



Jornadas Colombianas
de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior
Cartagena 12, 13 y 14 de febrero de 2020



ICDT INSTITUTO COLOMBIANO
DE DERECHO TRIBUTARIO

ICDA INSTITUTO COLOMBIANO
DE DERECHO ADUANERO



**Estudios de
Derecho Tributario,
Derecho Aduanero
y Comercio Exterior**

**ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, DERECHO
ADUANERO Y COMERCIO EXTERIOR**

Año 44 - Febrero de 2020

ISSN: 2422-1511

DIRECTOR DE LA PUBLICACIÓN

Fabio Londoño Gutiérrez

EDITOR

Juana María Castro Borrero

PARES ACADÉMICOS

Angélica Peña Preciado	Juan David Barbosa Mariño
Carolina Solano Medina	Juan Esteban Sanín Gómez
Catalina Hoyos Jiménez	Mauricio Piñeros Perdomo
César Augusto Romero Molina	Mauricio Plazas Vega
César Cermeño Cristancho	Paul Cahn-Speyer Wells
Henry González Chaparro	Pedro Sarmiento Pérez
Jesús Orlando Corredor Alejo	Ricardo Andrés Sabogal Guevara
José Manuel Castro Arango	Rogelio Perilla Gutiérrez

DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN

Juan Sebastián Bazzani Delgado
Jéfferson Anderson Sáenz Reinoso
Martha Yolanda Barajas Ibáñez

DISEÑO DE CARÁTULA Y ADAPTACIÓN

Juan Sebastián Bazzani Delgado

CORRECCIÓN DE ESTILO

Andrés Rivera
Camilo Casallas
Carolina Cárdenas
Joaquín Urbano Lozano
Rosa Isabel González
Sebastián Montero Vallejo

TRADUCCIÓN

John Holden

IMPRESIÓN

Panamericana Formas e Impresos S.A.
Calle 65 No. 95-28, Bogotá, D.C.– Colombia
Periodicidad: anual

BOGOTÁ, D.C. COLOMBIA
Calle 74C No. 8-29 - PBX (57 1) 317 04 03 - Fax: (57-1) 317 04 36
Correo electrónico: c.investigacion@icdt.org.co
www.icdt.org.co

CONSEJO DIRECTIVO
INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO
Periodo julio 01 de 2019 – junio 30 de 2020

PRESIDENTE
Ruth Yamile Salcedo Younes

VICEPRESIDENTE
Juan de Dios Bravo González

VICEPRESIDENTE DE ADUANAS Y COMERCIO EXTERIOR
Silvia Paula González Anzola

CONSEJEROS DECANOS

Alberto Múnera Cabas	Juan Rafael Bravo Arteaga
Alfredo Lewin Figueroa	Lucy Cruz de Quiñones
Carlos A. Ramírez Guerrero	Luis Enrique Betancourt Builes
Cecilia Montero Rodríguez	Paul Cahn-Speyer Wells
Juan I. Alfonso Bernal	Vicente Amaya Mantilla

CONSEJEROS ABOGADOS

Adrián Rodríguez Piedrahita	Juan Pablo Godoy Fajardo
Benjamín Cubides Pinto	Luis Miguel Gómez Sjöberg
Carolina Roza Gutiérrez	Luz Clemencia Alfonso Hostios
Catalina Hoyos Jiménez	Mauricio A. Plazas Vega
Eleonora Lozano Rodríguez	Mauricio Piñeros Perdomo
Gustavo Alberto Pardo Ardila	Myriam Stella Gutiérrez Argüello
Juan Camilo Restrepo Salazar	Ricardo Andrés Sabogal Guevara
Juan Guillermo Ruiz Hurtado	

CONTADORES

Carlos Eduardo Jaimes Jaimes	Horacio E. Ayala Vela
Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez	Luz María Jaramillo Mejía
Henry González Chaparro	

DIRECTORA EJECUTIVA
María del Pilar García Lara

CENTRO DE INVESTIGACIONES EN TRIBUTACIÓN
Ricardo Andrés Sabogal Guevara - Director

DIRECTOR OBSERVATORIO DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA Y ADUANERA
Juan Camilo De Bedout Grajales

REVISOR FISCAL PRINCIPAL
Diana Marcela Ramírez Ríos

REVISOR FISCAL SUPLENTE
Jeimy del Pilar López Rincón

TESORERO PRINCIPAL
Horacio Enrique Ayala Vela

TESORERO SUPLENTE
Henry González Chaparro

**COMISIÓN ACADÉMICA
TRIBUTARIA**

PRESIDENTE COMISIÓN

Fabio Londoño Gutiérrez

INTEGRANTES

Catalina Hoyos Jiménez

José Manuel Castro Arango

Lucy Cruz de Quiñones

María Eugenia Sánchez Estrada

Mauricio A. Plazas Vega

Mauricio Piñeros Perdomo

SECRETARIOS

Alfredo D'Costa Arango

María Paula Tole Ramírez

**COMISIÓN ACADÉMICA TÉCNICA,
CONTABLE Y ECONÓMICA**

PRESIDENTE COMISIÓN

Eleonora Lozano Rodríguez

INTEGRANTES

Buenaventura Gómez Salazar

Carlos Eduardo Jaimés Jaimés

Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez

Diego Enrique Casas Martínez

Gustavo Alfredo Peralta Figueredo

Henry González Chaparro

Myriam Stella Gutiérrez Argüello

INVITADO ESPECIAL

Wilmar Franco Franco

SECRETARIA

Angie Paola Rodríguez García

Daniela Carolina Garzón Rey

**COMISIÓN ACADÉMICA ADUANERA
Y DE COMERCIO EXTERIOR**

PRESIDENTE COMISIÓN

Óscar Mauricio Buitrago Rico

**VICEPRESIDENTE ESPECIAL
DE ADUANAS**

Silvia Paula González Anzola

INTEGRANTES

Adriana Grillo Correa

Angélica Peña Preciado

Germán Alfonso Pardo Carrero

José Francisco Mafla Ruiz

Luis Ricardo López Sánchez

Ómar Gutiérrez Mayorga

Pedro Enrique Sarmiento Pérez

Rogelio Perilla Gutiérrez

INVITADO ESPECIAL

Ramón Eduardo Guacaneme Pineda

SECRETARIA TÉCNICA

Claudia Irene Hernández Pérez

ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, DERECHO ADUANERO Y COMERCIO EXTERIOR

Año 44 - Febrero de 2020

ISSN: 2422-1511

Bogotá, D.C., Colombia

© Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Calle 74C N° 8-29

Tel: (571) 317 04 03

Fax: (571) 317 04 36

c.investigacion@icdt.org.co

www.icdt.org.co

Los artículos incluidos en esta publicación son responsabilidad de sus autores y no comprometen de ninguna forma la opinión del ICDT. Dicha información está protegida por la legislación vigente de los derechos de autor.

Está prohibida la reproducción parcial o total de esta obra, por cualquier medio reprográfico o fónico, por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo, sin previa autorización del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Se permite incluir citas y transcribir partes del texto, siempre y cuando se cite la fuente en forma completa.

Tabla de Contenido

Presentación	13
<i>Fabio Londoño Gutiérrez</i>	

Artículos de Derecho Tributario y Contables

Ponencias

Algunas complejidades en el impuesto sobre la renta de las personas naturales en Colombia, a la luz de la Ley de Crecimiento	21
<i>Mario José Andrade Perilla</i>	
Complejidades del impuesto sobre la renta para sociedades	39
<i>Juan Guillermo Ruiz Hurtado</i>	
Dinámicas del Riesgo Tributario	153
<i>Diego Quiñones Cruz</i>	

Conferencias

Negocios fiduciarios: aspectos contables	207
<i>Wilmar Franco Franco</i>	
Negocios fiduciarios: aspectos fiscales.....	235
<i>Jairo Alberto Higueta Naranjo</i>	
Contratos de Colaboración Empresarial: aspectos contables, fiscales, financieros y económicos.....	277
<i>Mayerly Collazos Silva</i>	
<i>Angélica María Ferrer De la Hoz</i>	
Análisis de la noción de Beneficiario Efectivo en materia tributaria.....	321
<i>Carolina Roza Gutiérrez</i>	
El buen gobierno fiscal de la empresa: su origen, configuración y evolución en el contexto actual	353
<i>José María Vallejo Chamorro</i>	
Crónica de una época: los precedentes jurisprudenciales desarrollados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (2017-2019).....	399
<i>Julio Roberto Piza Rodríguez</i>	

Gravamen a los dividendos..... 451
Tulio Restrepo Rivera

Arrendamientos: perspectiva contable y fiscal..... 477
Daniel Felipe Ortigón Sánchez

Responsabilidades penales atribuibles al gobierno corporativo. Aproximación desde el derecho penal colombiano 513
Francisco Bernate Ochoa

Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino..... 549
Juan Manuel Álvarez Echagüe

Panel

Estado actual y futuro de la economía digital en materia de intangibles, hacia una nueva arquitectura fiscal 583
Carlos Miguel Chaparro Plazas

Conversatorio

Consideraciones a tener en cuenta en la reforma a los tributos territoriales 615
Juan Carlos Becerra Hermida
Magda Cristina Montaña Murillo
Norbey De Jesús Vargas Ricardo
Pedro Sarmiento Pérez

Artículos de Derecho Aduanero y Comercio Exterior

Ponencia

El Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto, aprobado en 1973 y revisado en 1999). Antecedentes y análisis 659
Ricardo Xavier Basaldúa

Conferencias

Comercio Ilícito y la Ley de la OMC 707
Mauricio A. Salcedo Maldonado

Aplicación de jurisprudencia en el régimen aduanero (Decreto 1165/2019) 759
Olga Lucía González Parra

Los Derechos Humanos en materia aduanera.....	797
<i>Andrés Rohde Ponce</i>	
Control aduanero de la propiedad intelectual y medidas cautelares aduaneras	817
<i>Luis Carlos Quevedo Cerpa</i>	
El procedimiento administrativo sancionatorio aduanero	831
<i>Grety Patricia López Albán</i>	

Ganadores 3º Concurso Héctor Julio Becerra Becerra de Jóvenes Investigadores en Materia Tributaria, Aduanera y Comercio Exterior 2019

Límites a la autonomía territorial para determinar los elementos del hecho generador de las estampillas.....	869
<i>Juliana Martín Saldarriaga</i>	
Incidencia en el impuesto sobre la renta de la reparación del daño inmaterial.....	907
<i>Eric Steven Dulcey Monsalve</i>	

Presentación

Como Presidente de la Comisión Académica Tributaria del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, me corresponde el honor de presentar el libro Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior que comprende las memorias de las 44 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, las cuales se desarrollarán los días 12, 13 y 14 de febrero de 2020, en la ciudad de Cartagena de Indias, Colombia.

Cada uno de los Presidentes de las tres Comisiones Académicas; Tributaria, Técnica Contable y Económica y Aduanera y de Comercio Exterior, hemos trabajado arduamente en la definición de la agenda académica y de los ponentes, conferencistas, panelistas y moderadores, con el único propósito de garantizar el éxito de nuestras 44 Jornadas.

Los artículos que en materia tributaria y contable encontrarán en esta publicación, se enmarcan en primera instancia sobre los efectos e implicaciones de la denominada Ley de Crecimiento con las ponencias sobre Renta de personas naturales y de sociedades, y, desde el punto de vista contable, sobre el Gravamen a los Dividendos.

De igual manera se integran artículos de otros temas de gran actualidad como las Dinámicas del riesgo tributario, Negocios Fiduciarios: aspectos fiscales y aspectos contables, Beneficiario Efectivo, Buen gobierno fiscal de la empresa, impacto BEPS y tendencias de fiscalidad internacional, Contratos de colaboración empresarial, Arrendamientos, la Economía digital en materia de intangibles, las consideraciones a tener en cuenta en la reforma a los tributos territoriales y las responsabilidades penales atribuibles al gobierno corporativo y a las empresas, empresarios, funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino y colombiano.

También se incluye en esta obra el artículo de Julio Roberto Piza Rodríguez, Magistrado del H. Consejo de Estado, sobre los precedentes jurisprudenciales desarrollados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (2017-2019).

En materia aduanera y de comercio exterior encontramos el artículo de la ponencia sobre el Convenio de Kyoto y los artículos de las conferencias sobre Comercio ilícito, contrabando y regulación internacional, aplicación de jurisprudencia y doctrina en el Régimen Aduanero (Decreto 1165 de 2019), los Derechos Humanos en materia aduanera; control aduanero de la propiedad intelectual y medidas cautelares aduaneras y el procedimiento administrativo sancionatorio aduanero.

Hacen parte también de esta publicación los textos de los ganadores en las categorías pregrado y posgrado del concurso Héctor Julio Becerra Becerra, los cuales abordan temáticas relacionadas con los “Límites a la autonomía territorial

para determinar los elementos del hecho generador de las estampillas”, a cargo de Juliana Martín Saldarriaga e “Incidencia en el impuesto sobre la renta de la reparación del daño material” de Eric Steven Dulcey Monsalve.

Finalmente, cabe destacar todas las discusiones que se tendrán en las intervenciones de la Asamblea sobre las ponencias, que sin duda, también enriquecerán estas 44 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Aduanero y Comercio Exterior.

A continuación se presentan las ponencias, conferencias, paneles y conversatorios, junto con los ponentes, conferencistas, panelistas y moderadores, que integran la agenda académica de las 44 Jornadas:

Ponencias

- Complejidades del impuesto sobre la renta para personas naturales y sociedades. Renta personas naturales, *Mario Andrade Perilla* y Renta sociedades, *Juan Guillermo Ruiz Hurtado*.
- Convenio de Kyoto, *Ricardo Basaldúa*.
- Dinámicas del riesgo tributario. *Diego Quiñones Cruz*.

Conferencias

- Efectos de los cambios de la tributación en el empleo, *Stéfano Farné*.
- Evaluación y perspectivas de la Legislación Aduanera – seis meses de vigencia del Decreto 1165 de 2019, *Ingrid Magnolia Díaz Rincón*.
- Negocios fiduciarios: aspectos fiscales, financieros y económicos, *Wilmar Franco Franco* y *Jairo Alberto Higueta Naranjo*.
- Comercio ilícito, contrabando y regulación internacional, *Mauricio Andrés Salcedo Maldonado*.
- Beneficiario efectivo, *Carolina Rozo Guiérrez*.
- Contratos de colaboración empresarial: aspectos contables, fiscales, financieros y económicos, *Mayerly Collazos* y *Angélica María Ferrez de la Hoz*.
- Aplicación de la jurisprudencia y doctrina en el Régimen Aduanero (Decreto 1165 de 2019), *Olga Lucía González Parra*.

- Buen gobierno fiscal de la empresa, impacto BEPS y tendencias de fiscalidad internacional, *José María Vallejo*.
- Términos de negociación y sus implicaciones en el Comercio Exterior y Aduanas, *Daniel Molleja Conde*.
- La prueba aduanera en sede administrativa y proceso contencioso, *Mayfren Padilla Téllez*.
- Reglas de la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, *Julio Roberto Piza Rodríguez*.
- Dividendos: aspectos económicos, contables y financieros, *Tulio Restrepo Rivera*.
- Los Derechos Humanos en materia aduanera, *Andrés Rohde Ponce*.
- Implicaciones contables y fiscales de los arrendamientos: casos prácticos, *Daniel Felipe Ortega Sánchez*.
- Control aduanero de la propiedad intelectual y medidas cautelares aduaneras, *Luis Carlos Quevedo Cerpa*.
- Responsabilidades penales atribuibles al gobierno corporativo, *Francisco Bernate Ochoa y Juan Manuel Álvarez Echagüe*.
- Procedimiento sancionatorio en materia aduanera, *Grety Patricia López Albán*.

Conversatorio

- Proyecto de reforma a los tributos territoriales, *Pedro Sarmiento Pérez, Magda Montaña Murillo, Juan Carlos Becerra Hermida y Norbey de Jesús Vargas Ricardo*.

Páneles

- Tributación y marco fiscal de mediano plazo, *Juan Carlos Echeverry Garzón y Luis Alberto Rodríguez, con la moderación de Juan Lozano R.*
- Reporte IFA sobre Economía Digital y estado actual de la tributación de intangibles, *Pedro Corona, Edgar Anaya, Ana Claudia Utumi, Alejandro Messineo, Alex Córdova, Valentina Cabrera, Ricardo Riverola, Natalia Quiñones Cruz y Carlos Miguel Chaparro*.

Agradezco el apoyo del equipo interno del Instituto Colombiano de Derecho Tributario que hace posible contar con esta importante obra para las 44 Jornadas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior.

FABIO LONDOÑO GUITÉRREZ

Presidente de la Comisión Académica Tributaria

Enero de 2020

Artículos de Derecho Tributario y Contables

Ponencias

Algunas complejidades en el impuesto sobre la renta de las personas naturales en Colombia, a la luz de la Ley de Crecimiento
Mario José Andrade Perilla

Complejidades del impuesto sobre la renta para sociedades
Juan Guillermo Ruiz Hurtado

Dinámicas del Riesgo Tributario
Diego Quiñones Cruz

Conferencias

Negocios Fiduciarios: aspectos Contables
Wilmar Franco Franco

Negocios fiduciarios: aspectos fiscales
Jairo Alberto Higuaita Naranjo

Contratos de Colaboración Empresarial: aspectos Contables, Fiscales, Financieros y Económicos
Mayerly Collazos Silva

Angélica María Ferrer De la Hoz


Análisis de la noción de beneficiario efectivo en materia tributaria
Carolina Roza Gutiérrez

El buen gobierno fiscal de la empresa: su origen, configuración y evolución en el contexto actual
José María Vallejo Chamorro

Crónica de una época: los precedentes jurisprudenciales desarrollados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (2017-2019)
Julio Roberto Piza Rodríguez

Gravamen a los dividendos
Tulio Restrepo Rivera

Arrendamientos, perspectiva contable y fiscal
Daniel Felipe Ortegón Sánchez



**Responsabilidades Penales Atribuibles al gobierno corporativo.
Aproximación desde el derecho penal colombiano**

Francisco Bernate Ochoa

**Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los
funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario
argentino**

Juan Manuel Álvarez Echagüe

Panel

**Estado actual y futuro de la economía digital en materia de intangibles,
hacia una nueva arquitectura fiscal**

Carlos Miguel Chaparro Plazas

Conversatorio

**Consideraciones a tener en cuenta en la reforma a los tributos
territoriales**

Juan Carlos Becerra Hermida

Magda Cristina Montaña Murillo

Norbey De Jesús Vargas Ricardo

Pedro Sarmiento Pérez



Algunas complejidades en el impuesto sobre la renta de las personas naturales en Colombia, a la luz de la Ley de Crecimiento

MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA*

Bogotá, Colombia

Para citar este artículo / To reference this article

Mario José Andrade Perilla. Algunas complejidades en el impuesto sobre la renta de las personas naturales en Colombia, a la luz de la Ley de Crecimiento. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 021

Resumen

En este artículo se plantean los problemas de asimetría e inequidad que presenta la Ley de Crecimiento Económico aprobada en el año 2019, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta de las personas naturales.

El artículo parte de un marco de referencia en el que se ubican brevemente los principales cambios que se han presentado en el régimen de tributación de las personas naturales y, a partir de esa premisa, se enfoca en tres pilares críticos que han dado lugar a asimetrías e inequidades: i) la elección de gobernantes y las reformas tributarias, ii) las inequidades de la Ley de Crecimiento frente a los contribuyentes personas naturales y iii) la depuración de los ingresos y la hipótesis del ciclo de vida.

Al final del artículo, se hacen algunas recomendaciones que buscan contribuir a la mejora de la equidad en el impuesto sobre la renta de las personas naturales en Colombia.

* Senior Partner – Deloitte S-LATAM. Fue líder de la división de expatriados (GES) en Deloitte de la Región Andina. Abogado de la Universidad Javeriana, realizó sus estudios de Postgrado en Derecho y Economía Pública en la Universidad Nacional Autónoma de México, el Instituto Tecnológico de Massachusetts y la Universidad de Harvard. Fue Presidente en dos (2) ocasiones de la IFA - Capítulo Colombia y miembro de la Junta Regional de IFA en LATAM. Ha sido profesor en las Universidades del Rosario, Javeriana, Sabana y Sergio Arboleda y en Deloitte University (Dallas, USA) y conferencista invitado en el Center for International Tax Education.

El autor deja constancia de agradecimiento a Carolina Acuña, por la revisión y los comentarios hechos al artículo, sin embargo, aclara que cualquier error u omisión es de su entera responsabilidad.

Las opiniones expresadas son exclusivamente del autor y no comprometen las posiciones de la firma Deloitte.

Introducción

En las últimas reformas tributarias en Colombia, el impuesto sobre la renta de las personas naturales ha sufrido una serie de modificaciones trascendentales, en lo que tiene que ver con la determinación de las bases gravables, la limitación de las deducciones, el establecimiento del mínimo vital exento, los sistemas de tributación según la fuente de la renta, entre otros aspectos. En ese sentido, se ha migrado de un sistema de renta único (en el cual se gravaban todos los ingresos bajo un mismo método y con una única tarifa) a un sistema cedular (en el que cada ingreso se clasifica según su naturaleza y se sujeta a tarifas diferenciales).

La transición del sistema del impuesto sobre la renta para las personas naturales originó una transformación radical en relación con algunos principios de la tributación. En realidad, como tendremos la oportunidad de referenciarlo en el transcurso de este escrito, los principios de equidad vertical y horizontal, la capacidad contributiva, la determinación del mínimo vital exento y la progresividad en la tributación se acentuaron para las personas naturales que tienen mayores ingresos, en comparación con aquellos contribuyentes personas naturales, cuyos ingresos pertenecen a los cuartiles inferiores y medios.

Bajo el entendido según el cual la tributación no solamente es un instrumento de recaudo de ingresos que le permite al Estado producir los bienes públicos que se acordaron en la Constitución Política, sino, además, en línea con la dinámica del Estado social de derecho, la tributación debe constituir una herramienta que permita la distribución de los ingresos, con el propósito de mejorar las condiciones de igualdad de los ciudadanos.

En este orden de ideas, el propósito de este escrito es identificar los principales cambios que se han presentado como resultado de las reformas introducidas al impuesto sobre la renta de las personas naturales y, particularmente, los incorporados en la Ley de Crecimiento Económico de 2019, con la finalidad de establecer las asimetrías y las inequidades que se identifican en tres asuntos puntuales:

- i. La elección de gobernantes, los impuestos y el principio de buena fe.
- ii. Las personas naturales independientes y dependientes frente al impuesto sobre la renta.
- iii. El asunto de la depuración de las bases y la hipótesis del ciclo de vida.

A partir de este análisis, presentaremos las conclusiones y recomendaciones para evaluación.

1. Marco general

A principios de este siglo, la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta de las personas naturales tenía como pivotes generales los siguientes criterios:

1.1. Hasta el año 2012, las reglas de tributación de las personas naturales no habían sufrido grandes modificaciones. Fue precisamente con la Ley 1607 de 2012 que importantes ajustes en materia de tributación para individuos fueron introducidas al sistema tributario.

Fue así como, entre otros aspectos, se introdujeron métodos adicionales para calcular el impuesto a cargo (IMAN e IMAS¹) y las normas de residencia fiscal tanto para colombianos como para extranjeros fueron modificadas.

1.2. Hasta ese momento, el sistema de depuración del impuesto de renta se calculaba bajo la figura de renta única (unificando todas las fuentes de ingresos y sujetándolos a una tarifa única), con excepción de las ganancias ocasionales, que desde siempre y hasta ahora han contado con un régimen especial.

A este respecto, el artículo 26 del Estatuto Tributario describe la siguiente liquidación del impuesto a cargo:

Detalle	Concepto
	Ingresos brutos
[-]	Devoluciones, rebajas y descuentos
[=]	Ingresos netos
[-]	Ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional
[=]	Ingresos gravados
[-]	Costos
[=]	Renta bruta
[-]	Deducciones
[=]	Renta líquida
[-]	Rentas exentas
[=]	Renta gravable
[*]	Tarifa progresiva del impuesto sobre la renta
[=]	Impuesto sobre la renta
[-]	Descuentos tributarios
[=]	Impuesto a pagar

1 Impuesto Mínimo Alternativo Nacional e Impuesto Mínimo Alternativo Simple.

Como ya se mencionó, hasta ese momento la tarifa aplicable era única y progresiva.

1.3. Dentro de los conceptos de i) ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, ii) deducciones, iii) rentas exentas y iv) descuentos tributarios, entre otros, se concedían algunas aminoraciones estructurales, que tenían varios propósitos de política social.

Los más relevantes fueron los siguientes:

1.3.1. No gravar la inflación de los rendimientos financieros.

1.3.2. Promover la adquisición de vivienda.

1.3.3. Reconocer los recursos destinados a la educación de los hijos y a la salud como ingreso que no debe sujetarse al impuesto sobre la renta.

1.3.4. Fomentar procedimientos alternos de ahorro voluntario como mecanismo para cubrir las pensiones de jubilación.

1.3.5. Promover la filantropía.

1.3.6. Evitar la doble tributación sobre los impuestos que se hubieren generado y pagado por los ingresos obtenidos de fuente extranjera.

1.3.7. Reconocer el mínimo vital exento como un porcentaje de los ingresos gravados, que comenzó en un 30 % y que actualmente representa el 25 %.

1.4. Posteriormente, en el año 2016, una comisión de expertos fue designada con la finalidad de actualizar el sistema tributario colombiano, en lo que tiene que ver con los impuestos nacionales, recomendando adelantar una reforma tributaria que acentuara la tributación de las personas naturales con mayor nivel de ingreso, en línea con los parámetros de la OCDE y que escudriñara la capacidad contributiva con base en una clasificación de los ingresos por el sistema cédular, el reconocimiento de unas aminoraciones impositivas reconocidas en función de las diferentes cédulas y, lo más interesante, la aplicación de tarifas diferenciales según el tipo de ingreso que correspondiera.

Como resultado de ese esfuerzo académico, se presentó un informe muy detallado del statu quo del sistema tributario colombiano y de las principales recomendaciones que podrían adoptarse para incrementar las metas de recaudo y mejorar las condiciones de distribución de la riqueza de Colombia, que según informes de organismos internacionales, mantiene índices de alta concentración.

Así, el gobierno de aquel entonces presentó una reforma tributaria en la que se adoptó la mayor parte de las recomendaciones de la comisión, a través de

la Ley 1819 de 2016. Lo cuestionable de esta decisión de política pública es que se adoptó en contravía de la promesa de la campaña presidencial de la época. En efecto, en un foro sobre gestión pública llevado a cabo en 2010, se sostuvo lo siguiente frente a la no elevación de los impuestos por parte de quien hasta ese momento sería candidato presidencial y, posteriormente, se convertiría en presidente de la República:

“Le puedo firmar sobre piedra o sobre mármol, si es necesario, que no voy a incrementar las tarifas de los impuestos durante mi gobierno”.

Es decir que, a todas luces, existió falta de coherencia entre el discurso electoral que se compartió con los electores de aquel entonces y su futuro plan de gobierno.

Las preguntas de este comportamiento son muchas, pero las más relevantes seguramente deberían responder si son válidas estas actuaciones en el juego de la democracia, si alguien que falta a la verdad y no es coherente con su discurso electoral está legitimado para ocupar el primer puesto de la Nación y, por supuesto, si ese comportamiento, que no fue objeto de cuestionamiento, legitima la posibilidad de un engaño.

Por tratarse de asuntos ajenos a este escrito, les cedo la palabra a los científicos sociales, y particularmente a los politólogos, para que nos ofrezcan algunas respuestas. Sin embargo, la mayor preocupación ante ese bochornoso hecho es si se está vulnerando o no el principio de buena fe que guía el comportamiento de los ciudadanos, cuando un candidato presidencial accede al poder bajo premisas falsas, y si, como resultado de ese comportamiento, las leyes expedidas en su mandato, contrarias a la promesa electoral, son espurias por violar el principio de buena fe, así como también otros principios constitucionales.

1.4.1. Como resultado de aquella reforma tributaria, el panorama de la tributación de las personas naturales sufrió un cambio radical y la depuración del impuesto a cargo, bajo el sistema cédular, se estableció en los siguientes términos:

Rentas de trabajo	Rentas de pensiones	Rentas de capital	Rentas no laborales	Dividendos
Salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.	Pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales. También las provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.	Intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.	Todas aquellas que no se clasifiquen expresamente en ninguna de las demás cédulas.	Dividendos y participaciones.
0 %, 19 %, 28 %, 33 %		0 %, 10 %, 20 %, 30 %, 33 %, 35 %		0 %, 5 %, 10 %

1.4.2. Aun cuando se mantuvieron algunas aminoraciones del sistema anterior, vale la pena llamar la atención sobre algunos cambios críticos que modificaron la perspectiva y cuantificación de los principios de equidad horizontal y vertical y el de la capacidad contributiva. Estos fueron:

1.4.2.1. La limitación de los aportes voluntarios al régimen de pensión voluntaria y a cuentas AFC (ahorro para el fomento de la construcción).

1.4.2.2. La limitación de la renta exenta asociada al mínimo vital exento.

1.4.2.3. La limitación de las deducciones por dependientes económicos a cargo, así como los intereses para la adquisición de vivienda y medicina prepagada.

1.4.2.4. El establecimiento de tarifas diferenciales según el tipo de ingreso gravado.

1.5. Bajo la actual administración presidencial se expidió la Ley de Financiamiento 1943 de 2018, en la que se introdujeron, entre otros, los siguientes cambios al impuesto sobre la renta de las personas naturales:

1.5.1. La depuración se efectúa de forma independiente de acuerdo con las siguientes tres (3) cédulas:

- Cédula general: se incluyen en esta cédula las rentas de trabajo, de capital y las rentas no laborales (categoría residual).
- Rentas de pensiones.
- Dividendos y participaciones.

1.5.2. Se aumenta la tarifa marginal máxima aplicable a las personas naturales residentes y asignaciones modales al 39 %.

1.5.3. La tarifa de dividendos recibidos por personas naturales residentes se ve aumentada hasta un máximo del 15 %.

1.5.4. Eliminación del componente inflacionario como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

1.6. La Ley 1943 fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-481 de 2019, pues se alegaron principalmente vicios formales del proyecto de la ley aprobada, que según la consideración del accionante se vieron reflejados en la vulneración del principio de publicidad y de participación en el procedimiento legislativo, toda vez que no se publicó en la Gaceta Oficial del Congreso el texto aprobado en el Senado, antes de que fuera presentada una proposición para acoger dicho articulado en Cámara de Representantes.

Así las cosas, se declaró la inexecutable de la Ley de Financiamiento en su integridad, por haber desconocido el curso del debate parlamentario y los principios de publicidad y consecutividad.

2. La Ley de Crecimiento: sus asimetrías e inequidades

Como se planteó al inicio de este escrito, vamos a revisar los asuntos de asimetría e inequidad de la reforma tributaria, bajo el marco de tres supuestos críticos: i) la elección de gobernantes, los impuestos y el principio de buena fe; ii) las personas naturales dependientes de una relación laboral y aquellas que no lo están, y iii) el asunto de la depuración de las bases y la hipótesis del ciclo de vida.

2.1. La elección de gobernantes, los impuestos y el principio de buena fe

El sistema político colombiano, y particularmente la elección de cuerpos colegiados y de presidente de la República, no establece ninguna regla de juego especial respecto de los planes que los candidatos a Senado, Cámara de Representantes, asambleas departamentales y concejos municipales presentan en su campaña electoral y las decisiones que toman o proponen cuando son elegidos. Es decir que un candidato puede presentar muchas propuestas en campaña a su caudal electoral, con el propósito de ganar el voto en las urnas y la elección, pero no está obligado a rendir cuentas, a tener coherencia entre lo que prometió en su discurso y las gestiones que efectivamente adelantó durante su elección,

o los proyectos en los que votó o participó en el tiempo en el que, por elección, participó en el cuerpo colegiado.

En el caso de la elección del presidente de Colombia, tampoco se presenta ninguna disposición que obligue a los candidatos a ser coherentes entre el discurso de campaña y las políticas públicas que se van a implementar, cuando se es elegido y se debe cumplir con “las promesas”. El vacío previsto en la Constitución Política de Colombia sobre este tema deja un espacio libre para que no haya suficiente transparencia en la contienda electoral y los candidatos puedan crear expectativas con sus promesas preelectorales que no van a cumplir si son elegidos, ya sea porque i) no es posible implementarlas o porque ii) las promesas solo se hicieron con la intención de acomodarse a los deseos de los electores, con el objetivo de ser elegido y poner en práctica un programa de gobierno opuesto o muy distante a lo que se prometió en campaña.

El riesgo que presenta la ausencia de un accountability para los candidatos elegidos, respecto del gap entre lo prometido y lo ejecutado, no es un tema menor, ya que puede dar lugar a impactos radicales en el sistema político y económico de la Nación y también pueden constituir un asalto al principio de la buena fe de los electores, que verían frustradas sus aspiraciones de representación democrática si su candidato elegido toma decisiones lejanas a sus intereses o incluso contradictorias con las promesas de campaña.

En los asuntos tributarios, la historia económica nacional parece moverse en un escenario de frustración de promesas electorales. Con el propósito de ilustrar algunas de las más importantes incoherencias entre lo que han propuesto los candidatos a la Presidencia y lo que ha sucedido en la ejecución de sus gobiernos, conviene mencionar lo siguiente:

2.1.1. Durante la campaña del presidente Belisario Betancur se prometieron, entre otros aspectos, casas sin cuota inicial, universidad a distancia y un no aumento de los impuestos. Sin embargo, fue justamente en ese gobierno que se incorporó el IVA en el sistema tributario colombiano².

2 Ver <https://www.semana.com/nacion/articulo/el-sol-las-espaldas/5617-3>. La gestión de ese gobierno no fue exactamente un dechado de aciertos. En la revista Semana, del link anterior se hicieron los siguientes comentarios:

“Las cifras no podían ser más aterradoras. El déficit, que al iniciarse el gobierno de Betancur apenas rondaba los 20 mil millones de pesos, aumentó a 70 mil millones al finalizar el año pasado y puede fácilmente llegar a 140 mil millones al terminar 1984. Las reservas internacionales fueron cayendo en forma alarmante de más de 5 mil millones en 1982 a apenas 4 mil millones en el 83, para quedar, según las proyecciones más optimistas, en unos mil 800 millones de pesos cuando finalice el 84. El desempleo también muestra índices no lejanos a la catástrofe: 9.5 % en junio de 1982, 11.5 % en junio del 83 y más del 14 % en junio de este año”.

2.1.2. En la campaña de Ernesto Samper se mencionó en varias oportunidades que durante su gobierno no se aumentarían los impuestos. La realidad fue que se presentó una de las reformas tributarias más severas que ha conocido el país, bajo la hipótesis de que no era posible efectuar una reducción en el gasto público y que el déficit fiscal de las finanzas públicas nacionales amenazaba seriamente la estabilidad macroeconómica del país³.

2.1.3. El acontecimiento más reciente de incoherencia entre gobernantes, impuestos y el principio de buena fe lo tiene Juan Manuel Santos. En un debate con el también candidato para esa época Antanas Mockus, el primero juró sobre piedra no elevar los impuestos, y luego aprobó una reforma tributaria que cambió y subió la tributación de las personas naturales de manera sustancial⁴.

2.1.4. Los hechos históricos mencionados anteriormente obligan a plantear un asunto relevante de estirpe constitucional, en la medida en la cual se enfrenta el sistema político electoral con el principio de buena fe de los ciudadanos. Las preguntas que se plantean consisten, principalmente, en determinar si es constitucionalmente legítimo que los candidatos elegidos por voto popular puedan prometer en campaña que no subirán los impuestos, y cuando son elegidos puedan incumplir esa promesa. De acuerdo con la respuesta a esta pregunta, la siguiente inquietud radicaría en determinar si la Corte Constitucional estaría facultada para tumbar una reforma tributaria que se haya aprobado bajo la iniciativa de un presidente, elegido popularmente, que en campaña electoral prometió no modificar el sistema tributario.

2.1.5. En mi opinión, la Corte Constitucional tendría facultades para conocer este tipo de asuntos y podría juzgar su constitucionalidad de cara al principio de buena fe consagrado en el artículo 83 de la Constitución Nacional. De hecho, un comportamiento incoherente entre lo prometido para acceder a ser elegido y las actuaciones que se desarrollan una vez se adquiere la dignidad presidencial no materializa el principio de la buena fe, conforme lo ha hecho saber la Corte Constitucional en varias oportunidades, por ejemplo:

En este orden de ideas la jurisprudencia constitucional ha definido el principio de buena fe como aquel que exige a los particulares y a las autoridades

3 Ver <https://www.semana.com/economia/articulo/mas-impuestos/32173-3>

“Una de las promesas que más adeptos le significó en la campaña presidencial de 1994 al entonces candidato Ernesto Samper fue la de que no aumentaría los impuestos en caso de llegar al poder. Pero con el paso del tiempo el entusiasmo de los votantes terminó convertido en una profunda frustración. Y no es para menos. En 1995 el gobierno pasó una reforma tributaria que aumentó el impuesto al valor agregado (IVA) de 14 a 16 por ciento y el impuesto a la renta de 30 a 35 por ciento”.

4 Ver <https://www.youtube.com/watch?v=jX2J89UFRIE>

públicas ajustar sus comportamientos a una conducta honesta, leal y conforme con las actuaciones que podrían esperarse de una “persona correcta (vir bonus)”[6]. En este contexto, la buena fe presupone la existencia de relaciones recíprocas con trascendencia jurídica, y se refiere a la “confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada”5.

2.1.6. Soy de la idea según la cual, si un presidente es elegido en función de una propuesta de gobierno en donde se compromete a no incrementar los impuestos, vía supresión de beneficios o minoraciones o aumento de tarifas, cualquier iniciativa gubernamental que conduzca a contrariar la propuesta electoral se debería considerar contraria al principio de buena fe, ya que presupone que la confianza, la seguridad y la credibilidad que indujeron a los electores a seleccionarlo como su representante se verían completamente desconocidas. En ese orden de ideas, la instancia judicial, en este caso la Corte Constitucional, tendría facultades para excluir la ley del sistema legal, salvo que se tratara de circunstancias extraordinarias que se hayan presentado en la Nación, y que den lugar a adoptar medidas descritas en los regímenes de excepción, como la alteración del orden público, de los asuntos económicos y otros estados de excepción.

Un antecedente de esta naturaleza permitiría terminar de una vez por todas con la costumbre antigua de hacer en campaña electoral promesas que no se pueden cumplir y que se usan con el único propósito de acceder a posiciones de representación en la Administración Pública. Quizás una decisión en esta línea de interpretación, y la obligación de ser simétrico y coherente en relación con lo que se promete y se ejecuta, podría reducir los niveles de corrupción de los gobernantes de la Nación y obligar a los candidatos de elección popular a ser más respetuosos de las reglas del juego democrático.

2.2. Los cambios de la reforma tributaria en las personas naturales (complejidades)

La Ley de Crecimiento Económico, en general, conservó los cambios que fueron introducidos al sistema de tributación del impuesto sobre la renta para las

5 Ver <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2008/c-1194-08.htm>
Es importante mencionar que la generación de un antecedente que dé prevalencia al principio de buena fe respecto de las mentiras políticas podría blindar al país de políticos incoherentes que pudieran acceder al poder con un programa de propuestas manifiestamente contrario al que piensan ejecutar una vez hayan accedido a la Administración Pública. Por ejemplo, en el estado actual del sistema democrático colombiano, existe la posibilidad de que algún candidato pueda prometer una agenda libertaria de gobierno, reduciendo el tamaño de las regulaciones y del Estado en el mercado, pero una vez acceda al poder podría cambiar de opinión, y aprobar proyectos exactamente contrarios, tales como la nacionalización de la banca y de las empresas de servicios públicos, y el establecimiento de un control de precios riguroso sobre bienes y servicios considerados de primera necesidad; es decir, una agenda de acción keynesiana con alta intervención del Estado en la economía.

personas naturales, previsto en la Ley 1943 de 2018. Sin embargo, los cambios más importantes dentro del régimen fueron los siguientes:

2.2.1. Cesantías

Se presenta un cambio en el asunto del reconocimiento del ingreso para el trabajador, en los casos en los cuales se haga reconocimiento de la cesantía y sus intereses. La ley prevé que estos constituyen ingresos para el trabajador, cuando se efectúe el pago directo al trabajador o se realice la consignación en los fondos de cesantías. Si se trata del régimen anterior de cesantías, la determinación del ingreso realizado se origina cuando, i) el empleador pague al empleado la cesantía o ii) cuando se efectúe el correspondiente reconocimiento. En este último caso, el trabajador debe comparar el saldo de las cesantías al 31 de diciembre del año anterior con el saldo de las cesantías al 31 de diciembre del año corriente, para identificar el monto de la cesantía del año gravable.

2.2.2. Aportes al sistema general de pensiones

La reforma ratifica que los aportes obligatorios y voluntarios efectuados al sistema general de pensiones bajo la modalidad de RPM (régimen de prima media) o RAIS (régimen de ahorro individual con solidaridad) se considera un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional y, por lo tanto, está excluido del régimen de retención en la fuente. Incluso, si se hacen aportes voluntarios en el régimen de RAIS, se goza de los mismos beneficios a condición de que no excedan del 25 % de ingreso laboral y tributario y, en todo caso, no superen la cuantía de 2500 UVT.

Cabe mencionar que los retiros totales o parciales del RAIS se consideran un ingreso gravado y estarían sujetos a una retención en la fuente del 35 % al momento del retiro total o parcial, si dicho retiro no se lleva a cabo con el propósito de obtener una mayor pensión o de un retiro anticipado.

2.2.3. Tarifas del impuesto sobre la renta para las personas naturales

La Ley de Crecimiento mantuvo el grado de progresividad de las tarifas previsto en la Ley 1943 de 2018.

2.2.4. Tarifas para dividendos y participaciones recibidas

Del 15 % al 10 % se redujo la tarifa especial para los dividendos y participaciones reconocidos a las personas naturales. De todas maneras, para acentuar la progresividad de la tarifa y cumplir con el mandato constitucional, se

consideraron como exentas del gravamen las primeras 300 UVT recibidas por las personas naturales, en condición de dividendos o participación.

En cuanto a los dividendos y las participaciones que correspondan a utilidades distribuidas por las sociedades que no pagaron impuesto de renta societario, su distribución adicional al impuesto de dividendos y participaciones está sujeto a un impuesto equivalente al societario que se determina en función al año en que se paguen o abonen en cuenta: para el año 2019, 33 %; para el 2020, 32 %; para el 2022, 31 %, y para el 2023 y los siguientes, 30 %.

2.2.5. Indemnización de seguros de vida

Los valores recibidos por indemnización de seguros de vida que no excedan las 12 500 UVT están exonerados del impuesto sobre la renta. Las sumas que superen las 12 500 UVT estarán sujetas al impuesto de ganancia ocasional a la tarifa del 10 %.

2.2.6. Compensación de pérdidas

La reforma tributaria prevé que las pérdidas fiscales que se originen con ocasión de su vigencia solamente se pueden compensar con las utilidades fiscales de la misma cédula, según las limitaciones y los porcentajes previstos en la legislación tributaria. En ese orden de ideas, la reforma también aclara que, en aquellos casos de pérdidas anteriores al año gravable de 2019, las pérdidas se pueden imputar a las utilidades acumuladas en la cédula general.

2.2.7. Renta presuntiva

Con la finalidad de establecer la renta líquida gravable, la reforma tributaria estableció que la renta presuntiva se debe comparar con la renta de la cédula general, a fin de establecer cuál de las dos tiene un mayor valor, para continuar con el proceso de depuración.

2.2.8. Depuración de la base en la cédula general

La Ley 2010 de 2019 actualizó el procedimiento de depuración de la base gravable sobre la que se determina el impuesto sobre la renta de las personas naturales, en los siguientes términos:

Detalle	Concepto
	Ingresos obtenidos por rentas de trabajo y rentas de capital.
[-]	Ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.
[=]	Ingreso gravado.

[-]	Rentas exentas y deducciones especiales atribuibles a esta cédula, las cuales no pueden exceder el 40 % del ingreso gravado y, en todo caso, no puede exceder el valor equivalente a 5040 UVT.
[-]	Costos y gastos asociados a las rentas no laborales y las rentas de capital que cumplan con los requisitos previstos por el Estatuto Tributario para la procedencia y que, por supuesto, sean imputables a estas rentas específicas.
[=]	Renta líquida gravable.
[*]	Tarifa progresiva del impuesto sobre la renta de las personas naturales.
[=]	Impuesto sobre la renta.
[-]	Descuentos tributarios.
[=]	Impuesto a pagar.

2.2.9. Trabajadores independientes

El régimen de trabajadores independientes también experimentó modificaciones relevantes frente al tratamiento previsto en la reforma tributaria pasada. En efecto, los cambios más importantes fueron los siguientes:

2.2.9.1. Las personas naturales que obtengan honorarios pueden deducir los costos y gastos asociados a la actividad profesional, sin ninguna limitación, salvo por las condiciones generales de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad.

2.2.9.2. Las personas naturales que presten servicios y de contera obtengan honorarios, y que con tal propósito contraten o vinculen menos de dos (2) trabajadores o contratistas asociados a la actividad por un término inferior a noventa (90) días continuos o discontinuos, tienen dos opciones específicas: pueden solicitar la deducción de los costos y gastos relacionados con la actividad generadora de renta, o pueden solicitar como renta exenta el 25 % del valor total de los pagos recibidos, conforme a las condiciones y los términos establecidos en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Soy de la opinión de que la limitación prevista en el párrafo 4° del artículo 206 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 32 de la Ley 2010 de 2019, de restringir el beneficio del 25 % de los ingresos como renta exenta, es inconstitucional en la medida en que se está restringiendo el uso del mínimo vital exento⁶ y, además, se estaría creando una distinción entre las personas

6 Ver http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_7680752a7edd404ce0430a010151404c

“Por otra parte, la Corte Constitucional le otorgó el carácter de fundamental al derecho al mínimo vital, convirtiéndolo en derecho social fundamental. Esto se debió a que dicha corporación consideró que el derecho a un mínimo de elementos materiales, capaces de permitir la subsistencia digna de una persona que se encuentra en situación de debilidad manifiesta, es un derecho inherente a la existencia de todo ser humano. Esto sumado a que el derecho al mínimo vital se encuen-

naturales dependientes de un contrato de trabajo y las personas naturales independientes, la cual desconocería el principio de equidad vertical, ya que no trataría con la misma tributación a las personas naturales con ingresos idénticos.

2.3. La hipótesis del ciclo vital

Durante el siglo pasado se realizaron varias investigaciones empíricas respecto de la manera como los individuos, de manera racional, se encargan de distribuir el consumo durante su vida (ciclo vital). Los principales investigadores que revisaron y estudiaron el tema en la economía de Estados Unidos de América fueron Franco Modigliani⁷ y Milton Friedman⁸. Lo interesante del esfuerzo investigativo es que Modigliani y Friedman fueron dos economistas laureados con el Premio Nobel, que analizaron el asunto del ciclo vital desde dos orillas de pensamiento de ideología diametralmente distintas.

En efecto, mientras que Modigliani fue un pos-keynesiano, y por ende un promotor de la intervención del Estado en la economía, Friedman fue el representante más importante de la llamada Escuela de Chicago, que promovía la libertad de mercado y se oponía a la intervención del Estado en la economía.

El hecho de que estos dos notables ubicados en ideologías distintas hayan estudiado el tema hace que el debate sea sustancialmente interesante y que se deba considerar a la hora de elaborar una política de impuestos a las personas naturales que afecten, el consumo y el ahorro.

Vamos a referirnos específicamente a la manera como la reforma tributaria, y en general el sistema tributario de las personas naturales (el impuesto sobre la renta), debería tratar la tributación sobre el ahorro, en consideración con el comportamiento del ciclo vital de los contribuyentes y teniendo presente su cercanía con el estado de jubilación. La idea es presentar algunas reflexiones que pudieran tener algún impacto respecto del comportamiento de los individuos en el ciclo de vida, en relación con el ahorro y el desahorro.

tra estrechamente relacionado con la salvaguarda del derecho fundamental por excelencia: el derecho a la vida. En ese orden de ideas, el tribunal constitucional le ha otorgado una especial protección a los derechos que hacen posible la defensa del derecho al mínimo vital, convirtiéndolos en derechos fundamentales por conexidad. Entre dichos derechos se encuentran el derecho a la vida, a la salud, a la seguridad social (específicamente al pago de las mesadas pensionales) y al trabajo (particularmente el pago del salario y del auxilio de maternidad)”.

7 Modigliani, Franco. The life-cycle hypothesis of saving and intercountry differences in the saving ratio. En W. A. Eltis, M. F. G. Scott y J. N. Wolfe (eds.), *Induction, Growth, and Trade: Essays in Honour of Sir Roy Harrod*. Oxford, Clarendon Press, 1970, pp. 197-225.

8 Friedman, Milton. *A Theory of the Consumption Function*. Princeton, Princeton University Press, 1957.

2.3.1. Generalidades sobre el ciclo vital

La teoría que subyace detrás del ciclo vital sugiere que los individuos tienen tres etapas en la vida:

2.3.1.1. Una edad temprana entre los 0 y los 18 a 25 años, en los que son dependientes de su núcleo familiar y se dedican sustancialmente a prepararse para entrar a la etapa productiva. Normalmente, en esta primera etapa se llevan a buen puerto las actividades de educación primaria, secundaria y técnica o profesional y se obtiene la autonomía necesaria para atender la vida adulta productiva. Casi siempre, esa etapa concluye cuando se obtiene el primer empleo, cuando se tiene que vivir de manera independiente de los padres o cuando concluye la educación superior. Durante esta etapa del ciclo de vida, las actividades se financian con deuda o con el financiamiento de los padres.

2.3.1.2. Entre los 25 y los 65 años, se supone que los individuos viven la segunda etapa de ciclo vital. Como entes autónomos, están en la posibilidad de buscar un empleo o de comenzar una actividad económica independiente, que les permita cubrir sus necesidades presentes y ahorrar para satisfacer sus necesidades futuras, justo después de que se haya concluido la segunda etapa. Se espera que los individuos sean conscientes de que en la segunda etapa deben restringir su consumo y ahorrar la porción de sus ingresos, con la finalidad de atender el consumo futuro cuando el valor de los ingresos sea cero (0) o tienda a cero (0). Si el individuo no toma acción sobre este asunto, y consume el 100 % de sus ingresos, no se podrá jubilar y deberá permanecer en esta etapa, o si ya no puede trabajar, tendrá que vivir de la caridad pública.

2.3.1.3. Después de los 65 años - etapa tercera, los individuos comienzan un proceso de desahorro, que es el resultado de acceder al estado de pensionado y comenzar a disfrutar de la mesada pensional, o del consumo de su patrimonio o de los dos. En cualquier caso, el reto consiste en mantener el nivel de consumo que se adquirió en la segunda etapa. La evidencia demuestra que, en casi todas las sociedades, los individuos no están dispuestos a renunciar a los bienes y servicios a los que accedían cuando estaban en la segunda etapa de su vida, y lo que a la larga esperan es distribuir sus ahorros en un consumo homogéneo y similar al que tuvieron en su vida productiva. No obstante, este objetivo se puede cumplir si, y solo si, el individuo hace un ahorro suficiente en la segunda etapa de su vida, para cubrir los gastos de consumo durante esta tercera etapa.

2.3.2. El ciclo vital y la tributación en Colombia

Con base en el análisis expuesto anteriormente sobre la hipótesis del ciclo vital, convendría adelantar un estudio riguroso del comportamiento de los ciudadanos

respecto de la manera como estos distribuyen sus ingresos y, particularmente, qué proporción dedican al consumo y qué proporción al ahorro según las diferentes etapas de la vida productiva. Los resultados que arroje este estudio permitirían conocer las propensiones marginales al ahorro y al consumo por grupo de edades, y posiblemente tomar acciones concretas de política pública para i) educar a la población sobre la importancia del ahorro desde una edad temprana y ii) crear un conjunto de incentivos tributarios que induzcan a los ciudadanos a destinar una mayor porción de sus ahorros para cubrir los gastos de consumo que se presentan cuando los ciudadanos ingresen a la tercera etapa del ciclo vital.

Un análisis que describe el comportamiento de los colombianos bajo el esquema del ciclo vital fue preparado por el profesor Juan Carlos Meza de la Universidad América. El estudio confirma la hipótesis de Modigliani en el caso colombiano y presenta una serie de conclusiones bastante reveladoras respecto del impacto que tiene la educación y el ahorro en la etapa de jubilación de los individuos.

Las conclusiones de Meza fueron las siguientes:

Con base en el análisis de corte trasversal para el año 2015 se realizó otro exploratorio que demostró que la hipótesis del ciclo vital de Franco Modigliani se cumple para el caso colombiano, con la salvedad de que los salarios de los trabajadores que invierten en educación sigue aumentando conforme avanzan en edad y son más productivos aún en la edad de jubilación. La educación es una de las variables fundamentales para aumentar las capacidades y la productividad, que se ve reflejada en las mejoras salariales. Además, permite aumentar la participación en el mercado de trabajo con respecto a los otros niveles de educación. Asimismo, los niveles más altos de educación permiten mayor ahorro, dado que la formación posibilita tener más renta disponible. De igual manera, es inevitable el desahorro en las últimas etapas de la vida de las personas. De la misma forma, las mujeres en promedio presentan mayor desahorro en las últimas etapas de la vida con respecto de los hombres. Sin embargo, la preparación en años de educación permite que las mujeres tengan un consumo futuro mayor con respecto al de los hombres⁹.

Con base en lo anterior, se debería evaluar la posibilidad de adelantar un ajuste al sistema tributario colombiano, que, con incentivos fuertes, anime a los contribuyentes a efectuar inversiones en educación y a destinar proporciones importantes de ahorro en la etapa productiva, para que, en la etapa de jubilación, su consumo no tenga una reducción tan importante, como lo anota Meza en el análisis.

9 Ver <http://repository.uamerica.edu.co/bitstream/20.500.11839/6556/1/23461098-2017-2-EF.pdf>

El estudio también pone en evidencia que la educación especializada mejora las condiciones para la obtención del ingreso y, de contera, incrementa el ahorro durante la vida productiva. Lo anterior implica que el sistema tributario debería incentivar los gastos familiares destinados a la educación formal o informal.

Finalmente, el estudio deja ver que las mujeres sufren de discriminación salarial, y que la premisa según la cual “a igual trabajo, igual salario” parece ser letra muerta en las relaciones laborales con las mujeres en Colombia. Desde la óptica fiscal, una medida que puede desincentivar la discriminación podría ser la de no permitir la deducibilidad de los gastos laborales de los hombres, en los casos en los cuales se presente y se pruebe la existencia de un diferencial salarial en función del género.

Conclusiones

En términos generales, de las anteriores consideraciones se pueden extraer las siguientes conclusiones:

La reforma tributaria contenida en la Ley 2010 de 2019 ratificó, en general, las modificaciones introducidas en la Ley 1943 de 2018.

En relación con el tratamiento previsto para los trabajadores independientes, la Ley 2010 de 2019 hizo una distinción inequitativa para los trabajadores independientes, comoquiera que no les permite, coetáneamente, tomar las deducciones relacionadas con los costos y gastos asociados a su actividad de servicios, y, al mismo tiempo, la renta exenta del 25 % que constituye el mínimo vital exento de sus ingresos. En la práctica, esto significa que los trabajadores independientes no pueden excluir de su tributación el mínimo vital exento, como sí lo hacen los trabajadores vinculados por contrato laboral o relación legal y reglamentaria.

Conforme lo explican la hipótesis del ciclo vital y el estudio adelantado por el profesor Meza, el sistema tributario debería adecuar sus incentivos fiscales respecto del impuesto sobre la renta de las personas naturales, a tres realidades críticas:

- Conceder un incentivo adicional a las inversiones que hagan los grupos familiares y las empresas en la educación de los individuos y la familia, pues según se visualiza en la evidencia empírica, la educación tiende a mejorar las condiciones de ingreso y de ahorro a largo plazo, lo que mejora en términos relativos las condiciones del ciclo de vida de los individuos.

Una propuesta en este sentido sería conceder a las empresas una exoneración del 125 % sobre el valor de las inversiones en educación que se hagan a sus empleados y a su grupo familiar.

Asimismo, para los empleados, los gastos en educación deberían poder deducirse de la renta gravable de un 100 % sin la limitación del 60 % establecida en la ley.

- Permitir las contribuciones con el carácter de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, tanto en el régimen de ahorro individual con solidaridad (RAIS) como en el de prima media con prestación definida (RPD), sin ninguna limitación, una vez los contribuyentes personas naturales alcancen una edad determinada, de cara a promover el ahorro individual. Este instrumento de política fiscal podría reducir el déficit pensional y mejorar las condiciones de quienes acceden a la pensión de jubilación.

Actualmente, el beneficio de aportes adicionales tiene muchas limitaciones y debe estructurarse casi siempre a través de un fondo de aportes voluntarios.

- Para reducir la discriminación de género, que aparentemente se está presentando contra la mujer en la compensación laboral, se sugiere no permitir la deducibilidad de la diferencia entre la compensación entre los hombres y las mujeres que desarrollen idéntico trabajo, en la determinación del impuesto sobre la renta. Esta restricción fiscal, junto con otras medidas, puede modificar el hábito de algunos empleadores de discriminar la retribución laboral de sus empleadas y hacerlos reflexionar sobre el respeto a las mujeres.

Bibliografía

Friedman, Milton. *A Theory of the Consumption Function*. Princeton, Princeton University Press, 1957.

Modigliani, Franco. The life-cycle hypothesis of saving and intercountry differences in the saving ratio. En W. A. Eltis, M. F. G. Scott y J. N. Wolfe (eds.), *Induction, Growth, and Trade: Essays in Honour of Sir Roy Harrod*. Oxford, Clarendon Press, 1970, pp. 197-225.

<https://www.semana.com/nacion/articulo/el-sol-las-espaldas/5617-3>

<https://www.semana.com/economia/articulo/mas-impuestos/32173-3>

<https://www.youtube.com/watch?v=jX2J89UFRIE>.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2008/c-1194-08.htm>

<http://repository.uamerica.edu.co/bitstream/20.500.11839/6556/1/23461098-2017-2-EF.pdf>

http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_7680752a7edd404ce0430a010151404c

Complejidades del impuesto sobre la renta para sociedades

Corporate income tax complexities in Colombia

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO¹

Ponente

Para citar este artículo / To reference this article

Juan Guillermo Ruiz Hurtado. Complejidades del impuesto sobre la renta para sociedades. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 039

Sumario

Introducción; 1. Inseguridad Jurídica y Certeza Tributaria; 1.1. Introducción; 1.2. Claridad normativa; 1.3. Reglamentación oportuna; 1.4. Estabilidad regulatoria; 1.5. Incertidumbre en la línea doctrinal; 1.6. Actuaciones en vía gubernativa; 1.7. Decisiones judiciales; 1.7.1. Sentencia C-481 de 2019 ; 1.7.2. Jurisprudencia del Consejo de Estado; 2. Complejidades asociadas a la estructura y competitividad del sistema tributario colombiano; 2.1. Introducción; 2.2. Análisis General y Ponderación de Beneficios Tributarios del Sistema; 2.3. Análisis de sobrecargas fiscales y beneficios a los contribuyentes; 2.4. Competitividad del sistema en el marco internacional; 3. Problemas específicos de la normativa aplicable a personas jurídicas; 3.1. Introducción; 3.2. Falta de Integración en Materia Tributaria entre la Sociedad y sus Accionistas o Socios; 3.2.1. Limitación de trasladar beneficios tributarios por rentas exentas de la sociedad a los socios; 3.2.2. Imposibilidad de trasladar el efecto por compensación de escudos fiscales de la sociedad a los socios; 3.2.3. Impuesto a los dividendos; 3.3. Ampliación artificial de

1 Especial agradecimiento a los doctores: Martín Guzmán Herrera, coautor del capítulo Inseguridad Jurídica y Certeza tributaria; Laura Carolina Rey Alba, coautora del capítulo Complejidades Asociadas a la Estructura y Competitividad del Sistema Tributario Colombiano; Juan Fernando González Gil y Pablo Fernández Bonilla, coautores del capítulo Problemas Específicos de la Normativa Aplicable a Personas Jurídicas; José Alejandro Hoyos Arciniegas, coautor del capítulo Análisis y Perspectivas de la Ley de Crecimiento Económico; Nicolás Jurado Rodríguez, coautor del capítulo Defensa de los Derechos de los Contribuyentes, Confianza y Cooperación entre Autoridades tributarias y Contribuyentes; Felipe Pardo Ladino, coautor de comentarios relacionados con contabilidad tributaria; y Jaime Enrique Gómez García y Carlos Alberto García Martínez, partícipes en la revisión general de la ponencia.

la base gravable; 3.3.1. Sistema de presunción de rentas; 3.3.2. Limitación de costos y gastos en la depuración del impuesto sobre la renta; 3.3.2.1. Limitación a la deducibilidad de condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales; 3.3.2.2. Limitación a las deducciones de los costos y gastos en el exterior; 3.3.2.3. Límite a la deducibilidad del 50% del gravamen a los movimientos financieros (“GMF”); 3.3.2.4. Límite a la disminución del inventario por efectos de mercancía faltante; 3.3.2.5. Límite a la deducción de gastos por depreciación; 3.3.2.6. Límite a la deducción del impuesto de industria y comercio en la parte que no corresponde a un descuento tributario; 3.4. Diferencia en cambio como renta autónoma; 3.5. Periodo de tenencia en reorganizaciones empresariales y aportes en especie; 3.6. Problemas específicos en la depuración del impuesto sobre la renta en relación con la determinación de saldos a favor y liquidación de anticipos; 3.6.1. Exceso de retenciones en la fuente; 3.6.2. Anticipos; 4. Análisis y perspectivas de la Ley de Crecimiento Económico, Ley 2010 de 2019; 4.1. Introducción; 4.2. Normas aprobadas en materia del impuesto sobre la renta de personas jurídicas; 4.2.1. Normas encaminadas a disminuir la tarifa efectiva de tributación; 4.2.1.1. Modificación del artículo 240 del Estatuto Tributario – Reducción tarifa nominal del impuesto sobre la renta; 4.2.1.2. Modificación del artículo 188 del Estatuto Tributario - Eliminación progresiva del sistema de renta presuntiva; 4.2.1.3. Adición del Artículo 258-1 del Estatuto Tributario - Descuento en materia de impuesto de renta por el IVA pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos; 4.2.1.4. Adición del artículo 115 del Estatuto Tributario - Descuento en materia de impuesto de renta por el ICA pagado durante el periodo gravable; 4.2.1.5. Adición del artículo 115 del Estatuto Tributario - Deducción general de impuestos pagados en el periodo gravable; 4.2.1.6. Adición del artículo 118-1 del Estatuto Tributario - Ajuste a las normas de subcapitalización, limitándose a deudas con vinculados económicos; 4.2.1.7. Adición del artículo 108-5 del Estatuto Tributario - Deducción de salarios por primer empleo; 4.2.1.8. Reducción de la tarifa de impuesto a los dividendos para personas naturales residentes; 4.2.2. Normas encaminadas a elevar la tarifa integrada del impuesto de renta aplicable a los negocios; 4.2.2.1. Modificación del artículo 240 del Estatuto Tributario, parágrafo 7 – Sobretasa para Instituciones Financieras; 4.2.2.2. Modificación de los artículos 242, 245 y 246 del Estatuto Tributario – Impuesto a los dividendos; 4.2.3. Medidas antiabuso, antievasión y antidiferimiento; 4.2.3.1. Modificación del artículo 90 del Estatuto Tributario – Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios; 4.2.3.2. Adición del artículo 90-3 del Estatuto Tributario – Enajenaciones indirectas; 4.2.3.3. Modificación del artículo 434 A del Código Penal – Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes; 4.2.3.4. Modificación del artículo 434B del Código Penal – Defraudación o evasión tributaria; 4.2.3.5. Modificación del artículo 23-1 del Estatuto Tributario

– Fondos de capital privado e inversión colectiva; 4.2.4. Rentas exentas y regímenes especiales aplicables a personas jurídicas; 4.2.4.1. Adición del Artículo 235-3 del Estatuto Tributario– Régimen de Megainversiones; 4.2.4.2. Modificación del artículo 235-2 del Estatuto Tributario – Incentivo para el desarrollo del campo colombiano; 4.2.4.3. Modificación del artículo 235-2 del Estatuto Tributario – Incentivo para Empresas de Economía naranja; 4.2.4.4. Adición del artículo 800-1 del Estatuto Tributario – Obras por impuestos; 4.3. Normas aprobadas respecto a la tributación indirecta ; 4.3.1. No inclusión del impuesto nacional al consumo en la enajenación de bienes inmuebles; 4.3.2. Modificación del artículo 437 del Estatuto Tributario – Responsabilidad de IVA; 4.3.3. Adición del artículo 21 de la Ley de Crecimiento Económico – Compensación de IVA a favor de la población más vulnerable; 4.3.4. Modificación del artículo 477 del Estatuto Tributario – Bienes que pasan de excluidos a exentos; 4.4. Disposiciones procedimentales aprobadas en la reforma; 4.4.1. Unificación de términos de firmeza; 4.4.2. Adición del artículo 131 de la Ley de Crecimiento Económico – Efecto de los conceptos de la DIAN; 4.4.3. Adición del artículo 137 de la Ley de Crecimiento Económico – Comisión de Estudio de Beneficios Tributarios; 4.4.4. Adición del artículo 689-2 del Estatuto Tributario - Beneficio de auditoría; 4.4.5. Extensión de procesos de conciliación y terminación por mutuo acuerdo; 5. Defensa de los derechos de los contribuyentes, confianza y cooperación entre Autoridades Tributarias y contribuyentes; 5.1. Introducción; 5.2. Importancia de crear un ambiente regulatorio que favorezca la confianza entre los contribuyentes y la Administración Tributaria y la adecuada defensa de los derechos de los contribuyentes; 5.3. Inconveniencia de algunos aspectos del Régimen Sancionatorio actualmente vigente en Colombia; 5.4. Aspectos normativos y funcionales en procesos administrativos fiscales que deterioran la confianza entre la Autoridad Tributaria y el contribuyente; 5.5. Experiencias de derecho comparado sobre mecanismos encaminados a construir auténticos ambientes de confianza entre autoridades fiscales y contribuyentes; 5.6. Algunas propuestas encaminadas a reconstruir la necesaria confianza entre autoridades tributarias y contribuyentes y a mejorar la defensa de los derechos de los contribuyentes; 6. Conclusiones; Bibliografía

Introducción

Para efectos del estudio y análisis de las problemáticas y complejidades del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a personas jurídicas en Colombia, esta ponencia se ha dividido en cinco capítulos. El primero se refiere a la seguridad jurídica y certeza tributaria. El segundo profundiza las complejidades asociadas a la estructura y competitividad del sistema tributario colombiano. El tercer capítulo describe algunas problemáticas específicas en materia

del impuesto de renta y complementarios aplicable a las personas jurídicas. El cuarto desarrolla un análisis del contenido principal de la Ley 2010 de 2019 (“Ley de Crecimiento Económico”). Finalmente, el quinto capítulo desarrolla algunas consideraciones en torno a la defensa de los derechos de los contribuyentes y la cooperación y confianza entre la Autoridad Tributaria y los contribuyentes para el adecuado funcionamiento del sistema tributario.

A través de estos análisis, se presenta un estudio crítico y comprensivo de las principales problemáticas y complejidades que afectan a los contribuyentes personas jurídicas en materia del impuesto de renta y complementarios. Asimismo, presenta algunas conclusiones y sugerencias en cada una de las temáticas analizadas.

Introduction

For the purposes of the study and analysis of the problems and complexities of income tax and its complementary taxes applicable to corporate entities in Colombia, this paper has been divided into five chapters. The first refers to tax certainty. The second deepens the complexities associated with the structure and competitiveness of the Colombian tax system. The third chapter describes the main specific problems regarding income tax applicable to corporate entities. The fourth develops an analysis of the main content of Law 2010 of 2019. Finally, (v) the fifth chapter develops some considerations around the defense of the rights of taxpayers and the cooperation and confidence between Tax Authorities and taxpayers.

Through these analyzes, the author seeks to present a critical and comprehensive study of the main problems and complexities that affects legal entities in matters of income tax. It seeks as well to present some conclusions and suggestions in each of the topics analyzed.

1. Inseguridad Jurídica y Certeza Tributaria

1.1. Introducción

La discusión que se desarrollará en el presente capítulo hace necesario identificar algunos elementos que se han utilizado para delimitar conceptualmente la seguridad jurídica.

La seguridad jurídica ha sido definida por autores como Henkel “como exigencia dirigida al derecho positivo de crear, dentro de su campo y con sus

medios, certeza ordenadora”², es decir, claridad en quien está sometido al derecho del alcance de las normas. De manera complementaria, hay aproximaciones teóricas que identifican tres dimensiones de este concepto, a saber: (i) la certeza sobre la actuación del Estado y de los ciudadanos; (ii) la certeza y estabilidad del derecho; y (iii) la seguridad respecto a la protección de algunos bienes jurídicos³. En otras palabras, la seguridad jurídica pretende conocer de manera anticipada las consecuencias de una conducta⁴ y tener confianza en el orden jurídico⁵. En consecuencia, de la seguridad jurídica deriva la posibilidad de tener claridad suficiente sobre las obligaciones que surgen de las instituciones legales⁶.

En materia tributaria, algunos autores han señalado que la seguridad jurídica se traduce en la confianza de los contribuyentes en que el derecho será interpretado de manera imparcial y justa, de modo tal que sea un referente en el actuar⁷. En este sentido, José Juan Ferreiro Lapatza afirma que un sistema tributario que se acerque al ideal debe estar compuesto de “normas precisas, claras, sencillas, coherentes y, en la medida de lo posible, estables”, de forma tal que no requieran mayor esfuerzo interpretativo por parte del contribuyente y de la Administración⁸. La OCDE y el FMI⁹ han identificado como fuentes de inseguridad jurídica tributaria (i) el diseño de la política y la incertidumbre legislativa, (ii) la implementación de la política tributaria y la incertidumbre administrativa, (iii) la incertidumbre en torno a la resolución de conflictos, (iv) la incertidumbre en el cambio de los negocios y la tecnología, (v) la conducta de los contribuyentes y (vi) algunos aspectos internacionales.

-
- 2 Henkel, H. (1964), “Introducción a la Filosofía del Derecho”, citado en Ferreiro Lapatza, J. J. (1993). “La norma jurídica. Condiciones a cumplir para el logro de la seguridad jurídica”. En Instituto Peruano de Derecho Tributario, XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, Lima.
 - 3 Arrázola Jaramillo, F. (Junio, 2014). El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho. *Revista de Derecho Público*, 32.
 - 4 José Luis Palma Fernández (1997), citado por Arrázola Jaramillo Op.cit.
 - 5 Jesús Leguina Villa, citado por Arrázola Jaramillo Op.cit.
 - 6 Bravo Arteaga, Juan Rafael (2005). “La seguridad jurídica en el derecho tributario colombiano: ideales, valores y principios. *Revista de la Academia Colombiana de Jurisprudencia*, (329), 11-41.
 - 7 Arcos Ramírez, F (2000) *La Seguridad Jurídica: Una Teoría Formal*, citado en Regueros de Ladrón de Guevara, S. (2010). *La seguridad jurídica en el derecho tributario*. En “Lecciones de derecho Tributario inspiradas por un maestro: liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García”, Bogotá, D.C.: Universidad del Rosario.
 - 8 Ferreiro Lapatza, J. J. (1993). “La norma jurídica. Condiciones a cumplir para el logro de la seguridad jurídica”. En Instituto Peruano de Derecho Tributario, XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, Lima.
 - 9 Fondo Monetario Internacional & OECD (2017). *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*.

Estas nociones de seguridad jurídica encuentran a su vez respaldo en la Constitución Política colombiana, que consagra distintos principios transversales al ordenamiento jurídico tributario. Entre dichos principios se puede identificar la equidad, entendida como la garantía de un orden económico y social justo¹⁰, que a su vez se encuentra consagrada como uno de los fines del Estado¹¹. De manera complementaria, la Constitución consagra los principios de eficiencia, irretroactividad, legalidad, progresividad e igualdad. En el marco de estos se desarrolla la facultad impositiva del Estado¹².

A partir de los principios mencionados, es posible sostener que el ordenamiento constitucional prevé la necesidad de garantizar el equilibrio y estabilidad del sistema tributario, de modo que se logre brindar seguridad jurídica a los contribuyentes. Pero para lograr la seguridad jurídica, se deben involucrar múltiples actores, pues no es solo en la creación de las normas que se garantiza dicho principio: también tienen particular relevancia los procesos de aplicación de las normas, su interpretación y las decisiones de los litigios¹³. A la luz de esto, es claro que en desarrollo del poder tributario corresponde al Estado ponderar el interés general con el interés particular evitando que se impongan cargas desproporcionadas o discriminatorias a algunos contribuyentes¹⁴.

En este punto, se propone entender la seguridad jurídica tributaria como la existencia de confianza en las normas tributarias y la previsibilidad del tratamiento tributario que recibirán las actuaciones de los contribuyentes. Esto no implica la petrificación del derecho, ya que los distintos gobiernos deben estar en capacidad de enfrentar los nuevos retos que surgen de los déficits fiscales, de la desigualdad social o del decrecimiento de la economía¹⁵. Por el contrario, se trata de la consolidación de un ambiente normativo en el que los contribuyentes puedan manejar los riesgos implícitos del sistema tributario¹⁶.

10 Preámbulo de la Constitución.

11 Artículo 2º, Constitución Política.

12 Ruiz, J.G & Ciales, M (2010). *El alcance jurídico de la estabilización de las normas tributarias*. En *Lecciones de derecho Tributario*. En *Lecciones de derecho Tributario inspiradas por un maestro: liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García*, Bogotá, D.C.: Universidad del Rosario.

13 Rodríguez Piedrahita, A. (2019). "Seguridad Jurídica en Materia Tributaria". En "Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y comercio Exterior. 43 jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior". ICdT, Bogotá. ISSN: 2422-1511.

14 Ruiz, J.G & Ciales, M (2010). *El alcance jurídico de la estabilización de las normas tributarias*. En *Lecciones de derecho Tributario*. En *Lecciones de derecho Tributario inspiradas por un maestro: liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García*, Bogotá, D.C.: Universidad del Rosario.

15 Fondo Monetario Internacional & OECD (2017). *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

16 *Ibidem*.

Los Estados compiten entre ellos por inversión, de manera que la seguridad jurídica y la competitividad regulatoria resultan relevantes para los inversionistas al momento de ponderar y definir el direccionamiento de sus inversiones. La existencia de seguridad jurídica no es un asunto menor para lograr fomentar la inversión nacional y extranjera en el país. Varios estudios citados por Mauricio Cárdenas y Mercer-Blackman¹⁷ resaltan la importancia de la estabilidad de la política tributaria para atraer capital extranjero al país, pues no es suficiente promover la competitividad con incentivos novedosos. Esto se debe complementar con una norma precisa y cierta para los contribuyentes, autoridades y jueces¹⁸.

Para el caso colombiano, la ANDI ha documentado la importancia de la estabilidad de la normativa tributaria para la actividad empresarial, pues en el 78% de los empresarios determina y define sus decisiones de inversión con base en este criterio¹⁹. Esta interpretación la confirma la actualización del reporte conjunto del FMI y la OCDE de 2018²⁰, en el que se resalta la incidencia de la incertidumbre tributaria en la inversión, que es particularmente crítica en los países de Latinoamérica, África y el Caribe.

En línea con lo expuesto, el presente capítulo pretende dar cuenta de la importancia de la seguridad jurídica en el sistema tributario colombiano y de algunos de los retos vigentes. Para lograr lo anterior, se abordará, en primer lugar, la necesidad de contar con normas tributarias gramatical y semánticamente claras para los contribuyentes y para la Administración. En segundo lugar, se abordará la necesidad y pertinencia de la reglamentación oportuna de las normas tributarias para cumplir los principios constitucionales de seguridad jurídica. En tercer lugar, se resaltarán la importancia de la estabilidad regulatoria tributaria para la seguridad jurídica del Estado y de los contribuyentes. En la cuarta sección de este capítulo, se complementará el análisis a partir de la revisión de la inestabilidad de la doctrina emitida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En la quinta sección de este capítulo, se explorará el efecto de algunas decisiones judiciales en materia de seguridad jurídica tributaria y, en particular, el análisis relacionado con la sentencia de inexequibilidad de la Ley 1943 de 2018.

17 Cardenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2006). *Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad*. [Bogotá]: Fedesarrollo

18 Fedesarrollo (2016) “Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público”. Disponible en <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>.

19 ANDI (s.f.) “Seguridad jurídica. Importancia de la seguridad jurídica para el crecimiento y la inversión”. Disponible en: <http://proyectos.andi.com.co/Libro2/Paginas/assets/docs/capitulo-09.pdf>

20 IMF/OECD (2018), *OECD/IMF Report on Tax Certainty - 2018 Update*, Paris. Disponible en: www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm

1.2. Claridad normativa

Uno de los problemas que se encuentra en el centro de la discusión sobre la seguridad jurídica tiene que ver con la claridad de las normas desde el punto de vista semántico y gramatical²¹. Este criterio, aplicable de manera general a todas las normas, es particularmente importante para las disposiciones de carácter tributario. En la medida en que el contribuyente no tenga certeza sobre el alcance y el contenido normativo de las disposiciones fiscales que guían su actividad económica, no se podrá predicar la existencia de una auténtica seguridad jurídica. Esta situación también es relevante para la Autoridad Tributaria en la medida en que, en un escenario de inseguridad jurídica, no tendrá tampoco elementos suficientes para interpretar y aplicar adecuadamente el derecho, ni podrá hacer más confiable el sistema, ni más eficiente el recaudo.

En el reporte conjunto de la OCDE y el FMI publicado en 2017, se señala que la ausencia de claridad en el diseño de las normas y procesos legislativos ineficientes conllevan a una mayor inseguridad jurídica²². En la creación de dichas normas tributarias, el proceso de diseño debe ser claro, coherente y técnico, pues de lo contrario se tendrá como resultado normas redactadas de manera confusa²³.

En este escenario, la abundancia de reformas tributarias, con textos inadecuadamente redactados o improvisados, termina generando un sistema tributario disperso, inconsistente e inequitativo en muchos aspectos y, en definitiva, muy difícil de interpretar y de aplicar. Dicha complejidad redundante en múltiples dificultades para el cumplimiento y aplicación de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y en una profunda complejidad en la administración del recaudo por parte de las autoridades.

Para el caso colombiano, el Informe de la Comisión de Expertos del año 2015, definía el sistema tributario del país como un sistema complejo, extenso, cargado de imprecisiones y, por ello, carente de la seguridad y la certeza necesarias para el desarrollo de negocios y actividades económicas²⁴. No en vano, según cifras de la ANDI, para el periodo 2016-2017, el 47% de los empresarios

21 Distintos autores citados por Arrázola Jaramillo, F. (Junio, 2014) destacan la necesidad de contar con normas que permitan entender con claridad el tratamiento que recibirán las distintas conductas.

22 Fondo Monetario Internacional & OECD (2017). *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

23 *Ibidem*.

24 Fedesarrollo (2016) “Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público”. Disponible en <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>.

del país identificaban la existencia de vacíos en las normas tributarias como un aspecto relevante en la toma de decisiones en sus negocios²⁵.

Tanto los vacíos normativos como una inadecuada integración normativa derivada de los constantes cambios en la legislación o de las múltiples derogatorias tácitas conducen a niveles de incertidumbre que en muchos casos dificultan sustancialmente las decisiones de inversión. Un sistema con estas características tiene como consecuencia constante el surgimiento de conflictos entre la Administración tributaria y los contribuyentes, sin que estos puedan prever el resultado de los procesos luego de varios años de controversia²⁶. La inseguridad jurídica afecta de manera sustancial la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario y en las Autoridades tributarias. Igualmente, la falta de claridad normativa contribuye a incrementar la desconfianza de las Autoridades tributarias en la actuación de los contribuyentes y en la forma en que estos determinan sus bases fiscales.

Como ya se anticipaba, una de las causas que se han identificado en relación con la falta de claridad en las normas tributarias tiene que ver con la ausencia de discusiones técnicas en el trámite legislativo en el Congreso de la República. Este no es un problema reciente y ya desde el 2003 el Informe de la Misión del Ingreso Público advertía dentro de sus recomendaciones la necesidad de establecer principios generales en materia tributaria que impidieran la expedición de normas poco técnicas²⁷. En el mismo sentido, autores colombianos, como Juan Rafael Bravo²⁸, han afirmado que las leyes nacionales en materia tributaria en muchas ocasiones no guardan armonía entre sí y se han expedido normas con conceptos utilizados en sentidos contradictorios. En consecuencia, en la medida en que el proceso legislativo carece del tecnicismo suficiente, el sistema tributario colombiano contiene disposiciones poco claras que derivan en mayor inseguridad jurídica.

25 ANDI (s.f.) “Seguridad jurídica. Importancia de la seguridad jurídica para el crecimiento y la inversión”. Disponible en: <http://proyectos.andi.com.co/Libro2/Paginas/assets/docs/capitulo-09.pdf>

26 Fedesarrollo (2016) “Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público”. Disponible en <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>.

27 Misión del Ingreso Público, Consejo Directivo (2003). *Misión del Ingreso Público. Informe del Consejo Directivo*. Bogotá. Disponible en: file:///C:/Users/Martin.Guzman/Downloads/CDF_No_10_Abril_2003.pdf

28 Citado en: Rodríguez Piedrahita, A. (2019). “Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”. En “Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y comercio Exterior. 43 jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior”. ICDDT, Bogotá. ISSN: 2422-1511.

Desde distintas aproximaciones se ha sostenido que la simplificación de las normas tributarias deriva en certidumbre²⁹ y en reducción de costos para los contribuyentes³⁰. En la medida en que haya un número menor de normas que regule una determinada actividad, el contribuyente podrá estimar con mayor facilidad los costos de su actividad económica sin enfrentar la incertidumbre que deriva de un sistema disperso, complejo y, en múltiples aspectos, poco claro y contradictorio. Asimismo, la simplificación de las normas tributarias le permite a la Administración aplicar las disposiciones con mayor certeza y reducir la discrecionalidad de los funcionarios en el proceso³¹.

1.3. Reglamentación oportuna

La existencia de normas claras debe estar acompañada de una reglamentación oportuna de las mismas, pues la expedición de las normas reglamentarias reduce la incertidumbre de los contribuyentes en el sistema tributario³². Desde el punto de vista constitucional, la ley debe determinar los elementos sustanciales del tributo: el hecho generador, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base gravable y la tarifa deben estar definidos claramente en la ley³³. Sin embargo, en muchos casos, la certeza tributaria exige una reglamentación adicional que permita a contribuyentes y autoridades interpretar adecuadamente el alcance y aplicación de la ley.

Las normas tributarias incluyen, por lo general, beneficios para contribuyentes que cumplan con algunos requisitos determinados. No obstante, en algunas ocasiones no se delimita con suficiente claridad y detalle la forma en que se puede acceder a los mismos. Adicionalmente, existen principios normativos de la ley que requieren un desarrollo que especifique de manera concreta la forma y las circunstancias en que el correspondiente principio debe aplicarse y la manera como dicha aplicación afecta las bases fiscales. En consecuencia, en situaciones como estas se hace necesario que la administración expida con prontitud las normas reglamentarias que den claridad a los contribuyentes sobre la forma específica en la que se deben concretar los presupuestos normativos definidos por ley.

29 Fondo Monetario Internacional & OECD (2017). *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

30 Cardenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2006). *Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad*. [Bogotá]: Fedesarrollo

31 Fondo Monetario Internacional & OECD (2019). *2019 Progress Report on Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>

32 *Ibidem*.

33 Artículo 338, Constitución Política.

En la práctica, el proceso de reglamentación, con sus distintas instancias de revisión, difiere inconvenientemente la necesaria reglamentación de las leyes. Existen disposiciones que se mantienen sin reglamentación durante varios períodos gravables, lo que genera enorme confusión entre los contribuyentes y las autoridades tributarias. En algunos casos, la ausencia de reglamentación pretende solucionarse mediante doctrina tributaria en respuesta a consultas de los contribuyentes o de las mismas autoridades. Infortunadamente, con inusitada frecuencia y no obstante el esfuerzo de las autoridades, esta doctrina resulta incompleta, imprecisa, dispersa, cambiante y en no pocos casos contradictoria.

Solo para hacer referencia a la Ley 1943 de 2018, podrían mencionarse múltiples ejemplos de tardía o ausente reglamentación. A título referencial, el régimen simple de tributación, una de las grandes apuestas del Gobierno Nacional en materia de formalización, solo vino a reglamentarse el 13 de agosto de 2019³⁴, cuando la Ley se había expedido desde el 28 de diciembre de 2018. La reglamentación de beneficios de las empresas de la denominada economía naranja, por su parte, fue expedida hasta el 12 de septiembre de 2019³⁵. De igual forma, la reglamentación de la retención en la fuente sobre el impuesto a los dividendos se expidió el 27 de diciembre de 2019, con posterioridad a la declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley 1943 de 2018 por parte de la Corte Constitucional y en la misma fecha de expedición de la Ley 2010 de 2019 que cambia, entre otros, la tarifa aplicable al impuesto a los dividendos. El beneficio aplicable a las denominadas Megainversiones y muchas otras disposiciones de la ley no alcanzaron a ser reglamentadas antes de la sentencia de inexecutable de la Ley 1943 de 2018.

El régimen aplicable al impuesto de renta y complementarios (como en general el régimen tributario) contiene numerosos casos en los cuales falta la correspondiente reglamentación o esta fue expedida meses después de la vigencia de la correspondiente disposición legal. Esta circunstancia, sin duda, es fuente de una enorme inseguridad jurídica.

También existen múltiples casos en los cuales la reglamentación se utiliza para corregir los errores sustanciales de la ley o se reglamentan disposiciones que pretenden ir más allá de la ley estableciendo limitaciones o restricciones que exceden en su alcance la norma legal. Esto también genera una significativa inseguridad jurídica. Como lo ha documentado la ANDI en el documento antes mencionado, la reglamentación oportuna y la estabilidad de la reglamentación en el tiempo es un factor muy relevante para los inversionistas nacionales

34 Decreto 1468 de 2019.

35 Decreto 1669 de 2019.

y extranjeros en Colombia³⁶. En el mismo sentido, el FMI y la OCDE advierten que la incertidumbre sobre el sistema tributario tiende a ser mayor cuando se difiere de manera desproporcionada la aplicación práctica de las normas³⁷, que sería el resultado de la ausencia o tardía reglamentación de las mismas.

1.4. Estabilidad regulatoria

Como ya se mencionaba en la introducción del presente capítulo, los cambios en las normas tributarias suelen ser necesarios debido a las dinámicas económicas a las que debe responder el Gobierno Nacional y el Congreso de la República. El régimen tributario requiere modificaciones que periódicamente actualicen o mejoren las disposiciones aplicables según las circunstancias variables a nivel local e internacional.

Los cambios son, sin duda, necesarios, pero que se hagan de manera constante y principalmente dirigidos al recaudo desarticula el sistema tributario y adicionalmente genera una enorme inseguridad jurídica. Ante el constante cambio en las disposiciones legales, no es posible expedir reglamentaciones oportunas. Es difícil encontrar precedentes doctrinales o jurisprudenciales que resuelvan vacíos o aclaren la línea interpretativa que debería aplicarse. La integración normativa de los constantes cambios legales también implica en muchos casos interpretaciones contradictorias y vacíos adicionales que redundan en espirales de inseguridad jurídica.

Se supone en todo caso que el sistema tributario debería cumplir con los principios constitucionales básicos, de manera tal que se respeten en forma plena los principios de progresividad, equidad, eficiencia e irretroactividad contenidos en el artículo 363 de la Constitución Política, y los principios de contribución universal e igualdad, contenidos en el artículo 95 de la Constitución Política. La verdad es que de acuerdo con los reportes recientes de la Contraloría General de la República³⁸ y de otras entidades especializadas³⁹, no obstante la multiplicidad de reformas tributarias de los últimos 20 años, aún no es claro que el Estado

36 ANDI (s.f.) “Seguridad jurídica. Importancia de la seguridad jurídica para el crecimiento y la inversión”. Disponible en: <http://proyectos.andi.com.co/Libro2/Paginas/assets/docs/capitulo-09.pdf>

37 Fondo Monetario Internacional & OECD (2017). *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

38 Bohórquez, K. (02 de noviembre de 2019). “Hemos ensayado 15 reformas tributarias y no se ha encontrado el equilibrio tributario”. En *La República*. Disponible en: <https://www.larepublica.co/especiales/apoyo-tributario/hemos-ensayado-15-reformas-y-no-se-ha-encontrado-equilibrio-tributario-2927963>.

39 Fedesarrollo (2016) “Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público”. Disponible en <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>.

tenga adecuadamente definida su estructura de financiamiento en el mediano y en el largo plazo. Es decir, se han expedido multitud de reformas cuyo propósito fundamental ha sido incrementar el recaudo y aún no se logra el equilibrio fiscal que el Estado requiere.

Aún más, se han expedido distintas reformas y, desde el punto de vista académico, es casi un consenso que el sistema tributario colombiano continúa siendo inequitativo, disperso, complejo y asimétrico. Infortunadamente, a pesar de los múltiples cambios, no hemos logrado un sistema tributario que resulte eficiente, equitativo, que refleje realmente una equidad horizontal y vertical entre los contribuyentes. De acuerdo con el FMI, uno de los indicadores que se ha utilizado comúnmente para determinar la ausencia de estabilidad jurídica es el número de reformas sustanciales que se realizan en un período determinado⁴⁰.

Para el año 2006 Colombia sobresalía en la región dado el elevado número de reformas sustanciales que se habían adelantado en el periodo comprendido entre 1990 y 2002. El promedio de la región en ese momento era de 4,2 reformas tributarias, mientras que en Colombia era de 9 reformas⁴¹, es decir una reforma cada 1,3 años. Autores como Cárdenas y Mercer-Blackman han sostenido que, por lo menos para las reformas adelantadas hasta el 2005, en ningún caso se evidenció un interés por simplificar el sistema tributario, sino que los esfuerzos de los distintos gobiernos se direccionaban simplemente al aumento del recaudo. Adicionalmente, el Informe de la Misión de Gasto Público de 2003 señalaba que dada la desarticulación entre las distintas reformas tributarias el sistema tributario colombiano se caracterizaba en ese momento por no tener integridad, coherencia y facilidad para ser administrado⁴². Esto explica que ya para el año 2006 distintos empresarios colombianos identificaran la incertidumbre tributaria como uno de los principales obstáculos para la inversión en el país. En el ejercicio empírico realizado por Cárdenas y Mercer-Blackman⁴³, la inestabilidad surgió como uno de los principales problemas del sistema tributario colombiano. Para el año 2018, el indicador de reformas tributarias sustanciales

40 Fondo Monetario Internacional & OECD (2017). *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

41 Cardenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2006). *Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad*. [Bogotá]: Fedesarrollo

42 Misión del Ingreso Público, Consejo Directivo (2003). *Misión del Ingreso Público. Informe del Consejo Directivo*. Bogotá. Disponible en: file:///C:/Users/Martin.Guzman/Downloads/CDF_No_10_Abril_2003.pdf

43 Cardenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2006). *Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad*. [Bogotá]: Fedesarrollo

adelantadas desde 1990 era de 15 reformas, lo que se traduce en un cambio sustancial cada 1,86 años⁴⁴.

La inestabilidad de la regulación tributaria resulta entonces para Colombia un factor determinante de la inversión local y extranjera. Tal como lo ha documentado la ANDI entre los años 2016 y 2017, más del 75% de las empresas encuestadas había sufrido cambios significativos en el régimen tributario que les resultaba aplicable por decisiones de distintos actores del Estado, del Congreso, entre otros⁴⁵. Esta situación derivó en que para el mismo período estudiado una tercera parte de los empresarios cancelara o aplazara sus decisiones de inversión⁴⁶. Sin embargo, no es el cambio en sí mismo el que produce incertidumbre, sino los constantes cambios en distintas direcciones, que no permiten a los contribuyentes adaptarse a las nuevas reglas y adaptar sus actividades con la adecuada previsión de los efectos que la recurrencia de cambios pueda tener en sus bases fiscales⁴⁷.

1.5. Incertidumbre en la línea doctrinal

La doctrina emitida por la DIAN puede incluirse como otra de las fuentes que aumenta la inseguridad jurídica de los contribuyentes. Lo anterior encuentra como causa la existencia de líneas doctrinales poco uniformes, en frecuentes casos contradictorias y cargadas de subjetividad como consecuencia de las interpretaciones de los funcionarios que se enfrentan a los constantes vacíos en las normas sobre los elementos del tributo⁴⁸. De lo anterior, se deriva también la vulneración de la confianza legítima de los contribuyentes dada la ausencia de concordancia entre los pronunciamientos de la Administración⁴⁹.

A lo anterior se debe agregar la ausencia de capacitación y recursos humanos suficientes en la DIAN, que tiene como resultado una menor imparcialidad y análisis

44 Rodríguez Piedrahita, A. (2019). “Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”. En “Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y comercio Exterior. 43 jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior”. ICDT, Bogotá. ISSN: 2422-1511.

45 ANDI (s.f.) “Seguridad jurídica. Importancia de la seguridad jurídica para el crecimiento y la inversión”. Disponible en: <http://proyectos.andi.com.co/Libro2/Paginas/assets/docs/capitulo-09.pdf>

46 Ibidem.

47 Fondo Monetario Internacional & OECD (2017). *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

48 Regueros de Ladrón de Guevara, S. (2010). “La seguridad jurídica en el derecho tributario”. En *Leciones de derecho Tributario inspiradas por un maestro: liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García*, Bogotá, D.C.: Universidad del Rosario.

49 Rodríguez Piedrahita, A. (2019). “Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”. En “Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y comercio Exterior. 43 jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior”. ICDT, Bogotá. ISSN: 2422-1511.

objetivo de las controversias planteadas a la Administración por los contribuyentes⁵⁰. Esperamos que las nuevas disposiciones encaminadas a fortalecer y tecnificar la Autoridad Tributaria colombiana faciliten un cambio en esta problemática que ha sido muy significativa en materia de inseguridad jurídica tributaria.

De igual forma, resulta adversa a la seguridad jurídica tributaria la numerosa expedición de conceptos por parte de la DIAN y la poca publicidad que se le da a los mismos. Según datos del 2006 expuestos por Maria del Pilar Abella Mancera, mensualmente se emiten entre 50 y 100 conceptos, lo que equivale aproximadamente a 600 conceptos por año y tan solo un tercio de los mismos se publica⁵¹. Incluso hoy podría decirse que este número se ha incrementado sustancialmente.

La cambiante normativa aplicable a la doctrina tributaria, también ha generado multitud de dificultades para los contribuyentes y para la Autoridad Tributaria. En consecuencia, si a la inexistencia de una doctrina plenamente consistente y objetiva se adiciona la constante expedición de conceptos, es claro que los pronunciamientos de la Autoridad Tributaria son una fuente de inseguridad jurídica de gran relevancia.

En una encuesta realizada con distintos empresarios en 2006, uno de los puntos de convergencia entre las personas presentes tuvo que ver con la inestabilidad que genera la doctrina de la DIAN. La percepción de los participantes era que las interpretaciones de la administración eran poco o nada consistentes con las normas tributarias⁵². Aunque no se pretende demeritar los grandes esfuerzos que hace la división de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, es evidente que aún falta un enorme impulso de integración y consistencia que objetivice la doctrina en beneficio de la seguridad jurídica y la certeza tributarias.

Otro de los factores que incide en la inseguridad jurídica que deriva de la doctrina de la DIAN tiene que ver con la ausencia de claridad sobre el carácter vinculante de los conceptos expedidos. El artículo 264 de la Ley 223 de 1995 establecía que los contribuyentes podían amparar sus actuaciones frente a la DIAN con base en los conceptos emitidos por dicha entidad, sin que las actuaciones pudiesen ser objetadas. La Ley 1943 de 2018 derogó esta disposición y en el artículo 113

50 Fedesarrollo (2016) “*Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público*”. Disponible en <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>.

51 Abella Mancera, M.P. (2006). “El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora”, en Bravo Arteaga J. et al. (2006). *Temas de derecho tributario contemporáneo*. Bogotá D.C.: Universidad el Rosario.

52 Cardenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2006). *Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad*. [Bogotá]: Fedesarrollo.

incluyó una redacción bastante imprecisa en la que indicaba que la doctrina sería obligatoria para los funcionarios de la DIAN, mientras que los contribuyentes solo podrían sustentar sus actuaciones con base en la ley. La ausencia de claridad de la norma permitía entender que se pretendía eliminar el carácter vinculante de los conceptos en beneficio de los contribuyentes, lo que no resultaba razonable. Igualmente, resulta difícil entender, ante la obligatoriedad de la doctrina para los funcionarios de fiscalización, cómo podría un contribuyente verse involucrado en una controversia cuyo surgimiento implícitamente significaba que los funcionarios fiscalizan contra la doctrina que les es obligatoria.

En la Sentencia C-514 de octubre de 2019⁵³, la Corte Constitucional analizó el citado artículo y afirmó que la redacción del mismo daba a entender que la ley, “en su acepción restringida de derecho legislado”, sería la única fuente de derecho a la que podrían acudir los contribuyentes. A partir de dicho entendimiento, sostuvo la Corte que restringir de esta forma el derecho de defensa de los contribuyentes resultaba contrario a la norma superior y contradictorio en la lectura del mismo artículo. Si bien la sentencia citada dio mayor claridad a los contribuyentes sobre la utilidad práctica de la doctrina de la DIAN, el hecho de que la misma haya sido emitida 10 meses después de la entrada en vigencia de la norma da cuenta de un periodo de mayor inseguridad jurídica derivada de los pronunciamientos de la Administración.

La Ley de Crecimiento Económico, por su parte, incluyó un texto ajustado que de alguna manera mantiene la misma problemática. El texto de la ley determina que los contribuyentes podrán (se eliminó la expresión “sólo podrán”) sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley⁵⁴. La incertidumbre en torno a la posibilidad de los contribuyentes de amparar sus actuaciones con base en la doctrina tributaria se mantiene. Este criterio resulta claramente contrario al derecho comparado⁵⁵ que otorga a la doctrina tributaria un amparo suficiente para las actuaciones de los contribuyentes en diversas jurisdicciones⁵⁶.

53 Corte Constitucional, Sentencia C-514 de 2019. M.P.: Cristina Pardo Schlesinger.

54 Artículo 131, Ley 2010 de 2019.

55 En un estudio publicado en 2009 por la OCDE se advertía que en la gran mayoría de países de la Organización las resoluciones (entendidas como interpretaciones a las disposiciones de derecho por parte de la administración tributaria) tenían fuerza vinculante para la administración tributaria. OCDE (2009). *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie 'Información comparada' (2008)*. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/administration/46668703.pdf>.

56 Como referencia, el sistema tributario español establece que la respuesta a las consultas tributarias que presenten los contribuyentes a la administración tendrá efectos vinculantes para la Administración encargada de aplicar los tributos en relación con la persona que consulta. De igual

Finalmente, puede afirmarse que no son inusuales los cambios de doctrina tributaria, normalmente como respuesta a peticiones de los contribuyentes. Tampoco son infrecuentes las anulaciones que mediante sentencias del Consejo de Estado eliminan doctrina expedida contra el texto de la ley o las correspondientes reglamentaciones. Cambios y anulaciones expresan claros elementos de inseguridad y ausencia de certeza tributaria en perjuicio de los contribuyentes.

1.6. Actuaciones en vía gubernativa

Desde el punto de vista de los resultados en vía gubernativa, según certificación expedida por la misma DIAN, se observa, como se comentará en detalle más adelante, que la Autoridad Tributaria en un altísimo porcentaje, casi 80%, rechaza las pretensiones y argumentos de los contribuyentes en sus recursos en vía gubernativa, lo que los obliga a acudir a instancias contenciosas que elevan significativamente los costos y los niveles de incertidumbre tributaria.

1.7. Decisiones judiciales

Cómo se señaló anteriormente, uno de los actores clave en la consolidación de la seguridad jurídica es la rama judicial. Por lo anterior, se ha sostenido que la previsibilidad de las decisiones que tomen los jueces frente a determinados asuntos tiene incidencia directa en la seguridad jurídica⁵⁷. Dicha previsibilidad se traduce en la posibilidad que tienen los contribuyentes de anticipar la consecuencia que tendrá cada uno de sus actos⁵⁸.

De igual forma, como ya se mencionaba, la solución de las diferencias y litigios en materia tributaria resulta ser un factor de particular relevancia al momento de definir el nivel de seguridad jurídica en materia tributaria. Así, el tiempo que tarda el análisis judicial de los temas tiende a generar mayor incertidumbre jurídica⁵⁹. En otras palabras, procesos judiciales de extensa duración generan períodos amplios de incertidumbre en materia fiscal para los contribuyentes. Esta incertidumbre no solo se deriva de la duración del proceso, sino de la imposibilidad de anticipar el costo y el resultado de los procesos⁶⁰.

forma, la norma establece que la doctrina será aplicable en los mismos términos a otros contribuyentes cuando exista identidad de hechos y circunstancias (Ley 58 de 2003, *General Tributaria*).

57 Arrázola Jaramillo, F. (Junio, 2014). El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho. *Revista de Derecho Público*, 32.

58 *Ibidem*.

59 Fondo Monetario Internacional & OECD (2017). *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

60 *ibidem*.

En esta discusión tiene particular relevancia la Corte Constitucional, en la medida en que es la encargada de evaluar el respeto del legislador a los principios constitucionales en materia tributaria⁶¹. En consecuencia, sus decisiones son particularmente importantes para el sistema tributario en la medida en que determinan la permanencia de las normas en el ordenamiento jurídico, que son la principal fuente de derecho y por ello de seguridad jurídica. Es por esto que se ha entendido que las decisiones de la Corte Constitucional pueden generar incertidumbre en los contribuyentes que han tomado decisiones con base en normas que luego son declaradas inconstitucionales, pues se abre la discusión sobre la norma aplicable y sobre las consecuencias de determinadas actuaciones⁶².

Dados los efectos que puede generar la exclusión del ordenamiento jurídico de una norma tributaria, es razonable que las decisiones de la Corte sean el resultado de una ponderación de principios, que implica el sacrificio de algunos en aras de lograr la protección de otros en el caso concreto⁶³. No obstante, la revisión caso a caso de la ponderación de principios por parte de la Corte Constitucional resulta en sí misma una fuente de inseguridad jurídica. La ausencia de una regla objetiva de ponderación de principios en la jurisprudencia de la Corte⁶⁴ aumenta la incertidumbre de los contribuyentes en el sistema tributario. Si para estos no es posible anticipar la forma en que se puede resolver sobre la constitucionalidad de una norma tributaria, no tendrán certeza sobre el tratamiento de las decisiones de inversión que tomen, e incluso podrán abstenerse de hacerlo.

1.7.1. Sentencia C-481 de 2019

Las consideraciones antes presentadas cobran particular importancia a partir del reciente pronunciamiento de la Corte Constitucional frente a la Ley 1943 de 2018 (Ley de Financiamiento), declarada inexecutable en Sentencia C-481 de 2019. La decisión de la Corte incluyó efectos diferidos frente a la exclusión de la norma del ordenamiento jurídico hasta el 31 de diciembre de 2019. Asimismo, enfatizó en el respeto de las situaciones jurídicas consolidadas en vigencia de la norma y ordenó la reviviscencia de las normas anteriores a la Ley 1943 en caso de no expedirse una ley antes del 31 de diciembre de 2019.

61 Ruiz Hurtado, J.G. (s.f.). *Conflicto de principios. Análisis de la jurisprudencia de la Corte constitucional en la ponderación de la aplicación de principios constitucionales en materia tributaria.*

62 Regueros de Ladrón de Guevara, S. (2010). “La seguridad jurídica en el derecho tributario”. En Lecciones de derecho Tributario inspiradas por un maestro: liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García, Bogotá, D.C.: Universidad del Rosario

63 Ruiz Hurtado, J.G. (s.f.). *Conflicto de principios. Análisis de la jurisprudencia de la Corte constitucional en la ponderación de la aplicación de principios constitucionales en materia tributaria.*

64 Ibidem.

Antes de presentar de manera breve el contenido de la decisión, vale la pena advertir que la inconstitucionalidad de la norma resulta por sí sola una fuente de inseguridad jurídica. Dado que se dejaron sin sustento muchas de las decisiones que habían tomado los contribuyentes en el curso del año, se creó un ambiente de incertidumbre con respecto a las posibilidades de modificación del marco jurídico a partir de una nueva norma o con la aplicación de aquellas derogadas por la Ley 1943 de 2018.

Dicho lo anterior, se pasan a revisar algunos elementos de la sentencia que resultan relevantes. Como primer punto, es pertinente tener en cuenta que dado que los cargos de la demanda se centraron en señalar la existencia de un vicio de procedimiento, es éste el asunto que estudia la Corte a profundidad. En segundo lugar, se destaca el análisis que presenta la Corte sobre la estructura del procedimiento legislativo para lograr normas que sean el resultado de una cuidadosa deliberación. Con lo anterior, indica la sentencia comentada, se pretende lograr un debate amplio, vigoroso, transparente y racional en el proceso de construcción de normas como la estudiada, proceso en el que los principios de publicidad y consecutividad son centrales. Este análisis, según la Corte, es aún más pertinente cuando se trata de normas que tienen una vocación de permanencia como sucede con las leyes de financiamiento, cuyo recaudo no se entiende limitado a un periodo fiscal.

Teniendo en cuenta los principios enunciados y atendiendo a la forma en que se dio trámite a la Ley de Financiamiento, concluye la Corte que la norma debe ser declarada inexecutable en tanto no se cumplió con el principio de publicidad⁶⁵. Sin embargo, la Corte consideró que la exclusión inmediata de la norma resultaba inconveniente. En palabras de dicha corporación, “dado el peso específico que tiene la certeza y la seguridad jurídica en materia tributaria, la Sala considera que los efectos de inconstitucionalidad sólo se deben proyectar hacia el futuro y no podrán afectar las situaciones particulares y subjetivas que se hayan erigido como situaciones jurídicas consolidadas”.

Con la decisión adoptada se evidencia cómo la Corte pretendió enfrentar la inseguridad jurídica que derivaría de una sentencia de estas características. Sin embargo, como ya se señalaba, excluir del ordenamiento jurídico las disposiciones de la Ley 1943 de 2018 es un hecho que en sí mismo es fuente de inseguridad

65 Señala la Corte que el incumplimiento del principio de publicidad en el trámite de la Ley de Financiamiento se concreta de la siguiente manera: “En el caso bajo estudio, durante el segundo debate en la plenaria de la Cámara se presentó por parte de algunos representantes la proposición de adoptar integralmente el texto aprobado por la plenaria del Senado, la cual fue leída y explicada, pero sin incluir el texto normativo respectivo, según la regla establecida en los artículos 123 y 125 del Reglamento del Congreso”.

jurídica. A lo anterior se debe sumar el proceso de expedición de la Ley de Crecimiento Económico, pues, a pesar de que el texto radicado por el Gobierno fue el mismo que aquel de la Ley de Financiamiento, los cambios a los que este era susceptible en el trámite legislativo no permitían prever con certeza el resultado.

1.7.2. Jurisprudencia del Consejo de Estado

La jurisprudencia de la jurisdicción contencioso administrativa, en particular del Consejo de Estado como órgano de cierre, es otra de las fuentes de inseguridad jurídica de los contribuyentes y de la Administración. Como ya se anticipaba, la duración de los procesos es uno de los factores que genera incertidumbre. Para el caso colombiano, se ha documentado en distintos estudios cómo uno de los problemas de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a pesar de los amplios esfuerzos de las distintas secciones, tiene que ver con la imposibilidad de evacuar todos los procesos que ingresan a la rama, lo que genera una alta congestión y prolongada duración de los procesos⁶⁶. Como consecuencia de lo anterior, el tiempo promedio de duración de los procesos tributarios resueltos por el Consejo de Estado tienen una duración de casi cinco años⁶⁷.

A lo anterior se adicionan los cambios en las líneas jurisprudenciales, que impiden a los contribuyentes respaldar con certeza sus actuaciones con base en las decisiones judiciales. Esta afirmación la confirma la percepción de diferentes expertos en derecho tributario, para quienes la existencia de sentencias contradictorias entre sí o cambios en las líneas jurisprudenciales que no cuentan con motivación suficiente es una fuente de inseguridad jurídica⁶⁸. Como referencia de las modificaciones en la jurisprudencia del Consejo de Estado se puede mencionar el reciente cambio en torno a la causación del impuesto de industria y comercio por la percepción de ingresos provenientes de la distribución de dividendos.

La jurisprudencia de esta corporación había establecido en un primer momento que la clasificación de las acciones como activos fijos o movibles, así como la inclusión dentro del objeto principal o secundario de la sociedad, eran factores determinantes para establecer si se configuraba el hecho generador del impuesto como consecuencia de la percepción de ingresos provenientes de dividendos⁶⁹. En

66 Lozano Rodríguez, E. (2017). *Justicia tributaria. Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Universidad de los Andes.

67 *Ibidem*.

68 Esta conclusión hace parte del resultado de la encuesta adelantada en 2010 y actualizada en 2015 por Eleonora Lozano y publicada en 2017. Lozano Rodríguez, E. (2017). *Justicia tributaria. Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Universidad de los Andes.

69 Esta había sido la tesis expuesta por el Consejo de Estado entre otras, en las siguientes decisiones: Sentencia del 5 de marzo de 1999, Rad. 9086, C.P.: Germán Ayala Mantilla; del 3 de diciembre de 2003, Rad. 13385, C.P.: Juan Ángel Palacio Hincapié; del 22 de septiembre de 2004, Rad. 13726,

tres pronunciamientos recientes, el Consejo de Estado modificó la posición antes expresada y señaló que el criterio relevante para determinar si se configura o no el hecho generador del impuesto es la ejecución de manera profesional y habitual de la intervención como asociado en la constitución de sociedades⁷⁰. Adicionalmente, el Consejo de Estado estableció que es también con base en el objeto social secundario que se delimita el giro ordinario de los negocios de una determinada sociedad⁷¹. De igual forma, la posición del Consejo de Estado indica que la actividad no debe realizarse de manera permanente, sino que se debe verificar que la inversión en calidad de accionista se haga de manera habitual⁷².

El cambio de jurisprudencia descrito es uno de los muchos ejemplos de la forma en que las decisiones de la rama judicial pueden incidir de manera directa en la seguridad jurídica de los contribuyentes. Personas jurídicas que planean sus decisiones de inversión con base en un escenario determinado pueden verse afectadas por cambios súbitos en la interpretación de la norma que implican el surgimiento de obligaciones tributarias que no se habían previsto.

2. Complejidades asociadas a la estructura y competitividad del sistema tributario colombiano

2.1. Introducción

En la últimas dos décadas, el Gobierno Nacional y el Congreso de la República han procurado mediante la expedición de múltiples reformas tributarias, atender los problemas de sostenibilidad fiscal del país, particularmente en el corto plazo. Según lo expresado en el capítulo anterior, esta situación ha generado incertidumbre e inseguridad jurídica sobre las reglas aplicables a los inversionistas nacionales y del exterior, sin lograr, como se expuso, los objetivos de estabilidad macroeconómica, competitividad, eficiencia y equidad⁷³. Infortunadamente, la realidad

C.P.: María Inés Ortiz Barbosa; del 23 de abril de 2009, Rad. 16789, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 19 de mayo de 2011, Rad. 18263, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 23 de junio de 2011, Rad. 18122, C.P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 29 de septiembre de 2011, Rad. 18287, C.P.: Carmen Teresa Rodríguez; del 11 de mayo de 2017, Rad. 20768, C.P.: Stella Jeanette Carvajal Basto

70 Esta es la tesis expuesta por el Consejo de Estado en Sentencia del 31 de mayo de 2018. Exp. 21776, C.P.: Jorge Ramírez y en la Sentencia del 14 de marzo de 2019. Exp. 23097, C.P.: Stella Carvajal.

71 Consejo de Estado, Sentencia del 31 de mayo de 2018. Exp. 21776, C.P.: Jorge Ramírez.

72 Consejo de Estado. Sentencia del 4 de octubre de 2018, Exp. 22374, C.P.: Milton Chaves.

73 El contralor General, Carlos Felipe Córdoba, señaló que “Las 15 reformas tributarias que han “ensayado” los gobiernos de turno, desde 1990, no han permitido que aún Colombia encuentre una verdadera sostenibilidad tributaria”. (La República, 2019).

evidencia que la estructura fiscal de los últimos años, no ha contado con la necesaria rigurosidad técnica que permita solucionar los problemas estructurales del sistema tributario colombiano. Básicamente, la estructuración de la normativa fiscal se ha encaminado principalmente a incrementar el recaudo y no a construir un sistema tributario auténticamente equitativo y sostenible en el tiempo.

La competitividad en términos macroeconómicos es la habilidad del Estado de atraer inversión al país dentro del contexto internacional. Para determinar la competitividad de un Estado, no solo debe tenerse en cuenta el sistema legal, sino también elementos como la ubicación geográfica, la seguridad y estabilidad jurídica y política, la confianza en las instituciones y la macroeconomía del país⁷⁴.

De acuerdo con el Informe Nacional de Competitividad 2018-2019, para aumentar la competitividad y por ende los niveles de productividad, se requiere de una:

Estrategia integral de formalización que incluya la simplificación de los procedimientos y estándares para la formalidad empresarial, la reducción de los costos tributarios empresariales, y la implementación del plan de modernización tecnológica y mejora de talento para la DIAN.⁷⁵

Como puede observarse, tanto la Ley de Financiamiento como la Ley de Crecimiento Económico abordan varios de estos aspectos, particularmente el régimen simple, el financiamiento y modernización de la DIAN y las medidas encaminadas a reducir la tarifa efectiva del impuesto corporativo de renta, como (i) la reducción en la tarifa nominal del impuesto; (ii) el descuento del IVA pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos; (iii) el descuento del ICA pagado contra el impuesto de renta; (iv) la eliminación progresiva de la tarifa de renta presuntiva; (v) la deducibilidad de impuestos pagados; (vi) la flexibilización del régimen de subcapitalización; y (vii) las deducciones especiales.

La tarifa nominal del impuesto corporativo de renta y especialmente la tarifa efectiva que los inversionistas deben asumir ha sido históricamente elevada. Colombia no ha sido particularmente competitiva en materia tributaria en general y específicamente en materia del impuesto sobre la renta. Especialmente durante los últimos años, se ha evidenciado una tendencia internacional a reducir la carga corporativa del impuesto de renta de las empresas, que en Colombia, sólo ahora, empieza a implementarse.

74 Cardenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2006). *Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad*. [Bogotá]: Fedesarrollo.

75 Consejo Privado de Competitividad. (2019). *Comisión Nacional de Expertos. Informe Nacional de Competitividad 2018-2019*. Disponible: https://compite.com.co/wp-content/uploads/2018/10/CPC_INC_2018-2019_Web.pdf. P.294

La competitividad tributaria debe analizarse desde una doble perspectiva. En primer lugar, en forma estática, comparando la tributación de los países que compiten en un momento determinado. En segundo lugar, de una manera dinámica, analizando las tendencias de tributación en los países con los que se compete de manera directa y en general con la tributación internacional que, de una u otra manera, siempre compete con Colombia.

El sistema tributario colombiano se ha caracterizado por ser complejo e ineficiente⁷⁶, con lo cual la concentración de la tributación recae sobre un grupo limitado de sujetos y el recaudo no cumple las metas esperadas por el Gobierno. En particular, podría decirse que el sistema históricamente ha castigado a los contribuyentes cumplidos. Esto, además de resultar injusto, afecta profundamente la confianza de los contribuyentes y su disposición al cumplimiento tributario⁷⁷. Históricamente la problemática del sistema tributario colombiano es de naturaleza múltiple. Han sido, y continúan dándose, asimetrías entre cargas tributarias y beneficios que de acuerdo con la mayoría de los estudiosos, conducen a un sistema inequitativo en el que algunos contribuyentes son objeto de sobrecargas y otros eventualmente lo son de privilegios.

En este capítulo desarrollaremos aspectos generales en relación con la asignación y ponderación de beneficios tributarios. Realizaremos un análisis específico de sobrecargas y beneficios tributarios. Analizaremos aspectos relacionados con la dispersión tarifaria y la competitividad del sistema y, finalmente, revisaremos la tarifa efectiva para los contribuyentes personas jurídicas y su análisis correspondiente en derecho comparado.

2.2. Análisis General y Ponderación de Beneficios Tributarios del Sistema

Conviene introducir este capítulo sosteniendo que, desde un punto de vista de estructuración tributaria, el autor de este análisis no se opone per se al otorgamiento de beneficios tributarios, cuando quiera que estos hayan sido adecuadamente estudiados y ponderados desde la perspectiva del gasto fiscal que implican y desde la perspectiva de las conductas que se espera promover con el correspondiente beneficio.

76 Consejo Privado de Competitividad (2019). *Informe Nacional de Competitividad 2018-2019*. Disponible en: https://compite.com.co/wp-content/uploads/2018/10/CPC_INC_2018-2019_Web.pdf

77 OCDE (2019). *Tax Morale: What Drives People and Business to Pay Taxes?*. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f3d8ea10-en/1/1/1/index.html?itemId=/content/publication/f3d8ea10-en&_csp_=0599eb7a098eeb10a5cc0ac941b69993&itemIGO=oecd&itemContentType=book

Si bien uno de los objetivos principales del Estado es el recaudo de ingresos para la satisfacción y desarrollo de los fines constitucionales, en algunos casos, se acude a regímenes preferenciales que pueden sacrificar parcialmente estos ingresos para incentivar o proteger ciertas actividades o ciertos bienes y servicios que al Estado le interesa fomentar. Estos objetivos extra fiscales del tributo son un mecanismo válido, comúnmente utilizado en múltiples jurisdicciones, pero que siempre, previa su aprobación, requiere de la adecuada ponderación que justifique un tratamiento que eventualmente puede resultar asimétrico. En este marco, “el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto o al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a la recaudación que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario”⁷⁸.

Para la OCDE⁷⁹, un gasto tributario es una transferencia de recursos públicos realizada mediante reducciones de las obligaciones impositivas en relación con un marco de referencia o “benchmark”, en vez de ser efectuadas a través de un gasto público directo⁸⁰. En este sentido, el beneficio debería estar siempre referido a la desviación del estándar medio o del régimen general aplicable. Esta desviación del estándar generalmente aplicado, que implica una reducción o eliminación de la carga tributaria, es lo que deberíamos entender como beneficio para efectos de este análisis.

Tradicionalmente los incentivos tributarios han sido utilizados como herramientas de política pública que permiten corregir o reducir imperfecciones del mercado. Se caracterizan por alterar la estructura del tributo y tienen como fin promocionar ciertas actividades o beneficiar a ciertos sujetos. En Colombia, los incentivos tributarios tienen distintos objetivos económicos, entre los cuales se encuentran (i) el desarrollo regional; (ii) la generación de empleo; (iii) la promoción de ciertos sectores económicos; (iv) el desarrollo tecnológico; (v) la protección y conservación del medio ambiente; y, en general, (vi) el fomento de la inversión nacional o extranjera, entre otros⁸¹.

Si bien la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha señalado que los beneficios tributarios “deben tener el propósito de colocar al sujeto o actividad destinatario de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines

78 Agostini, C. y M. Jorratt (2013). *Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina*, Serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 130, CEPAL, Santiago de Chile.

79 OCDE (2004). *Best Practice Guidelines -Off Budget and Tax Expenditures, 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials*, Madrid, 9-10 June.

80 Ibidem.

81 Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Marco Fiscal de Mediano Plazo 2019 (MFMP) & CCRF 2019. Página 489.

esencialmente extra-fiscales”⁸², consideramos que es necesario que los beneficios tributarios que se otorguen sean determinados con base en políticas fiscales coherentes, y que se respeten en el tiempo, particularmente cuando se trate de situaciones jurídicas consolidadas. De acuerdo con la CEPAL, una política de incentivos será costo-eficiente si los beneficios que produce, tanto económicos como sociales y ambientales, superan los costos que genera. Estos incluyen desde el gasto fiscal por la pérdida de recaudación hasta los efectos en materia de eficiencia, equidad y transparencia⁸³. En todo caso, debe tenerse en cuenta que los beneficios siempre generan asimetrías y que un sistema integrado y equitativo, debería aplicar el sistema de beneficios solo por vía de excepción y nunca por regla general. De otra manera, el sistema tributario terminaría siendo injusto e inequitativo.

A continuación, analizaremos de manera general el impacto de los beneficios tributarios vigentes en materia del impuesto sobre la renta y de IVA.

Beneficios tributarios:

Actualmente, dentro en el sistema tributario colombiano los principales incentivos tributarios más utilizados en materia del impuesto corporativo de renta son las exenciones, las tarifas diferenciales, las deducciones especiales y los descuentos tributarios. Según estadísticas del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el costo fiscal de los incentivos tributarios para el año gravable 2018 fue de \$78.5 billones de pesos, distribuidos de la siguiente manera:

Impuesto /Año	Costo fiscal		Variación (%)	Como porcentaje del PIB (%)	
	2017	2018		2017	2018
Renta	12.144	13.393	10.3%	1.3%	1.4%
IVA	61.126	64.715	5,9%	6.6%	6.6%
Carbono	108	273	152.6%	0.0%	0.0%
Gasolina y ACPM	186	203	9.1%	0.0%	0.0%
Total	73.564	78.584	6.8%	8.0%	8,0%

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- COORDINACIÓN DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, Cuaderno de Trabajo No. 70: “Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuesto nacionales- año gravable 2018.

82 Corte Constitucional, Sentencia C-989 de 2002, MP Clara Inés Vargas.

83 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Oxfam Internacional (2019). “Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe”, Documentos de Proyectos (LC/TS.2019/50), Santiago.

En materia de impuesto de renta, el siguiente cuadro expone el costo fiscal de los principales gastos tributarios y su variación con respecto el año gravable 2017 y 2018⁸⁴ antes de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018.

Concepto	2017		2018		Variación costo fiscal 2017-2018 (%)	Participación costo fiscal 2018(%)
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal		
Rentas exentas	9,043	3,617	11,951	4,422	22.2%	69.8%
Descuentos	771	771	1,028	1,028	33.3%	16.2%
Deducción por inversión en activos fijos	2,480	992	2,399	888	-10.5%	14.0%
Total	12,294	5,380	15,378	6,337	17.8%	100%

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- COORDINACIÓN DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, Cuaderno de Trabajo No. 70: "Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuesto nacionales- año gravable 2018.

El gasto tributario derivado de los beneficios consagrados en la Ley de Crecimiento Económico es de aproximadamente 9 billones de pesos, de acuerdo con señalado por la exposición de motivos del Proyecto de Ley "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones" (Ley de Crecimiento Económico). Adicionalmente, Fedesarrollo ha estimado que las exenciones tributarias establecidas en la Ley de Crecimiento Económico podrían generar para el 2020 un menor recaudo de aproximadamente \$4.9 billones de pesos en relación al 2019⁸⁵.

Recaudo adicional Esperado por Ley 1943 de 2018 y la Reforma tributaria de 2019 (cifras como porcentaje del PIB*)					
Concepto	2020	2021	2022	2023	2024
Disminución de tarifa de renta: 32% (2020); 31% en 2021 y 30% a partir de 2022	-0.1	-0.2	-0.3	-0.3	-0.3
Descuento de IVA (100%) por adquisición de bienes de capital contra impuesto de renta	-0.6	-0.6	-0.6	-0.6	-0.6
Disminución gradual de renta presuntiva (2.5%; 1.5% y 0%)	0	0	0	0	0
Descuento ICA del impuesto sobre la renta (50% para 2019-2021; 100% a partir de 2022)	-0.1	.01	-0.1	-0.5	-0.5

84 MM de pesos y % del PIB.

85 Becerra, L. (2019). *El próximo año, las exenciones de la reforma tributaria costarricense \$4,9 billones al recaudo*. Disponible en: <https://www.larepublica.co/economia/en-2020-exenciones-de-la-tributaria-costarian-49-billones-al-recaudo-2942110>.

Sobretasa al sector financiero	0	0	0	0	0
Impuesto a los dividendos (7.5%)	0	0	0	0	0

*Cada punto del PIB es equivalente a aproximadamente \$10 billones de pesos

Fuente: Fedesarrollo y Ministerio de Hacienda y Crédito Público publicado en La República.

En relación con el IVA, los costos tributarios se pueden presentar tres situaciones que implican gastos tributarios: (i) exclusiones del impuesto⁸⁶; (ii) las exenciones⁸⁷; y (iii) tarifas diferenciales. La estimación del impacto fiscal de los tres escenarios planteados para los años gravables 2017 y 2018 se presenta en la siguiente tabla⁸⁸

Concepto	Valor estimado del costo fiscal (en billones)	
	2017	2018
Bienes y servicios excluidos	49,537	51,939
Bienes exentos	8,597	9,725
Bienes y servicios al 5%	2,992	3,051

Fuente: DIAN- COORDINACIÓN DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, Cuaderno de Trabajo No. 70: “Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales- año gravable 2018.

Del análisis precedente puede concluirse, como lo ha expuesto el Gobierno y la academia de manera reiterada, que el mayor impacto en materia de beneficios significativamente corresponde al IVA y no al impuesto sobre la renta. Si se tomara el gasto fiscal asociado a las exclusiones en IVA y a este valor se adicionara el porcentaje de evasión, que según estudios recientes se ubica en aproximadamente el 30% del recaudo⁸⁹, podría decirse que buena parte de la solución en materia de financiamiento de mediano y largo plazo radica en la eliminación de exclusiones en IVA y en una gestión tributaria decidida y agresiva contra la evasión fiscal. Con estas dos fuentes de recaudo, se podría adicionalmente reducir la tarifa efectiva a la que se someten las personas jurídicas, y en general los negocios, para hacer más competitivo el régimen tributario colombiano en el contexto de las tendencias internacionales actuales.

86 Artículos 424 y 476 del E.T.

87 En términos generales se aplica a las exportaciones de bienes y servicios, donaciones y aquellos bienes señalados en los artículos 477 y 481.

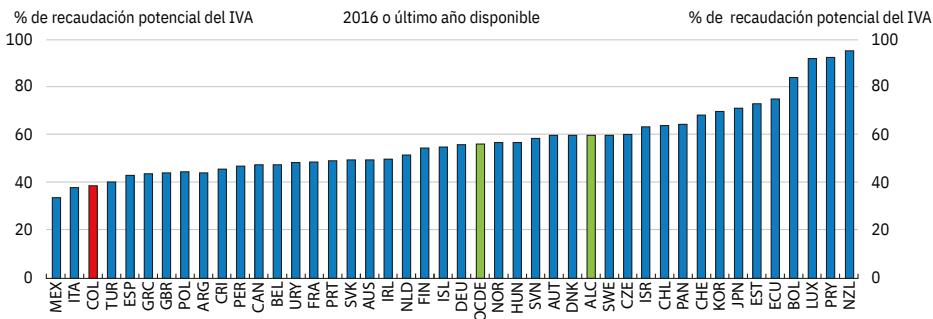
88 MM de pesos.

89 Becerra, L. (2019). *El próximo año, las exenciones de la reforma tributaria costarricense \$4,9 billones al recaudo*. Disponible en: <https://www.larepublica.co/economia/en-2020-exenciones-de-la-tributaria-costarricense-49-billones-al-recaudo-2942110>.

Entendiendo que en la nueva Ley de Crecimiento Económico, incluye la devolución del IVA a las personas y familias de más bajos recursos, se podrá seguramente en el futuro, retomar la discusión de la eliminación de exclusiones y, eventualmente, aprobar un gravamen general o incluso a tarifas diferenciadas para los bienes y servicios actualmente excluidos del IVA. Esta decisión no solamente ayudaría en forma sustancial a incrementar el recaudo y solventar las cuentas públicas en el mediano y largo plazo, sino también estaría de conformidad con la normativa andina aplicable en materia de IVA.

Dentro de las recomendaciones de la OCDE para el año 2019, se señaló que los ingresos derivados del IVA podrían aumentarse si se recurriera a un cumplimiento más estricto y se evitaran tasas reducidas. Adicionalmente, como insistentemente lo ha sostenido el Gobierno, la Comisión de Expertos Tributarios y múltiples tratadistas, se ha evidenciado que “los hogares de mayores ingresos disfrutan una parte importante de las ayudas que proporcionan las tasas reducidas y las exenciones”⁹⁰. En la siguiente gráfica se puede evidenciar el nivel de recaudo de IVA en Colombia en comparación con distintos países, de acuerdo con estadísticas de la OCDE:

Gráfico 19. Los ingresos del IVA podrían ser más elevados



Nota: El indicador VRR(ingresos por IVA) se define como el coeficiente entre los ingresos reales recaudados por IVA y los Ingresos de teóricamente se habrían recaudado si el tipo general del IVA se hubiera aplicado a la totalidad del consumo final. Los totales de la OCDE y de la AIC (excluida Colombia) son promedios no ponderado de los datos mostrados y los datos de Canadá incluyen sólo el IVA federal.
 Fuente: OCDE, Consumption Tax Trends 2018; OCDE, Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean

Si bien los beneficios tributarios buscan corregir o aliviar ciertas cargas fiscales que en algunos casos son excesivas, consideramos que los beneficios tributarios que a lo largo de los años se han otorgado, no han sido suficiente y adecuadamente ponderados y por lo tanto han afectado el recaudo y en no pocas ocasiones han dado lugar a tratamientos asimétricos que resultan inequitativos

90 OCDE (2013). *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OCDE Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.

y, en general, han dado lugar a importantes distorsiones en la economía. Por esta razón resulta particularmente oportuna la Comisión de Estudio de Beneficios Tributarios, aprobada en la Ley de Crecimiento Económico.

Resulta fundamental, en todo caso, que el estudio se haga con perspectivas de futuro, mediano y largo plazo, sin pretender que se afecten las situaciones jurídicas consolidadas, pues en estos casos los contribuyentes tienen pleno derecho a que se les respete el beneficio para el cual ha cumplido las condiciones previstas en la ley. Sin este respeto a las situaciones consolidadas, se afectarían en forma importante el derecho de los contribuyentes y la certeza y seguridad jurídica tributaria. Este tipo de situaciones contribuyen a aumentar la inseguridad, pues gran parte de las decisiones de los inversionistas nacionales y extranjeros se basa en la expectativa de la continuidad del beneficio tributario otorgado durante todo el plazo de la vigencia previsto por la ley de su creación⁹¹.

Un claro ejemplo de decisiones que han afectado situaciones consolidadas se dio con la eliminación del beneficio de exención del impuesto sobre los proyectos de renovación urbana no asociados a vivienda de interés social (VIS) y/o a vivienda de interés social prioritario (VIP) que se iniciaron antes de la fecha de vigencia de la Ley 1819 de 2016. En este caso, los derechos adquiridos de los contribuyentes fueron amparados por vía jurisprudencial por la Corte Constitucional. Al respecto, la Corte Constitucional concluyó lo siguiente:

Tal grupo de contribuyentes, que ajustó su conducta a las condiciones de la exención prevista en el artículo 207-9 del ET, podría verse sorprendido por un alcance de la normatividad demandada, conforme a la cual, al derogarse en forma expresa el beneficio tributario y no adoptarse medidas que contemplasen que el beneficio se mantendría para quienes al momento de expedición de la ley contaban con una situación jurídica consolidada, pero no habían cumplido con el supuesto que daba lugar a la concreción del beneficio, no pudiesen hacerlo efectivo en el futuro. Con tal proceder, a través del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, el Legislador, en cuanto que sí reguló de manera expresa la situación de quienes con anterioridad a la vigencia de la ley habían iniciado proyectos de renovación urbana asociados a VIS o VIP, pero no hizo lo propio, con quienes habían iniciado proyectos no asociados a VIS o a VIP, incurrió en una clara omisión legislativa, contraria a los principios de buena fe y no retroactividad de la ley tributaria.

91 García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Pg. 202.

En relación con este grupo de contribuyentes, es claro para la Corte que quienes con anterioridad al 23 de enero de 2013 hubiesen cumplido con las condiciones previstas en la normatividad para entonces vigente y que les permitían acceder al beneficio tributario, sin que para el momento de entrar a regir la Ley 1819 de 2016 se hubiese cumplido el periodo de diez años con el que contaban para hacer la enajenación que les permitiría materializar el beneficio, tienen a su favor una situación jurídica consolidada y pueden, por consiguiente, acceder al beneficio tributario, en el momento en el que, dentro del periodo inicialmente previsto de diez años, realicen la correspondiente enajenación de los predios⁹².

Otro ejemplo se presentó con eliminación de la exención de renta del sector hotelero consagrada en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002. En esta oportunidad, la Corte Constitucional amparó los derechos de los contribuyentes así:

[E]n atención a los pronunciamientos de este Tribunal, ello constituye un incentivo tributario sujeto a una contraprestación, puesto que quienes ejerzan su labor en edificaciones que no presenten las calidades locativas reseñadas no podían acceder a la prerrogativa en cuestión. En esa medida, es imperiosa la garantía de las situaciones jurídicas consolidadas a los particulares que hubieren acreditado los presupuestos definidos por la ley para tal efecto, en virtud de los principios de irretroactividad y buena fe, sin que las mismas constituyan derechos adquiridos tratándose de normas sobre impuestos.

Así las cosas, teniendo en cuenta que los efectos de la Ley 788 de 2002 no finiquitaban en 2017, por el contrario se extendían por un periodo determinado (30 años) a partir de la entrada en operación del establecimiento hotelero, de manera que los contribuyentes que hubieren reunido los requisitos para acceder a dicha prerrogativa entre el 1º de enero de 2003 y el 29 de diciembre de 2016 -fecha de promulgación y de entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016- ostentan una situación jurídica consolidada consistente en la renta exenta por dicho lapso desde la puesta en funcionamiento, debe concluirse que en relación con esos sujetos no era posible variar las condiciones del beneficio tributario en tanto eran acreedores del mismo, en virtud de los principios de buena fe e irretroactividad⁹³.

En la misma línea, el Consejo de Estado se pronunció sobre la aplicación del impuesto al patrimonio introducido por la Ley 1370 de 2011 sobre un contrato

92 Corte Constitucional. Sentencia C-083 de 2018. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

93 Corte Constitucional. Sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas

de estabilidad jurídica válidamente celebrado por un contribuyente y el Estado. En este caso se señaló que:

En el presente caso, por el contrario, no se discute que los inversionistas nacionales o extranjeros cuenten con una expectativa válida de permanencia de una determinada regulación, sino que son titulares de un derecho subjetivo que tiene como fuente un contrato de estabilidad jurídica suscrito con el Estado, el cual, en caso de presentarse un incumplimiento podrá ser demandado el mismo ante las instancias judiciales⁹⁴.

De lo anterior, se puede concluir que la creación de gastos tributarios que no atiendan a políticas públicas coherentes afectan la eficiencia del sistema tributario, ya que al generar competencia tributaria entre distintas jurisdicciones e incidir en las decisiones de los agentes económicos, distorsionan la asignación de recursos⁹⁵.

En la misma línea de pensamiento, la OCDE ha señalado que los programas sociales y las exenciones tributarias en la legislación tributaria actual contribuyen poco a impulsar objetivos como la productividad o la equidad en Colombia⁹⁶. Según la CEPAL, la magnitud de renuncia fiscal asociada con el impuesto sobre la renta América Latina y el Caribe es considerablemente alta, sin que se pueda predecir la eficiencia o eficacia de dicha renuncia fiscal por su otorgamiento⁹⁷. Adicionalmente, señala que una parte de la eficiencia de una política de incentivos tributarios depende de una buena gobernanza en su diseño, implementación y gestión, así como de contar con evaluaciones costo-beneficio que permitan racionalizar y seleccionar los tratamientos tributarios preferenciales⁹⁸.

Abhijit Banerjee, uno de los ganadores del nobel de economía de 2019, considera que el crecimiento económico no se logra mediante la reducción de impuestos y otorgamiento de beneficios. Al contrario, considera que las tasas de tributación deberían ser aumentadas y gravar con mayor severidad a las personas con mayor capacidad contributiva⁹⁹. Esta aproximación, que resulta novedosa en el contexto

94 Consejo de Estado. Sentencia del 5 de octubre de 2016. Rad. 21012 de 2016. C.P.: Martha Teresa Briceño Valencia.

95 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Oxfam Internacional (2019). “*Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe*”, Documentos de Proyectos (LC/TS.2019/50), Santiago.

96 OCDE (2019), *Estudios Económicos de la OCDE: Colombia 2019*. OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/805f2a79-es>. Página 18.

97 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*. (LC/PUB.2019/8-P), Santiago.

98 *Ibidem*.

99 Abhijit Banerjee (2019). *Tax the rich more: Nobel winner has this growth mantra to spur demand*. Disponible en: <https://www.financialexpress.com/economy/tax-the-rich-more-nobel-winner-abhijit-banerjee-has-this-growth-mantra-to-spur-demand/1742720/>.

internacional que ha considerado que uno de las políticas públicas más favorables al incremento de la inversión, tiene que ver con una tasa competitiva de tributación aplicable a los inversionistas locales y extranjeros. La evidencia histórica en Colombia sugiere que esta visión del premio Nobel de economía sea revisada con particular cuidado, pues en nuestro caso existen elementos suficientes para considerar que si bien no está garantizado que una tasa competitiva de tributación incida directamente en el desarrollo, sí es claramente evidenciable que una tasa elevada de tributación, como la que hemos tenido históricamente en Colombia, afecta directamente el cumplimiento tributario y la inversión local y extranjera en el país.

Dentro de las recomendaciones de la CEPAL, se señala que los países deberían priorizar incentivos tributarios que resulten más efectivos y aquellos que tengan vinculación directa con la inversión extranjera, como las deducciones especiales, los créditos tributarios y los esquemas de depreciación acelerada. Adicionalmente, señala que se debería limitar el uso de aquellos beneficios que no estén basados en los gastos de inversión de las empresas como las exenciones temporales de impuestos, otras exenciones y tasas reducidas¹⁰⁰. De acuerdo con dicho panorama, Colombia debería replantear la manera en la cual ha otorgado los incentivos tributarios con el fin de que estos cumplan con los objetivos establecidos en las políticas públicas y pasen adecuadamente el test de ponderación entre costos y beneficios.

Como se mencionó, el sistema tributario colombiano contiene múltiples tratamientos especiales, lo cual ha generado una alta dispersión en las tarifas aplicables en materia del impuesto sobre la renta. La siguiente tabla ilustra la multiplicidad de tarifas vigentes:

Índice de tarifas aplicables a personas jurídicas	
Rentas exentas	0%
Tarifa ordinaria	33% (2019); 32% (2020); 31% (2021); 30% (2022)
Régimen zona franca	20%
Sobretasa instituciones financieras	37% (2019); 35% (2020); 34% (2021)
Régimen tributario especial	0% (actividades meritorias)/ 20%
Servicios hoteleros	9%
Régimen de mega-inversiones	27%

Uno de los cuestionamientos que pueden realizarse a la dispersión tarifaria tiene que ver con la construcción de competitividad tributaria a través de la

100 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Oxfam Internacional (2019). “*Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe*”, Documentos de Proyectos (LC/TS.2019/50), Santiago.

diferencia de tarifas cuando un sistema tributario tiene condiciones tarifarias generales que no facilitan la adecuada competitividad fiscal. Es evidente que uno de los factores que podría cuestionarse al sistema tributario colombiano es justamente la búsqueda de competitividad a través de la dispersión tarifaria que da lugar a asimetrías fiscales entre contribuyentes y evidencia que la tarifa general del impuesto sobre la renta no es realmente competitiva.

2.3. Análisis de sobrecargas fiscales y beneficios a los contribuyentes

El análisis de sobrecargas fiscales y asimetrías tarifarias a que se hizo referencia en el acápite anterior podría profundizarse definiendo si la problemática se origina exclusivamente en el nivel y dispersión de tarifas o también en la forma como se estructuran las bases fiscales. En el fondo, la discusión sería si el problema de competitividad del sistema tributario colombiano es exclusivamente de tarifas, o si es de tarifas y de bases fiscales. Para fines de claridad, la opinión del autor de este análisis es que la sobrecarga fiscal que aplica en Colombia sobre la actividad de negocios surge de una combinación de los dos factores: tarifa y base.

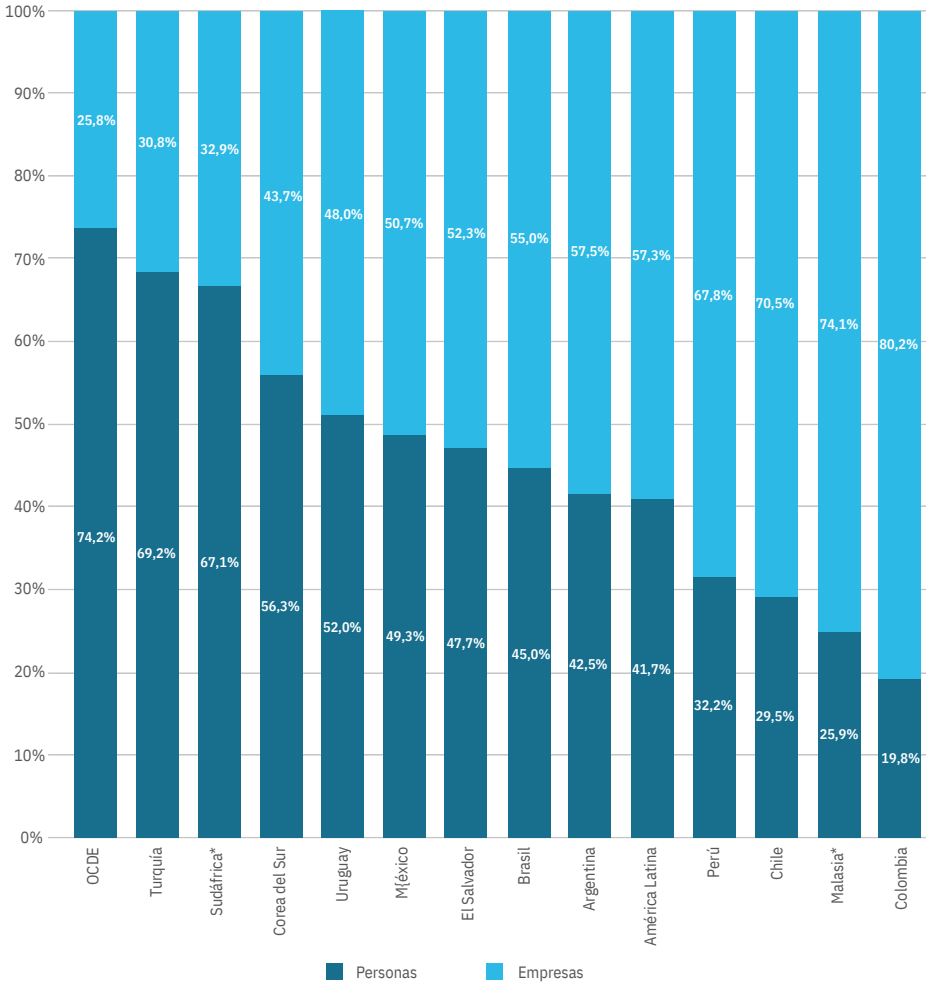
En adición a la tarifa corporativa del impuesto de renta, que en opinión del autor es alta en sí misma, existe una tarifa adicional que grava, en cabeza de los accionistas, la actividad de negocios realizada, mediante la aplicación del impuesto al dividendo. La tarifa integrada del impuesto corporativo de renta y del impuesto al dividendo resulta aún más alta. Esta tarifa combinada resulta poco competitiva en el contexto regional, y en el contexto global, y es de alguna manera contraria a la tendencia internacional de reducir sustancialmente el gravamen de los impuestos. De acuerdo con la OCDE, las tendencias internacionales en materia de tributación de personas jurídicas se están centrando en reducir aún más la carga tributaria corporativa. Según sus estimaciones, esto contribuiría a aumentar la productividad y a crear empleo formal al reforzar los incentivos de la inversión¹⁰¹.

De acuerdo con las estadísticas de la OCDE, las tasas impositivas de los Estados han disminuido en las últimas dos décadas, aunque existe una variación considerable en las tarifas aplicables entre las distintas jurisdicciones. El promedio de tarifa de tributación para el 2018 fue del 21.4% en comparación con el 2017 que presentó una tarifa 21.7% y el 2000 con un 28.6%¹⁰². La siguiente gráfica muestra el porcentaje del recaudo tributario en Colombia que corresponde a personas jurídicas y personas naturales.

101 OCDE (2019). *Estudios Económicos de la OCDE: Colombia 2019*. OCDE Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/805f2a79-es>. Página 18.

102 OCDE (2018). *Corporate Tax Statistics. First Edition*. OECD Publishing, Paris, Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-database-first-edition.pdf>

Gráfica 2. Contribución de las personas naturales y las empresas al recaudo de impuestos directos, 2016.



El sistema tributario colombiano concentra la carga fiscal en las empresas directamente a través del impuesto corporativo de renta e indirectamente a través del impuesto a los dividendos. Infortunadamente, es un sistema que carga tributariamente a los contribuyentes cumplidos. Se espera que bajo la Ley de Crecimiento Económico aumente decididamente la lucha contra la evasión y se inicie el camino de una auténtica contribución universal de acuerdo con lo previsto en el artículo 95 de la Constitución Política. Sin perjuicio de lo anterior, esta tendencia ha generado que los países de bajo ingreso estén más expuestos al traslado de beneficios y la competencia tributaria por atraer inversión extranjera directa¹⁰³.

103 Fondo Monetario Internacional (2019). *Opciones para el uso eficaz y eficiente de los incentivos fiscales a la inversión en países de ingreso bajo*. Disponible en: <https://www.imf.org/external/spa>

Adicionalmente, se ha evidenciado que la reducción de la carga tributaria no se logra con la simple reducción de las tarifas nominales aplicables, sino que la reducción debe verse reflejada en la tasa de tributación efectiva. La tasa de tributación efectiva se puede ver afectada por la existencia de múltiples tasas impositivas aplicables dependiendo de las características de las entidades o naturaleza de los ingresos. De acuerdo con la OCDE, la aplicación diferenciada de las tasas impositivas se puede presentar por¹⁰⁴:

1. El ofrecimiento de tarifas preferenciales más bajas a ciertas entidades o tipos de ingresos.
2. Aplicación de impuestos adicionales sobre utilidades retenidas o distribuidas.
3. Aplicación de tarifas diferentes dependiendo de la industria.
4. Aplicación de estructuras tarifarias progresivas o diferentes para pequeñas y medianas empresas.
5. Aplicación de tarifas diferenciales a entidades nacionales y extranjeras.
6. Aplicación de tarifas diferenciales a zonas económicas designadas.

Puede evidenciarse que el sistema tributario colombiano aplica casi en su totalidad este tipo de alternativas. Según lo expresado, la dispersión tarifaria genera asimetrías y permite que se mantengan tasas generales elevadas en perjuicio de la gran mayoría de contribuyentes. Académicamente se ha discutido, desde hace varios años, la conveniencia de reducir la tarifa general y al mismo tiempo eliminar progresivamente la dispersión tarifaria.

Adicionalmente al problema tarifario, en materia de base gravable quedan importantes rezagos de gastos no deducibles por mandato de la ley cuyo efecto es elevar la tarifa efectiva de los contribuyentes personas jurídicas y que a nuestro juicio no tienen suficiente justificación, pues incrementan artificialmente la base gravable del impuesto. A título enunciativo, son particularmente nocivos la limitación de gastos en el exterior para la obtención de rentas de fuente colombiana, incluida en el artículo 122 E.T., la limitación de la deducibilidad del gravamen a los movimientos financieros prevista en el artículo 115 E.T., la limitación de gastos asociados a condenas provenientes de procesos administrativos,

nish/np/g20/pdf/101515as.pdf

104 OCDE (2018). *Corporate Tax Statistics*. First Edition. OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-database-first-edition.pdf>

judiciales o arbitrales diferentes a las laborales contemplada en el artículo 105 E.T. y la limitación de pérdidas de inventarios establecida en el artículo 64 E.T.

El mecanismo del artículo 122 E.T. traslada injustamente al contribuyente local, a través de la limitación de deducibilidad, el impacto tributario asociado a la renta de fuente extranjera que recibe sin impuestos el beneficio del pago en el exterior, y que no se considera renta de fuente colombiana. No se grava al beneficiario por ser renta de fuente extranjera, pero se limita la deducibilidad al contribuyente colombiano. La no deducibilidad del 50% del GMF claramente es un incremento artificial de la base, sobre la aplicación de un tributo que afecta transversalmente la operación de negocios de las personas jurídicas en Colombia.

Igualmente la no deducibilidad de condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales, a juicio del autor, es injustificado porque eleva la base del impuesto, incluso en escenarios en los cuales dentro del marco de los negocios surjan controversias en los que el contribuyente termine vencido. Existe naturalmente una asimetría porque el beneficiario de la condena judicial tendrá que declarar el ingreso como gravado, mientras el condenado no tiene derecho a la deducibilidad y consecuentemente se le incrementa artificialmente su base gravable. En lo que se refiere a la limitación de mermas o pérdidas de inventarios, prevista en el artículo 64 E.T., también existe un incremento artificial de la base sobre la pérdida efectivamente realizada cuando quiera que exceda del 3%.

Estos son ejemplos de una situación que desde el punto de vista estructural resulta nociva pues pretenden desconocer para fines fiscales, gastos efectivamente realizados relacionados con la actividad productora de renta. Se han hecho algunos avances importantes como la deducibilidad general de los impuestos pagados prevista en el artículo 115 E.T. Sin embargo, la problemática de gastos no deducibles sigue siendo un instrumento que conduce a incrementar la tarifa efectiva de tributación de los contribuyentes personas jurídicas. Pese a que por mandato constitucional el sistema tributario colombiano debería ser equitativo, progresivo y eficiente, la estructura actual genera sobrecargas fiscales a ciertos contribuyentes.

El artículo 95 de la Constitución Política establece el deber de contribución universal para el mantenimiento de los gastos estatales por parte de todos los ciudadanos colombianos, el cual debe ser entendido a la luz del principio constitucional de equidad.

Al respecto, la Corte Constitucional ha señalado que:

El cumplimiento del deber que el Constituyente radicó en cabeza de los ciudadanos, de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado, en un marco de equidad (artículo 95 C.P.) es asunto y problema que atañe a la sociedad en su conjunto y particularmente a las autoridades públicas, que tienen la obligación de diseñar el sistema fiscal y propender por su óptimo funcionamiento....

....

[...] De lo anterior se concluye que la equidad tributaria es una norma con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Así, por ejemplo, una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando manifiestamente no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.¹⁰⁵

De acuerdo con lo anterior, la equidad tributaria no sólo debe ser entendida como una prohibición de impuestos que no atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, sino también al otorgamiento de beneficios tributarios que sean injustificados y desproporcionados.

De acuerdo con la CEPAL, el otorgamiento de incentivos tributarios puede llevar a varias consecuencias negativas, entre las cuales resaltamos (i) la pérdida de la recaudación por inversiones que se habrían realizado; (ii) complejización de los sistemas tributarios; (iii) incremento de los costos de administración y cumplimiento; (iv) menor transparencia de la política fiscal; (v) distorsión en la asignación de recursos; (vi) competencia fiscal nociva entre jurisdicciones; y (vi) pérdida de la equidad horizontal y vertical.¹⁰⁶ La dispersión tarifaria enunciada en el capítulo anterior es un claro ejemplo de las sobrecargas y sobre beneficios de ciertos contribuyentes. Actualmente, existen por lo menos siete tarifas aplicables en materia del impuesto sobre la renta de personas jurídicas.

Para el año gravable 2020, la tarifa nominal del impuesto sobre la renta corporativa es del 32%, la cual será reducida progresivamente hasta llegar al 30% en 2022. Por otro lado, el sector hotelero goza de una tarifa preferencial del 9% prevista por un término de diez (10) o veinte (20) años dependiendo del lugar donde se realice el proyecto. Las entidades que desarrollen actividades de

105 Corte Constitucional, Sentencia C-1149 de 2003, M.P.: Manuel José Cepeda Espinosa

106 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Oxfam Internacional (2019). “*Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe*”, Documentos de Proyectos (LC/TS.2019/50), Santiago.

economía naranja, proyectos agropecuarios, forestales y de fuentes no convencionales de energía gozarán de renta exenta (0%) por un término de tiempo limitado. Las rentas exentas pueden ser consideradas como un subsidio indirecto otorgado por el Estado para el incentivo de estas actividades.

Para el régimen de Megainversiones, se tiene prevista una tarifa nominal del 27%, con independencia de que sea desarrollado por una persona natural o jurídica. Asimismo, se establece que los sujetos que desarrollen estas actividades no estarán sujetos al sistema de renta presuntiva ni al impuesto al patrimonio. Por otra parte, la tarifa de renta aplicable a las empresas ubicada en zonas francas y al régimen tributario especial que no realice actividades meritorias, sigue siendo del 20%.

Nos gustaría recalcar la sobre tasa a las instituciones financieras reintroducida mediante la Ley de Crecimiento Económico. De acuerdo con las provisiones aprobadas por el Congreso, los bancos, cooperativas, fiduciarias y demás instituciones financieras tendrían una tarifa del impuesto sobre la renta del 36% en 2020; 34% en el 2021 y del 33% en el 2022.

Finalmente, en este capítulo es necesario mencionar que la distribución de dividendos a personas naturales residentes y a personas naturales o entidades no residentes del exterior, está sujeta, a partir de la Ley de Crecimiento Económico a una tarifa general del 10%. Para las personas naturales residentes, las primeras 300 UVT no están sujetos al impuesto. Sin duda alguna, los inversionistas locales y extranjeros analizan la tributación efectiva de sus negocios y actividades en Colombia, integrando el efecto tributario del impuesto corporativo a la renta y del impuesto a los dividendos. Esta integración tributaria de las dos tarifas, debe entenderse a juicio del autor de esta ponencia, como la tarifa nominal combinada aplicable a la actividad de negocios en Colombia. Cuando se integran las tarifas, la posición competitiva colombiana en el contexto tributario internacional resulta aún más frágil.

2.4. Competitividad del sistema en el marco internacional

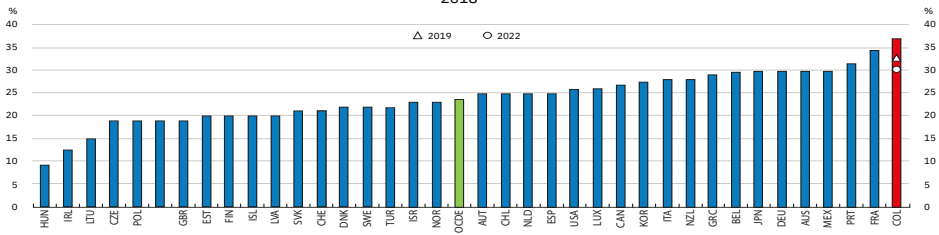
Como se mencionó anteriormente, la competitividad tributaria debe analizarse desde una doble perspectiva. En primer lugar, en forma estática, comparando la tributación de los países que compiten en un momento determinado. El segundo lugar, de una manera dinámica, analizando las tendencias de tributación en los países con los que se compite de manera directa y en general con la tributación internacional que de una u otra manera siempre compite con Colombia. El análisis, naturalmente, no solo se hace desde la perspectiva de

las tarifas nominales, sino particularmente desde la perspectiva de las tarifas efectivas aplicables en Colombia.

Como hemos mencionado, las tarifas de tributación del sistema tributario colombiano es uno de los factores que es analizado por la comunidad internacional y local a la hora de determinar qué tan competitiva es la legislación tributaria colombiana. De acuerdo con las tendencias internacionales en materia de tributación, los países deberían reducir la carga tributaria corporativa y aumentar la carga tributaria de las personas naturales.

A la luz de esto, en las últimas dos reformas tributarias, el Gobierno optó por una reducción progresiva de la carga tributaria corporativa del 33% (2019); 32% (2020); 31% (2021) y 30% (2022). Asimismo se aumentó la tarifa de tributación de las personas naturales hasta el 39%. Sin perjuicio de lo anterior, nuestras tarifas corporativas actuales siguen siendo muy superiores desde la óptica internacional. La siguiente gráfica ilustra las tarifas sobre el impuesto sobre la renta de distintos países.

Gráfico 18. La tasa del impuesto corporativo sigue siendo elevada
Tasas generales oficiales del impuesto a la renta de las sociedades 2018



Fuente: OCDE, base de datos tributarios

A modo de referencia, se muestra las tarifas del impuesto sobre la renta corporativa aplicable en los países que integran la Alianza del Pacífico, y, a modo de referencia, las tarifas aplicables en España y Estados Unidos.

Jurisdicción	Tarifa nacional	Tarifa local	Tarifa a sucursal	Notas
México	30%	0%	30%	La distribución de dividendos o utilidades a la oficina principal está sujeta a una retención en la fuente adicional del 10%.
Perú	29.5%	0%	29.5% / 5%	La distribución de dividendos al exterior está sujeta a una tarifa adicional de retención en la fuente del 5%.
Chile	25% / 27%	0%	25% / 27% / 35%	El impuesto de primera categoría corresponde a la tarifa 25% sobre el Régimen Fiscal Integrado y la tarifa del 27% es aplicable al Régimen Fiscal Parcialmente Integrado. Los retiros o distribuciones de utilidades percibidas por los socios, accionistas o propietarios tienen un crédito del 65% del IDPC pagado por la empresa contra sus impuestos finales.
España	25%	Varía	25% / 19%	Las sucursales de entidades extranjeras están sujetas a un impuesto adicional del 19% en las ganancias remitidas a la oficina principal.
Estados Unidos	21%	Varía	21% / 30%	Las sucursales de entidades extranjeras están sujetas a un impuesto del 30% por desarrollar actividades calificadas como "US trade or business".

Fuente: Deloitte (2020). Corporate Tax Rates 2019. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>.

En adición a la carga específica en materia del impuesto de renta, vale la pena recordar los niveles de carga efectiva fiscal aplicable a los negocios y actividades empresariales en Colombia. Sobre el particular, un reciente estudio incluye el siguiente componente del llamado internacionalmente *government take*, que ubica a Colombia como una de las jurisdicciones con más alta carga fiscal en América Latina y en el mundo.

Jurisdicción	Impuestos a las ganancias	Impuestos laborales	Otras tasas	Impuesto total y tasa de contribución
Argentina	3.6%	29.9%	72.8%	106.3%
Bolivia	18.8%	64.9%	0%	83.7%
Venezuela	9.4%	18.2%	45.7%	73.3%
Colombia	21.1%	23.6%	26.6%	71.3%
Brasil	22.4%	39.4%	3.3%	65.1%
México	27%	27.2%	0.9%	55.1%

Promedio mundial	16.1%	16.3%	8.1%	40.5%
Perú	22.7%	11%	3.2%	36.9%
Panamá	12.4%	2%	4.8%	37.2%
Chile	26.2%	5.1%	2.6%	33.9%

Fuente: PricewaterhouseCoopers “Paying Taxes 2019”.

Como puede evidenciarse, el nivel de tributación efectiva aplicable a las personas jurídicas en Colombia sigue siendo muy elevado comparado con los países con los que se compite de manera directa y en general con la tributación internacional que de una u otra manera siempre compite con Colombia. En opinión del autor, la adopción de las tendencias internacionales en materia de tributación corporativa en Colombia no se realizará tan pronto como sería deseable, pues los niveles de recaudo se ven afectados por tres factores principales: la evasión fiscal, las grandes exclusiones de IVA; y el nivel de tributación universal de las personas naturales sigue siendo reducido.

En la misma línea de pensamiento, la Comisión de Expertos ha señalado que para compensar la menor tasa de renta es fundamental reducir la evasión de este tributo, la cual asciende aproximadamente al 39% del recaudo de este impuesto. Adicionalmente, ha expresado que la ineficiencia del IVA radica en las múltiples exclusiones y exenciones, de las tarifas diferenciales y el alto grado de evasión y elusión que se presenta¹⁰⁷. Si el objetivo es moderar la tributación de las rentas empresariales, “tendría mucha más lógica (y crearía menos distorsiones y privilegios indefensables) reponer la universalidad de la base gravable a través de la eliminación de los beneficios fiscales selectivos existentes y reducir para todo tipo de empresas la tarifa marginal”¹⁰⁸.

3. Problemas específicos de la normativa aplicable a personas jurídicas.

3.1. Introducción

Como ha sido desarrollado en la presente ponencia, el sistema jurídico-tributario colombiano se encuentra permeado por vicios de inseguridad jurídica, que afectan

107 Consejo Privado de Competitividad. (2019). *Comisión Nacional de Expertos. Informe Nacional de Competitividad 2018-2019*. Disponible: https://compite.com.co/wp-content/uploads/2018/10/CPC_INC_2018-2019_Web.pdf P.294

108 Restrepo Salazar, Juan Camilo (2010). *¿Y de la Equidad Qué?*. 2ª edición, Bogotá, Biblioteca Jurídica Dike.

la correcta aplicación de las disposiciones legales tributarias e inciden en la seguridad jurídica de los contribuyentes y la reducción de los índices de competitividad del país. En este contexto, en el ordenamiento jurídico colombiano subsisten normas que no son claras, que no han sido objeto de reglamentación o que no han sido armonizadas e integradas con disposiciones posteriores. En consecuencia la eficacia de estas normas se encuentra limitadas y generan una reducción de la competitividad del sistema por efecto de su aplicación. En este sentido, en el marco normativo existente se evidencian problemas específicos de aplicación, interpretación y desarrollo normativo relacionados directamente con el impuesto sobre la renta y de ganancias ocasionales de personas jurídicas. En esta ponencia se expondrán siete asuntos en el impuesto sobre la renta de personas jurídicas, sobre los cuales se presentan controversias que merecen ser analizadas, en aras de garantizar un sistema tributario justo, equitativo y competitivo.

3.2. Falta de Integración en Materia Tributaria entre la Sociedad y sus Accionistas o Socios

La primera dificultad que evidenciamos, y que consiste en una problemática fundamental del sistema tributario colombiano para las personas jurídicas, es la falta de integración tributaria entre accionista y sociedad. Esta, que en el fondo es una ficción jurídica, implica que algunos beneficios aplicables a las personas jurídicas se reversan totalmente al nivel de los accionistas, y en términos prácticos supone o la inaplicación sustancial del beneficio o el incremento real en la tributación efectiva a través de una supuesta separación entre sociedad y accionista, que en términos de tarifa efectiva, desde el punto de vista económico, no existe realmente. La falta de integración tributaria entre sociedad y accionista puede evidenciarse en forma clara en tres circunstancias: (i) la imposibilidad de trasladar beneficios tributarios por rentas exentas de la sociedad a los accionistas; (ii) la imposibilidad de trasladar el efecto de escudos fiscales, tales como la compensación de pérdidas fiscales y la compensación de bases de renta presuntiva, a los accionistas; y (iii) la aplicación del impuesto a los dividendos en las distribuciones de utilidades que ya han sido gravadas al nivel corporativo.

3.2.1. Limitación de trasladar beneficios tributarios por rentas exentas de la sociedad a los socios

El artículo 234 del Estatuto Tributario, señala que las rentas exentas de las sociedades no son trasladables a los socios. El texto de la disposición expresamente determina que “las rentas exentas de las sociedades no son transferibles. en ningún caso serán trasladables a los socios, copartícipes, asociados, cooperados, accionistas, comuneros, suscriptores y similares, las rentas exentas de que gocen los entes de los cuales formen parte.” En este sentido, las rentas exentas otorgadas

a las sociedades por disposición legal, en virtud del desarrollo de un objeto social o actividad específica, y previa acreditación del cumplimiento de requisitos normativos, únicamente pueden beneficiar a las sociedades y no a sus accionistas.

La sociedad no estaría obligada a pagar impuesto sobre la renta a nivel corporativo. Sin embargo, la totalidad de la utilidad contable distribuida al accionista se encontraría gravada con el impuesto sobre la renta, al no haber liquidado el impuesto sobre la renta en cabeza de la sociedad. Esta separación en el beneficio, que solo aplica a la entidad jurídica, supone a juicio del autor de esta ponencia una inadecuada aproximación a la necesaria integración para efectos de beneficios o gravámenes entre la persona del accionista y la persona jurídica de la cual hace parte. En términos económicos y prácticos, es evidente que el sujeto de gravamen o beneficios, en definitiva, debería ser el accionista para lograr esa adecuada integración jurídica del sujeto pasivo o del sujeto beneficiario de rentas exentas.

Lo expuesto es evidente en virtud de lo establecido en los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario. Según estos artículos, para efectos de determinar la utilidad susceptible de distribuirse como no gravada en cabeza de los accionistas, se debe restar de la renta líquida gravable y de la ganancia ocasional gravable el impuesto básico sobre la renta y el impuesto básico de ganancias ocasionales, liquidados por parte de la sociedad. Para hacer efectivo el beneficio, naturalmente debería adicionarse al cálculo de la utilidad distribuible como no gravable el valor de las rentas exentas obtenidas por parte de la sociedad. De esta manera se lograría una adecuada integración del beneficio entre la sociedad y el accionista.

Al no hacer esta integración, se estaría convirtiendo el beneficio de renta exenta en un simple diferimiento en el momento en el que se liquida y paga el impuesto correspondiente. Así, ante la inexistencia de un impuesto liquidado por parte de la sociedad, por efecto del beneficio de la renta exenta, se genera una mayor utilidad gravada en cabeza de los accionistas, haciendo que el beneficio fiscal de la renta exenta sea de alguna manera inocuo a nivel de los accionistas.

3.2.2. Imposibilidad de trasladar el efecto por compensación de escudos fiscales de la sociedad a los socios

La compensación de pérdidas fiscales y bases de renta presuntiva por parte de la sociedad contra las rentas ordinarias de períodos futuros, que permite el artículo 147 y 189 del Estatuto Tributario puede considerarse adecuada técnicamente, justa y equitativa para la sociedad¹⁰⁹. Sin embargo, la compensación de

109 Corte Constitucional. Sentencia C-261 de 2002. M.P.: Clara Inés Vargas Hernández.

pérdidas fiscales y de bases de renta presuntiva pueden tener un efecto tributario adverso para en cabeza de los accionistas.

Es evidente, desde el punto de vista económico y práctico, que cuando una sociedad realiza una pérdida, los que están asumiendo el impacto de esta pérdida son los accionistas. Por esta razón resulta, a juicio del autor, inadecuado que el efecto fiscal de compensación de la pérdida sólo se reconozca al nivel de la sociedad y no de sus accionistas quienes son realmente los sujetos económicamente afectados por esta situación. Igualmente, en aplicación de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, se observa que la distribución de las utilidades comerciales no gravadas en cabeza de la sociedad, como consecuencia de la compensación de pérdidas fiscales, estarán sujetas al impuesto en cabeza de los accionistas, pues deberán ser tratadas como utilidades comerciales distribuibles como gravadas para estos.

El accionista asume el impacto económico de la pérdida pero no puede reducir el impacto económico del impuesto que justamente debería integrarse en la sociedad y sus accionistas. Así, no solo se castiga al accionista quien presumiblemente no percibió dividendos durante el término en el que la sociedad generó pérdidas, sino que también conlleva a que, una vez se obtengan utilidades, los accionistas deban asumir el impacto económico de los impuestos no liquidados por la sociedad, como consecuencia de la compensación de pérdidas.

Idéntico efecto se produce como consecuencia de la determinación de impuestos con base en la teorización de ingresos fiscales bajo el sistema de renta presuntiva. En este caso, se obliga a la sociedad a liquidar un impuesto sobre la base de una utilidad teórica o nocial, que no es económicamente renta sino teorización de una renta, que da lugar al derecho de compensación de bases de renta presuntiva durante los cinco periodos gravables siguientes. Esta compensación, contra rentas futuras, tendrá como efecto una reducción del impuesto a cargo de la sociedad no trasladable a los accionistas por inadecuada integración fiscal entre la sociedad y sus accionistas.

La renta presuntiva, en hora buena reducida progresivamente por la Ley de Financiamiento y la Ley de Crecimiento Económico, seguirá en todo caso produciendo efectos durante el periodo de compensación de bases de renta presuntiva, que tendrán como resultado un mayor impuesto en cabeza de los accionistas, que nunca verán compensado el efecto económico asociado a la presunción de rentas que los afectó económicamente. A juicio del autor, existe claramente una inadecuada integración de la persona jurídica con sus accionistas. Esta inadecuada integración podría superarse si la ley permitiera adicionar la utilidad distribuible como no gravada a los accionistas en un valor equivalente a las pérdidas

fiscales o bases de renta presuntiva que sean compensadas por la sociedad que distribuye los dividendos.

3.2.3. Impuesto a los dividendos

El impuesto sobre la renta a dividendos fue introducido por la Ley 1819 de 2016 como una herramienta para aumentar el recaudo y gravar a las personas naturales e inversionistas extranjeros. Sin embargo, el impuesto sobre la renta para dividendos no muestra una integración armónica entre el impuesto sobre la renta causado al nivel de la sociedad que distribuye los dividendos y el impuesto sobre la renta causado cuando los dividendos son decretados en calidad de exigibles. Según el estado actual de las normas, el impuesto sobre la renta a personas jurídicas y a dividendos lleva a una sobrecarga del accionista, ya que las utilidades generadas por la sociedad deben pagar impuesto en primer lugar al nivel de la sociedad a la tarifa general del impuesto sobre la renta (33%, 32%, 31% y 30%) y posteriormente pagar el impuesto en la distribución de los dividendos (0%-10%), aumentando así la tarifa efectiva de tributación a la que las utilidades comerciales del negocio están sometidas.

Es igualmente evidente desde el punto de vista económico y práctico que las utilidades gravadas en cabeza de la sociedad son las mismas distribuidas a los accionistas y gravadas nuevamente con el impuesto a los dividendos. Resulta paradójico, entonces, que la muy conveniente reducción en las tarifas nominales aplicables a la renta corporativa de las empresas se compensen, e incluso se incrementen, en materia de recaudo, con una tarifa de impuesto a los dividendos del 10% que sin duda reduce la competitividad de la tarifa combinada de Colombia frente a las tarifas aplicables en muchas jurisdicciones del mundo.

El gran problema conceptual, que ha dado lugar a múltiples controversias se fundamenta en pretender que las rentas de los accionistas y de la sociedad que las distribuye no son una misma renta gravada primero en la sociedad y luego en los accionistas. La auténtica integración tributaria se da cuando la tarifa efectiva se analiza de manera combinada entre sociedad y accionistas. Afortunadamente la Ley de Crecimiento Económico ha terminado la asimetría previamente existente entre la tarifa de impuesto a los dividendos aplicada a las personas naturales residentes fiscales colombianas y a los no residentes fiscales beneficiarios de distribuciones de dividendos. Unificar la tarifa termina con esta asimetría, pero no con la problemática de una tarifa combinada a los negocios que resulta particularmente elevada y poco competitiva en el contexto internacional tributario.

El diseño integrado del impuesto a los dividendos debería partir de la base de una tributación única dividida entre la sociedad y el accionista. El sistema tributario actual parte de una tributación sistemáticamente independiente entre la sociedad y los accionistas. Internacionalmente, los sistemas que integran tributación de sociedad y accionistas resultan técnicamente más adecuados, en la medida que asumen de una mejor manera la necesaria integración económica entre sociedad y accionistas.

3.3. Ampliación artificial de la base gravable

Mediante el sistema de renta presuntiva y la limitación y desconocimiento de costos y deducciones, el sistema tributario actual ha logrado ampliar de manera artificial la base gravable de los contribuyentes, independientemente de que la realidad económica del contribuyente y sus operaciones sea diferente. Esta ampliación artificial de la base gravable conduce necesariamente a elevar la tarifa efectiva del impuesto que liquidan los contribuyentes. La presunción de rentas o el desconocimiento o limitación fiscal de costos o gastos efectivos realizados y relacionados con la actividad productora de renta elevan artificialmente la base gravable sobre la cual debe liquidarse el impuesto.

3.3.1. Sistema de presunción de rentas

Los artículos 188 y siguientes del Estatuto Tributario consagran una presunción de derecho, en virtud de la cual se presume que los contribuyentes del impuesto sobre la renta obtienen ingresos por la simple conservación de un patrimonio líquido positivo, cuya base debe ser comparada con la depuración ordinaria del impuesto, y de esta forma establecer la base gravable sobre la cual se aplica la tarifa y determina el impuesto correspondiente. Esta figura, absolutamente inusual en el derecho comparado, ha sido históricamente utilizada en Colombia como un mecanismo específico antiabuso y al mismo tiempo como un instrumento para garantizar recaudo independientemente de los resultados financieros de los contribuyentes. Afortunadamente la Ley de Financiamiento y la Ley de Crecimiento Económico aprueban la reducción progresiva de esta teorización de rentas, cuyo efecto no ha sido otro que el de incrementar las bases de los impuestos de los contribuyentes cumplidos.

El sistema de presunción de rentas mínimas para efectos del impuesto sobre la renta, o sistema de renta presuntiva, atenta directamente en contra del principio de equidad tributaria, al exigir mayores cargas sin consultar la capacidad contributiva del contribuyente, así como la naturaleza y fin del impuesto sobre la renta. Así las cosas, la renta presuntiva anula completamente los principios que gobiernan el sistema tributario colombiano, especialmente el principio

de capacidad contributiva como parte del principio constitucional de equidad, en cuanto omite la naturaleza del impuesto sobre la renta, y establece como punto de inicio la existencia de una presunción de derecho, que no equivale a una generación efectiva de riqueza.

Es preciso reconocer el esfuerzo del Gobierno Nacional y del Congreso de la República en reconocer los efectos adversos del sistema de presunción de rentas, por cuanto en la Ley 1943 de 2018 se planteó una reducción al 1,5% del patrimonio líquido como base de renta presuntiva, para los años 2019 y 2020, y en la Ley de Crecimiento Económico se redujo al 0,5% para el año 2020 y se estableció una tarifa de 0% para el año 2021. En todo caso, se debe advertir que el sistema de renta presuntiva no desapareció legalmente, toda vez que se disminuyó la tarifa aplicable, llevándola a partir del 2021 al 0%. Ideal hubiera sido que, analizados todos los inconvenientes e inequidades derivadas de la presunción de renta, el sistema de renta presuntiva hubiese sido eliminado definitivamente del sistema tributario colombiano.

Como se mencionó en el numeral anterior, debe considerarse que el efecto de presunción de rentas no solo resulta inequitativo al aplicarse a la sociedad, sino que aún resulta más inequitativo cuando, por indebida integración, se impide a los accionistas reducir el efecto de su impuesto a cargo mediante la compensación de bases de renta presuntiva. Así pues, en relación con los principios constitucionales mencionados anteriormente, es preciso anotar que el sistema tributario colombiano se funda en principios que guían la creación, interpretación y aplicación de los tributos. En este sentido, los artículos 95 numeral 9, 338, y 363 de la Constitución Política establecen como principios fundantes del sistema tributario, entre otros, el principio de equidad, el principio de eficiencia, el principio de progresividad, el principio de irretroactividad, el principio de generalidad y el principio de legalidad.

Sobre el principio de equidad, la Corte Constitucional en Sentencia C-1149 de 2003, consideró que este se refería a “la colocación de un peso tributario no desmesurado sobre los diferentes actores de la economía”, y que en virtud del mismo principio “se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”. La existencia de cargas o beneficios exagerados se configura, en los términos de la misma sentencia, cuando “no se consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en discusión”¹¹⁰. El principio de eficiencia, que entra en conflicto en el presente

110 Corte Constitucional. Sentencia C-1149 de 2003. M.P.: Manuel José Cepeda Espinosa.

caso, constituye la intención del legislador de buscar generar un mayor recaudo al menor costo posible, tanto para la administración, como para los contribuyentes.

Visto lo anterior, el sistema de renta presuntiva persigue, a través de una presunción que no admite prueba en contrario, que se liquide el impuesto sobre la renta de forma eficiente, tomando como criterio objetivo el patrimonio líquido de los contribuyentes liquidado en el período gravable anterior. No obstante, el sistema de renta presuntiva omite la naturaleza del impuesto sobre la renta, en cuanto desconoce la finalidad del mencionado tributo de gravar los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, en los términos del artículo 26 del Estatuto Tributario.

En este sentido, la presunción de renta mínima no deja de ser teórica y no-cional. Por lo tanto, la creación de una presunción de derecho en cuanto a la obtención de rentas derivadas de la conservación de un patrimonio líquido positivo configura una carga excesiva para los contribuyentes, que no consulta la capacidad económica y, como consecuencia, vulnera el principio de equidad. Por otro lado, la existencia de una presunción de rentas mínimas desconoce el principio de progresividad, por cuanto a partir de la evaluación del patrimonio líquido no se afecta a los sujetos con mayor capacidad económica durante un período gravable. Menos aún cuando la base para el cálculo de la renta presuntiva corresponde al patrimonio líquido del período inmediatamente anterior.

3.3.2. Limitación de costos y gastos en la depuración del impuesto sobre la renta.

Por regla general, las erogaciones incurridas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta son deducibles, siempre que sean necesarias, guarden relación de causalidad con la actividad productora de renta y sean proporcionales con la renta bruta del período gravable respectivo, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario. No obstante, en ocasiones el legislador crea excepciones a la regla general de la deducibilidad de las erogaciones, limitando el porcentaje de deducción de ciertas erogaciones de forma específica, y así ampliando la base gravable de los contribuyentes de manera artificial e injustificada en algunas ocasiones. Estas limitaciones generan una distorsión de la base gravable del impuesto sobre la renta y, como consecuencia, conlleva que los contribuyentes calculen el mencionado tributo sobre una base que no corresponde necesariamente con las utilidades realizadas en el correspondiente período gravable.

A continuación se analizan algunas de las disposiciones del sistema tributario colombiano que limitan la deducibilidad general de las expensas incurridas por los contribuyentes en el giro ordinario de los negocios.

3.3.2.1. Limitación a la deducibilidad de condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales

Si bien estructuralmente las disposiciones normativas que limitan las deducciones se encuentran contempladas en los artículos 107-1 y siguientes del Estatuto Tributario, al observar el contenido del artículo 105 encontramos que el legislador consagró expresamente que ciertas erogaciones no son deducibles. Así, el artículo 105 del Estatuto Tributario, al referirse a la realización de las deducciones para los obligados a llevar contabilidad, determinó expresamente que los gastos que no cumplieran con los requisitos para su deducción generarían diferencias permanentes, elaborando un listado de aquellas erogaciones que no cumplieran con los requisitos establecidos para la deducción de las erogaciones. Dentro de aquellas erogaciones que no cumplen con los requisitos para su deducción, el literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario señala que “las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales con sujeción a lo previsto en el numeral 3 del artículo 107-1 de este estatuto”.

En el caso de condenas, es preciso reiterar que las condenas pueden exigir el pago de obligaciones pendientes, que fueron incurridas en el marco del desarrollo de la actividad productora de renta de los contribuyentes. De esta manera, no parecería adecuado negar la deducibilidad total de las condenas que comprendan este tipo de obligaciones. Particularmente las condenas en procesos judiciales, administrativos o de carácter arbitral, en su gran mayoría, están relacionados con diferencias con terceros en el desarrollo de la actividad productora de renta.

Resulta claramente asimétrico e inequitativo que el sistema grave al beneficiario de la condena con la correspondiente renta, mientras le impide a la entidad condenada tomar el valor de la condena como un gasto deducible. El empresario condenado tendría un doble efecto económico negativo: en primer lugar, el asociado con la decisión adversa a sus intereses y, en segundo lugar, el efecto tributario relacionado con la imposibilidad de tomar como deducible una expensa que claramente debería reconocerse cuando quiera que esté relacionada con la actividad productora de renta del contribuyente. Es sistemáticamente nocivo que se establezcan criterios encaminados a desconocer costos o gastos realizados con el propósito de ampliar artificialmente la base gravable de los contribuyentes.

3.3.2.2. Limitación a las deducciones de los costos y gastos en el exterior

El artículo 122 del Estatuto Tributario establece que los costos o deducciones por expensas incurridas en el exterior, para la obtención de rentas de fuente nacional, no pueden exceder del 15% de las rentas líquidas del contribuyente, antes

de restar tales deducciones. Este artículo determina que la limitación no aplica siempre que (i) se trate de pagos sobre los cuales es obligatoria la retención en la fuente; (ii) se trate de ingresos no considerados de fuente nacional, contemplados en el artículo 25 del Estatuto Tributario; (iii) corresponda a la adquisición de bienes corporales muebles; (iv) sean incurridos en cumplimiento de una obligación legal; o (v) se trate de intereses sobre créditos otorgados a contribuyentes residentes en Colombia por parte de organismos multilaterales de crédito, con el cumplimiento de algunas condiciones. A partir de lo anterior, se evidencia que el legislador estableció una limitación de los costos y gastos incurridos en el exterior tomando como criterio objetivo para su limitación, precisamente, que dichas erogaciones hubiesen sido incurridas en el exterior.

La limitación del artículo 122 del Estatuto Tributario pareciera contrariar de forma directa el derecho a la igualdad, el principio de equidad, e incluso desconocer el principio de la libertad económica, al prevalecer los costos y gastos incurridos en Colombia frente a aquellos incurridos en el exterior. Mediante dicha limitación, el sistema busca compensar el efecto del no gravamen para el beneficiario del pago en el exterior, normalmente por tratarse de rentas de fuente extranjera, a través de la limitación en la deducibilidad de la expensa realizada por el contribuyente residente fiscal colombiano. Este mecanismo resulta claramente inequitativo si se considera la realidad de la expensa, su relación de causalidad con la renta (esta sí enteramente gravada) y la proporcionalidad de la erogación en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Implícitamente, se está desconociendo el principio de renta de fuente extranjera y el efecto de no gravamen derivado para el Estado colombiano de esta situación. Esta norma fue históricamente concebida como un mecanismo antiabuso, y como una forma de ampliación de la base gravable que hoy en día resulta completamente injustificada y tributariamente inadecuada si se aplican los principios constitucionales de equidad y justicia.

Establecer criterios arbitrarios de limitación en un porcentaje de la renta líquida, independientemente de tratarse de rentas que para el beneficiario configuran rentas de fuente extranjera, es claramente un mecanismo de ampliación artificial de la base gravable. Esta disposición es también un buen ejemplo del nocivo efecto que para los contribuyentes cumplidos tiene una normativa con profundo sesgo antiabuso. Si se analiza el Estatuto Tributario colombiano, se encuentran múltiples ejemplos de normativa con sesgo antiabuso cuyo efecto normalmente es el de afectar injustificadamente a los contribuyentes cumplidos al ampliar sus bases gravables.

Ahora bien, en el pasado la Corte Constitucional estudió la constitucionalidad del artículo 84 de la Ley 223 de 1995¹¹¹, que modificó el artículo 122 del Estatuto Tributario, que en términos generales establecía una limitación muy similar a la actualmente aplicable. En dicha ocasión la Corte Constitucional consideró que el legislador podía establecer límites máximos a la deducibilidad de ciertas erogaciones, en razón a diversas consideraciones de política general.

Bajo el anterior fundamento, la Corte Constitucional decidió la exequibilidad del mencionado artículo, al aducir que la consideración de política general imperante en el presente caso correspondía al principio de eficiencia en el recaudo tributario, por cuanto era muy difícil para la Autoridad Tributaria verificar la realidad de las erogaciones incurridas en el exterior. En opinión del autor, la decisión de la Corte Constitucional de privilegiar el principio de eficiencia tributaria desconoce de forma abierta el principio de equidad tributaria, por lo que no se debía privilegiar el recaudo tributario bajo el fundamento de la ausencia de capacidad de fiscalización por parte de la Autoridad Tributaria. Deberá evaluarse si la modificación del artículo 122 del Estatuto Tributario realizada por la Ley 1819 de 2016 tiene la susceptibilidad de constituir una nueva disposición legal cuya inconstitucionalidad pueda ser solicitada, sin que pueda aducirse la existencia de cosa juzgada constitucional.

3.3.2.3. Límite a la deducibilidad del 50% del gravamen a los movimientos financieros (“GMF”)

El artículo 115 del Estatuto Tributario contempla la posibilidad de deducir el 100% de los impuestos pagados por los contribuyentes que tengan relación de causalidad con su actividad generadora de renta. Por su parte, y sin perjuicio de la existencia o no de una relación de causalidad, el inciso 2 del artículo 115 del Estatuto Tributario prevé la posibilidad de deducir el 50% del gravamen a los movimientos financieros pagado por los contribuyentes, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor. Este límite del gravamen a los movimientos financieros resulta injustificado, en cuanto configura una medida desproporcionada cuya única finalidad es el mayor recaudo por parte de la Autoridad Tributaria.

Ahora bien, en la medida en que se avanza con disposiciones encaminadas a la bancarización de operaciones, se hace también necesario que se reconozca la deducibilidad completa del gravamen a los movimientos financieros pagado. Pero no sólo por medidas de bancarización, el gravamen a los movimientos financieros debe ser deducible en su totalidad porque es un impuesto

111 Corte Constitucional. Sentencia C-409-96 de 1996. M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

directamente relacionado con la operación de la actividad generadora de renta. Limitar su deducción amplía artificialmente la base en forma totalmente contraria a los principios de equidad y justicia tributaria.

3.3.2.4. Límite a la disminución del inventario por efectos de mercancía faltante

El artículo 64 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 43 de la Ley 1819 de 2016, incorporó una limitación a la disminución del inventario por efecto de la mercancía faltante. Esta limitación, establecida de manera arbitraria en el 3%, puede implicar la ampliación artificial de la base cuando la realidad de la pérdida o merma de inventarios supere este porcentaje. Resulta insólito establecer este tipo de limitaciones cuando quiera que el contribuyente pueda llegar a demostrar que el valor de sus pérdidas supera estos límites.

Sobre el particular el texto del artículo 64 del Estatuto Tributario establece los siguientes criterios:

Cuando se trate de faltantes de inventarios de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores. Cuando el costo de los inventarios vendidos se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en inventarios de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras.

Nótese que según el sistema de valuación de inventarios, los requisitos exigidos para acreditar la disminución del inventario por pérdida o destrucción cambian. Con base en esto, los requisitos exigidos para los contribuyentes obligados a llevar el sistema de inventarios permanentes constituyen una desigualdad frente a los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios y, como consecuencia, vulneran el principio de equidad y neutralidad tributaria, sin perjuicio de la falta de razonabilidad de la medida para limitar el porcentaje de disminución de los inventarios al 3%, por cuanto la disminución del inventario debería poderse realizar por la totalidad de los inventarios destruidos o perdidos, debidamente acreditados.

3.3.2.5. Límite a la deducción de gastos por depreciación

Históricamente, la deducción por depreciación se había asociado a la vida útil de los bienes objeto de depreciación, y correspondía a la suma necesaria para

amortizar el 100% de su costo. En virtud de la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 al artículo 128 del Estatuto Tributario, para efectos del impuesto sobre la renta, es procedente la depreciación de las cantidades razonables causadas por el desgaste de activos fijos despreciables, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual durante la vida útil de dichos bienes. _

Por su parte, el artículo 137 del Estatuto Tributario limitó la deducción por depreciación a la establecida según la técnica contable, que, en todo caso, debería oscilar entre el 2,22% y el 33% según la naturaleza de los bienes a depreciar. Así, la tasa de depreciación anual, más que a la vida útil del bien, está sujeta a la tasa de depreciación fiscal límite fijada para cada tipo de bien.

En definitiva, se pretende establecer una limitación en la depreciación que podría conducir a desconocer la realidad económica reflejada en la depreciación financiera en aplicación de los límites establecidos en la norma fiscal. Como principio general, reconocer este tipo de limitaciones está encaminado a crear bases fiscales mínimas que eventualmente podrían resultar contrarias a la realidad económica de los activos, y consecuentemente injustas e inequitativas, pues implicarían la creación de bases fiscales artificiales.

3.3.2.6. Límite a la deducción del impuesto de industria y comercio en la parte que no corresponde a un descuento tributario

Una de las modificaciones introducidas en cuanto a la deducibilidad de impuestos en la Ley 1943 de 2018 y posteriormente en la Ley de Crecimiento Económico correspondió al artículo 115 del Estatuto Tributario. En este, el legislador determinó que puede ser tomado como descuento tributario en el impuesto sobre la renta, el 50% del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, limitando la procedencia del descuento a que sea pagado durante el año gravable y tenga relación de causalidad con la actividad económica. El porcentaje de descuento se incrementará al 100% a partir del año gravable 2022.

Así mismo, el artículo 115 del Estatuto Tributario determinó expresamente, al referirse al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, que “este impuesto no podrá tomarse como costo o gasto”. Debido a la falta de claridad normativa, en la práctica se han suscitado dos opiniones frente 50% restante, que no puede ser solicitado como descuento. Por una parte, se argumenta que debido a que el artículo 115 del Estatuto Tributario prevé la posibilidad de tomar como deducción el monto pagado por concepto de impuestos, el 50% restante podría ser solicitado como deducción. Quienes defienden dicha tesis señalan que la limitación consagrada en el inciso 5 del artículo 115 del Estatuto

Tributario, en cuanto a la imposibilidad de solicitar como costo o gasto, se refiere exclusivamente al 50% sobre el cual se concedió la posibilidad de llevarlo como descuento tributario.

Por otro lado, los detractores de esta tesis, incluida la Autoridad Tributaria, defienden que el artículo 115 del Estatuto Tributario prevé la posibilidad de llevar como deducción el impuesto de industria y comercio, por lo que sería procedente tomar el 100% del impuesto como deducción. No obstante, recalcan que el inciso 5 del mencionado artículo se refiere al impuesto en su totalidad, y no al porcentaje de descuento, por lo que la improcedencia de llevarlo como costo o gasto se configura cuando quiera que se solicite como descuento el 50% del impuesto de industria y comercio.

En materia de limitación de gastos, la Sentencia C-409 de 1996 de la Corte Constitucional hizo las siguientes consideraciones:

6- En ese orden de ideas, la Corte considera que el establecimiento de límites máximos a la posibilidad de restar costos para la determinación de la renta gravable no implica per se la configuración de un impuesto confiscatorio, ni una violación de la equidad tributaria. La limitación a las deducciones de costos es factible, pues si bien los costos -a diferencia de los gastos- aparecen directamente relacionados con la producción de los bienes y los servicios por una empresa y se encuentran, por así decirlo, incluidos en el propio producto, diversas consideraciones de política general pueden hacer legítima tales limitaciones. Así, en aquellos casos en que es muy difícil para las autoridades verificar si un particular ha o no incurrido en un costo para obtener una determinada renta, estas limitaciones legales a las posibilidades de restar tales costos se fundamentan en objetivos de eficiencia en el recaudo tributario, a fin de evitar elusiones o evasiones a los impuestos, lo cual tiene claro sustento constitucional (CP art. 363). Igualmente, tales limitaciones pueden tener también otras finalidades de política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimar otras, pues la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades públicas sino que es también una de las maneras como el Estado interviene en la economía (CP art. 334). Así, a veces, el establecimiento de altos aranceles a las importaciones busca no tanto financiar gastos públicos como proteger a la industria nacional, lo cual muestra que la tributación es un componente de la política económica general del Estado, y no puede ser desvinculada de la misma.

Respetuosamente el autor de esta ponencia discrepa de las consideraciones de la Corte Constitucional, que favorece el principio de eficiencia en perjuicio de los más sustanciales principios tributarios, como son el de equidad y

justicia tributaria. En general podría decirse que la gran mayoría de limitaciones de expensas realizadas en la actividad productora de renta es un instrumento encaminado a ampliar artificialmente la base tributaria, desconociendo el derecho de deducibilidad que debería entenderse aplicable a toda expensa necesaria, proporcional y relacionada con la actividad productora de renta.

3.4. Diferencia en cambio como renta autónoma

Desde la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 al artículo 288 del Estatuto Tributario:

Los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera se medirán al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado. Las fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, no tendrán efectos fiscales sino hasta el momento de la enajenación o abono en el caso de los activos, o liquidación o pago parcial en el caso de los pasivos.

En los eventos de enajenación de activos en moneda extranjera, el artículo 288 del Estatuto Tributario estableció que tanto el costo como el precio de venta, deben ser reconocidos a la tasa representativa del mercado del día del reconocimiento inicial. Como consecuencia, la tasa representativa del mercado utilizada para el reconocimiento del precio de venta del activo representado en moneda extranjera será la misma tasa representativa del mercado reconocida desde la adquisición del activo. La disposición implícitamente establece que la diferencia en cambio existente entre la tasa representativa de mercado del reconocimiento inicial y la tasa representativa de mercado aplicable en la fecha de venta, es una renta ordinaria por diferencia en cambio, distinta de la ganancia ocasional o renta ordinaria que se realice por la disposición del activo en moneda extranjera, en el supuesto históricamente prevalente de devaluación del peso frente a las divisas más relevantes como el euro o el dólar americano.

El artículo 288 del Estatuto Tributario establecería que la ganancia ocasional es exclusivamente aquella que corresponda al mayor valor del activo en moneda extranjera realizado entre la fecha de adquisición y la fecha de venta, reconociendo fiscalmente el valor en una y otra fecha a la tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial correspondiente. La diferencia entre la tasa representativa del mercado al momento de adquirir el activo y la tasa representativa de la fecha de venta no sería una ganancia ocasional, sino que sería una renta ordinaria por diferencia en cambio, sujeta a la tarifa ordinaria del impuesto de renta, y no a la tarifa de ganancias ocasionales. En consecuencia, determinar si la renta por diferencia en cambio es objeto de un tratamiento autónomo

resulta fundamental para calcular el impacto fiscal de la enajenación de activos en moneda extranjera.

Si se considera como renta autónoma, aplicaría el criterio mencionado de una eventual coincidencia de ganancia ocasional y renta ordinaria en la porción de la diferencia en cambio. Si la diferencia en cambio no puede clasificarse como una renta autónoma, seguiría la caracterización propia como ganancia ocasional o renta ordinaria según el periodo de posesión del activo. A juicio del autor de esta ponencia, la redacción del artículo 288 del Estatuto Tributario sugiere infortunadamente que la disposición establece una caracterización separada entre la porción que corresponde a ganancia ocasional, determinada a la tasa de reconocimiento inicial. El exceso, calculado a la tasa representativa de la fecha de venta, sería una renta ordinaria autónoma sujeta a la tarifa corporativa ordinaria del impuesto de renta aplicable a personas jurídicas.

Definitivamente, el efecto de la diferencia en cambio como renta autónoma, podría verse solucionado si se determina que la diferencia en cambio sigue la caracterización del ingreso principal. Así, si la utilidad está gravada a la tarifa general, la diferencia en cambio deberá estar gravada a la misma tarifa. En el mismo sentido, si la utilidad se encuentra gravada como una ganancia ocasional, la diferencia en cambio también debería gravarse como tal.

3.5. Periodo de tenencia en reorganizaciones empresariales y aportes en especie

La Ley 1607 de 2012 introdujo el régimen de reorganizaciones empresariales al sistema tributario, permitiendo que los aportes en especie a sociedades nacionales y las fusiones y escisiones de sociedades no se consideren como una enajenación fiscal, cumpliendo determinados requisitos. En consecuencia, estas operaciones podrían ser fiscalmente neutras y las partes involucradas no realizar un ingreso gravable con el impuesto sobre la renta y complementarios, como resultado de la inexistencia de una enajenación fiscal.

Tanto las reglas aplicables para los aportes en especie, como para fusiones y escisiones reorganizativas y adquisitivas, parten de la posibilidad que la operación sea considerada fiscalmente neutra, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos. Sin embargo, al analizar la continuidad del período de tenencia de los activos fijos transferidos con ocasión de un aporte o una **fusión o escisión, se evidencia una problemática que se comenta a continuación**. En el caso de aportes en especie, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha considerado que el término de tenencia de los activos fijos, para efectos de determinar si la utilidad

derivada de su venta debe tratarse como renta ordinaria o ganancia ocasional, se reinicia en cabeza de la sociedad receptora del aporte¹¹².

Esta interpretación, claramente contraria al concepto sustancial de ausencia de enajenación fiscal, puede dar lugar a múltiples inconvenientes para los contribuyentes que en desarrollo de una reorganización realicen aportes en especie a una sociedad, cuyo efecto sea desconocer el periodo de tenencia del activo en cabeza de la entidad aportante. Este recuento no debería darse en procesos que pretenden favorecer una neutralidad tributaria que facilite la reorganización corporativa empresarial. Por el contrario, en el caso de escisiones y fusiones adquisitivas y reorganizativas, la norma parece particularmente clara, no solo en el concepto de ausencia de enajenación, sino también en el que se refiere a la continuidad de los periodos de tenencia.

Existe, sin embargo, la necesidad de una claridad de doctrina proveniente de la Autoridad Tributaria, en la cual se reconozca que en uno u otro caso el periodo de tenencia debería mantenerse inmodificado, tanto para el caso de reorganizaciones derivadas de proceso de fusión o escisión, como para el caso de reorganizaciones relacionadas con aportes en especie de activos a sociedades nacionales.

3.6. Problemas específicos en la depuración del impuesto sobre la renta en relación con la determinación de saldos a favor y liquidación de anticipos

A partir del procedimiento establecido por el legislador para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, se evidencia que los contribuyentes se encuentran obligados a liquidar un anticipo del periodo gravable siguiente, cuyo valor, sumado a las retenciones en la fuente del periodo gravable pueden, generar saldos a favor. De esta manera, los contribuyentes enfrentan desafíos en la liquidación de su impuesto sobre la renta, ya que el anticipo del impuesto sobre la renta del periodo gravable siguiente y las retenciones en la fuente que exceden el impuesto básico de renta pueden llevar a que los contribuyentes generen saldos a favor, cuya solicitud en devolución puede derivar en discusiones con la Administración de Impuestos.

Asimismo, la obligación de liquidar anticipos del impuesto sobre la renta de periodos gravables futuros junto con la sobreestimación de retenciones en la fuente llevan a un exceso de contribución por parte de los contribuyentes en

112 Concepto No. 056135 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales del 5 de septiembre de 2019.

beneficio del Estado, lo cual se puede traducir en un afectación del flujo de caja de las empresas y la competitividad tributaria del país.

3.6.1. Exceso de retenciones en la fuente

En el caso de algunos contribuyentes, debido a su modelo de negocios y esquema financiero, las retenciones en la fuente exceden el monto de su impuesto básico de renta, por lo cual anualmente liquidan saldo a favor en sus declaraciones del impuesto sobre la renta. Esta situación implica que, de manera recurrente, estos contribuyentes tengan un menor flujo de caja, sin mencionar los trámites que deben llevar a cabo para obtener la devolución del saldo a favor, los cuales en la mayoría de casos terminan en procesos de fiscalización de la Administración Tributaria. Así, constituye un problema de competitividad del sistema tributario colombiano que contribuyentes liquiden anualmente saldos a favor, y que, para efectos de obtener su devolución, deban llevar a cabo el trámite determinado legalmente.

La problemática de liquidación de saldos a favor, por aplicación de retenciones en la fuente en exceso, se genera principalmente por el hecho que las tarifas de retención en la fuente aplicables no están armonizadas con la capacidad de las empresas de generar renta líquida. De acuerdo con el artículo 365 del Estatuto Tributario, el Gobierno Nacional goza de la facultad de establecer las tarifas de retenciones en la fuente que aseguren el recaudo del impuesto sobre la renta. Esta facultad del Gobierno debería estar orientada a que exista un efectivo recaudo del impuesto, sin que implique que los contribuyentes deban contribuir más allá del impuesto básico de renta.

3.6.2. Anticipos

En virtud de lo dispuesto en el artículo 807 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a pagar un setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto de renta en su liquidación privada, a título de anticipo del impuesto de renta del año gravable siguiente. Esta liquidación del anticipo parte de una teorización del impuesto sobre la renta que el contribuyente generará el siguiente período. Tal teorización se basa en el impuesto liquidado en el período gravable en el cual se liquida el anticipo, o en el promedio de los últimos 2 años, a opción del contribuyente.

Lo anterior no atiende a la capacidad contributiva del contribuyente en los periodos gravables siguientes, que puede verse afectada por razones económicas internas o externas del contribuyente. De esta manera, el cálculo del anticipo del impuesto sobre la renta se realiza a partir de criterios que no necesariamente coincidirán con la realidad económica y rentas generadas en periodos gravables futuros. Por esto, el anticipo del impuesto sobre la renta podría entenderse

como un mecanismo de la Autoridad Tributaria para obtener recursos de los contribuyentes, argumentando consideraciones de eficiencia tributaria, pero que no necesariamente atienden a la capacidad contributiva aquellos.

Así como con los excesos de retención en la fuente, cuando los anticipos del impuesto sobre la renta resulten excesivos para los contribuyentes, estos pueden solicitar su devolución o compensación a la Administración de Impuestos, con los consecuentes desgastes en cabeza de la Administración Tributaria y de los contribuyentes. Sobre el particular, la Corte Constitucional en Sentencia C-445 de 1995 estableció lo siguiente:

En ese mismo orden de ideas, la Corte considera que el anticipo también es un mecanismo destinado a acelerar el recibo de impuestos por parte del gobierno, que de igual forma responde a consideraciones de eficiencia tributaria.

Este carácter anticipado de estos abonos tributarios no afecta per se la legitimidad constitucional de estas figuras, puesto que en ninguna parte la Constitución prohíbe estos mecanismos y el Legislador tiene una amplia libertad de regulación en este campo. En efecto, esta Corporación ya había señalado que 'la Constitución no entra en el detalle de cómo se recaudan los impuestos decretados por el Congreso, porque ello sería contrario a la técnica jurídica'. Sin embargo, la Corte considera que estos fenómenos jurídicos deben ser tenidos en cuenta por el Legislador, con el fin de evitar eventuales violaciones del principio de equidad tributaria. En efecto, es perfectamente posible que las sumas retenidas al contribuyente o aquellas que éste mismo ha anticipado al presentar su declaración excedan el monto que, una vez terminado el período y liquidado de manera definitiva su impuesto, le corresponde por ley cancelar, de acuerdo a su capacidad de pago. En tales circunstancias, si la ley no permitiera al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, podría vulnerarse el principio de equidad tributaria, puesto que el contribuyente terminaría por cancelar un impuesto mayor del que por ley le debería corresponder. Pero lo cierto es que el Estatuto Tributario prevé esos mecanismos.

Considerando lo anterior, la Corte Constitucional determinó que si bien los anticipos son un mecanismo exclusivo de recaudo, no se presenta una violación constitucional por cuanto los contribuyentes tienen la posibilidad de solicitar en devolución el saldo a favor generado como consecuencia de la liquidación de los anticipos. El autor de esta ponencia discrepa respetuosamente de esta posición de la Corte Constitucional, ya que se privilegia en exceso un principio de eficiencia tributaria que en muchos casos resulta directamente contrario a los principios de equidad y justicia tributaria.

El hecho de permitirse al contribuyente la compensación o solicitud de devolución de los saldos a favor liquidados, no significa que en el periodo gravable correspondiente se le esté exigiendo al contribuyente una contribución que, en términos de caja, excede de aquella que en justicia le corresponde. El mecanismo de anticipos, al igual que la determinación de retenciones en la fuente porcentuales que normalmente excedan el impuesto a cargo de los contribuyentes, es un mecanismo de financiamiento del Estado contra la equidad natural requerida en materia tributaria. Todo ello sin perjuicio del enorme desgaste para la Administración Tributaria y los contribuyentes, y de las múltiples controversias cuyo origen se ubica en la fiscalización de los procesos de solicitud de devolución de saldos a favor por parte de los contribuyentes.

4. Análisis y perspectivas de la Ley de Crecimiento Económico, Ley 2010 de 2019

4.1. Introducción

Como es de conocimiento general, la declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley de Financiamiento (Ley 1943 de 2018) planteó para el Gobierno y el Congreso de la República el reto de expedir una nueva legislación antes del 31 de diciembre del año 2019. En este sentido, la propuesta inicial frente al proyecto denominado como “Ley de Crecimiento Económico”, hoy Ley 2010 de 2019, se centró en la necesidad de implementar nuevamente, y sin los vicios de trámite advertidos en sede judicial, las mismas provisiones que fueron incluidas en la reforma tributaria aprobada en 2018. Sin embargo, en el trámite legislativo, como es lógico que suceda en el contexto del debate parlamentario, se realizaron modificaciones al articulado inicial, en esencia idéntico a aquel aprobado por medio de la Ley 1943 de 2018, mientras que otras provisiones estructurales se mantuvieron sin cambio alguno.

Consideramos importante centrar este capítulo de la ponencia en las modificaciones que constituyen la columna vertebral de la reforma, tanto aquellas que resultan beneficiosas para el sistema tributario, como aquellas que, pretendiendo incentivos a la inversión y/o redistribución de cargas, posiblemente no logren plenamente su objetivo. Buscamos así enriquecer el debate en materia fiscal, en aras de reconocer los avances conseguidos hasta ahora, pero también señalando la necesidad de una reforma de carácter estructural que solvante las necesidades presupuestales de mediano y largo plazo, y que logre una equidad horizontal y vertical, promoviendo una auténtica progresividad y justicia que haga más competitivo al país.

A continuación desarrollaremos un análisis de las disposiciones incluidas en la Ley 2010 de 2019, distribuyéndolas por capítulos de la siguiente manera:

4.2. Normas aprobadas en materia del impuesto sobre la renta de personas jurídicas

4.2.1. Normas encaminadas a disminuir la tarifa efectiva de tributación

La Ley 2010 de 2019 incluye siete disposiciones cuyo propósito es la reducción de la tarifa efectiva de tributación. Seis de estas ya estaban contempladas en la Ley 1943 de 2019. Estos siete instrumentos legales deben destacarse como un avance indudable del sistema tributario colombiano, aunque, no sin razón, se continúe advirtiendo que la tarifa integrada de tributación, sociedad y dividendos, sigue siendo particularmente elevada en Colombia.

Los mecanismos de reducción de la tarifa efectiva de tributación, según lo mencionado, son los siguientes:

- (i) Reducción progresiva de la tarifa nominal del impuesto corporativo de renta.
- (ii) Eliminación progresiva del sistema de renta presuntiva.
- (iii) Descuento en materia de impuesto de renta por el IVA pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos.
- (iv) Descuento en materia de impuesto de renta del ICA pagado en el periodo gravable.
- (v) Deducción general de impuestos pagados en el periodo gravable.
- (vi) Ajuste a las normas de subcapitalización, limitándose a deudas con vinculados económicos.
- (vii) Deducción especial por salarios de primer empleo a personas menores de veintiocho (28) años.
- (viii) Reducción de tarifa del impuesto a los dividendos para personas naturales residentes.

En opinión del autor de esta ponencia, estos siete mecanismos tendrán un efecto positivo en la reducción de la tarifa efectiva de tributación. Es afortunado

que el Congreso de Colombia haya aprobado estas medidas, convenientes, sin duda, para aliviar de alguna manera la excesiva carga fiscal que enfrenta la actividad de negocios en el país.

4.2.1.1. Modificación del artículo 240 del Estatuto Tributario – Reducción tarifa nominal del impuesto sobre la renta

Queremos resaltar, en primer lugar, que la Ley de Crecimiento Económico mantiene la reducción gradual de la tarifa corporativa en el impuesto sobre la renta, en los mismos términos en los cuales lo hizo la Ley de Financiamiento. Así, la tarifa se redujo del 33% en 2019 a 32% en el 2020, a 31% en el 2021 y a 30% de 2022 en adelante. Consideramos conveniente que Colombia disminuya la tarifa nominal del impuesto sobre la renta, pues el país posee una alta tarifa nominal y una de las tarifas efectivas de tributación más elevadas del mundo¹¹³. Sin duda, la disminución de la tarifa nominal es uno de los instrumentos encaminados a la reducción de la tarifa efectiva de tributación, que es lo realmente importante para un inversionista. En el contexto de la tendencia tributaria internacional, es una medida necesaria, pues el país no puede mantener los niveles esperados y necesarios de inversión si continúa imponiendo elevadas tasas de tributación a los inversionistas que actúen en Colombia.

4.2.1.2. Modificación del artículo 188 del Estatuto Tributario - Eliminación progresiva del sistema de renta presuntiva

En esa misma corriente, debemos resaltar que la disminución gradual de la tarifa para el cálculo de la base por renta presuntiva sufre reducciones **más rápidas con la Ley de Crecimiento Económico, incluso en comparación con lo que originalmente se planteó** en la Ley de Financiamiento¹¹⁴. El sistema de presunción de rentas bajo el esquema de determinar un impuesto mínimo de renta, sobre una base teórica nocial, es uno de los instrumentos más inconvenientes del sistema tributario colombiano que, en buena hora, se reduce progresivamente a 0% a partir del año gravable 2021. La sugerencia en este punto, más que reducir la tarifa a 0%, sería la de eliminar este sistema de presunción tan contrario a los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria.

113 PricewaterhouseCoopers (2020). *Paying Taxes 2020: data explorer*. Disponible en: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>

114 La Ley de Financiamiento propuso una reducción de la renta presuntiva al 1,5% para los años gravables 2019 y 2020; y de 0% de 2021 en adelante. Con su derogatoria a partir del 31 de diciembre de 2019, las reducciones a partir del año gravable 2020 nunca se materializaron.

4.2.1.3. Adición del Artículo 258-1 del Estatuto Tributario - Descuento en materia de impuesto de renta por el IVA pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos

La Ley de Crecimiento Económico mantiene la posibilidad establecida en la Ley de Financiamiento de descontar, en materia del impuesto sobre la renta, los valores pagados por concepto de IVA en la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos. El tratamiento de este impuesto indirecto ha sido objeto de diferentes tipos de beneficios tributarios en el pasado, como por ejemplo deducciones y descuentos totales o parciales en el impuesto sobre la renta, particularmente en consideración a determinadas industrias.¹¹⁵ Consideramos acertado que se haya aprobado este descuento general aplicable a todos los contribuyentes, que podrán tratar como un crédito directo contra su impuesto de renta, el valor del IVA pagado en la adquisición, construcción, formación o importación de activos fijos reales productivos.

Esta disposición, cuyo fin económico es reducir el impacto tributario en la adquisición de activos fijos, también elimina una clara desventaja del sistema tributario colombiano frente a la situación de la mayoría de los países que permiten la recuperación del IVA pagado en la adquisición de este tipo de activos y de bienes de capital, mediante el descuento directo en el impuesto sobre las ventas o mediante descuento en el impuesto de renta. Igualmente, es importante que el beneficio se haya mantenido entre la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019, por lo que se reduce la posibilidad de controversia por parte de la Autoridad Tributaria en torno al descuento de saldos pendientes por utilizar al 31 de diciembre de 2019.

4.2.1.4. Adición del artículo 115 del Estatuto Tributario - Descuento en materia de impuesto de renta por el ICA pagado durante el periodo gravable

La Ley de Crecimiento Económico continúa con las disposiciones de la Ley de Financiamiento en cuanto al descuento en materia del impuesto sobre la renta, por el ICA pagado durante el periodo gravable. Dicho descuento está limitado al 50% del valor pagado, que se incrementará a un 100% a partir del año gravable 2022. Consideramos este un beneficio de gran relevancia, pues afecta directamente el saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta, por lo cual debería tener un impacto positivo en la reducción de la tarifa efectiva de tributación corporativa en Colombia. Adicionalmente, esta medida contiene un importante

115 Véase: Chaparro, C.M. (2019). *Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018*; Editora: Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

avance en cuanto a la integración de la carga tributaria de los contribuyentes sobre ingresos realizados, al permitir que el ICA pagado a los municipios se integre al impuesto de renta bajo la modalidad de un descuento directo, lo que permite su recuperación plena contra el impuesto de renta parcialmente durante los periodos gravables 2019, 2020 y 2021, y plenamente a partir del periodo gravable 2022.

De acuerdo con la doctrina de la Autoridad Tributaria, el contribuyente podrá optar por aplicar, por los periodos 2019, 2020 y 2021, la deducción o alternativamente el descuento¹¹⁶. No sería pertinente, a juicio de la DIAN, aplicar el descuento sobre el 50% y la deducción sobre el 50% restante.¹¹⁷ Infortunadamente, el texto de la ley no ofrece suficiente claridad al respecto.

4.2.1.5. Adición del artículo 115 del Estatuto Tributario - Deducción general de impuestos pagados en el periodo gravable

Al igual que lo dispuesto por la Ley de Financiamiento, la Ley de Crecimiento Económico mantiene la posibilidad de deducción de todos los impuestos, tasas y contribuciones pagados y con relación de causalidad con la actividad económica, para efectos del impuesto sobre la renta. De esta norma se excluyen únicamente aquellos impuestos con tratamiento especial (por ejemplo, el ICA, al cual nos referimos en el punto anterior, y el Gravamen a los Movimientos Financieros, “GMF”). Esta medida también ayuda a disminuir la tarifa efectiva de tributación, pues como se expresó en el capítulo anterior, no existe justificación constitucional y económica para mantener gastos no deducibles cuyo efecto definitivo no es otro que el de aumentar la base gravable de manera artificial, y consecuentemente, la tarifa efectiva de tributación del contribuyente.

4.2.1.6. Adición del artículo 118-1 del Estatuto Tributario - Ajuste a las normas de subcapitalización, limitándose a deudas con vinculados económicos

La norma de subcapitalización mantiene en su integridad las modificaciones introducidas por la Ley de Financiamiento al régimen anterior a 2019. Dichas modificaciones racionalizaron la norma en cuestión, de manera que la limitación a la deducibilidad de intereses solo será aplicable en el caso de deudas directas e indirectas con vinculados económicos. De esta forma, se logra el objetivo común de las normas de capitalización delgada en los diferentes sistemas tributarios, esto es, el desincentivo a la utilización excesiva de mecanismos de deuda en la actividad de negocios. Aunque el ajuste a las normas de subcapitalización reduce la

116 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2019). Oficio No. 019694 de 2019

117 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2019). Concepto No. 0444 de 2019

relación deuda/capital de 3:1 a 2:1, el avance consiste en no incluir en el valor total de los pasivos para efectos del cálculo, aquellos contraídos con no vinculados.

4.2.1.7. Adición del artículo 108-5 del Estatuto Tributario - Deducción de salarios por primer empleo

La Ley de Crecimiento Económico establece una deducción especial por salarios pagados a jóvenes menores de 28 años, cuando se trate de su primer empleo. Podemos calificar esta medida como una sobrededucción: una norma que permite la deducción para efectos del impuesto sobre la renta, de un monto más alto del realmente pagado por el empleador al trabajador. Consideramos esta como una medida acertada, en atención a la preocupante problemática de desempleo juvenil en Colombia, la cual viene en tendencia creciente (pasando de 14,5%, en el trimestre agosto–octubre de 2016, a 17,5%, en el mismo trimestre de 2019) para la población entre 14 y 28 años activa laboralmente¹¹⁸. Sabemos las dificultades que tienen los jóvenes en Colombia en su inserción al mercado laboral, particularmente por la obvia falta de experiencia previa al primer empleo, por lo que un incentivo por parte del Estado es conveniente para impulsar su empleabilidad y, por supuesto, su adquisición de nuevas competencias en beneficio de la economía del país. Este propósito extrafiscal resulta oportuno en la coyuntura laboral que se comenta. Es de agregar agregar que, al tratarse de un beneficio no trasladable a los accionistas de la sociedad empleadora, la deducción especial del 120% terminará generando dividendos gravados en la distribución de los mismos a los accionistas, en los términos de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario.

4.2.1.8. Reducción de la tarifa de impuesto a los dividendos para personas naturales residentes

Independientemente de las críticas que se formulan al impuesto a los dividendos en esta ponencia, no puede dejar de mencionarse la reducción en la tarifa aplicable al impuesto a los dividendos distribuidos para personas naturales residentes en Colombia del 15% previsto en la Ley de Financiamiento al 10% aprobado en la Ley 2010 de 2019. En esta materia, no solo se estaría reduciendo la tarifa aplicable a los residentes, sino que, además, se estaría eliminando la inconveniente asimetría planteada en la Ley de Financiamiento en cuanto a la tarifa aplicable al impuesto a los dividendos para no residentes del 7.5% y para residentes, del 15%. Como se verá más adelante, esta tarifa se unifica en la Ley 2010 de 2019 para unos y otros en el 10%.

118 Departamento Administrativo Nacional de Estadística (12 de diciembre de 2019). *Mercado laboral de la Juventud trimestre móvil agosto – octubre de 2019*. Disponible en: https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/ech/juventud/Bol_eje_juventud_ago19_oct19.pdf

4.2.2. Normas encaminadas a elevar la tarifa integrada del impuesto de renta aplicable a los negocios

Así como la Ley 2101 de 2019 incluye los siete mecanismos principales encaminados a reducir la tarifa nominal y efectiva de los impuestos aplicables a las personas jurídicas, también incorpora dos mecanismos encaminados a elevar la tributación sectorial de las instituciones financieras y la tributación integrada aplicable a los inversionistas no residentes mediante el incremento al impuesto a los dividendos. A continuación, se desarrolla el análisis aplicable a la sobretasa a las instituciones financieras y al régimen del impuesto a los dividendos:

4.2.2.1. Modificación del artículo 240 del Estatuto Tributario, parágrafo 7 – Sobretasa para Instituciones Financieras

Siguiendo en el contexto del impuesto sobre la renta, también debemos detenernos en la nueva inclusión de la sobretasa para instituciones financieras, la cual en esta ocasión tiene destinación específica para la financiación de vías terciarias y a una tarifa del 4% para 2020, 3% para 2021 y 3% para 2022. Esta sobretasa vulnera, a juicio del autor de esta ponencia, criterios tributarios constitucionales como el principio de equidad, teniendo en cuenta que la sobretasa impuesta a las instituciones financieras no obedece a una curva de progresividad general, sino a una sobretasa específicamente aplicable a una industria y a un tipo de instituciones. Esta asimetría podría nuevamente conducir a un fallo de inconstitucionalidad que permita restaurar la equidad horizontal que a través de este trato desfavorable ha sido quebrantada¹¹⁹.

No es claro para nosotros por qué, desde el punto de vista de la equidad, debe adicionarse un gravamen a la renta para este tipo de instituciones. El único racional que se observa es el del recaudo, que en sí mismo no puede ser razón suficiente para generar este tipo de distorsiones y asimetrías tributarias. En ese sentido, desde nuestra perspectiva, se trata de una medida constitucionalmente inequitativa.

4.2.2.2. Modificación de los artículos 242, 245 y 246 del Estatuto Tributario – Impuesto a los dividendos

Independientemente de todas las consideraciones expresadas en esta ponencia en materia de impuesto a los dividendos, consideramos acertada la nivelación en la tarifa del impuesto a los dividendos entre las personas naturales residentes y los no residentes personas naturales y entidades inversionistas del exterior. No

119 Corte Constitucional. Sentencia 510 de 2019. M.P.: Cristina Pardo Schlesinger.

consideramos, en línea con lo expuesto en las jornadas del ICDT del año 2019¹²⁰, que sea equitativa una tarifa superior (15%) para los sujetos pasivos residentes, respecto a la tributación aplicable a los no residentes (7,5%), como dispuso la Ley de Financiamiento. Afortunadamente esta asimetría, en el impacto a dividendos a residentes y no residentes, se ha corregido al unificar para unos y otros la tarifa del impuesto a los dividendos, en el 10%. Permanece una pequeña asimetría en lo relacionado con la tarifa 0% de dividendos a personas naturales residentes hasta un dividendo anual de 300 UVT. Todo ello sin perjuicio de la crítica expresada en la ponencia en relación con el impuesto a los dividendos y el impacto que este tributo tiene en la tarifa integrada aplicable a la actividad de negocios de los inversionistas en Colombia.

La nivelación en el 10%, como propuso la nueva reforma, es en nuestra opinión un gravamen significativamente alto y no concuerda con el objetivo perseguido en la reducción de la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta. Según lo expresado en el capítulo anterior, una de las grandes problemáticas en materia del impuesto corporativo de renta es la inadecuada integración de la carga tributaria entre sociedad y accionista.

Si se analiza en el tiempo, puede observarse que, en materia de competitividad tributaria para inversionistas no residentes, la tarifa al impuesto a los dividendos ha venido incrementándose del 5% establecido en la Ley 1819 de 2016, al 7.5% establecido en la Ley 1943 de 2018, y al 10% en la Ley 2010 de 2019. Esto supone una tendencia que revierte el efecto benévolo relacionado con la reducción de la tarifa efectiva, según los mecanismos comentados en el numeral anterior. Observamos entonces cómo, por un lado, se reduce la tarifa nominal corporativa, pero por el otro, se incrementa la tarifa del impuesto a los dividendos. Según lo expresado, el inversionista observa la tarifa integrada aplicable a su actividad de negocios en el país.

Desde la perspectiva de los inversionistas personas naturales residentes, la tendencia ha sido pendular, pues en materia de dividendos se pasa de las tarifas 0%, 5% y 10% establecidas en la Ley 1819 de 2016, a la tarifa del 0% y 15% en la Ley 1943 de 2018, y a partir de la vigencia de la Ley 2010 de 2019, a las tarifas del 0% y 10%. Infortunadamente, estos cambios envían mensajes contradictorios a los inversionistas que ven sobregavados sus negocios con una tasa de dividendos particularmente elevada como es la del 10% a partir del año 2020.

120 Pardo Ardila, G.A. (2019) "Reforma Tributaria 2018 – Una reforma necesaria. En *“Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y comercio Exterior. 43 jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior”*. ICDT, Bogotá. ISSN: 2422-1511

En este punto particular es importante analizar la redistribución de cargas que se plantea entre personas jurídicas y personas naturales, para lo cual el Gobierno se basa en algunas tendencias globales¹²¹ y en la separación jurídica entre una sociedad y los participantes de su capital, es decir, en últimas, los individuos. Si bien existe la posición que las personas jurídicas son entidades separadas en capacidad contributiva a sus socios o partícipes de capital, debemos tener en cuenta que, en la realidad económica, el ingreso de ambos proviene de un o unos mismos hechos económicos. Es decir, la imposición a los dividendos representa un gravamen agregado al impuesto sobre la renta del nivel corporativo, aunque en teoría se grave en cabeza de los socios. Las modificaciones al gravamen a los dividendos tienen incidencia, por lo tanto, en las decisiones de inversión.

4.2.3. Medidas antiabuso, antievasión y antidiferimiento

4.2.3.1. *Modificación del artículo 90 del Estatuto Tributario – Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios*

El artículo 90 del Estatuto Tributario se mantiene inmodificado en la Ley de Crecimiento Económico respecto a lo aprobado por la Ley de Financiamiento. Por lo tanto, se mantiene la línea de endurecimiento de las normas antiabuso, en tanto se conserva, la extensión de las normas de precios mínimos en lo referente a prestación de servicios, y no solamente en la enajenación de bienes, la disminución al 15% del margen de referencia en la determinación del valor de mercado de los bienes y servicios, la modificación de las normas especiales en la determinación del precio de venta de bienes inmuebles, y la ampliación al 130% del valor intrínseco, el cual se presume como precio mínimo de venta de las acciones¹²². Esta última presunción es desvirtuable.

4.2.3.2. *Adición del artículo 90-3 del Estatuto Tributario – Enajenaciones indirectas*

La nueva adición del régimen de enajenaciones indirectas es, al igual que como ocurrió con la Ley de Financiamiento, el esfuerzo del Gobierno por seguir las líneas de tributación internacional que rigen actualmente en muchos sistemas tributarios del mundo. En los comentarios a la Ley de Financiamiento, así como en las situaciones prácticas de aplicabilidad del régimen de enajenaciones indirectas durante el año 2019, se habían advertido tres problemas principales. En primer lugar, la

121 OCDE; Revenue Statistics 2016, ; Revenue Statistics 2017, ; Revenue Statistics 2018, ; Revenue Statistics 2019 – disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/>.

122 Véase: Ruiz, J.G. (2019). *Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018*; Editora: Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Ley de Financiamiento generó una asimetría en cuanto al punto de determinación del costo fiscal de los activos subyacentes ubicados en Colombia, en relación con el punto en el cual debe determinarse el periodo de posesión para determinar la caracterización del ingreso como renta ordinaria o ganancia ocasional.

Por un lado, el costo fiscal del activo subyacente corresponde a aquel que tenga la sociedad directamente poseedora de los activos en Colombia, mientras que por el otro, el tiempo de posesión, para efectos del artículo 300 del Estatuto Tributario, será aquel que ostente el accionista o participe en la sociedad tenedora de los activos en Colombia. El costo se mide en el punto de contacto con Colombia, mientras que el tiempo de posesión se determina sobre la entidad que es tenedora de los activos en Colombia. Dicha discordancia entre punto de costo y punto de determinación del periodo de posesión continua en la Ley 2010 de 2019.

En segundo lugar, la segunda problemática surge de la aplicación de normas internas frente a la aplicación de Convenios de Doble Imposición (“CDI”), en particular la definición de una aplicación concurrente o excluyente de la normativa de enajenaciones indirectas frente a estos. Respecto a este tema, cabe mencionar que algunos contribuyentes se vieron en la necesidad de acudir a herramientas de interpretación como fue el proyecto de decreto reglamentario de enajenaciones indirectas, que no llegó a estar vigente durante el periodo 2019. En todo caso, aun acudiendo a este borrador, no fue claro si el régimen era aplicable para operaciones con países con los cuales Colombia ha suscrito este tipo de convenios.¹²³

Aunque los convenios deben prevalecer sobre la norma interna, cabe en todo caso mencionar que, como regla general, los CDI no deberían entenderse como un mecanismo que permita eludir disposiciones antiabuso. Desde el punto de vista teórico y práctico, debería considerarse que, si la enajenación directa de activos no está gravada en el país por disposición de un convenio, no resultaría razonable, a juicio del ponente, que la enajenación indirecta de los mismos sí lo estuviera.

En tercer lugar, la Ley de Crecimiento Económico dirimió finalmente el conflicto en la aplicación del régimen de enajenaciones indirectas con las normas especiales en materia de reorganizaciones internacionales. En este sentido, en caso de llevarse a cabo fusiones y/o escisiones en el exterior que involucren la transferencia de activos poseídos en Colombia, deberán aplicarse preferencialmente las normas del artículo 319-8 del Estatuto Tributario. Prevalece entonces el régimen especial de reorganizaciones internacionales sobre el régimen especial de las enajenaciones indirectas.

123 El artículo 1 del proyecto de decreto reglamentario del régimen de enajenaciones indirectas, que habría adicionado el artículo 1.2.1.26.7. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, estableció que los CDI celebrados por Colombia debían primar en aplicación sobre el mencionado régimen.

4.2.3.3. Modificación del artículo 434 A del Código Penal – Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes

Existen cambios importantes en la Ley 2010 de 2019 respecto del régimen de delitos tributarios que es importante mencionar en esta ponencia. En primer lugar, evidenciamos que en el tipo penal de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes, se elimina el requisito de dolo para efectos de la imputación subjetiva del mismo. Asimismo, se elimina la necesidad de liquidación oficial de la Autoridad Tributaria, con incremento del impuesto a cargo, para considerar consumada la conducta típica. Se elimina la multa correspondiente al 20% sobre el valor del activo omitido o pasivo inexistente y se autoriza, sin excepciones o limitaciones, la extinción de la acción penal cuando se haya presentado en forma extemporánea o corregido la declaración en el plazo que las normas lo permitan, liquidando los respectivos impuestos, intereses y sanciones a que haya lugar.

Resulta particularmente interesante la modificación relacionada con el requisito de procedibilidad previsto en la Ley de Financiamiento, que la Ley de Crecimiento Económico elimina. Establecía la Ley 1943 de 2018 que para proceder con la investigación penal debería existir una solicitud expresa de parte de la Autoridad Tributaria, que bajo la nueva ley es una posibilidad pero no un requisito de procedibilidad. No parece conveniente este cambio establecido en la Ley 2010 de 2019, pues podrían darse procesos penales por delitos tributarios sin que la Autoridad Tributaria lo haya solicitado, o incluso estando en desacuerdo con ellos. Resultaría muy inconveniente que, en paralelo a los procesos de fiscalización de la Autoridad Tributaria, existieran procesos de fiscalía que actúen desconectados o en contra de las investigaciones y auditorías de la Autoridad Tributaria. La defensa de los derechos de los contribuyentes podría verse seriamente afectada por esta dualidad. Por lo tanto, se requiere una coordinación y articulación que permita una actuación consistente de la DIAN y la Fiscalía en esta materia.

4.2.3.4. Modificación del artículo 434B del Código Penal – Defraudación o evasión tributaria

El tipo penal de evasión o defraudación tributaria también sufrió importantes variaciones por medio de la Ley de Crecimiento Económico. Las variaciones sustanciales van encaminadas en la misma dirección comentada en relación con el delito de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes. Se elimina el requisito de dolo en la imputación subjetiva del tipo, se elimina el requisito de procedibilidad en cabeza del director de impuestos, se permite la eliminación de la acción penal por presentación o corrección de la declaración con los

correspondientes impuestos, sanciones e intereses a cargo y, finalmente, se elimina la multa adicional inherente a la comisión de la conducta típica penal.

4.2.3.5. Modificación del artículo 23-1 del Estatuto Tributario – Fondos de capital privado e inversión colectiva

La Ley 2010 de 2019, de la misma forma que la Ley 1943 de 2018, establece para los Fondos de Inversión Colectiva y los Fondos de Capital Privado la posibilidad de diferimiento del ingreso y del impuesto hasta la distribución de utilidades, si (i) se trata de un fondo cuyas participaciones son negociadas en una bolsa de valores sometida a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia o si (ii) cumple con el no ser poseído directa o indirectamente, en más de un 50%, por un mismo beneficiario efectivo o grupo inversionista vinculado económicamente o por miembros de una misma familia hasta un cuarto grado de consanguinidad o afinidad, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y cuando ninguno de los beneficiarios efectivos del fondo o grupo inversionista vinculado o grupo familiar, de manera individual o conjunta, tenga control o discrecionalidad sobre las distribuciones del mismo.

La norma de transición dispuesta en la Ley de Financiamiento permitía a los fondos de capital privado o de inversión colectiva cumplir con las condiciones antes expuestas para ser acreedores del diferimiento en el ingreso. La Ley de Crecimiento Económico extiende el plazo, bajo los mismos supuestos, hasta el 30 de junio de 2021. En caso de no cumplirse hasta la mencionada fecha, los ingresos percibidos por los fondos serán entendidos como realizados por los partícipes en el año gravable 2021.

4.2.4. Rentas exentas y regímenes especiales aplicables a personas jurídicas

La Ley de Crecimiento Económico mantuvo los nuevos regímenes de rentas exentas que fueron incluidos dentro de la Ley de Financiamiento, como los relacionados con la economía naranja y con el desarrollo del campo colombiano. Adicionalmente, dio continuación al Régimen de Megainversiones introducido en la mencionada reforma de 2018. A continuación, haremos observaciones relevantes al momento de la aplicación de dichos beneficios.

4.2.4.1. Adición del Artículo 235-3 del Estatuto Tributario– Régimen de Megainversiones

El Régimen de Megainversiones, diseñado e introducido por la Ley de Financiamiento y nuevamente implementado por la Ley de Crecimiento Económico, ofrece en ambas reformas una tarifa preferencial en el impuesto sobre la renta del 27%,

para inversiones superiores a 30.000.000 UVT en propiedad, planta y equipo en un término máximo de cinco años contados a partir del momento de la aprobación del proyecto. Sin embargo, los requisitos para la Ley de Crecimiento Económico resultan más gravosos respecto a aquellos contemplados por la Ley de Financiamiento. Por ejemplo, la nueva reforma tributaria exige, para la aplicación del régimen, que el contribuyente por regla general genere al menos 400 empleos directos derivados de la inversión, en contraposición a 250 de la Ley de Financiamiento.

En este punto es importante determinar si el Régimen de Megainversiones es realmente atractivo para los inversionistas que busquen realizar negocios de suficiente magnitud en Colombia. Lo anterior, en consideración a que la tarifa, si bien menor a la tarifa nominal del impuesto sobre la renta para el Régimen “Común”¹²⁴, no resulta, en principio, en una disminución significativa de la misma. Sin embargo, debemos resaltar que los beneficios adicionales del Régimen de Megainversiones en efecto resultan en una disminución de la tarifa efectiva de tributación, como lo puede ser la no sujeción al impuesto a los dividendos para los accionistas directos:

Año gravable	Tarifa nominal de tributación sobre las utilidades netas	Tarifa nominal de tributación sobre las utilidades netas para las megainversiones
2019	39.7% ¹²⁵	27%
2020	38.8%	27%
2021	37.9%	27%
2022	37%	27%

Adicionalmente, los beneficiarios del régimen de mega-inversiones no están sujetos a la determinación del impuesto por renta presuntiva ni al impuesto al patrimonio, y son acreedores de términos beneficiosos para efectos de deducciones por depreciación. Así mismo, existe para ellos la posibilidad de acceder a contratos de estabilidad jurídica. En conclusión, se trata de un ejercicio de costo-beneficio y análisis económico y práctico para el inversionista.

Adicionalmente, es de mencionar que la Ley de Crecimiento Económico previó la posibilidad de creación de proyectos de megainversiones dentro de zonas francas, caso en el cual, de acuerdo con la norma, se aplicará el Régimen de Megainversiones. El vacío normativo anterior referente a la concurrencia de los dos regímenes especiales había sido advertido en el pasado con la expedición de la Ley de Financiamiento, donde parte de la doctrina interpretó que la

124 En comparación con las tarifas vigentes aplicables en el impuesto sobre la renta a las personas jurídicas sin régimen especial, la tarifa para los beneficiarios de megainversiones es inferior en un 6% para 2019, 5% para 2020, 4% para 2021 y 3% para 2020 en adelante.

125 Asumiendo distribuciones en el periodo 2020.

tarifa aplicable a megainversiones desarrolladas en zonas francas debería ser la de este último régimen (20%), en atención a su carácter especialísimo¹²⁶. Con la aclaración en la Ley de Crecimiento Económico, ahora sabemos que la tarifa aplicable es del 27% en el escenario descrito.

Consideramos que, en atención al texto expreso de la Ley 2010 de 2019, los usuarios industriales de zona franca que pretendan aplicar el régimen de mega-inversiones, deberán hacerlo integralmente con relación al impuesto sobre la renta. Por otro lado, aplicarían los beneficios propios de las zonas francas en materia aduanera y de comercio exterior. La ponderación tarifaria aplicable a los usuarios de zona franca calificados para la tarifa del 20%, más el impuesto a los dividendos aplicable, comparada con la tributación de megainversiones, sería la siguiente:

Año gravable	Tarifa nominal de tributación sobre las utilidades netas para zona franca	Tarifa nominal de tributación sobre las utilidades netas para las megainversiones
2019	28%	27%
2020	28%	27%
2021	28%	27%
2022	28%	27%

El beneficio de acuerdos de estabilidad será otro factor sustancial a considerar al momento de definir si un usuario de zona franca aplica para el régimen de mega-inversiones.

4.2.4.2. Modificación del artículo 235-2 del Estatuto Tributario – Incentivo para el desarrollo del campo colombiano

Las rentas exentas para el desarrollo del campo colombiano se mantienen casi en su integridad en relación con lo aprobado por la Ley de Financiamiento. Los contribuyentes que busquen beneficiarse de este tipo de rentas exentas deben realizar actividades que incrementen la productividad del sector agropecuario colombiano, previa aprobación del proyecto por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. No obstante, existen varias modificaciones importantes respecto a este régimen de rentas exentas, que aquí nos permitimos destacar.

En primer lugar, consideramos que la Ley de Crecimiento Económico acierta en la exigencia de generación de empleos directos en función de los ingresos brutos de la sociedad beneficiaria. Lo anterior constituye un reconocimiento al hecho de que no todos los emprendimientos tienen o deben tener la misma capacidad para generar empleo, teniendo en cuenta la carga financiera por salarios

126 Véase: de Bedout Grajales J. C. (2019). *Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018*; Editora: Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

y seguridad social. La misma situación ocurre con el monto mínimo de inversión, constituido en función de los ingresos brutos del sujeto.

Asimismo, respecto a la Ley de Financiamiento, consideramos que fue conveniente la eliminación del requisito de domicilio principal y sede de administración y dirección para la sociedad beneficiaria de la renta exenta, en el o los municipios donde se lleve a cabo el o los proyectos productivos. Desafortunadamente, muchos municipios en Colombia no cuentan con la infraestructura necesaria para la operación y administración de emprendimientos formales, y en todo caso la disposición constituía una limitación no razonable para acceder al beneficio.

En cualquier caso, consideramos que si el beneficio se limitase solo a sociedades, se tendrían muy negativos efectos. Las rentas exentas no serían trasladables a los socios, y en consecuencia, la inadecuada integración entre sociedad y socio derivaría en un diferimiento en el impuesto, más que en una real exoneración en el tributo. Pretender que todas las utilidades se capitalicen desconocería la realidad operativa de los negocios, particularmente de la actividad rural colombiana. Adicionalmente, pretender que proyectos de un tamaño no significativo se realicen necesariamente a través de personas jurídicas hace mucho más complejo el acceso de muchos emprendimientos del sector rural al beneficio de la renta exenta. Por otro lado, otro de los efectos negativos generado el desconocimiento parcial de la realidad del campo colombiano, toda vez que es uno de los sectores productivos de mayor informalidad en la economía del país (en 2018, los niveles de informalidad eran cercanos al 80%)¹²⁷.

Si el objetivo de esta disposición en particular es la formalización en el campo, debe acompañarse de instrumentos regulatorios adicionales y facilidades para que efectivamente esa sea la consecuencia positiva de no otorgar las rentas exentas a personas naturales. No obstante, debe tenerse presente que el beneficio de las rentas exentas, al no ser trasladables a los socios o accionistas, implica que la exención solo sería aprovechable en la medida en la cual el proyecto agropecuario capitaliza utilidades o difiere su distribución, lo cual seguramente es improbable que ocurra en la mayoría de los casos. Al igual que sucede con otros beneficios tributarios, incluidas otras rentas exentas, el tratamiento de renta exenta no es trasladable a los accionistas, por lo que estamos nuevamente ante un mecanismo de diferimiento del impuesto hasta la distribución de dividendos, más no ante una exención material en el impuesto sobre la renta.

127 Observatorio Laboral Universidad del Rosario (2018). *Informe 6: Perfil Actual de la Informalidad Laboral en Colombia: Estructura y Retos*. Disponible en: <https://www.urosario.edu.co/Periodico-NovaEtVetera/Documentos/Reporte-LaboUR-Informalidad-Mayo-2018-PERFIL-ACTUA.pdf>

Adicionalmente, la norma, como fue incluida en la Ley de Crecimiento Económico, elimina el tope máximo de ingresos que limitaba la aplicación del régimen de renta exenta solo a proyectos rurales de una dimensión menor. Sin el límite, esta renta podría aplicarse de manera abierta a todos los emprendimientos rurales, incluidos los proyectos agroindustriales de mayor tamaño.

4.2.4.3. Modificación del artículo 235-2 del Estatuto Tributario – Incentivo para Empresas de Economía naranja

Las rentas exentas por inversiones en proyectos de Economía Naranja constituyen una importante novedad, en tanto representan uno de los proyectos bandera del actual gobierno que pretende la promoción de los emprendimientos y de las industrias creativas. A esta ambiciosa apuesta, creada por la Ley de Financiamiento, puede en parte atribuírsele el crecimiento en la creación de nuevas empresas relacionadas con la economía naranja, pues en el primer semestre de 2019, alrededor de 5.014 nuevos emprendimientos relacionados con este tipo de industrias fueron establecidos. Esto representa un incremento del 9.4% respecto al mismo periodo de 2018, y es sustancialmente más alto que en el incremento que se produjo en otro tipo de unidades productivas durante el primer semestre de 2019, que se ubicó en 4.2% respecto al mismo periodo de 2018.¹²⁸

La Ley de Crecimiento Económico agrega la posibilidad de beneficiarse de estas rentas exentas por proyectos relacionados con la recreación, el deporte y el aprovechamiento del tiempo libre. Consideramos esta una medida acertada en la ampliación de esta disposición, en tanto los beneficios tributarios deberían, efectivamente, enfocarse en sectores económicos estratégicos para el país. El deporte, como hemos constatado al menos en la última década, ha traído victorias importantes a Colombia y ha sido priorizado más que en épocas anteriores por el Gobierno Nacional, lo que puede constatarse, por ejemplo, con la creación del Ministerio del Deporte en 2019.

Sin embargo, y nuevamente haciendo referencia al texto normativo del artículo 235-2 del Estatuto Tributario tal como fue aprobado por la Ley de Crecimiento Económico, podemos evidenciar que los requisitos enumerados se refieren exclusivamente a condiciones que deben cumplir las sociedades para acceder al beneficio, por lo cual inferimos que es necesario constituir un vehículo de esta naturaleza para efectos de acceder a la renta exenta. Por lo anterior, y al igual que para efectos del régimen de desarrollo del campo colombiano, genera que la norma no propicie una integración adecuada entre socio y vehículo

128 Confecámaras (2019). *Dinámica de creación de empresas en Colombia, I semestre de 2019*. Disponible en: http://www.confecamaras.org.co/phocadownload/2019/Cuadernos_Analisis_Economicos/Dinamica_Creacion_Empresas_I_Sem_2019.pdf

societario, toda vez que las utilidades eventualmente serán gravadas a la tarifa del impuesto sobre la renta al momento de ser distribuidas como dividendos.

4.2.4.4. Adición del artículo 800-1 del Estatuto Tributario – Obras por impuestos

El mecanismo de obras por impuestos permite a los contribuyentes con ingresos brutos superiores a 33.610 UVT en el año inmediatamente anterior celebrar convenios con entidades del nivel nacional para la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica en las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado, ZOMAC, a cambio de títulos negociables para el pago de obligaciones tributarias.

Esta disposición fue introducida por la Ley de Crecimiento Económico, con una redacción muy parecida a la indicada por la Ley de Financiamiento, y manteniendo modificaciones fundamentales respecto a lo dispuesto por la Ley 1819 de 2016, como la entrega de títulos negociables a los contribuyentes que ejecuten la inversión en contraposición al derecho a un descuento tributario, y la eliminación de trámites en su aprobación. En nuestra observación de la nueva norma, el cambio sustancial que establece la Ley de Crecimiento Económico respecta a la aplicabilidad concurrente, al menos por un tiempo determinado, de los regímenes de obras por impuestos introducidos en la Ley 1819 de 2016 y ahora en la Ley de Crecimiento Económico.

De esa manera, las disposiciones de obras por impuestos aplicarían de la siguiente manera:

- a. El mecanismo de obras por impuestos planteado por la Ley 1819 de 2016 aplicó para proyectos aprobados hasta el 30 de junio de 2019, en los términos del párrafo transitorio del artículo 70 de la Ley de Financiamiento. Con la adición del párrafo 7 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 por medio del artículo 78 de la Ley de Crecimiento Económico, el mecanismo en cuestión vuelve a estar vigente en la actualidad y por proyectos registrados en el Banco de Proyectos de Inversión hasta el 10 de marzo de 2020.
- b. El mecanismo de obras por impuestos implementado por la Ley de Financiamiento debió aplicar para proyectos aprobados durante el año 2019. Sin embargo, el mismo nunca fue reglamentado, por lo que sería inaplicable.
- c. El mecanismo de obras por impuestos implementado por la Ley de Crecimiento Económico, en esencia idéntico al de la Ley de Financiamiento, entró a regir para proyectos aprobados a partir del 1 de enero de 2020. Por proyectos aprobados y registrados entre el 1 de enero y el 10 de marzo de

2020, sería posible, en principio, para los contribuyentes elegir entre las disposiciones de la Ley de Crecimiento Económico (actual artículo 800-1 del Estatuto Tributario) o aquellas del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016. Sin embargo, el mecanismo del artículo 800-1 del Estatuto Tributario está pendiente de reglamentación.

4.3. Normas aprobadas respecto a la tributación indirecta

Es importante comentar aspectos de la tributación indirecta que afectan a las personas jurídicas en Colombia, toda vez que representan, por una parte, un alto impacto contributivo en la adquisición de insumos para la producción de cada negocio determinado y una arista significativa en la toma de decisiones comerciales y operativas. En este aparte nos referiremos a las normas relacionadas con el Impuesto Nacional al Consumo (INC) y al Impuesto sobre las Ventas (IVA).

4.3.1. No inclusión del impuesto nacional al consumo en la enajenación de bienes inmuebles

Consideramos acertado no incluir dentro del articulado de la reforma el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. Recordemos que a finales del año pasado, la Corte Constitucional declaró inexecutable este tributo por vicios de fondo. La motivación de esta Corporación para llegar a su conclusión es de gran importancia, puesto que la decisión se basó en aspectos inherentes a los elementos esenciales del impuesto y no a su trámite legislativo por el Congreso de la República. Ello significa, evidentemente, que de haberse continuado con el impuesto en el trámite de la Ley de Crecimiento Económico, probablemente este hubiese sido declarado inexecutable una vez más, teniendo en cuenta que para el primer debate fue presentado exactamente el mismo articulado que la Ley de Financiamiento. Por lo anterior, así hubiese sido aprobado de nuevo, el impuesto indirecto a las ventas sucesivas de bienes cuya naturaleza no es consumible iría, desde el momento de su aprobación, con muy posibles vicios de inconstitucionalidad.¹²⁹

4.3.2. Modificación del artículo 437 del Estatuto Tributario – Responsabilidad de IVA

Es acertada, desde nuestro punto de vista, la precisión que hace la Ley de Crecimiento Económico respecto al tratamiento en materia de responsabilidad de

129 La Corte Constitucional basó su decisión en la falta de descripción de los elementos del tributo en la norma, lo cual es un mandato constitucional. Igualmente, sostuvo que su método de recaudo (retención en la fuente anterior a la ocurrencia del hecho generador) constituía un elemento violatorio de la equidad en materia tributaria. Véase Avance de Comunicado, 5 de diciembre de 2019, disponible en <https://www.corteconstitucional.gov.co/comunicados/Avance%20comunicado%205%20de%20diciembre%20de%202019.pdf>

IVA. En ese sentido, se dispone que el requisito de consignaciones bancarias, depósitos e inversiones para ser considerado como responsable del impuesto, debe tener en consideración solo las actividades gravadas con el mismo. En efecto, la responsabilidad de IVA debería ir alineada con el volumen de operaciones gravadas del sujeto, razón por la cual la norma presume que existe suficiente capacidad para asumir la responsabilidad en el impuesto y sus cargas administrativas a partir de un tope de 3500 UVT. Esto se alinea con lo dispuesto recientemente por la Corte Constitucional.¹³⁰

Respecto a la responsabilidad de IVA para efectos del Régimen Simple, consideramos acertado eliminar la asignación automática de la misma una vez el contribuyente acceda al Régimen Alternativo. Es importante para negocios como las tiendas, minimercados, micromercados y peluquerías el no ser automáticamente responsables de IVA, en consideración a la carga operativa y fiscal que podría resultar muy compleja para estructuras básicas de negocios. En todo caso, somos de la posición que la norma debería aclarar que los contribuyentes del Régimen Simple solo deberían ser responsables de IVA si realizan actividades gravadas con el impuesto.

4.3.3. Adición del artículo 21 de la Ley de Crecimiento Económico – Compensación de IVA a favor de la población más vulnerable

Una importante consideración de la Ley de Crecimiento Económico es la adición de un mecanismo de devolución de saldos de IVA a favor de población vulnerable. Esta norma fue incluida en un principio en el proyecto de la Ley de Financiamiento, del cual finalmente fue sustraído. Sin embargo, en esta nueva oportunidad, La Ley de Crecimiento Económico no contempla la extensión del gravamen de IVA a la generalidad de los bienes, incluso aquellos que forman parte de la canasta familiar, como se previó en un principio en el proyecto de reforma tributaria del 2018.

Desde nuestra perspectiva, la aplicación de esta provisión supone para el aparato estatal un importante esfuerzo logístico, dentro del cual se debe listar la necesidad de un registro real y actualizado de la población SISBEN que sería beneficiaria, depurando posibles filtraciones. Consideramos que esta medida es un paso importante tendiente a la continuación de la tendencia creciente en el acceso al sistema financiero por parte de la población del país. Por ejemplo, de acuerdo con datos revelados por la Superintendencia Financiera, la bancarización está ampliamente más extendida en las ciudades y aglomeraciones urbanas (88,7% de los adultos poseen productos financieros), respecto a los municipios rurales y zonas dispersas

130 Corte Constitucional. Sentencia C-514 de 2019. M.P.: Cristina Pardo Schlesinger.

(55,5%).¹³¹ Esto es particularmente relevante, puesto que, según cifras del DANE, el 39,9% de la población en áreas rurales dispersas se encuentra en condición de pobreza multidimensional¹³², frente al 19,6% del promedio nacional. Son precisamente las personas de más bajos recursos las que serán beneficiarias de la nueva medida de devolución de saldos de IVA, por lo que consideramos que es una buena oportunidad para fomentar su acceso al sistema financiero en condiciones favorables.

En todo caso, resulta destacable el esfuerzo fiscal que se incluye a través de este mecanismo de devolución de IVA, entendiéndolo que se trata de un primer paso encaminado a gravar bienes y servicios excluidos, anticipando que el sistema tributario colombiano sí puede garantizar la devolución del IVA a las familias más vulnerables de la nación. Este mecanismo, inteligente en la estructura tributaria de mediano plazo, abre de nuevo las puertas a la fundamental discusión en torno a la eliminación de las exclusiones en materia de IVA, que según lo expuesto en esta ponencia, constituye uno de los mayores beneficios y gastos fiscales del sistema tributario colombiano.

4.3.4. Modificación del artículo 477 del Estatuto Tributario – Bienes que pasan de excluidos a exentos

El traslado del tratamiento de excluidos a exentos para ciertos bienes es igualmente un acierto de la Ley de Crecimiento Económico, en atención a la importancia estratégica y social que tienen los mismos. Es el caso de los vehículos de transporte público, de pasajeros y de carga, completos o por partes, a pequeños transportadores. Ocurre lo mismo con muchas partidas arancelarias de medicamentos de consumo humano. Con anterioridad, el costo asociado a los saldos de IVA no descontable era trasladado al costo final del bien excluido, por lo que el consumidor final podría terminar no recibiendo beneficio en la adquisición de los productos. Esto cambia con el tratamiento de exentos, lo cual permite a los productores descontar los saldos incurridos en la cadena productiva.

Queremos resaltar que el propósito de la norma, particularmente en cuanto a los medicamentos para consumo humano, es la disminución del precio para el consumidor final, lo cual se alinea con las políticas ejecutadas por el Gobierno Nacional durante las dos últimas administraciones. Así se evidencia en la competencia otorgada a la Comisión Nacional de Precios de Medicamentos y

131 Banca de las Oportunidades (2019). *Informe de Inclusión Financiera 2018 de la Superintendencia Financiera de Colombia*. Disponible en: <http://bancadelasoportunidades.gov.co/sites/default/files/2019-06/RIF%20FINAL.pdf>

132 Departamento Administrativo Nacional de Estadística (2019). *Boletín Técnico Pobreza Multidimensional en Colombia año 2018*; Disponible en: https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/condiciones_vida/pobreza/2018/bt_pobreza_multidimensional_18.pdf

Dispositivos Médicos de revisar periódicamente la efectividad de esta medida de carácter fiscal¹³³.

4.4. Disposiciones procedimentales aprobadas en la reforma

4.4.1. Unificación de términos de firmeza

El artículo 117 de la Ley de Crecimiento Económico establece, en referencia a los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario, que el término de firmeza de las declaraciones en las cuales se compensen o liquiden pérdidas fiscales, será de cinco años. Dicha aclaración normativa constituye un acierto desde el punto de vista de la seguridad jurídica para los contribuyentes. Anteriormente, las disposiciones de los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario representaban una abierta contradicción, por cuanto no era claro si el término de firmeza era de seis años, como instituyó el primero de los artículos en mención, o de doce años, como decía el segundo. En opinión del ponente, el término debía ser de seis años por constituir el artículo 147 la norma especial aplicable. Se elimina, con esta reforma, la discrepancia normativa que abría espacios de controversia e inseguridad jurídica.

4.4.2. Adición del artículo 131 de la Ley de Crecimiento Económico – Efecto de los conceptos de la DIAN

Al igual que la Ley de Financiamiento, la Ley de Crecimiento Económico deroga el artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Es decir, se ratifica que los conceptos de la Dirección de Gestión Normativa de la DIAN no revisten el carácter de oponibles en procesos tanto en la vía gubernativa como en sede jurisdiccional. En cambio, se introduce con la misma redacción que la disposición de la Ley de Financiamiento que le dio el carácter de vinculante a los conceptos únicamente en las actuaciones de los funcionarios de la misma entidad. Por el contrario, los contribuyentes pueden sustentar sus actuaciones en la ley.

Como se expresó en el capítulo inicial de esta ponencia, la doctrina tributaria analizada desde los perfiles de frecuentes cambios, contradicciones y aproximaciones en exceso generales, ha sido una fuente constante de inseguridad jurídica. A pesar de ello, en el derecho comparado, la doctrina tributaria se considera como un amparo de la acción de los contribuyentes que se acoge al contenido interpretativo expresado en la doctrina de la autoridad fiscal.¹³⁴ Aunque es evidente que los contribuyentes no están obligados a acogerse en su totalidad a la doctrina

133 El Gobierno Nacional ha venido implementando, desde 2013 y con base en el CONPES 155 de 2012 “*Política Farmacéutica Nacional*”, una política de regulación de precios a los medicamentos, particularmente en su comercialización en el nivel mayorista.

134 Véase: Díaz Palacios, A.A. (2019). *Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018*. Editora: Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

tributaria cuando tengan razones de ley para discrepar de ella, resulta necesario considerar que la Autoridad Tributaria no debería desconocer, en procesos de fiscalización, su propia interpretación doctrinaria de la norma aplicable.

El contenido del alcance legal de la doctrina tributaria expresado tanto en la Ley de Financiamiento como en la Ley de Crecimiento Económico resulta eventualmente contradictorio si se entiende que un contribuyente puede ser objeto de fiscalización contra el contenido de la doctrina tributaria a la que están sujetos los funcionarios de la administración. Debería pensarse que si a ellos obliga la doctrina, un contribuyente no debería, en ningún caso, ser fiscalizado en contra de la misma doctrina. Por esta razón, resulta cuestionable que se plantee la imposibilidad de utilizar la doctrina en procesos administrativos o judiciales, pues supondría implícitamente una inconveniente validación de las actuaciones de fiscalización en contra de la doctrina. Ello no puede ocurrir por mandato de la ley y por aplicación del principio constitucional de buena fe, que debe regir las relaciones entre la administración y los contribuyentes. La seguridad jurídica exige la validación de la doctrina que ampara al contribuyente.

4.4.3. Adición del artículo 137 de la Ley de Crecimiento Económico – Comisión de Estudio de Beneficios Tributarios

La reforma tributaria de 2019 contempla la creación de una comisión multidisciplinaria de expertos, encargada del estudio y la evaluación de conveniencia de los beneficios tributarios actualmente vigentes, con base en criterios de eficiencia, reactivación económica y el ajuste de los mismos a los principios que rigen el sistema tributario colombiano, tales como la equidad y la progresividad. Consideramos esta como una disposición acertada, en línea con nuestra propuesta de una reforma tributaria estructural que materialice los beneficios fiscales, que a su vez constituyen un gasto para el Estado como un elemento que permita el desarrollo de sectores específicos estratégicos de la economía, incluidos aquellos en los cuales Colombia tiene potencial de competitividad en el mercado internacional y aquellos que generan volúmenes importantes de nuevos empleos. Los beneficios adecuadamente ponderados serían aceptables y, por esta razón, la designación de la comisión de expertos que valore el alcance, el costo y el logro de estos beneficios resulta fundamental para la estabilidad macroeconómica del Estado en el mediano y largo plazo.

Tal y como se ha planteado en esta ponencia, los beneficios que generan asimetrías entre los contribuyentes normalmente están asociados con un sistema tributario poco competitivo en su estructura general. Cuando ello ocurre, el estímulo de ciertos sectores a través de tarifas diferenciales, deducciones especiales, exenciones específicas, pretende, en muchos casos, dar competitividad

a ciertos sectores o actividades que bajo el régimen general no resultarían realmente competitivos. Por tanto, el primer análisis que anticipe el de beneficios, es justamente el que se refiere a la carga fiscal general que, al reducirse, seguramente haría menos necesarios los tratamientos diferenciales o la inclusión de beneficios sectoriales.

La CEPAL, por ejemplo, ha indicado que los países latinoamericanos deberían enfocar su estrategia de beneficios tributarios en aspectos relacionados con deducciones o descuentos tributarios, más allá de las exenciones. Asimismo, dicha institución consideró que los regímenes especiales, incluido el relacionado con las zonas francas, deberían ser revisados. Este último apunte, en cuanto se considera que los contribuyentes toman decisiones relacionadas con su posicionamiento en zonas geográficas tales como las zonas francas por aspectos operativos o de infraestructura que no están relacionados necesariamente con implicaciones en el impuesto sobre la renta, por lo que el gasto tributario del Estado en ese aspecto no tiene un beneficio sustancial.¹³⁵

Aunque el ponente no comparte en su totalidad el enfoque de la CEPAL, particularmente en materia de zonas francas, sí es evidente que la discusión debería darse en torno a las asimetrías creadas por la ley como consecuencia de un sistema tributario poco competitivo en su estructura general.

En el mismo sentido, la aprobación de la comisión de estudio del sistema tributario territorial es una gran oportunidad para documentar técnicamente los criterios que soporten y fundamenten un régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter departamental, distrital y municipal, que resulte mucho más eficiente, que elimine la dispersión tributaria y, particularmente, que tenga en cuenta criterios de integración fiscal que eventualmente permitan que los contribuyentes puedan descontar, como ya ocurre con el ICA, parte sustancial de la carga tributaria asignada a los departamentos o municipios. La carga tributaria global debe ser vista por el Estado de la misma manera que es analizada por cualquier inversionista en el país. La excesiva imposición acumulada de impuestos nacionales, departamentales y municipales es justamente la que ha conducido a Colombia a los primeros lugares en carga efectiva tributaria a nivel mundial, lo que en paralelo lo convierte en uno de los sistemas menos competitivos a nivel tributario internacional.

135 CEPAL (2019). *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina*; Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44787/1/S1900605_es.pdf.

4.4.4. Adición del artículo 689-2 del Estatuto Tributario - Beneficio de auditoría

El beneficio de auditoría, tal como lo dispone la Ley de Crecimiento Económico, aplica para los años gravables 2020 y 2021. La norma introducida por el artículo 105 de la Ley de Financiamiento contenía las mismas disposiciones en materia del beneficio de auditoría y lo había instituido inicialmente para los años gravables 2019 y 2020. Sin embargo, con la declaratoria de inexequibilidad, se hizo necesario que la nueva reforma tributaria ratificara su aplicabilidad para el año gravable 2020.

En conclusión, se tiene una aplicación de beneficio de auditoría sin solución de continuidad para los años 2019, 2020 y 2021. Con lo anterior, se pone de presente la utilización de forma continua de una norma tributaria que en principio tiene carácter transitorio, de manera similar a lo que ocurre con el impuesto complementario de normalización tributaria. Independientemente de las consecuencias positivas que para algunos contribuyentes pueda llegar a tener este beneficio, como los beneficios que en materia de recaudo pueda significar para la administración tributaria, desde el punto de vista conceptual no puede dejar de mencionarse que este beneficio implica una asimetría en los plazos de fiscalización a favor de algunos contribuyentes y en perjuicio de otros. Desde una perspectiva general, se abre paso a que contribuyentes incrementen artificialmente su base de impuestos para evitar procesos de auditoría o incluso que, existiendo el incremento en base y en el impuesto, algunos contribuyentes asuman posiciones particularmente agresivas que reduzcan la base real teniendo como amparo el incremento porcentual exigido para la aplicación de los beneficios de auditoría. El beneficio de auditoría favorece criterios de eficiencia eventualmente en perjuicio de criterios de equidad.

4.4.5. Extensión de procesos de conciliación y terminación por mutuo acuerdo

La Ley de Crecimiento Económico extiende la oportunidad para conciliar procesos con la administración tributaria en cuanto a procesos iniciados por los contribuyentes en la jurisdicción de lo contencioso administrativo antes de la vigencia de la norma, es decir, 1 de enero de 2020. Para efectos de la disminución de sanciones, intereses y actualizaciones, se siguen los preceptos establecidos por la Ley de Financiamiento.¹³⁶

136 Artículos 100 y 101 de la Ley 1943 de 2018.

Para el efecto, se requiere que la demanda haya sido admitida antes de la presentación de la solicitud de conciliación. La fecha máxima para presentar la solicitud de conciliación ante la DIAN es el 30 de junio de 2020. El acta de conciliación debe suscribirse a más tardar el 31 de julio del mismo año. Asimismo, la Ley 2010 de 2019 también establece la posibilidad de terminación por mutuo acuerdo de procesos ante la DIAN, la cual procede en aquellos casos en los cuales el contribuyente hubiese sido notificado, hasta el 31 de diciembre de 2019, de requerimiento especial, liquidación oficial, resolución de recurso de reconsideración, pliego de cargos o resolución sanción.

La más importante novedad en ambos procedimientos es la posibilidad de suscribir acuerdos de pago por un término máximo de doce meses contados a partir de su suscripción. El interés aplicable a este tipo de acuerdos corresponde al interés bancario corriente diario para los créditos de consumo y ordinarios, más 2 puntos porcentuales. El acuerdo de pago presta mérito ejecutivo si el contribuyente incumpliese con los pagos.

5. Defensa de los derechos de los contribuyentes, confianza y cooperación entre Autoridades Tributarias y contribuyentes

5.1. Introducción

Indudablemente algunos de los mayores retos hacia el futuro del sistema tributario colombiano consiste en la construcción de un régimen legal que favorezca una relación de auténtica confianza entre los contribuyentes y las autoridades tributarias, adecuada protección de los derechos de los contribuyentes, confianza y cooperación en el cumplimiento tributario. Infortunadamente, distintas razones de carácter histórico y social han conducido a una aproximación de desconfianza entre contribuyentes y autoridades tributarias en Colombia. Esto debería cambiar radicalmente en el futuro. Se observan iniciales y positivos esfuerzos de la Autoridad Tributaria en la dirección correcta. No obstante, la realidad evidencia que existe desconfianza de los contribuyentes en la institucionalidad tributaria colombiana, y de la Autoridad Tributaria en el cumplimiento fiscal por parte de los contribuyentes. En Colombia y en muchos otros países se hace cada vez más imperiosa la construcción de una confianza sólida, recíproca y efectiva que permita que los sistemas tributarios cumplan sus fines de manera optimizada.¹³⁷

137 Véase: Saint-Amans, P (2014). *Tax is all about trust*. OECD Yearbook.

En el presente capítulo serán abarcados los siguientes temas cuya revisión permitirá brindar un acercamiento al asunto de la confianza entre autoridades y contribuyentes desde varias perspectivas: la importancia de crear un ambiente regulatorio que favorezca la confianza entre los contribuyentes y la administración tributaria y la adecuada defensa de los derechos de los contribuyentes; la inconveniencia de algunos aspectos del régimen sancionatorio actualmente vigente en Colombia; los aspectos normativos y funcionales en procesos administrativos fiscales que deterioran la confianza entre la Autoridad Tributaria y el contribuyente y afectan los derechos de este último; las experiencias de derecho comparado sobre mecanismos encaminados a construir auténticos ambientes de confianza entre autoridades fiscales y contribuyentes; y algunas propuestas encaminadas a reconstruir la necesaria confianza entre autoridades tributarias y contribuyentes y a mejorar la defensa de los derechos de los contribuyentes.

5.2. Importancia de crear un ambiente regulatorio que favorezca la confianza entre los contribuyentes y la Administración Tributaria y la adecuada defensa de los derechos de los contribuyentes

Las disposiciones normativas representan una herramienta clave en materia de construcción de confianza, pues a través de ellas los funcionarios de la administración, los operadores jurídicos y los contribuyentes determinan sus bases fiscales y sus relaciones en materia de cumplimiento tributario. El artículo 83 de la Constitución Política desarrolla el Principio de la buena fe como sustento principal de la acción del Estado y los particulares en este sentido:

La jurisprudencia constitucional ha definido el principio de buena fe como aquel que exige a los particulares y a las autoridades públicas ajustar sus comportamientos a una conducta honesta, leal y conforme con las actuaciones que podrían esperarse de una “persona correcta (vir bonus)”. Así, la buena fe presupone la existencia de relaciones recíprocas con trascendencia jurídica, y se refiere a la “confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada....”¹³⁸

...

... La Corte ha indicado que el principio de la buena fe incorpora el valor ético de la confianza y significa que el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá, en un caso concreto, sus efectos usuales, es decir, los mismos que ordinaria y normalmente ha producido en casos análogos. Por

138 Corte Constitucional. Sentencia C-1194 de 2008. M.P.: Rodrigo Escobar Gil.

ello ha sido concebido como una exigencia de honestidad, rectitud y credibilidad a la cual se encuentra sometido el actuar de las autoridades públicas y de los particulares, bajo una doble connotación, ya sea a través de las actuaciones que surgen entre la Administración y los particulares, o de estos últimos entre sí.¹³⁹

Por su parte, el Consejo de Estado ha manifestado que:

La buena fe, como principio general del derecho, es el estado mental de honradez, de convicción en cuanto a la verdad o exactitud de un asunto, hecho u opinión o la rectitud de una conducta. Exige, entonces, una conducta recta u honesta en relación con las partes interesadas en un acto, contrato o proceso. En ocasiones se le denomina principio de probidad.¹⁴⁰

Es importante resaltar que obviamente la relación de confianza exige reciprocidad. Es una relación bidireccional que no permite que se exija a una sola de las partes plena actuación de buena fe y a la otra se le aplique un estándar diferente o menos exigente.

Dentro de la construcción de ese ambiente de confianza en la institucionalidad tributaria del Estado, la actuación de las autoridades públicas en sus distintas ramas del poder es fundamental. La plena probidad de las autoridades tanto en el proceso legislativo como en la administración y juzgamiento de las materias tributarias resulta esencial para la construcción de un ambiente normativo que favorezca la confianza en la institucionalidad tributaria del Estado y la adecuada defensa de los derechos de los contribuyentes. Esa institucionalidad está constituida por las tres Ramas del Poder Público que en sus distintas funciones actúan y envían de manera constante mensajes a los contribuyentes cuyo efecto siempre afecta positiva o negativamente la confianza que los contribuyentes tienen en las autoridades y en la institucionalidad tributaria del Estado.

Por otro lado, es importante resaltar el papel que juega la seguridad jurídica en materia de construcción de confianza entre la Administración y los contribuyentes: “El principio de la seguridad jurídica en derecho exige únicamente que las normas actualmente vigentes sean estables en el tiempo y que los actores económicos puedan hacer predicciones más o menos firmes de cómo los tribunales resolverán sus disputas en caso de conflicto.”¹⁴¹ Bajo este entendido, la se-

139 Corte Constitucional. Sentencia C-527 de 2013. M.P.: Jorge Iván Palacio Polanco.

140 Consejo de Estado. Sentencia del 28 de septiembre de 2017. Rad. 330216. C.P. Sandra Lisset Ibarra Vélez.

141 López D. (2006). ¿Qué es la seguridad jurídica?. Dejusticia. Disponible en: <https://www.dejusticia.org/que-es-la-seguridad-juridica/>

guridad jurídica permite al contribuyente confiar en que sus expectativas serán respetadas por las autoridades en virtud de las fuentes de derecho aplicables.

Llegados a este punto, vale la pena resaltar la construcción jurisprudencial¹⁴² que se ha hecho en torno al Principio de confianza legítima en desarrollo de la buena fe. Este principio sumado a la seguridad jurídica configura una justificación fundamental de por qué la institucionalidad debe respetar la totalidad de los derechos adquiridos y de alguna manera honrar las expectativas legítimas de los contribuyentes. Partiendo de ese punto, se puede afirmar con toda certeza que el desconocimiento de estos principios afecta profundamente la relación de confianza entre las instituciones y los contribuyentes.

Uno de los ejemplos de cómo la fragilidad de la seguridad jurídica y la vulneración de la confianza legítima en el sistema han deteriorado la confianza del contribuyente es lo acontecido con los contratos de estabilidad jurídica y el impuesto CREE a mediados de esta década. En principio, con el ánimo de estimular la inversión¹⁴³ se introdujo en el ordenamiento colombiano la posibilidad¹⁴⁴ de celebrar contratos de estabilidad jurídica con el Estado con el fin de congelar el derecho aplicable al inversionista y así protegerle ante eventuales cambios normativos adversos a cambio de una contraprestación económica.¹⁴⁵

En materia tributaria estos contratos incluían cláusulas relacionadas con el congelamiento de la tarifa aplicable en materia de Impuesto de Renta para los inversionistas. Sin embargo, frente a la implementación del Impuesto sobre la renta para la equidad CREE¹⁴⁶ en el ordenamiento tributario, la DIAN profirió doctrina indicando que dicho tributo no se encontraba cobijado por los acuerdos de estabilidad jurídica por tratarse de un impuesto distinto al de renta.¹⁴⁷

142 Consejo de Estado. Sentencia del 2 de octubre de 2019. Rad 2141873. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. “La confianza legítima es un principio o valor que aunque carece de positivización expresa en el plano constitucional, se desprende de otras máximas constitucionales como la buena fe. Su aplicación propende por la protección de las expectativas razonables, ciertas y fundadas que pueden albergar los administrados con respecto a la estabilidad o proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto.”

143 Cataño J; Galeano P. (2011). “Los contratos de estabilidad jurídica en Colombia: ¿Una verdadera herramienta de protección del inversionista extranjero y colombiano?”. En *Revista de derecho internacional*, Efit. Vol 2, 01..

144 “La importancia de la posibilidad de celebrar los contratos de estabilidad jurídica en la legislación colombiana radica fundamentalmente en la tendencia legislativa de modificar las normas, especialmente las de carácter tributario, de manera frecuente”. Ruiz, J.G & Ciales, M (2010). “El alcance jurídico de la estabilización de las normas tributarias”. En *Lecciones de derecho Tributario inspiradas por un maestro: liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García*, Bogotá, D.C.: Universidad del Rosario.

145 Ley 963 de 2005. Artículo 5.

146 Ley 1607 de 2012. Artículos 20 a 37.

147 DIAN. Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina. Concepto 707 del 13 de enero de 2016.

Del mismo modo ocurrió con la aplicación del impuesto al patrimonio. Como expresa César Cermeño:

Días antes de que se causara el impuesto de la Ley 1370 de 2009 (1° de enero de 2011), se expidió el Concepto No. 098797 del 28 de diciembre de 2010 por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, señalando que esa Ley no modificaba el artículo 292 del Estatuto, sino que creaba el artículo 292-1 y hacía referencia a un *nuevo impuesto al patrimonio*, por lo que este tributo debía ser aplicado a los inversionistas que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica, al margen de que en los contratos suscritos se hubiera estabilizado el impuesto al patrimonio previsto en legislaciones anteriores, especialmente en la Ley 1111 de 2006.¹⁴⁸

Otro ejemplo de vulneración de la confianza del contribuyente se relaciona con la creación del impuesto a la riqueza en el año 2014. En este sentido, Bonilla y Acero afirman:

Dentro de las normas contempladas en la Ley 1739 de 2014 el Gobierno incluyó la creación del ‘nuevo’ Impuesto a la Riqueza; y es ‘nuevo’, entre comillas, pues se trata del mismo Impuesto al Patrimonio, disfrazado con un mero cambio de denominación. Este maquillaje gramatical en el que incurrió el Gobierno responde a un muy evidente objetivo: cobrar un impuesto sobre el patrimonio a las empresas que habían suscrito contratos de estabilidad jurídica respecto al Impuesto al Patrimonio¹⁴⁹.

Las interpretaciones hechas por la DIAN configuraron un menoscabo a la seguridad jurídica, la buena fe y, consecuentemente, a la confianza del contribuyente que contaba con la expectativa legítima de que lo pactado en el contrato sería respetado por el Estado. Por otro lado, el deterioro de la confianza que se ha intensificado en los últimos años puede verse desde la perspectiva de la producción normativa. La expedición constante de reformas tributarias y su vocación casi enteramente recaudatoria han sido las principales fuentes de esta natural desconfianza.

La historia legislativa reciente ha demostrado que tal y como se afirma en la exposición de motivos del proyecto que daría vida a la Ley 1607 de 2012:

148 Cermeño, C. (2017). *De Asimetrías Y Oxímoron Procesales: Firmeza Versus Corrección de Declaraciones, Per Saltum con Recurso de Reconsideración y Contratos de Estabilidad Jurídica*. En Gustavo Alberto Pardo Ardila “Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria”. Tomo VII. Observatorio de Jurisprudencia Tributaria y Aduanera. ICDT.

149 Bonilla, M & Acero, F. (2015). *La creación del Impuesto a la Riqueza como causal de incumplimiento de la Nación a los contratos de estabilidad jurídica*. ICDT. Noviembre 2015 - ISSN: 0122-0799 - Bogotá, Colombia - pp. 97 - 122

Las reformas tributarias que se han adelantado en los últimos dos lustros han sido motivadas en gran medida por la urgencia y la necesidad de recaudo. La persecución de este propósito creó mecanismos e instrumentos que, aunque eficientes en su fin, no necesariamente contribuyeron a garantizar la generación de empleo, la disminución de la pobreza y la reducción de la desigualdad.¹⁵⁰

A manera de ejemplo, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 134 de 2014, que precedió la expedición de la Ley 1739 de 2014, se dijo:

Si no se aprobara la presente iniciativa, la caída de los ingresos obligaría al Gobierno Nacional a reducir los niveles de inversión para las vigencias 2015-2018, dadas la regla fiscal y las inflexibilidades del gasto de funcionamiento y servicio de la deuda.

Por todo lo anterior, el Gobierno Nacional espera mantener el GMF hasta el 2018 a la tarifa del cuatro por mil, crear un impuesto sobre la riqueza y complementario, y establecer una sobretasa de tres puntos en la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) que permitan financiar el nivel de gasto incorporado en el MGMP y evitar una súbita contracción en el monto de la inversión pública.¹⁵¹

A su vez, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 178 de 2016, con el cual se dio trámite a la Ley 1819 de 2016 se afirmó:

No obstante la reducción del gasto, en el corto plazo el déficit continuaría incrementándose debido a que, en adición al carácter estructural de la caída de los precios del petróleo, desaparecen algunas fuentes de recaudo de manera permanente. Sin duda, de no ser reemplazadas las fuentes de ingreso, esta situación generaría aún mayor presión sobre el gasto lo que pondría en riesgo la financiación de los programas sociales pues la inversión tendría que recortarse.

Por tanto, se requiere implementar medidas que contribuyan a incrementar el recaudo tributario del resto de la economía con el fin de reemplazar los ingresos que se dejarán de recaudar del sector petrolero sin tener que afectar los programas sociales ni la inversión.¹⁵²

150 Exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 166 de 2012 Cámara. D.O. 666. Imprenta Nacional de Colombia.

151 Cárdenas M. (2014). *Exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 134 de 2014* Cámara. D.O. 575. Imprenta Nacional de Colombia.

152 Cárdenas M. (2016). *Exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 178 de 2016* Cámara. D.O. 894. Imprenta Nacional de Colombia.

Por otro lado, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 240 de 2018, que dio origen a la Ley 1943 de 2018, se dijo:

Las disposiciones contenidas en este Proyecto de Ley de Financiamiento buscan conseguir principalmente dos objetivos que son esenciales en la coyuntura actual que experimenta la economía colombiana, en particular en relación con las finanzas públicas: (i) Incrementar el recaudo tributario con el fin de asegurar recursos para financiar el gasto público destinado al cumplimiento de los compromisos que ha adquirido el Gobierno nacional, y atender y superar las grandes necesidades que enfrenta el país en lo económico y social, y (ii) Incrementar la tasa de crecimiento sostenido de la economía en el mediano plazo, con el fin de superar la reducción que ha enfrentado en años recientes y a su vez incrementar el recaudo tributario.¹⁵³

Finalmente, la exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 278 de 2019, que precedió la expedición de la Ley 2010 de 2019, puntualizó:

El presente proyecto de ley tiene efectos de gran trascendencia sobre las finanzas públicas, principalmente como consecuencia de su impacto sobre la dinámica macroeconómica nacional. Los efectos de esta iniciativa en el balance fiscal del Gobierno nacional Central se materializan a través de un incremento en los ingresos tributarios que se debe principalmente a tres factores: (i) un mayor crecimiento económico que aumenta los ingresos tributarios; (ii) una reducción de la evasión por medio de las iniciativas implementadas para fortalecer y modernizar la DIAN; y (iii) el impacto directo que tienen los cambios en la estructura de los distintos impuestos sobre el recaudo. Todo lo anterior contribuirá al incremento de los ingresos tributarios, el financiamiento de los gastos sociales, en un contexto de consolidación fiscal que asegura la solvencia del Gobierno nacional.¹⁵⁴

En ese sentido, es posible ver cómo las últimas reformas tributarias, además de haber sido bastantes en un período corto, han perseguido un fin principalmente recaudatorio para efectos de cubrir el déficit financiero del Estado. Al incurrir en el afán de recaudo, las instituciones que participan en la producción legislativa de normas tributarias han dejado de lado elementos como la rigurosidad técnica, el análisis de conveniencia de las normas para el mismo sistema y sobretodo la equidad y la justicia como principios fundamentales del sistema tributario colombiano.

153 Carrasquilla. A. (2018). *Exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 240 de 2018 Cámara. D.O. 933*. Imprenta Nacional de Colombia.

154 Carrasquilla. A. (2019). *Exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 278 de 2019 Cámara. D.O. 1055*. Imprenta Nacional de Colombia.

Produce gran desconfianza en los contribuyentes observar cómo el direccionamiento que marca la determinación normativa tributaria es fundamental y esencialmente recaudatorio. Los aspectos técnicos recomendables y requeridos por un sistema tributario en múltiples ocasiones han cedido ante la presión de las necesidades del presupuesto público. A esto debe sumársele la corrupción como un fenómeno influyente en el nivel de confianza que tienen los contribuyentes en las instituciones del sistema tributario. En palabras de Castañeda, “la corrupción desincentiva el pago voluntario de los impuestos, no sólo porque no permite garantizar que la función estatal esté regida por la búsqueda del bien común”.¹⁵⁵

5.3. Inconveniencia de algunos aspectos del Régimen Sancionatorio actualmente vigente en Colombia

La existencia de un Régimen Sancionatorio en materia fiscal es de gran importancia para el funcionamiento del mismo. La sanción cumple funciones persuasivas y recaudatorias, pero siempre debería entenderse como un instrumento excepcional fundamentado en la equidad, la proporcionalidad y la razonabilidad. Una desproporción entre la sanción y la infracción o un sistema acumulativo de sanciones que resulte desproporcionado no solo resultan inequitativos, sino que vulneran de manera importante la confianza que los contribuyentes tienen en la administración tributaria. Puede llegar incluso a afectar el derecho de defensa cuando el valor acumulativo de las sanciones implica un riesgo patrimonial de tal naturaleza que el contribuyente se ve inclinado a aceptar glosas o auditorías tributarias que en condiciones normales disputaría con la administración de impuestos. Sanciones desproporcionadas por errores de naturaleza formal pueden llegar a desconocer el principio de sustancialidad afectando gravemente el criterio constitucional de sustancia sobre forma. Frente al principio de prelación del derecho sustancial sobre la forma la Corte Constitucional se ha manifestado así:

El principal objetivo del Estado Social de Derecho es garantizar la eficacia de los derechos. Por consiguiente, no se puede dar prevalencia a los procedimientos, ni a los instrumentos procesales, sobre el derecho sustancial. Ello implica que las normas procedimentales deben ir dirigidas a conseguir el fin sustantivo, puesto que la jurisprudencia de esta Corporación ha añadido que, en algunas oportunidades, se configura una conculcación al debido proceso como consecuencia de la aplicación irreflexiva de normas procesales que conllevan el desconocimiento consciente de la verdad objetiva allegada a la autoridad que tiene a su cargo la decisión del asunto.

155 Castañeda, V (2015). *La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes*. Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales. Universidad Nacional Autónoma de México. No. 224 mayo-agosto de 2015.

En efecto, en las actuaciones de la administración de justicia y de los procedimientos administrativos, las entidades públicas deben respetar el principio de la prevalencia del derecho sustancial consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política. De esta manera, “se debe tener siempre presente que la norma procesal se debe a la búsqueda de la garantía del derecho sustancial” como quiera que “tanto el procedimiento judicial como el administrativo son en esencia medios o vías creadas por el ordenamiento jurídico para concretar o efectivizar los derechos sustanciales que le asisten a los ciudadanos en la legislación”¹⁵⁶

A su vez, el Consejo de Estado ha reiterado este principio expresado por la jurisprudencia constitucional de la Corte en los siguientes términos:

En las actuaciones de la administración de justicia y de los procedimientos administrativos, el juzgador debe respetar el principio de la prevalencia del derecho sustancial consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política. De esta manera, las instituciones procesales se deben a la búsqueda de la garantía del derecho sustancial como quiera que “tanto el procedimiento judicial como el administrativo son en esencia medios o vías creadas por el ordenamiento jurídico para concretar o efectivizar los derechos sustanciales que le asisten a los ciudadanos en la legislación.

21. En este mismo sentido, en diversas oportunidades esta Corporación ha reconocido que, cuando la aplicación de una institución procedimental pierde el sentido instrumental y finalista para el cual fue concebida, y se convierte en una mera forma inocua o, más grave aún, contraproducente, el juez debe obviar el trámite formal en beneficio del derecho fundamental afectado¹⁵⁷.

En materia sancionatoria la Corte Constitucional ha considerado lo siguiente:

Concretamente, en materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad a que se refiere el artículo 209 de la Carta, sino

156 Corte Constitucional. Sentencia T-421 del 4 de julio de 2017. M.P. Iván Humberto Escruce Mayolo.

157 Consejo de Estado. Sentencia del 25 de septiembre de 2019. Rad: 62945, C.P. Alberto Montaña Plata.

también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario que menciona el canon 363 constitucional. De todos estos principios, los de celeridad y efectividad de la función pública y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana. Obviamente, no se trata de reducir los espacios para la discusión concreta de estas obligaciones en cabeza de los ciudadanos, pero sí de dotar a la Administración de cierta fuerza coactiva destinada a lograr la recaudación. Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, la posibilidad de sancionar de manera directa a los renuentes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario. El mecanismo además resulta proporcionado de cara a los derechos de los asociados, pues el principio de legalidad del tributo (C.P art. 338) y la aplicación de las garantías del debido proceso a la actividad sancionatoria de la Administración (C.P art. 29), permiten armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, legalidad de la falta y de la sanción, etc.¹⁵⁸

En materia sancionatoria resulta lamentable que se haya modificado en la Ley 1819 de 2016 el alcance del principio de lesividad tan oportunamente logrado en la Ley 1607 de 2012.

Por otro lado, la Ley 1607 incluyó el principio de lesividad que puede considerarse como uno de los mayores avances en materia de sustancialidad tributaria que se haya dado durante las últimas décadas. El principio establecido en la Ley 1607 consideraba que la antijuridicidad sancionable en materia tributaria era solamente aquella que afectaba el recaudo tributario. Esta normativa incorporaba un gran avance en defensa de los derechos de los contribuyentes que se veían avocados, muy frecuentemente, a asumir costosas sanciones por errores de forma que no afectaban el recaudo tributario.

El numeral 2 del artículo 197 de la Ley 1607 establecía este principio de lesividad de la como "la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional." A juicio del autor de esta ponencia, este texto ha debido permanecer inmodificado pues incorporaba el más básico de los principios de equidad y justicia tributaria de un régimen sancionatorio fundamentado en la sustancialidad. Fue un paso fundamental, un avance muy significativo hacia el derecho sustantivo

158 Corte Constitucional. Sentencia C-506 de 2002. M.P.: Marco Gerardo Monroy Cabra.

sancionatorio que terminó súbitamente con la expedición de la Ley 1819 de 2016, que en el parágrafo 1 del artículo 282 modifica el artículo 640 del Estatuto Tributario para establecer nuevamente el criterio formalista que ha sido prevalente en la interpretación y aplicación del derecho sancionatorio en Colombia.

El nuevo criterio, que vuelve al pasado formalista del régimen sancionatorio establece que “Habrà lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias”. Naturalmente, un Régimen Sancionatorio excesivo y desmedido, aplicado en la gran mayoría de los casos a contribuyente cumplidos, implica un gran desestímulo para los contribuyentes e inversionistas en el país y fomenta activamente una creciente desconfianza de los contribuyentes en la administración tributaria, en sus procedimientos de fiscalización y en la equidad del régimen sancionatorio que se les aplica.

5.4. Aspectos normativos y funcionales en procesos administrativos fiscales que deterioran la confianza entre la Autoridad Tributaria y el contribuyente

Uno de los escenarios que hace más visible el estado de confianza entre la Administración y los contribuyentes es el de los procedimientos administrativos tributarios, desde los requerimientos de información, los procesos de fiscalización, los recursos de reconsideración y las solicitudes de devolución de saldos a favor. Con ocasión de esta ponencia, el autor solicitó a la DIAN información estadística sobre algunos aspectos de los procedimientos administrativos tributarios. De la información recibida de la DIAN se puede observar lo siguiente:

En Colombia existe infortunadamente un fenómeno de rechazo casi sistemático a las pretensiones y argumentos de los contribuyentes en sus recursos y actuaciones en vía gubernativa. Según la información confirmada por la DIAN para los periodos 2017 a 2019 de los 15.413 recursos de reconsideración resueltos un total de 11.207 fueron resueltos totalmente en contra del contribuyente, esto es, un 72,71%. Asimismo, fueron resueltos parcialmente en contra del contribuyente 1.816 recursos, el 11,78% del total. En definitiva, podría decirse que fueron rechazadas total o parcialmente las pretensiones y argumentaciones de los contribuyentes en un 84.49% de los casos.

Recursos de reconsideración resueltos en el periodo 2017-2019

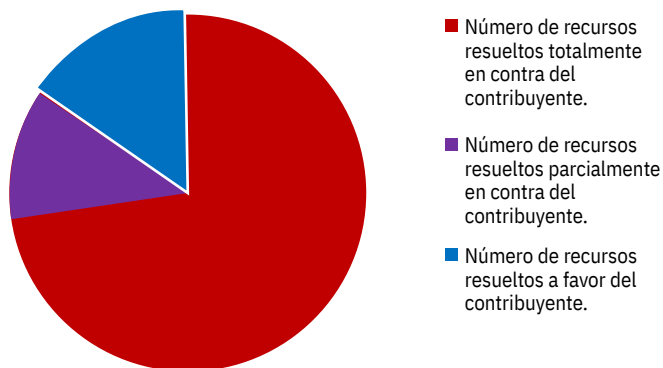


Gráfico 1: Recursos de reconsideración resueltos entre 2017 y 2019.

Estas cifras son suficientemente elocuentes para elevar un cuestionamiento en torno a la confiabilidad que para los contribuyentes tiene el juicio de la Autoridad Tributaria en procesos de discusión en vía gubernativa. En nada contribuye a esta situación la inminente amenaza de investigaciones fiscales y disciplinarias contra los funcionarios por parte de las entidades de control. Incluso varias autoridades académicas consideran que parte de la problemática se origina justamente en estos mecanismos de control fiscal o disciplinario. Infortunadamente estos mecanismos de control en muchos casos se convierten más que en una garantía de eficiencia y probidad, en un obstáculo para el cumplimiento de los principios de equidad y justicia tributaria y de defensa de los derechos de los contribuyentes. La amenaza o realidad de investigaciones contra los funcionarios implícitamente los induce a rechazar de plano los argumentos y pretensiones de los contribuyentes.

De igual manera, agresivas metas de recaudo inclinan desafortunadamente a los funcionarios a rechazar los argumentos y pruebas, muchas veces contundentes, de los contribuyentes en las controversias con la administración en vía gubernativa. Obligan, en definitiva, a los contribuyentes a acudir a costosos y dilatados procesos judiciales que aplazan por años las decisiones que garantizan el restablecimiento de los derechos de los contribuyentes. En muchos casos, ante el impacto de provisiones contables o ante la incertidumbre de resultados de litigio, los contribuyentes aceptan sin acudir a mecanismos de defensa las pretensiones de los funcionarios de fiscalización.

Durante muchos años, el autor de esta ponencia, en el ejercicio de su actividad profesional, ha compartido con múltiples contribuyentes el desestimulo y

la perplejidad que para estos significa la agresividad fiscalizadora contra los contribuyentes cumplidos. Es elemental que si se quiere construir un ambiente de auténtica confianza entre autoridades y contribuyentes, la agresividad fiscalizadora debería reservarse para los contribuyentes que no cumplen y no para los contribuyentes cumplidos.

Otro tema emblemático que ha afectado de manera grave la confianza entre autoridades y contribuyentes es el que se refiere a los procesos de devolución de saldos a favor de los contribuyentes. Infortunadamente, existe la percepción que solicitar un saldo a favor liquidado por un contribuyente garantiza un proceso de fiscalización cuyo resultado en muchos casos conduce a reducir, si no a eliminar, el correspondiente saldo a favor con la aplicación de las correspondientes sanciones. Un ejemplo claro de esta situación se evidencia a través del número de procesos de fiscalización iniciados con ocasión de solicitudes de devolución de saldos a favor. Según estadísticas suministradas por la DIAN¹⁵⁹, en Colombia, durante los periodos 2017 y 2018, se iniciaron 4.808 procesos de fiscalización derivados de una solicitud de devolución de saldos a favor.

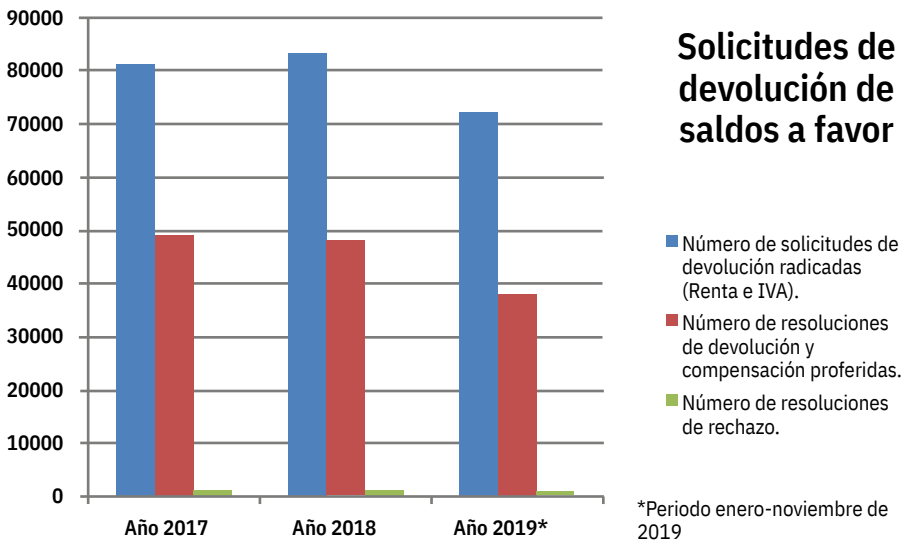


Gráfico 2: Estadísticas sobre solicitudes de devolución de saldos a favor 2017-2019.

De estas estadísticas se observa que un altísimo porcentaje de las solicitudes de devolución termina en procesos de fiscalización y que muchos de los procesos de devolución no terminan en una resolución que concede al menos parcialmente un saldo a favor liquidado originalmente por los contribuyentes. Si

159 DIAN. Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria. Respuesta final a solicitud No. 2019821401000104281 del 18 de diciembre de 2019.

bien el panorama de confianza entre contribuyentes y autoridades atraviesa una profunda crisis no puede dejar de reconocerse el esfuerzo que en la dirección correcta vienen tratando de implementar las autoridades tributarias. Nuestra sugerencia en este punto es la de intensificar todos los esfuerzos posibles para que se construya un ambiente normativo en los procesos administrativos que permita construir y desarrollar, a lo largo del tiempo, una autentica relación de confianza entre autoridades y contribuyentes.

No cabe duda de que el régimen sancionatorio con un enfoque de rigurosidad contra el evasor envía un positivo mensaje al contribuyente cumplido. En esta materia se destaca la introducción que hizo la Ley 1943 de 2018 del delito de defraudación tributaria, así como las normas relacionadas con los delitos de omisión o subvaloración de activos e inclusión de pasivos inexistentes.

5.5. Experiencias de derecho comparado sobre mecanismos encaminados a construir auténticos ambientes de confianza entre autoridades fiscales y contribuyentes

La revisión de las experiencias de derecho comparado en materia de construcción de confianza entre las autoridades y los contribuyentes puede ser vista como una herramienta útil a la hora de proponer soluciones a la crisis de confianza que atraviesa el sistema colombiano. Vale la pena revisar los lineamientos de la OCDE que buscan implementar el concepto de cumplimiento cooperativo en materia fiscal. Desde el año 2008 el Foro de Administración Tributaria de la OCDE (FAT) ha venido planteando la conveniencia de modelos de cumplimiento cooperativo entre grandes contribuyentes y Administraciones tributarias para que, en un marco de confianza y cooperación mutua se pueda optimizar el recaudo y reducir los esquemas de planeación fiscal agresiva.¹⁶⁰

El precedente de este modelo se encuentra en el desarrollo del concepto de “*Enhanced relationship*” (*relación mejorada*) que surgió como producto de un estudio¹⁶¹ que buscaba encontrar mecanismos para mejorar la relación tripartita entre organismos de recaudo, los contribuyentes y los asesores tributarios. Bajo dicha premisa se encontraron una serie de aspectos comunes entre los tres sujetos de la relación, siendo aquellos:

160 OCDE (2013). *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OCDE Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>

161 OCDE (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en

- Pagar/Recaudar la suma correcta de impuestos, en el tiempo indicado, en el lugar indicado, incluso cuando encontrar un consenso sobre lo que es “correcto” sea complicado;
- Hacerlo de manera eficiente, minimizando las fiscalizaciones y auditorías innecesarias, concentrándose en los problemas significativos y resolviéndolos rápidamente;
- Que los procesos de evaluación de riesgo sean lo más efectivos posible para que lo anterior suceda.
- Un dialogo abierto y honesto basado en el mutuo entendimiento y niveles apropiados de divulgación y transparencia; y
- Certeza de resultado en áreas complejas.¹⁶²

Del mismo modo, se estableció que “la relación mejorada depende fundamentalmente del establecimiento y mantenimiento de la confianza entre las partes”¹⁶³. Este precedente cobra gran importancia en la medida en que significó una transformación de la forma como hasta ese entonces estaba planteado el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De ese primer acercamiento, y de conformidad con las discusiones suscitadas en torno a la relación mejorada, algunas jurisdicciones como Estados Unidos, Países Bajos e Irlanda implementaron programas piloto con contribuyentes corporativos.¹⁶⁴

En el año 2013 la OCDE publicó el documento *Co-operative Compliance: A framework from enhanced relationship to co-operative compliance*. Allí se actualizó el concepto de relación mejorada y se introdujo el de cumplimiento cooperativo como el más acertado.¹⁶⁵ A su vez, se dotó de alcance al nuevo concepto

162 OCDE (2007). *Tax Intermediaries Study Working Paper 3: Overview – the emerging direction of the study*. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/administration/38459182.pdf>.

163 OCDE (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en

164 “In September 2005, the Irish Revenue’s Large Cases Division (LCD) introduced a new approach to managing tax compliance - The Co-operative Approach to Tax Compliance (Co-operative Compliance). By end November 2007 over 80 large corporate taxpayers had agreed to engage with Revenue on this basis”. OCDE (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en

165 “The term “enhanced relationship” has also raised questions about the nature of the approach and may have given rise to connotations of inequality in tax treatment. In short, large corporate taxpayers and revenue bodies, while they are satisfied that the principles on which the approach is based remain sound, are concerned that the name “enhanced relationship” has given rise to misunderstandings and in some cases suspicion that the concept violates important principles, such as equality before the law. This report addresses the substance of those concerns but the sponsoring commissioner also invited suggestions for a more appropriate name. He received many ideas, but the consensus was that the term “co-operative compliance” describes the concept most

de cumplimiento cooperativo, se abarcó la implementación del modelo en algunas jurisdicciones y se plasmaron las expectativas y recomendaciones pertinentes para su aplicación.

Una iniciativa de cumplimiento cooperativo es aquella que surge del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, a través de la cual se busca alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración, y en lo posible prevenir controversias en la relación jurídico – tributaria.¹⁶⁶

A propósito de lo anterior, se establecieron los siguientes pilares fundamentales para el funcionamiento del modelo:

En sus contactos con los contribuyentes, las administraciones tributarias deben hacer gala de su comprensión basada en su conocimiento de la realidad empresarial, su imparcialidad, proporcionalidad y apertura, mediante la comunicación de información y la transparencia, así como su reactividad;

En su relación con las administraciones tributarias, los contribuyentes deben comunicar información y ser transparentes.¹⁶⁷

Según el documento, varias jurisdicciones adoptaron en alguna medida el modelo de cumplimiento cooperativo. Por ejemplo, el modelo implementado por la Autoridad Tributaria en Singapur buscaba maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias basándose en cuatro pilares estratégicos: (i) Simplificación del sistema, colaboración con los contribuyentes manteniéndoles informados de sus obligaciones tributarias y cómo cumplirlas, construcción de una Autoridad Tributaria creíble que tome acciones para facilitar el cumplimiento así como acciones oportunas y efectivas contra el incumplimiento, y la creación de una comunidad comprometida que cree que el pago de impuestos es necesario.¹⁶⁸

accurately as it not only describes the process of co-operation but also demonstrates its goal as part of the revenue body's compliance risk management strategy: compliance leading to payment of the right amount of tax at the right time." OCDE (2013). *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852->

166 CIAT (2015). *Relación cumplimiento cooperativo tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*. CIAT.

167 OCDE (2013). *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing.

168 OCDE (2013). *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>

Por otro lado, según el CIAT, el cumplimiento cooperativo ha sido implementado en los Estados Unidos así:

El *Internal Revenue Service* (I.R.S) de los Estados Unidos de América cuenta con el *Compliance Assurance Process* (C.A.P). El mismo es un programa utilizado para identificar y resolver situaciones que impliquen riesgo tributario a través de interacciones abiertas, cooperativas y transparentes entre el IRS y los Grandes Contribuyentes y los Internacionales, antes de que se complete y entregue una declaración tributaria. El programa consiste de tres fases denominadas de la siguiente manera: (i) Pre-CAP, (ii) CAP y (iii) Mantenimiento de cumplimiento. El programa requiere un intercambio de información en tiempo real, relativo a las posiciones propuestas por el contribuyente en declaraciones de impuestos, sus respectivos eventos, y transacciones cumplidas que pueden afectar su responsabilidad fiscal federal. Los contribuyentes que se inscriben en el programa son capaces de lograr certeza con más rapidez y menos carga administrativa que en los procesos tradicionales de examen posteriores a la presentación de la entrega de declaraciones, lo que permite lograr un mejor manejo de sus recursos tributarios y asegura declaraciones tributarias más precisas. El programa alienta el cumplimiento, contribuyendo a su vez con el objetivo del IRS de reducir el tiempo de su ciclo de examen y optimizando algunos aspectos tales como la certeza, la eficiencia y la puntualidad en la resolución de temas tributarios complejos.

Además, este programa ha permitido incrementar la cobertura de las auditorías, sin afectar el eficiente uso de los respectivos recursos.¹⁶⁹

Por otro lado, resulta pertinente hacer referencia a los esfuerzos institucionales de la Unión Europea en materia de construcción de confianza. Puntualmente, la expedición del Código Europeo del Contribuyente es un acierto en la medida en que establece disposiciones en materia de seguridad jurídica, trato no discriminatorio, presunción de honestidad, entre otros.

Expectativas de los contribuyentes: que se les considere honestos, o a menos que exista un motivo evidente para lo contrario o aunque las administraciones tributarias puedan comprobar los asuntos fiscales de los contribuyentes, realizar verificaciones o efectuar auditorías.

Expectativas de las administraciones tributarias con respecto a los contribuyentes: que cumplan sus responsabilidades fiscales de manera honesta;

169 CIAT (2015). *Relación cumplimiento cooperativo tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*. CIAT.

que sean honestos y transparentes cuando interactúen con ellas; que faciliten información real, completa y adecuada cuando así se les requiera legalmente; que informen a las administraciones tributarias de manera espontánea y sin demora cuando se produzca algún cambio de circunstancias pertinentes que pueda repercutir en sus obligaciones fiscales; que paguen las cuantías adeudadas y solo reclamen lo que les corresponde.¹⁷⁰

Como puede observarse, la construcción de confianza es en sí misma una metodología experimentada y recomendable para mejorar el cumplimiento tributario de los contribuyentes para generar certeza tributaria, para garantizar la mejor defensa de los derechos de los contribuyentes y, en definitiva, para hacer más eficiente la administración y recaudo de los impuestos.

En Colombia estamos en mora de desarrollar un esquema normativo que favorezca el cumplimiento cooperativo de los impuestos. Eliminar la tensión entre contribuyentes y administraciones como si se tratara de contrapartes es parte sustancial de este esfuerzo constructivo que el país y el sistema tributario colombiano tanto requieren.

5.6. Algunas propuestas encaminadas a reconstruir la necesaria confianza entre autoridades tributarias y contribuyentes y a mejorar la defensa de los derechos de los contribuyentes

En primer lugar, es pertinente recomendar que el principio de lesividad en los términos de la Ley 1607 de 2012 sea incorporado nuevamente en la normativa para así recuperar el avance perdido en materia de sustancialidad del régimen sancionatorio colombiano. Como ya se ha dicho, la prevalencia de la sustancialidad es un factor que dota de mayor confianza y justicia al sistema. En este sentido, se encuentra que para efectos de mejorar el régimen sancionatorio orientado a la construcción de confianza entre los contribuyentes y la administración es pertinente la expedición de normas tendientes a racionalizar el sistema sancionatorio. Para tal fin, se encuentra adecuada una normativa tendiente a reducir radicalmente las sanciones que se imponen a los contribuyentes que gocen de un buen historial de comportamiento en materia de cumplimiento de sus obligaciones y de veracidad en sus declaraciones.

Otro aspecto recomendable en materia de construcción de confianza es la racionalización de las cargas fiscales. Tal como lo demuestran las experiencias de derecho comparado, los sistemas simplificados y que tienen una distribución

170 Comisión Europea (2016). *Código del Contribuyente Europeo*. Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera.

armónica de cargas fiscales se ajustan más a parámetros de justicia y credibilidad, y por ende, estimulan la confianza y el cumplimiento.

Por otro lado, se hace imperiosa una modificación al sistema de resolución de recursos interpuestos por los contribuyentes en las actuaciones administrativas. La Autoridad Tributaria debe hacer un examen más riguroso de los recursos interpuestos por los contribuyentes y resolverlos de forma técnica, coherente y justa. Del mismo modo, es importante que los funcionarios de la autoridad actúen con independencia, libres de presiones externas que entorpezcan su actividad, pero siempre sujetos al cumplimiento de la constitución y las leyes. El hecho de llegar a una proporción razonable de recursos que se resuelven a favor y en contra de los contribuyentes otorgará mayor credibilidad al funcionamiento del sistema tributario colombiano.

Del mismo modo, debe hacerse un cambio significativo en lo que respecta a la forma como actualmente funciona el sistema de devolución de saldos a favor a los contribuyentes. La Autoridad Tributaria debe ajustar su conducta al postulado de justicia acuñado por Ulpiano “*suum cuique tribuere*”¹⁷¹: dar a cada uno lo suyo. Así pues, los procesos de devolución de saldos a favor deben ser llevados partiendo del hecho que los contribuyentes solicitan a la administración algo que les corresponde y no pueden ser fiscalizados innecesariamente por ejercer un derecho legítimo.

Finalmente, resulta pertinente proponer que desde la administración se formule e implemente una política pública robusta en materia de construcción de confianza y defensa de los derechos de los contribuyentes. Dicho instrumento debe construirse encaminado a mejorar la forma como actúa la administración en materia de trato justo al contribuyente cumplido, el rigor con los evasores, la simplificación de procedimientos y la calidad técnica e imparcialidad en la toma de decisiones en sede administrativa. Adicionalmente, la implementación de herramientas como el cumplimiento cooperativo permitiría reformular la manera como ha sido comprendida la relación entre la administración y los contribuyentes, para pasar de un plano de adversarios al de cooperantes recíprocos.

6. Conclusiones

En relación con el primer capítulo, se destaca la importancia de la seguridad jurídica tributaria como un bien fundamental del estado de derecho al cual deben contribuir de manera coordinada las distintas ramas del poder público. Esta seguridad jurídica, entendida en el contexto del derecho tributario comparado

171 Iustiniani. Institutum D. Iustiniani. Liber Primus. Tit. I . *De iustitia et iure*. 3. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/600/5.pdf>

internacional como *Tax Certainty*, no solo beneficiaría a los contribuyentes y a las autoridades tributarias, sino al sistema tributario en su totalidad. La inseguridad jurídica tributaria es tal vez el primero y el más importante de los problemas que se observan al analizar la estructura del impuesto de renta aplicable tanto a personas jurídicas como a personas naturales en Colombia. Todos los esfuerzos del Estado a través de sus distintas Ramas del Poder Público deberían encaminarse a elevar el nivel de seguridad jurídica tributaria del sistema colombiano. Esto redundaría sin duda en un sistema más eficiente y más competitivo, que resultaría más atractivo para los inversionistas locales e internacionales.

De manera específica, se proponen en esta ponencia algunas tareas y reflexiones encaminadas al logro de una mayor seguridad jurídica tributaria del sistema colombiano:

- (i) Se sugiere un especial esfuerzo, incluso regulado, en materia de técnica legislativa que garantice mayor claridad normativa, tanto desde el punto de vista semántico, como desde el punto de vista gramatical de los textos legales aplicables. La claridad normativa debería ser un propósito consciente y coordinado del Gobierno y del poder legislativo.
- (ii) Los textos legales que requieran reglamentación deberían reglamentarse de manera oportuna y clara. Dejar textos legales sin reglamentación, o reglamentarlos de manera tardía o imprecisa, en nada contribuye a la seguridad jurídica del sistema.
- (iii) En materia de doctrina tributaria debería mejorarse la unidad conceptual y la especificidad y claridad de textos para evitar confusiones a los contribuyentes o a los funcionarios de fiscalización. En aplicación del principio constitucional de buena fe en las actuaciones de las autoridades y de los particulares, la doctrina aplicable debería amparar las actuaciones de los contribuyentes que se acojan a su criterio.
- (iv) En materia de controversias administrativas entre contribuyentes y Autoridades Tributarias, resulta necesario evaluar y buscar solución a la problemática asociada al rechazo casi sistemático de los argumentos de los contribuyentes en vía gubernativa. No resulta razonable que casi el 80% de las decisiones en vía gubernativa terminen confirmando los argumentos de la Administración tributaria.
- (v) En materia de controversias judiciales sería altamente deseable la definición de líneas jurisprudenciales previsibles que eviten adicionales incertidumbres en torno al contenido de los fallos, tanto a nivel de la Corte

Constitucional como a nivel del Consejo de Estado. Los cambios en las líneas jurisprudenciales, aunque necesarios en algunos casos, no dejan de crear múltiples dificultades a la seguridad jurídica tributaria del sistema. Anticipar la ponderación de los criterios de prevalencia en materia de principios constitucionales tributarios también contribuiría de manera importante a incrementar la seguridad jurídica tributaria en Colombia.

- (vi) El logro de una mayor estabilidad regulatoria del sistema, que evite una estructura tributaria en constante cambio, debería ser un objetivo inmediato del Estado colombiano. La inestabilidad regulatoria también afecta de manera muy significativa la seguridad jurídica tributaria.

En cuanto al segundo capítulo, relacionado con la estructura y competitividad del sistema tributario colombiano se plantean las siguientes conclusiones a nivel general:

- (i) Se observa un sistema en el que abundan asimetrías derivadas de beneficios tributarios, incluida la dispersión tarifaria, en contraste con sobrecargas fiscales aplicadas a algunos contribuyentes. El efecto, confirmado por estudios y especialistas, es que, infortunadamente, el sistema tributario en Colombia no está logrando una real equidad horizontal y vertical de los contribuyentes.
- (ii) Los beneficios tributarios, principalmente aplicables en materia de IVA, y los altos niveles de evasión fiscal afectan la sostenibilidad del sistema a mediano y largo plazo. Replantear el tema de beneficios, particularmente los relacionados con exclusiones en materia de IVA, y combatir radicalmente la evasión deberían ser propósitos fundamentales del sistema tributario colombiano.
- (iii) Aunque se han hecho avances, particularmente en la ley de Financiamiento y en la Ley de Crecimiento Económico, la ponencia plantea que el régimen tributario aplicable en Colombia no es suficientemente competitivo en el contexto internacional. El sistema ha pretendido mejorar su competitividad a través de beneficios sectoriales y dispersiones tarifarias que en sí mismas evidencian que el sistema general no es realmente competitivo. Adicionalmente, algunos de estos beneficios y dispersiones tarifarias generan asimetrías e inequidades que un sistema equilibrado debería evitar. El reto futuro sería el de aprobar un sistema general realmente competitivo eliminando algunos de los beneficios y dispersiones tarifarias actualmente

aplicables, a cambio de una efectiva reducción en las tarifas efectivas aplicadas de manera general sin las asimetrías actualmente vigentes.

- (iv) Resulta inquietante que después de aprobadas las últimas quince reformas tributarias continuemos con un sistema tributario que, a juicio de múltiples expertos, aún no es realmente equitativo ni realmente competitivo e infortunadamente, como lo ha reconocido el mismo Contralor General de la República, tampoco está logrando garantizar la estabilidad macroeconómica de mediano y largo plazo del Estado.

En relación con el tercer capítulo, se sostiene en esta ponencia que el sistema del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas en Colombia tiene varios problemas estructurales tanto en materia tarifaria como en materia de base gravable. Sobre estos temas, a título de conclusión general, podrían destacarse los siguientes puntos:

- (i) El sistema colombiano realiza una inadecuada integración tributaria entre la sociedad y sus socios o accionistas. Particularmente, este problema se evidencia en materias tales como rentas exentas, compensaciones de pérdidas fiscales, compensaciones de bases de renta presuntiva, las cuales solamente benefician a la sociedad, pero no a sus accionistas. Igualmente, la inadecuada integración entre sociedad y socios se evidencia en materia de impuesto a los dividendos. El planteamiento que se expone en esta ponencia cuestiona la indebida integración que impide a los accionistas aplicar los beneficios de rentas exentas o escudos tributarios por compensación de pérdidas y bases de renta presuntiva, lo que deja estas exenciones y beneficios como un beneficio temporal que se revierte al momento de distribuir los dividendos. Igualmente, la ponencia cuestiona la indebida integración que se realiza en materia de tarifa nominal combinada al pretender separar el gravamen del impuesto corporativo de renta del impuesto a los dividendos aplicable a los accionistas o socios. En realidad se trata de gravámenes sobre una misma renta. En definitiva, la tarifa de tributación de los negocios solo puede entenderse desde el punto de vista económico adicionando el impuesto liquidado por la sociedad y el impuesto aplicable a los dividendos de los accionistas o socios.
- (ii) En adición al problema tarifario, también se incluye en la ponencia la problemática asociada a la ampliación artificial de las bases gravables de las personas jurídicas, particularmente en lo que se refiere a la determinación de gastos no deducibles y a la presunción o determinación de rentas teóricas. Las normativas aplicables a gastos no deducibles, aun tratándose de

costos o gastos directamente relacionados con la actividad productora de renta, son objeto de un análisis crítico en la ponencia, pues terminan convirtiéndose en un mecanismo que amplía artificialmente la base gravable y eleva el impuesto de renta efectivo a cargo. Se mencionan en la referencia crítica gastos no deducibles por limitación legal que se deberían poder utilizar contra los ingresos gravables, en particular los siguientes: limitación a la deducibilidad de condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, limitación a deducción de costos y gastos en el exterior; límite a la deducibilidad del 50% en el gravamen a los movimientos financieros (“GMF”), límite a la disminución del inventario por efectos de mercancía faltante, límite por deducción de gastos por depreciación, y límite a la deducción del impuesto de industria y comercio en la porción no descontable.

- (iii) La ponencia igualmente desarrolla problemáticas asociadas a la diferencia en cambio como renta autónoma a los periodos de tenencia en materia de reorganizaciones empresariales y a los desequilibrios asociados con retenciones en la fuente en exceso y anticipos que incrementan la contribución efectiva en cada periodo gravable.

En el cuarto capítulo, se hace un análisis de las principales modificaciones de la Ley 2010 de 2019 frente a las disposiciones de la Ley 1943 de 2018 que afectan a las personas jurídicas. Se destacan los mecanismos definidos en la Ley que pretenden reducir la tarifa efectiva del impuesto aplicable a las personas jurídicas. En particular, se analizan los siguientes:

- (i) La reducción de la tarifa nominal del impuesto de renta, la eliminación progresiva de la renta presuntiva, el descuento tributario en renta relacionado con el IVA pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos, el descuento progresivo del ICA pagado en el periodo gravable, la flexibilización de las normas de subcapitalización, la deducción de impuestos pagados, la deducción especial por primer empleo y la disminución de la tarifa del impuesto a los dividendos para personas naturales residentes.
- (ii) También se mencionan los artículos relacionados con incrementos efectivos tributarios, particularmente los relacionados con instituciones financieras e impuesto a los dividendos para no residentes.
- (iii) De igual forma, se abordan las disposiciones tendientes a incluir medidas antiabuso, antievasión y antidiferimiento, en particular aquellas relacionadas con precios mínimos fiscales en materia de bienes y servicios, enajenaciones indirectas, delitos tributarios y normas antidiferimiento aplicables tanto a fondos de capital privado como a fondos de inversión colectiva.

- (iv) Se hace un análisis de los regímenes especiales y rentas exentas, como es el caso del Régimen de Megainversiones, del Régimen de Renta en inversiones para el desarrollo del campo colombiano y las inversiones en Economía Naranja y el mecanismo de obras por impuestos.
- (v) En materia de impuestos indirectos, la ponencia resalta la no inclusión del impuesto nacional al consumo de inmuebles y disposiciones en materia de IVA tendientes a aclarar la responsabilidad del impuesto, la modificación de ciertos bienes que pasan de excluidos a exentos y la compensación del IVA en favor de la población más vulnerable.
- (vi) Finalmente, se analizan las disposiciones procedimentales incluidas en la Ley de Crecimiento Económico relacionadas con la unificación de términos de firmeza de las declaraciones tributarias, el efecto de los conceptos de la DIAN, la extensión del beneficio de auditoría, la extensión de la oportunidad de conciliación y terminación por mutuo acuerdo de controversias con la administración, así como la creación de la comisión de estudio de los beneficios tributarios.

Finalmente, en el quinto capítulo se aborda la relevancia de construir un sistema tributario que favorezca la confianza entre contribuyentes y autoridades tributarias y con base en el análisis presentado se proponen las siguientes conclusiones generales:

- (i) Resulta necesaria la racionalización del sistema sancionatorio, de manera que se respete el principio de lesividad entendiendo que las conductas solo son antijurídicas y sancionables cuando afectan de manera directa el recaudo. El peso excesivo de sanciones formales desestimula a los contribuyentes cumplidos que son objeto de constantes sanciones por razones formales que no resultan razonables en un régimen de cumplimiento cooperativo entre autoridades y contribuyentes. La regulación debe favorecer un ambiente que facilite la confianza entre contribuyentes y autoridades tributarias. Un régimen sancionatorio excesivo y formalista no favorece la creación de confianza entre unos y otros.
- (ii) La ponencia plantea la importancia de reevaluar el sistema sancionatorio aplicable en Colombia entendiendo que la estructura del régimen sancionatorio debe principalmente orientarse a sancionar a los evasores y no a los contribuyentes cumplidos.
- (iii) No obstante los esfuerzos que realiza actualmente de la Autoridad Tributaria, resulta inquietante el nivel de desconfianza de los contribuyentes en

la institucionalidad tributaria del Estado. La inseguridad jurídica a la que se ha hecho referencia, la estructura asimétrica de las cargas fiscales, adicionada con un escenario de reformas tributarias encaminadas esencialmente al recaudo, genera una desafortunada desconfianza que en nada favorece el cumplimiento tributario. Las sanciones y fiscalizaciones contra contribuyentes cumplidos, más la sobrecarga tributaria en algunos casos, contribuyen a incrementar estos niveles de desconfianza. En muchos casos, los contribuyentes cumplidos son fiscalizados como auténticos evasores. La ponencia plantea, siguiendo criterios de derecho comparado, la importancia de construir un ambiente regulatorio que facilite la confianza, la defensa de los derechos del contribuyente y el cumplimiento cooperativo entre autoridades y contribuyentes, de las obligaciones fiscales.

- (iv) En este sentido, lograr que la resolución de diferencias en vía gubernativa otorgue la razón al contribuyente cuando la tiene es esencial para la construcción de confianza. Procesos administrativos de fiscalización realizados con criterios objetivos de equidad y no simplemente como mecanismos de recaudo son fundamentales para la generación de confianza. Procesos de devolución de saldos a favor analizados con base en la evidencia objetiva más que en el propósito de fiscalizar para reducir o eliminar los saldos a favor también son instrumentos generadores de confianza.
- (v) Finalmente, se plantea la importancia de contar con instrumentos realmente efectivos que permitan defender los derechos de los contribuyentes contra eventuales abusos de la Autoridad Tributaria. Construir confianza entre autoridades y contribuyentes es uno de los mayores retos de la administración de impuestos hacia el futuro.

Bibliografía

1. Abella Mancera, M.P. (2006). “El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora”, en Bravo Arteaga J. et al. (2006). *Temas de derecho tributario contemporáneo*. Bogotá D.C.: Universidad el Rosario.
2. Abhijit Banerjee (2019). *Tax the rich more: Nobel winner has this growth mantra to spur demand*. Disponible en: <https://www.financialexpress.com/economy/tax-the-rich-more-nobel-winner-abhijit-banerjee-has-this-growth-mantra-to-spur-demand/1742720/>.
3. Agostini, C. y Jorratt, M. (2013). *Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina*. Serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 130, CEPAL, Santiago de Chile.
4. ANDI (s.f.) “Seguridad jurídica. Importancia de la seguridad jurídica para el crecimiento y la inversión”. Disponible en: <http://proyectos.andi.com.co/Libro2/Paginas/assets/docs/capitulo-09.pdf>

5. Arcos Ramírez, F (2000). *La Seguridad Jurídica: Una Teoría Formal*, citado en Regueros de Ladrón de Guevara, S. (2010). *La seguridad jurídica en el derecho tributario*. En “Leciones de derecho Tributario inspiradas por un maestro: liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García”, Bogotá, D.C.: Universidad del Rosario.
6. Arrázola Jaramillo, F. (Junio, 2014). El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho. En *Revista de Derecho Público*, 32.
7. Banca de las Oportunidades (2019). *Informe de Inclusión Financiera 2018 de la Superintendencia Financiera de Colombia*. Disponible en: <http://bancadelasoportunidades.gov.co/sites/default/files/2019-06/RIF%20FINAL.pdf>
8. Becerra, L. (2019). “El próximo año, las exenciones de la reforma tributaria costarían \$4,9 billones al recaudo”. En *La República*. Disponible en: <https://www.larepublica.co/economia/en-2020-exenciones-de-la-tributaria-costarian-49-billones-al-recaudo-2942110>.
9. Bohórquez, K. (02 de noviembre de 2019). “Hemos ensayado 15 reformas tributarias y no se ha encontrado el equilibrio tributario”. En *La República*. Disponible en: <https://www.larepublica.co/especiales/apoyo-tributario/hemos-ensayado-15-reformas-y-no-se-ha-encontrado-equilibrio-tributario-2927963>.
10. Bonilla, M & Acero, F. (2015). *La creación del Impuesto a la Riqueza como causal de incumplimiento de la Nación a los contratos de estabilidad jurídica*. pp. 97 – 122. Bogotá D.C., ICDT. ISSN: 0122-0799.
11. Bravo Arteaga, J. R. (2005). “La seguridad jurídica en el derecho tributario colombiano: ideales, valores y principios. En *Revista de la Academia Colombiana de Jurisprudencia*, (329), 11-41.
12. Cárdenas M. (2014). *Exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 134 de 2014 Cámara. D.O. 575*. Imprenta Nacional de Colombia.
13. Cardenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2006). *Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad*. Bogotá D.C.: Fedesarrollo
14. Carrasquilla. A. (2018). *Exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 240 de 2018 Cámara. D.O. 933*. Imprenta Nacional de Colombia.
15. Carrasquilla. A. (2019). *Exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 278 de 2019 Cámara. D.O. 1055*. Imprenta Nacional de Colombia.
16. Castañeda, V (2015). “La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes”. En *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*. Universidad Nacional Autónoma de México. No. 224 mayo-agosto de 2015.
17. Cataño J. & Galeano P. (2011). “Los contratos de estabilidad jurídica en Colombia: ¿Una verdadera herramienta de protección del inversionista extranjero y colombiano?”. En *Revista de derecho internacional*, Eafit. Vol 2, 01.
18. CEPAL (2019). *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina*; Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44787/1/S1900605_es.pdf.
19. Cermeño, C. (2017). “De Asimetrías Y Oxímoron Procesales: Firmeza Versus Corrección de Declaraciones, Per Saltum con Recurso de Reconsideración y Contratos de Estabilidad Jurídica”. En Gustavo Alberto Pardo Ardila *Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria*. Tomo VII. Observatorio de Jurisprudencia Tributaria y Aduanera. ICDT.
20. Chaparro, C.M. (2019). *Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018*. Editora: Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

21. CIAT (2015). *Relación cumplimiento cooperativo tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*. CIAT.
22. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*. (LC/PUB.2019/8-P), Santiago.
23. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Oxfam Internacional (2019). “*Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe*”, Documentos de Proyectos (LC/TS.2019/50), Santiago.
24. Comisión Europea (2016). *Código del Contribuyente Europeo*. Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera.
25. Confecámaras (2019). *Dinámica de creación de empresas en Colombia, I semestre de 2019*. Disponible en: http://www.confecamaras.org.co/phocadownload/2019/Cuadernos_Analisis_Economicos/Dinamica_Creacion_Empresas_I_Sem_2019.pdf
26. Consejo Privado de Competitividad (2019). *Informe Nacional de Competitividad 2018-2019*. Disponible en: https://compite.com.co/wp-content/uploads/2018/10/CPC_INC_2018-2019_Web.pdf.
27. de Bedout Grajales J. C. (2019). *Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018*; Editora: Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario
28. Deloitte (2020). *Corporate Tax Rates 2019*. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>”.
29. Departamento Administrativo Nacional de Estadística (12 de diciembre de 2019). *Mercado laboral de la Juventud trimestre móvil agosto – octubre de 2019*. Disponible en: https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/ech/juventud/Bol_eje_juventud_ago19_oct19.pdf
30. Departamento Administrativo Nacional de Estadística (2019). *Boletín Técnico Pobreza Multidimensional en Colombia año 2018*; Disponible en: https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/condiciones_vida/pobreza/2018/bt_pobreza_multidimensional_18.pdf
31. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2016). Concepto No. 707 de 2016.
32. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2018) COORDINACIÓN DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, Cuaderno de Trabajo No. 70: “Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuesto nacionales- año gravable 2018.
33. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2019). Concepto No. 343 de 2019.
34. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2019). Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria. Respuesta final a solicitud No. 2019821401000104281 del 18 de diciembre de 2019.
35. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2019). Oficio No. 019694 de 2019.
36. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2019). Concepto No. 0444 de 2019.
37. Díaz Palacios, A.A. (2019). *Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018*. Editora: Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
38. Exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 166 de 2012 Cámara. D.O. 666. Imprenta Nacional de Colombia.
39. Fedesarrollo (2016) “*Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público*”. Disponible en <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>.

40. Ferreiro Lapatza, J. J. (1993). “La norma jurídica. Condiciones a cumplir para el logro de la seguridad jurídica”. En Instituto Peruano de Derecho Tributario, *XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo I, Lima.
41. Fondo Monetario Internacional & OECD (2017). *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>
42. Fondo Monetario Internacional & OECD (2018). *OECD/IMF Report on Tax Certainty - 2018 Update, Paris*. Disponible en: www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm.
43. Fondo Monetario Internacional & OECD (2019). *2019 Progress Report on Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>.
44. Fondo Monetario Internacional (2019). *Opciones para el uso eficaz y eficiente de los incentivos fiscales a la inversión en países de ingreso bajo*. Disponible en: <https://www.imf.org/external/spanish/np/g20/pdf/101515as.pdf>.
45. García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Pg. 202
46. Henkel, H. (1964), “Introducción a la Filosofía del Derecho”, citado en Ferreiro Lapatza, J. J. (1993). “La norma jurídica. Condiciones a cumplir para el logro de la seguridad jurídica”. En Instituto Peruano de Derecho Tributario, *XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo I, Lima.
47. Justiniani. Institutum D. Justiniani. Liber Primus. Tit. I . *De iustitia et iure*. 3. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/600/5.pdf>
48. López D. (2006). ¿Qué es la seguridad jurídica?. *Dejusticia*. Disponible en de: <https://www.dejusticia.org/que-es-la-seguridad-juridica/>
49. Lozano Rodríguez, E. (2017). *Justicia tributaria. Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Universidad de los Andes.
50. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Marco Fiscal de Mediano Plazo 2019 (MFMP) & CCRF 2019. Página 489.
51. Misión del Ingreso Público, Consejo Directivo (2003). *Misión del Ingreso Público. Informe del Consejo Directivo*. Bogotá. Disponible en: file:///C:/Users/Martin.Guzman/Downloads/CDF_No_10_Abril_2003.pdf.
52. Observatorio Laboral Universidad del Rosario (2018). *Informe 6: Perfil Actual de la Informalidad Laboral en Colombia: Estructura y Retos*. Disponible en: <https://www.urosario.edu.co/Periodico-NovaEtVetera/Documentos/Reporte-LaboUR-Informalidad-Mayo-2018-PERFIL-ACTUA.pdf>
53. OCDE (2004). *Best Practice Guidelines -Off Budget and Tax Expenditures, 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials*, Madrid, 9-10 June.
54. OCDE (2007). *Tax Intermediaries Study Working Paper 3: Overview – the emerging direction of the study*. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/administration/38459182.pdf>.
55. OCDE (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en.

56. OCDE (2009). *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie 'Información comparada' (2008)*. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/administration/46668703.pdf>.
57. OCDE (2013). *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852->
58. OCDE (2013). *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OCDE Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.
59. OCDE (2016). *Revenue Statistics 2016, ; Revenue Statistics 2017, ; Revenue Statistics 2018, ; Revenue Statistics 2019*. Disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/>
60. OCDE (2018). *Corporate Tax Statistics. First Edition*. OECD Publishing, Paris, Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-database-first-edition.pdf>.
61. OCDE (2019). *Estudios Económicos de la OCDE: Colombia 2019*. OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/805f2a79-es>. Página 18.
62. OCDE (2019). *Tax Morale: What Drives People and Business to Pay Taxes?*. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f3d8ea10-en/1/1/1/index.html?itemId=/content/publication/f3d8ea10-en&_csp_=0599eb7a098eeb10a5cc0ac941b69993&itemIGO=oecd&itemContentType=book
63. Pardo Ardila, G.A. (2019) “Reforma Tributaria 2018 – Una reforma necesaria. En *“Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y comercio Exterior. 43 jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior”*. ICDT, Bogotá. ISSN: 2422-1511
64. PricewaterhouseCoopers (2020). *Paying Taxes 2020: data explorer*. Disponible en: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>
65. Regueros de Ladrón de Guevara, S. (2010). “La seguridad jurídica en el derecho tributario”. En *Lecciones de derecho Tributario inspiradas por un maestro: liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García*, Bogotá, D.C.: Universidad del Rosario.
66. Restrepo Salazar, J. C. (2010). *¿Y de la Equidad Qué?*. 2ª edición, Bogotá, Biblioteca Jurídica Dike.
67. Rodríguez Piedrahita, A. (2019). “Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”. En *“Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y comercio Exterior. 43 jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior”*. ICDT, Bogotá. ISSN: 2422-1511.
68. Ruiz Hurtado, J.G. (s.f.). *Conflicto de principios. Análisis de la jurisprudencia de la Corte constitucional en la ponderación de la aplicación de principios constitucionales en materia tributaria*.
69. Ruiz, J. G. (2019). *Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018*; Editora: Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
70. Ruiz, J.G & Ciales, M (2010). “El alcance jurídico de la estabilización de las normas tributarias”. En *Lecciones de derecho Tributario inspiradas por un maestro: liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García*, Bogotá, D.C.: Universidad del Rosario.
71. Saint-Amans, P (2014). *Tax is all about trust*. OECD Yearbook

NORMAS

- 72. Ley 1607 de 2012. Artículos 20 a 37.
- 73. Ley 963 de 2005. Artículo 5
- 74. Ley 2010 de 2019
- 75. Decreto 1468 de 2019.
- 76. Decreto 1669 de 2019.

JURISPRUDENCIA

- 77. Corte Constitucional. Sentencia C-409 de 1996. M.P.: Alejandro Martínez Caballero.
- 78. Corte Constitucional. Sentencia C – 445 de 1995. M.P.: Alejandro Martínez Caballero.
- 79. Corte Constitucional, Sentencia C-989 de 2002, M.P.: Clara Inés Vargas.
- 80. Corte Constitucional. Sentencia C-506 de 2002. M.P.: Marco Gerardo Monroy Cabra.
- 81. Corte Constitucional en Sentencia C-1149 de 2003. M.P.: Manuel José Cepeda.
- 82. Corte Constitucional, Sentencia C-1149 de 2003, M.P.: Manuel José Cepeda Espinosa
- 83. Corte Constitucional. Sentencia C-1194 de 2008. M.P.: Rodrigo Escobar Gil.
- 84. Corte Constitucional. Sentencia C-527 de 2013. M.P.: Jorge Iván Palacio Polanco
- 85. Corte Constitucional. Sentencia T-421 del 4 de julio de 2017. M.P.: Iván Humberto Escru-
cería Mayolo.
- 86. Corte Constitucional. Sentencia C-083 de 2018. M.P.: Luis Guillermo Guerrero Pérez.
- 87. Corte Constitucional, Sentencia C-514 de 2019. M.P.: Cristina Pardo Schlesinger.
- 88. Corte Constitucional. Sentencia C-235 de 2019. M.P.: José Fernando Reyes Cuartas
- 89. Corte Constitucional. Sentencia 510 de 2019. M.P.: Cristina Pardo Schlesinger.
- 90. Consejo de Estado. Sentencia del 11 de mayo de 2017, Rad. 20768, C.P.: Stella Jeanette
Carvajal Basto
- 91. Consejo de Estado. Sentencia del 14 de marzo de 2019. Exp. 23097, C.P.: Stella Carvajal
- 92. Consejo de Estado. Sentencia del 19 de mayo de 2011, Rad. 18263, C.P.: Martha Teresa
Briceño de Valencia;
- 93. Consejo de Estado. Sentencia del 2 de octubre de 2019. Rad 2141873. C.P.: Jorge Octa-
vio Ramírez Ramírez
- 94. Consejo de Estado. Sentencia del 22 de septiembre de 2004, Rad. 13726, C.P.: María
Inés Ortiz Barbosa.
- 95. Consejo de Estado. Sentencia del 23 de abril de 2009, Rad. 16789, C.P.: Martha Teresa
Briceño de Valencia;
- 96. Consejo de Estado. Sentencia del 23 de junio de 2011, Rad. 18122, C.P.: Carmen Teresa
Ortiz de Rodríguez;
- 97. Consejo de Estado. Sentencia del 25 de septiembre de 2019. Rad: 62945, C.P.: Alberto
Montaña Plata.
- 98. Consejo de Estado. Sentencia del 28 de septiembre de 2017. Rad. 330216. C.P.: Sandra
Lisset Ibarra Vélez.

99. Consejo de estado. Sentencia del 29 de septiembre de 2011, Rad. 18287, C.P.: Carmen Teresa Rodríguez;
100. Consejo de Estado. Sentencia del 3 de diciembre de 2003, Rad. 13385, C.P.: Juan Ángel Palacio Hincapié;
101. Consejo de Estado. Sentencia del 31 de mayo de 2018. Exp. 21776, C.P.: Jorge Ramírez.
102. Consejo de Estado. Sentencia del 4 de octubre de 2018, Exp. 22374, C.P.: Milton Chaves
103. Consejo de Estado. Sentencia del 5 de marzo de 1999, Rad. 9086, C.P.: Germán Ayala Mantilla;
104. Consejo de Estado. Sentencia del 5 de octubre de 2016. Rad. 21012 de 2016. C.P.: Martha Teresa Briceño Valencia.

Dinámicas del Riesgo Tributario

Dynamics of Tax Risk

DIEGO QUIÑONES CRUZ¹

Para citar este artículo / To reference this article

Diego Quiñones Cruz. Dinámicas del Riesgo Tributario. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 153

Resumen

Esta ponencia tiene como propósito analizar las dinámicas del riesgo tributario desde la perspectiva de los contribuyentes (particularmente las grandes corporaciones) y de la administración tributaria. Aunque es predominantemente teórico y se concentra en el caso colombiano, el texto también incluye referencias empíricas al caso del Reino Unido. Algunos de los temas incluidos en el texto son la conceptualización del riesgo tributario, el análisis de algunas de las variables que influyen en la gestión del riesgo en el ámbito corporativo, la relación entre el riesgo tributario y los esquemas regulatorios de la administración tributaria, y la discusión de algunos de los problemas asociados a la transición hacia un sistema donde los contribuyentes y la Administración se enfocan en el riesgo tributario. Algunas de las recomendaciones del autor incluyen centrar la definición del riesgo tributario en la probabilidad de incumplir las normas tributarias, no en la probabilidad de contrariar la interpretación de la Administración acerca de estas. Implementar sistemas de gestión del riesgo que comprendan que este se determina por múltiples factores más allá de la naturaleza de las posiciones tributarias específicas; proteger el principio de legalidad frente a los excesos de la regulación proactiva y el fenómeno del sobrecumplimiento. además, garantizar que la Administración acuda a factores objetivos para la ponderación del riesgo tributario y que en dicha ponderación primen los factores comportamentales sobre los factores estructurales, y evitar que el paso hacia una regulación basada en el riesgo erosione la confianza entre los contribuyentes y la Administración.

1 Socio de Quiñones Cruz Abogados. Doctor en Derecho (D.Phil) de la Universidad de Oxford, LLM en Tributación Internacional de New York University, Especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario, y Abogado (cum laude) y Politólogo de la Universidad de los Andes.

Palabras clave: Riesgo tributario, tributación corporativa, administración tributaria, regulación responsiva, gestión del riesgo, regulación tributaria

Abstract

The purpose of this text is to analyse the dynamics of tax risk from the perspective of the taxpayers (particularly large corporates), and of the tax administration. While it is predominantly theory-based and focused on the Colombian context, the text also includes empirical references to the case of the United Kingdom. Some of the topics addressed in the text include the conceptualization of tax risk, the analysis of some of the variables that influence tax risk management at a corporate level, the relationship between tax risk and the tax administration's regulatory schemes, and the discussion about some of the problems associated with the transition towards a system where the taxpayers and the administration are focused on tax risk. Some of the author's recommendations include centring the definition of tax risk on the probability of not complying with tax rules, rather than the probability of going against the tax administration's interpretation of these rules; implementing risk management systems that understand that risk is determined by multiple factors beyond the nature of specific tax positions; the need to protect the principle of legality against the excesses of proactive regulation and overcompliance; to guarantee that the Administration relies on objective factors for evaluating tax risk and that in its evaluation behavioural factors are given more weight than structural factors, and the need to prevent that moving towards a risk-based regulation erodes the trust between taxpayers and the tax administration.

Keywords: Tax risk, corporate taxation, tax administration, responsive regulation, risk management, tax regulation

Sumario

Introducción; 1. El concepto del riesgo tributario; 1.1. ¿Qué significa cumplir la obligación tributaria?; 1.2. Incumplimiento para quién: ¿Contribuyente, Administración o Judicatura?; 1.3. Incumplimiento accidental vs incumplimiento intencional; 1.4. Riesgo táctico vs. Riesgo estratégico; 1.5. Materialización del riesgo tributario; 1.5.1. Riesgo reputacional (actores negociales, la Administración, otros); 1.5.2. Riesgo financiero directo; 2. Análisis de algunos de los factores que inciden en el riesgo tributario a nivel corporativo; 2.1. La temporalidad del examen del riesgo tributario en las decisiones corporativas; 2.2. Interacción de la función tributaria con las demás funciones corporativas; 2.3. Incentivos y

desincentivos del riesgo para los ejecutivos del equipo tributario; 2.4. Mecanismos de control del equipo tributario; 2.5. Manejo de la función tributaria contratada a personal externo; 2.6. Intervención de la junta directiva en la función tributaria; 2.7. Definición de los parámetros para detectar y medir el riesgo tributario; 3. El riesgo tributario como guía de la acción de la administración tributaria; 3.1. Regulación reactiva vs. Regulación preventiva; 3.2. Responsividad basada en el riesgo; 3.3. Regulación vertical vs. Regulación asistida vs. Metarregulación (regulación prudencial); 3.4. Factores para evaluar el riesgo tributario corporativo; 3.4.1. Factores comportamentales; 3.4.2. Factores estructurales; 4. Aspectos controversiales del enfoque en el riesgo tributario; 4.1. La tensión entre el riesgo tributario y la seguridad jurídica (peligrosismo, límites de la planeación tributaria y el debate acerca del sobre-cumplimiento); 4.2 Marcos de control tributario, confianza justificada y reciprocidad; 5 Conclusiones; Bibliografía

Introducción

Durante varios años, pero particularmente en la última década y después de la crisis financiera de 2008, el riesgo tributario se ha convertido en uno de los principales asuntos para gestionar por parte de las compañías. En efecto, estamos en un contexto en el cual el riesgo tributario ha pasado a ser un factor determinante del comportamiento tributario de las grandes corporaciones, deseosas de evitar escándalos que afecten su situación financiera y su legitimidad en el mercado, y en el cual este mismo concepto cada vez adquiere mayor importancia como guía de las estrategias y tácticas regulatorias implementadas por las administraciones tributarias. Según John L. Abernathy, Andrew R. Finley, Eric T. Rapley, *et al*,

“gestionar los riesgos asociados con las estrategias de planeación tributaria se ha convertido en el enfoque primario de los departamentos de impuestos, en contraste con sus roles históricos de centros de costos o centros de utilidades”².

Asimismo, con independencia de las normas tributarias, las normas de contabilidad financiera han sido cada vez más rigurosas respecto a la necesidad de medir y reportar el riesgo tributario en la medida en que este pueda tener un impacto material en la situación financiera de las compañías. Así, instrumentos como la interpretación No. 48 de la FASB (Determinación de las posiciones tributarias inciertas con relación a los impuestos sobre la renta) han obligado a los profesionales tributarios a enfocarse en el concepto del riesgo tributario y allanaron el

2 John L. Abernathy, Andrew R. Finley, Eric T. Rapley et al. External Auditor Responses to Tax Risk. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. Pág.?. Ed.?. (2019). At 1. 1. Traducción libre del autor.

camino para que las normas tributarias incorporaran el mismo enfoque. Por ejemplo, en el caso de los EE. UU., esta guía (la FIN48), dio paso algunos años después a la implementación de la obligación legal de reportarle a la autoridad tributaria las posiciones tributarias inciertas bajo el Formato 1120 (Schedule UTP), que a su vez sirve como guía de la actividad fiscalizadora de la Administración.

En el caso de los asesores tributarios, la evaluación del riesgo tributario ha pasado de ser una labor esporádica, generalmente asociada al diseño de esquemas complejos de planeación tributaria, a una tarea frecuente, presente en la formulación de conceptos frente a aspectos operativos o de cumplimiento rutinario, así como en la evaluación de litigios y en la elaboración de reportes acerca de estos. En cuanto a las administraciones tributarias, la búsqueda por evitar que ocurran ciertos resultados tributarios (por ejemplo, la erosión de la base gravable en el ámbito internacional) ha llevado a que los esquemas regulatorios adopten un enfoque menos reactivo, que confía en la segmentación de los contribuyentes y/o determinado tipo de posiciones tributarias por su perfil de riesgo, tanto para la producción de normas, como para guiar la actividad de fiscalización.

Teniendo en cuenta la relevancia actual del riesgo tributario, esta ponencia está dedicada al riesgo tributario, visto tanto desde la óptica de los contribuyentes (especialmente las grandes corporaciones), como desde la óptica de la administración tributaria. Este texto combina análisis teóricos del concepto del riesgo tributario con hallazgos de la investigación empírica realizada por el autor sobre los determinantes del comportamiento tributario de las grandes compañías en el Reino Unido y en Colombia³, para examinar la forma en la que la relevancia cada vez mayor del riesgo tributario incide en el comportamiento tributario de los contribuyentes corporativos, y en el enfoque regulatorio de la Administración. Asimismo, la ponencia pretende discutir algunos de los aspectos problemáticos que surgen como resultado del enfoque de la regulación tributaria en el riesgo tributario.

En términos su estructura, la ponencia inicia con una sección dirigida a la construcción teórica del concepto del riesgo tributario en la que se analiza su naturaleza mediante la discusión acerca de la definición de los conceptos del cumplimiento y el incumplimiento tributario. Esta sección también analiza algunas de las formas de clasificar al riesgo tributario, y discute distintos aspectos relacionados al impacto de su materialización.

3 Diego Quiñones Cruz. *Determinantes del Comportamiento Tributario Corporativo: Un estudio comparativo del Reino Unido y de Colombia*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (En prensa).

Por su parte, la segunda sección busca analizar algunos de los factores que influyen en el apetito por el riesgo tributario y en su gestión en el ámbito de las grandes corporaciones. Como se explicó anteriormente, el análisis está basado en las tendencias halladas por el autor en una investigación empírica de métodos mixtos que fue llevada a cabo por el autor sobre grandes corporaciones del Reino Unido y de Colombia que, si bien tenía como objetivo principal analizar la interacción entre el paradigma del cumplimiento cooperativo y los determinantes del comportamiento tributario de este tipo de contribuyentes, produjo resultados interesantes respecto a las dinámicas del riesgo tributario⁴. Algunos de los factores analizados incluyen las funciones, jerarquía y competencia de los equipos tributarios *in-house* y la forma en la que se supervisa y evalúa a estos equipos, la temporalidad del análisis del riesgo tributario dentro del proceso de toma de decisiones negociales, el impacto de asesores tributarios externos, y el papel de las juntas directivas en la gestión del riesgo tributario.

La tercera sección de esta ponencia se dedica a la relación entre el riesgo tributario y el enfoque regulatorio de la Administración tributaria, particularmente respecto a la regulación proactiva, y en cuanto a la posibilidad de que la Administración adopte una regulación *responsiva*. En esta sección se contrasta la teoría regulatoria con la experiencia del Reino Unido en cuanto a la ponderación de los factores estructurales y los factores comportamentales para la segmentación de los contribuyentes por perfiles de riesgo.

Finalmente, la ponencia presenta algunas de las dificultades que pueden surgir como resultado del enfoque de la regulación tributaria en el riesgo tributario. Así, se discute acerca de la tensión entre la seguridad jurídica y la regulación/autorregulación preventiva, y la relación entre la aversión al riesgo tributario y el sobrecumplimiento y el peligrosismo. Para terminar, el texto se enfoca en el concepto de la confianza justificada, y las implicaciones de este en materia de la reciprocidad entre los contribuyentes y la Administración.

1. El concepto del riesgo tributario

El primer punto necesario para analizar las distintas dinámicas alrededor del riesgo tributario es definir el concepto de “riesgo tributario”. Esto implica, por una parte, definir el “riesgo”, y por otra, explicar qué diferencia lo tributario de otros tipos de riesgo.

4 Id.

En cuanto a la definición del concepto de “riesgo”, si bien hay distintas definiciones disponibles en la literatura, para propósitos de esta ponencia se puede pensar en el riesgo como la probabilidad de que ocurra un evento con consecuencias negativas para una persona/entidad determinada. En el caso del riesgo tributario, aunque la definición varía dependiendo de si el riesgo se analiza en cabeza del contribuyente, de la Administración, o de otro actor, el concepto se refiere, en términos generales, a la probabilidad de que ocurra un evento dañoso relacionado con el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por ejemplo, Cozmei y Serban se concentran en la incertidumbre como elemento definitorio del riesgo tributario:

“El riesgo tributario es a lo que las compañías se enfrentan cuando están inseguras de haber planeado su tributación con claridad, haber contabilizado sus impuestos de manera correcta, y de haber cumplido con todas las normas tributarias relevantes”⁵.

Cuando hay un riesgo tributario alto, la predictibilidad de la carga tributaria efectiva del contribuyente decrece, puesto que no se sabe si las posiciones tributarias riesgosas asumidas van a ser objeto de cuestionamiento por parte de la Administración (y si, siendo ese el caso, van a prevalecer en sede judicial), y/o si las prácticas deficientes de gestión del riesgo van a llevar a que surjan contingencias que el contribuyente no había anticipado.

Como lo recuerdan Shtiller et.al⁶, el riesgo de que ocurra un incumplimiento del ordenamiento tributario puede clasificarse de múltiples maneras, dependiendo, por ejemplo, de si el riesgo es atribuible a alguna de las transacciones específicas llevadas a cabo por el contribuyente, a su operación rutinaria, a su estrategia tributaria, o a la forma en la que las mismas se declara o reporta. Por otra parte, de si la fuente del riesgo está en el personal de la empresa o sus asesores, en la tecnología que se utiliza para el registro y reporte de las operaciones, en el comportamiento de los proveedores o clientes, en otros factores externos como la hiperinflación normativa, la variabilidad en el tratamiento que la Administración y/o los jueces le otorgan a una posición tributaria en función del tipo de impacto que tendría la materialización del riesgo (p.ej. impacto reputacional (y las consecuencias de la pérdida de reputación en términos de los

5 Catalina Cozmei & Elena Claudia Serban. *Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk*. Procedia Economics and Finance. Enero de 2014. At. 1594. 1595. Traducción libre del autor.

6 Marina Shtiller, Vera Nazarova, Irina Selezneva, et al. *Tax Risks in the Company's Accounting System: Essence, Identification and Control*. International Journal of Economics and Financial Issues. (2016).

consumidores y clientes, caída en el precio en bolsa, los costos asociados a una intervención más intensiva por parte de la Administración)), o en función de la magnitud del riesgo (qué tan alta es la probabilidad de que el riesgo se materialice, qué tan alto sería el impacto, o si el riesgo incide en un solo período gravable o múltiples períodos) y/o la posibilidad de mitigarlo o gestionarlo.

Respecto a la incidencia del riesgo en múltiples períodos, el punto es que la predictibilidad de la carga tributaria es importante, no solo en el período gravable actual, sino en períodos futuros, pues la carga tributaria de estos períodos depende de atributos tributarios arrastrados como los saldos a favor no compensados, de si las devoluciones solicitadas eventualmente son cuestionadas o no, e incluso de posiciones tributarias no referidas directamente al impuesto a pagar como las políticas de depreciación, asignación de precios de transferencia, manejo de inventarios, o asignación de las rentas dentro de cédulas o jurisdicciones tributarias distintas, que necesariamente tienen efectos continuados. En palabras de Abernathy et.al,

“las firmas que exhiben un mayor riesgo tributario tienen tarifas tributarias a futuro más volátiles y más impredecibles en comparación a las de otras firmas”⁷.

De ahí que, más allá de evitar sorpresas y contingencias que surjan en el día a día o en un período gravable específico, la gestión del riesgo tributario se centre en la sostenibilidad de la función tributaria de la organización en el mediano y largo plazo.

En resumen, para la mayoría de los contribuyentes, el riesgo tributario se relaciona con la probabilidad de que haya una brecha entre sus predicciones acerca de la carga tributaria que finalmente se materializa respecto a un período gravable específico, ya sea en el período como tal, o a partir de las modificaciones a la obligación tributaria que tengan lugar, posteriormente, por efecto de las glosas de la Administración y/o la intervención de los jueces.

1.1. ¿Qué significa cumplir la obligación tributaria?

Independientemente de la clasificación que se le asigne al riesgo, el factor común en todos los tipos de riesgo tributario es que la conducta (activa u omisiva) del contribuyente se analiza respecto al cumplimiento o incumplimiento de las normas tributarias aplicables, así que es necesario analizar más a fondo a qué se refiere el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias.

⁷ John L. Abernathy, Andrew R. Finley, Eric T. Rapley et al, supra nota 2. Página 6. Traducción libre del autor.

A primera vista, definir el cumplimiento no parece ser una tarea Hercúlea, no obstante, como es usual en el Derecho Tributario, lo que parecería relativamente sencillo termina siendo arcano y repleto de complicaciones. Claramente, en un sentido abstracto el cumplimiento se refiere a la satisfacción de un mandato legal, pero la identificación de qué es lo que un mandato legal exige específicamente, y si las circunstancias de un contribuyente específico son suficientes para satisfacerlo es altamente contenciosa, especialmente cuando se tiene en cuenta que en el contexto contemporáneo la distinción entre el cumplimiento y el incumplimiento ya no depende de la dicotomía entre la evasión y el cumplimiento, sino que además debe incorporar la evaluación acerca de si se está cumpliendo con la obligación de manera sustantiva y no solo formal, es decir, el juicio acerca de si hay comportamientos elusivos (abusivos), o si se está frente a instancias de planeación tributaria admisibles.

Así, cuando se piensa en el cumplimiento y la regulación tributaria bajo la óptica del riesgo, lo que se busca es determinar si es posible que el contribuyente incumpla con los mandatos consagrados en las normas tributarias aplicables, tanto en materia de obligaciones tributarias formales (la presentación de declaraciones, documentación comprobatoria, el suministro de información, etc.), como de obligaciones tributarias sustantivas (el pago del impuesto, la actuación como agente retenedor o recaudador, etc.). En efecto, en jurisdicciones como el Reino Unido⁸ y los Países Bajos, las administraciones tributarias se refieren al cumplimiento como pagar el monto correcto del tributo en el momento correcto⁹, pero también incorporan la necesidad a las obligaciones formales.

Puesto que el riesgo tributario está íntimamente relacionado con el cumplimiento de las normas, una dimensión que merece especial consideración en el caso de jurisdicciones con alta inseguridad jurídica, como Colombia, es el efecto de los cambios imprevistos en el ordenamiento jurídico. En consecuencia, independientemente de que el contribuyente esté seguro de que cumplió con el ordenamiento y de que no va a ser objeto de cuestionamientos por parte de la

-
- 8 Para HMRC (la Administración tributaria del Reino Unido), el riesgo tributario es el riesgo de que “se le pague o reclame un monto incorrecto del tributo al Fisco” (*Tax Compliance Risk Management Guidance 2100*, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm2100>. (30 de septiembre de 2019) Traducción libre del autor). Según HMRC, el análisis de riesgo busca determinar si un contribuyente está en “capacidad de pagar el monto correcto del tributo en el momento correcto” (TCRM3341, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3341>. (30 de septiembre de 2019) Traducción libre del autor).
- 9 Cuando analiza el cumplimiento tributario, la NTCA (la Administración tributaria de los Países Bajos) se enfoca en su *Manual de monitoreo horizontal* en la intención del contribuyente de “satisfacer sus obligaciones legales”, incluyendo la presentación de declaraciones correctas y completas y el pago del impuesto de manera oportuna. Netherlands Tax and Customs Administration, NTCA, *Horizontal monitoring within: the medium to very large businesses segment*, 9 (2010).

Administración o de otros órganos (cuando lo que se cuestiona es su acuerdo con la Administración, como en el caso de haber concluido acuerdos anticipados de precios de transferencia), puede haber riesgo tributario en aquellos casos en los que el contribuyente está comprometido con posiciones tributarias que necesitan mantenerse estables durante un horizonte de tiempo determinado (por ejemplo, beneficios tributarios en materia de renta que requieren inversiones de capital importantes en su período inicial), y no hay certeza acerca de que la norma en la que se basó el contribuyente va a sobrevivir sin modificaciones durante el período inicialmente presupuestado. Asimismo, puede haber riesgo tributario frente a posiciones tributarias que, bajo un contexto jurídico específico, no son ilícitas, pero fácilmente podrían serlo en el futuro si se alteran las normas. Por lo tanto, hay una relación directa entre el riesgo tributario y la protección que se le otorgue en una jurisdicción determinada a la confianza legítima en materia tributaria.

1.2. Incumplimiento para quién: ¿Contribuyente, Administración o Judicatura?

Visto que el cumplimiento de las obligaciones tributarias es el factor crucial en la evaluación del riesgo tributario, una cuestión conflictiva que debe aclararse es cuál de todos los actores involucrados en la determinación de las obligaciones tributarias debe ser quién define qué es necesario para que haya cumplimiento.

A diferencia de otros conjuntos de normas, las normas tributarias se caracterizan por confiar en términos propios o de la disciplina contable complejos de aplicar a un caso concreto, y por ser de textura abierta (es decir, por utilizar términos ambiguos o subjetivos). En consecuencia, evaluar con claridad cuál es el monto correcto del tributo, cuándo es el momento correcto para pagarlo, cómo calcular o seleccionar los atributos tributarios y cómo debe cumplirse con las obligaciones formales, todo lo anterior es un prerrequisito para evaluar el riesgo tributario. Este análisis es complicado pues es factible que distintos actores interpreten la misma norma de manera disímil y, en consecuencia, estén en desacuerdo acerca de cuál es la probabilidad de que haya un incumplimiento.

A la hora de evaluar el riesgo tributario, puede haber dudas acerca de cuál de las interpretaciones de las normas por parte de, por lo menos, cuatro actores, debe imperar: la interpretación del contribuyente, la Administración, los asesores tributarios, o los jueces. Al final del día, la ponderación de las interpretaciones en cuestión depende del objetivo que se busca cumplir con la evaluación del riesgo tributario. Así, si lo que se quiere es evaluar el riesgo de fiscalización, es necesario balancear la interpretación del contribuyente (combinada con la de sus asesores) con la de la Administración, que es quien decide si se fiscaliza o no (la materialización del riesgo). Por otra parte, si lo que quiere es evaluar el riesgo

de que la posición incumpla con la ley en abstracto, la interpretación de la Administración pasa a ser secundaria, puesto que quien dirime cualquier conflicto interpretativo de manera definitiva es la judicatura, y eso hace que su interpretación adquiera mayor peso. Por otra parte, cuando se va a calcular el riesgo de una posición tributaria novedosa sobre la cual no hay pronunciamientos de la Administración y/o los jueces, toda la carga de la labor hermenéutica se debe concentrar en el contribuyente y en sus asesores (si los tiene).

Puesto que el cumplimiento que se analiza es sustantivo y no solo formal, el objetivo en materia interpretativa es discernir el mandato jurídico a partir de la literalidad de la norma, pero también de su propósito o espíritu, y de su relación con el sistema jurídico más amplio. El ejercicio hermenéutico que lleva a la evaluación del riesgo tributario implica que se cumpla con el contexto, y no solo el texto de la ley. El problema aquí es que, desafortunadamente, las normas tributarias en Colombia - y en muchas otras jurisdicciones - rara vez cuentan con material auxiliar que permita determinar qué era lo que pretendía el legislador con la norma (más allá de generalidades), particularmente cuando se está intentando interpretar normas que surgieron o fueron modificadas en la etapa de debates, con posterioridad a la introducción de los proyectos de ley. Asimismo, prácticas legislativas como la aprobación de normas en bloque (“el pupitrazo”) y el uso indiscriminado de los artículos de derogatoria para eliminar normas sin explicar qué es lo que se modifica o elimina y por qué, obstaculizan la labor interpretativa.

Teniendo en cuenta que mediante el uso de mecanismos como la emisión de conceptos de carácter general o los cobros persuasivos la Administración puede presionar a los contribuyentes para que adopten su interpretación de las normas, es importante resaltar que cuando se habla de cumplimiento tributario (y se calcula el riesgo de que se incumpla), y a menos de que lo que se desee es específicamente evaluar el riesgo de fiscalización, el principio de legalidad significa que cumplir con la ley no debe asimilarse a cumplir con la interpretación de la ley sostenida por la administración tributaria, sino con cumplir lo que, con posterioridad a un ejercicio hermenéutico juicioso, se cree que la norma exige. En ese sentido, si el contribuyente, habiendo interpretado razonable y técnicamente la norma, cree que el mandato legal es distinto del que sostiene la Administración, no necesariamente se está ante una posición riesgosa, a menos de que se cuente con motivos para creer que la interpretación de la Administración prevalece en sede judicial. De nuevo, la excepción es si lo que se está intentando cuantificar es el riesgo de fiscalización, en cuyo caso si hay diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración naturalmente hay riesgo.

En este sentido, enfoques como el que utiliza la administración tributaria del Reino Unido, que evalúan el riesgo tributario de una posición tributaria específica (no de un contribuyente, pues los factores son otros) con factores como que la posición involucre lo que, a juicio de la Administración, es una “interpretación novedosa de la ley tributaria”, o que mediante la posición tributaria el contribuyente esté “involucrado en planeación tributaria distinta a aquella que soporta la actividad comercial genuina”¹⁰, pueden llevar a que el cumplimiento se asimile con que el contribuyente comparta la interpretación de la Administración, y no necesariamente la interpretación que es aprobada por los jueces (y que es la que resuelve el conflicto interpretativo entre las dos partes). Si esto ocurre, se corre el riesgo de incentivar el *sobrecumplimiento* (al cual se hace referencia en la última sección de esta ponencia) y se amenaza el imperio de la ley. Como lo he afirmado en otros textos¹¹, es una buena idea acoger el llamado de Michael Devereux, Judith Freedman y John Vella para que la administración tributaria haga efectivo el cumplimiento de la ley como es, mas no como, *querría que fuera*¹².

1.3. Incumplimiento accidental vs incumplimiento intencional

Aunque el riesgo tributario siempre está asociado con un grado de imprevisión (al ser un cálculo probabilístico, el riesgo siempre fluctúa entre la imposibilidad de que el evento se materialice y la certeza de que ocurra, pero nunca incluye estos dos extremos pues en ese caso no se está hablando de una eventualidad, sino de un hecho), la relación del contribuyente con esta es distinta en el caso del incumplimiento accidental y del incumplimiento intencional, puesto que en el primer caso el contribuyente no espera que haya instancias de incumplimiento (puede que estas ocurran a pesar de su intención en contrario), mientras que en el segundo está consciente de que está incumpliendo, y lo que ocurre es que estima que es probable que el incumplimiento no se detecte o no se penalice, o que, aun partiendo de la base de que el riesgo se va a materializar, el costo de esa materialización (mayor impuesto, sanciones, riesgo reputacional, financiero, etc.) es menor que el de la ventaja tributaria que obtiene a partir del incumplimiento. En consecuencia, desde el punto de vista volitivo, lo que diferencia a los contribuyentes en materia del riesgo tributario es su apetito por el riesgo.

Respecto al riesgo tributario asociado al incumplimiento accidental, lo que se examina es la probabilidad de que el contribuyente haya incumplido las

10 HMRC, *Tax Compliance Risk Management Guidance 3330*. TCRM3330, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3330>. (30 de septiembre de 2019).

11 Diego Quiñones Cruz, *supra* nota 3.

12 Michael Devereux, Judith Freedman y John Vella, *Paper 1: Tax Avoidance* (Oxford University Centre for Business Taxation 2012).Página 15. Traducción libre del autor.

normas como consecuencia de errores en la interpretación de las normas, en la implementación de las posiciones tributarias, en su registro contable, en su declaración tributaria, o en asuntos como la extinción de la obligación tributaria o la exactitud de los reportes de información. Normalmente, estos aspectos están relacionados con debilidades en los procesos de gobernanza tributaria en las organizaciones, pero la naturaleza de las normas tributarias y el volumen de normas que hay que conocer e interpretar en una jurisdicción como Colombia hacen que el incumplimiento accidental también sea un riesgo que hay que contemplar incluso cuando se está frente a contribuyentes con estructuras y procesos de cumplimiento tributario tecnificados y organizados, pues la indeterminación de las normas es tal que puede haber errores aun en presencia de asesores externos y equipos *in house* altamente preparados. Como lo argumenta Picciotto¹³, las normas tributarias contemporáneas son tan complejas e indeterminadas como para anular la creencia de que los contribuyentes tienen la capacidad de conocer y entender todas las normas aplicables y poder llevar a cabo análisis de costos y beneficios y determinar todas sus posiciones tributarias de una manera absolutamente racional. En efecto, como ya se ha explicado en las páginas anteriores, no existe tal cosa como un entendimiento objetivo y compartido de las normas, y en consecuencia es necesario enfrentarse a la dificultad de intentar evaluar si una posición tributaria cumple o incumple las normas (particularmente cuando se está en las zonas grises en materia de planeación tributaria) en un escenario donde es difícil discernir el contenido de los mandatos legales aplicables.

Como se explicó anteriormente, en el caso del riesgo tributario asociado a la adopción intencional de posiciones tributarias que, de antemano, se sabe incumplen con el ordenamiento, la determinación del riesgo tributario consiste en un ejercicio de cálculo acerca de dos variables relacionadas con el poder de la Administración: La capacidad de detección del incumplimiento, y la capacidad de sancionar el incumplimiento, una vez detectado. El nivel de riesgo tiene una asociación directamente proporcional con ambas variables.

En cuanto a la diferencia para la Administración entre el riesgo asociado al incumplimiento accidental y aquel asociado al incumplimiento intencional, se tiene que las estrategias de regulación basadas en el riesgo normalmente trabajan con esquemas de regulación asistida o metarregulación para prevenir la materialización del riesgo tributario accidental, mientras que la Administración acude a enfoques más verticales de regulación coercitiva para prevenir la ocurrencia del riesgo tributario intencional.

13 Sol Picciotto. *Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State*. Law & Policy. Enero de 2007. At. 11.

1.4. Riesgo táctico vs. Riesgo estratégico

El riesgo tributario de un contribuyente puede ser clasificado como riesgo táctico o riesgo estratégico, dependiendo de si la probabilidad de incumplimiento que se examina es la de una posición tributaria específica, o la del conjunto de posiciones tributarias en combinación con las prácticas de gestión tributaria de la organización del contribuyente y el conjunto de creencias y actitudes de esta hacia la tributación (la cultura tributaria). Los dos tipos de riesgo no son mutuamente excluyentes, pues el riesgo de una posición tributaria específica puede aumentar el riesgo estratégico de la organización, y una compañía con una buena gestión del riesgo estratégico puede mitigar el riesgo táctico con más facilidad que otras. En cuanto a la relación entre el riesgo táctico, el riesgo estratégico, y el riesgo transaccional vs. el riesgo operacional, normalmente ocurre que el riesgo transaccional se asocia más con el riesgo táctico, pero es perfectamente factible que en transacciones complejas como reorganizaciones empresariales haya múltiples posiciones tributarias involucradas, que un tipo de transacción se repita con alta frecuencia (p.ej. compras o ventas del mismo producto o servicio a compañías vinculadas). En cuanto al riesgo operacional, puesto que el mismo se refiere al riesgo tributario de las posiciones tributarias que se adoptan rutinariamente en el día a día de la empresa, y no con transacciones que pueden ser extraordinarias, hay una mayor asociación con el riesgo estratégico.

La dificultad con poner demasiado énfasis en el riesgo tributario transaccional es que se corre el riesgo de hacer un análisis aislado y no conectar los factores de riesgo presentes en una posición tributaria específica o en el conjunto de posiciones asociadas con una transacción con las decisiones que se tomaron con relación a otras transacciones de la compañía, con la estrategia tributaria de la organización, y con los demás factores organizacionales y del contexto que pueden representar un mayor o menor riesgo. Como lo argumentan Talya Gail Segal, Milton Segal, y Warren Maroun¹⁴, un enfoque excesivo en los riesgos transaccionales puede conducir a que se ignoren los riesgos operativos, a que no se detecten y corrijan las debilidades en materia de control tributario y/o estrategia a escala organizacional, y a que no se examine la cultura tributaria de la compañía de manera holística.

Naturalmente, este problema es peor cuando quien califica el riesgo es un agente que no pertenece a la estructura interna de la organización, pues hay mayor asimetría en la información. Así, cuando se le pide a un asesor tributario externo, que solo ha trabajado en una transacción específica, que califique

14 Talya Gail Segal, Milton Segal, & Warren Maroun. *The perceived relevance of tax risk management in a South African context*. Meditari Accountancy Research. Abril de 2017. At 82.

el riesgo tributario de esta, su evaluación está limitada al ámbito estrecho de su mandato contractual, y es factible que su desconocimiento de las demás posiciones tributarias de la compañía, de sus procesos de registro y contabilización de la información tributaria y, en general, de su marco de control tributario, los lleve a una conclusión distinta a la que tomarían si la asimetría en la información no existiera. A pesar de esto, las grandes compañías tienden a confiar en la evaluación de su asesor externo para determinar si deben constituir una provisión contable o para otros efectos de reporte financiero. Lo recomendable en este caso es disminuir la asimetría, facilitándole al asesor externo información, así sea resumida, acerca de la estrategia tributaria de la compañía.

1.5. Materialización del riesgo tributario

Habiendo analizado algunas de las dimensiones del concepto del riesgo tributario, en esta sección se resumen dos de los tipos de efectos que puede tener la materialización del riesgo tributario y que, generalmente, son los que más preocupan a los contribuyentes: el riesgo reputacional (con sus implicaciones económicas indirectas), y el riesgo financiero directo.

1.5.1. Riesgo reputacional (actores negociales, la Administración, otros)

El riesgo reputacional se refiere a la probabilidad de que la materialización del riesgo tributario (el incumplimiento de las obligaciones tributarias) impacte negativamente al buen nombre del contribuyente, o de actores asociados a este. Este impacto puede tener distintas consecuencias financieras, dependiendo del sector de la economía y el modelo de negocios del contribuyente, su presencia en bolsa, su relación con el Estado en términos de contratación pública, y su interacción con la Administración.

Como se explicó en el párrafo anterior, el riesgo reputacional no se refiere únicamente al contribuyente, sino que también puede estar en cabeza de los actores asociados al contribuyente como sus accionistas (particularmente los accionistas que a su vez son compañías con reputación comercial), sus altos ejecutivos (identificables en el mercado), e incluso los auditores y asesores tributarios externos, que tienen una reputación profesional que defender.

Por una parte, la aversión al riesgo reputacional se explica por el interés en evitar que la identificación de un contribuyente como habiendo incumplido sus obligaciones tributarias (particularmente si esto implica la asociación con términos con alto contenido emocional como “evasor” o “tramposo”) pueda llevar a que se afecte el negocio de la compañía como consecuencia del rechazo por parte de los consumidores, proveedores, empleados, o los mercados de capital.

En este caso se busca prevenir un boicot a la empresa, la disminución del precio en bolsa, o la disminución de las calificaciones crediticias y el consecuente encarecimiento de la financiación externa.

Por otra parte, también puede haber riesgo reputacional respecto al impacto que la materialización del riesgo, e incluso el mantener un nivel alto de riesgo, así este no se materialice, pueda tener sobre la reputación del contribuyente frente a la administración tributaria. En efecto, se espera que la Administración interprete la existencia de un perfil de alto riesgo como una señal de que el contribuyente debe ser regulado de manera más agresiva, mientras que, si el contribuyente es visto como estando comprometido con la gestión del riesgo tributario, es probable que la Administración decida enfocar su poder fiscalizador en otros contribuyentes de mayor riesgo. De hecho, según Talya Gail Segal, Milton Segal, y Warren Maroun, esa parece ser la actitud de la Administración en Sudáfrica, puesto que

“Los reguladores que suministraron respuestas han identificado que las compañías que enfocan su TRM [gestión del riesgo tributario] en un enfoque holístico y estructurado de la gestión del riesgo son vistas bajo una óptica “más favorable”(R2) por la SARS [la Administración sudafricana] y tienen una menor probabilidad de ser “señaladas” como clientes potenciales de auditorías tributarias”¹⁵.

En el caso del Reino Unido, investigaciones recientemente realizadas por el autor de esta ponencia indican un aumento en la preocupación de las grandes corporaciones acerca del riesgo reputacional directamente asociado con el aumento del cubrimiento mediático y en el escrutinio político de los asuntos tributarios corporativos en esa jurisdicción. Así, aunque el impacto de las posiciones tributarias en la reputación corporativa ya era una preocupación registrada entre estos contribuyentes en 2009¹⁶, en la actualidad se ha convertido en una preocupación intensa y constante.

Esta preocupación también se evidenció entre las empresas en Colombia, pues aproximadamente el 60% de los entrevistados mencionó el riesgo reputacional como un determinante significativo del comportamiento tributario corporativo, y varios entrevistados afirmaron que sus compañías diseñan sus posiciones tributarias buscando prevenir publicidad negativa y daño a la marca. Incluso, como se discute en la sección final de esta ponencia, varios entrevistados

15 Id. Página 89.

16 Elaine Doyle, Jane Frecknall-Hughes & Keith W. Glaister. *Linking ethics and risk management in taxation: evidence from an exploratory study in Ireland and the UK*. Journal of Business Ethics. Mayo de 2009. At. 177.

reportaron que sus corporaciones estaban dispuestas a pagar más impuestos de los exigidos por la ley, con tal de reducir el riesgo reputacional¹⁷.

De acuerdo con los entrevistados por el autor de la ponencia¹⁸, el riesgo reputacional tiene varias aristas en el caso del comportamiento tributario de las corporaciones, pues se usa como parámetro para juzgar la aceptabilidad de una posición tributaria, para involucrar a la junta directiva en la tributación corporativa, y como variable en el diseño de las estrategias y tácticas tributarias corporativas. El riesgo reputacional contribuye a regular el comportamiento tributario, porque las corporaciones desean evitar el impacto económico adverso derivado de la publicidad negativa¹⁹, y, a nivel del personal de la organización, porque los directores de impuestos temen ser estigmatizados²⁰, particularmente en el contexto de redes ocupacionales estrechas como las que caracterizan a los profesionales de la tributación²¹.

Naturalmente, el riesgo reputacional tributario percibido por parte de los grandes contribuyentes corporativos depende del sector económico en el que estos operan, y de su modelo de negocio. En efecto, como lo explican Michelle Hanlon y Joel Slemrod²², y Scott D. Dyreng, Jeffrey L. Hoopes y Jaron H. Wilde²³, los negocios con mayor exposición a consumidores directos y aquellos que actúan como contratistas del Estado tienen una mayor probabilidad de experimentar reacciones más dañinas por parte del mercado frente a noticias tributarias adversas. Adicionalmente, en el caso de Colombia, la mayor participación del Estado en el capital accionario de las grandes empresas (por ejemplo, en el sector de los servicios públicos y en el sector minero-energético), contribuye a aumentar la relevancia del riesgo tributario desde el ángulo reputacional, pues los contribuyentes tienen más incentivos para adoptar un enfoque averso

17 Diego Quiñones Cruz. *supra*, nota 3.

18 Id.

19 Ver, entre otros: Michelle Hanlon & Joel Slemrod. *What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement*. Journal of Public Economics. Febrero de 2009. At. 129. Jeong-Bon Kim, Yinghua Li & Liandong Zhang. *Corporate tax avoidance and stock price crash risk: firm-level analysis*. Journal of Financial Economics. Junio de 2011. At. 639.

20 Sanjit Dhami & Ali al-Nowaihi. *Why do people pay taxes? Prospect theory versus expected utility theory*. Journal of Economic Behavior & Organization. Septiembre de 2007. At. 171. 173.

21 En la investigación de Quiñones (ver nota 3), se reportó evidencias cualitativas acerca de la alta frecuencia de interacciones entre los tributaristas, particularmente a través de organizaciones profesionales, y el alto nivel influencia que los directores de impuestos le atribuyen a dichas interacciones.

22 Michelle Hanlon & Joel Slemrod, *supra*, nota 19.

23 Scott D. Dyreng, Jeffrey L. Hoopes & Jaron H. Wilde. *Public pressure and corporate tax behavior*. Journal of Accounting Research. Marzo de 2016. At. 147.

al riesgo que, presumiblemente, es favorablemente recibido tanto por los actores externos, como por un sector de sus propios accionistas.

Una de las dinámicas comportamentales interesantes respecto al riesgo reputacional es que los patrones de comportamiento de las grandes empresas en esta materia tienden a replicarse entre sus competidores. En efecto, como argumentan Simon Loretz y Pdraig J. Moore²⁴, y HMRC/TNS²⁵, fuerzas como la conformidad grupal y la competencia en el mercado inducen a la imitación entre los competidores, siempre que se concluya que las posturas tributarias adoptadas por el contribuyente de referencia (inevitablemente asociadas a su apetito por el riesgo tributario) signifiquen una ventaja económica, o por lo menos eviten un detrimento relativo.

En este punto es importante anotar que la evidencia empírica acerca de los efectos que la aversión por el riesgo reputacional es ambigua, puesto que, aunque algunos estudios como el de Scott D. Dyreng, Jeffrey L. Hoopes y Jaron H. Wilde indican que los costos reputacionales llevan a modificaciones en el comportamiento de las compañías²⁶, otras investigaciones como la de John Gallemore, Edward L. Maydew y Jacob R. Thornock han encontrado que no hay cambios, o que estos son de carácter temporal²⁷.

Por otra parte, el impacto del riesgo reputacional en el comportamiento tributario de los contribuyentes (y de los asesores) depende de la importancia que estos le otorguen a la percepción del público y/u otros actores relevantes (p.ej. la Administración, los colegas, los competidores, etc.) a la hora de determinar sus estrategias y tácticas tributarias. Esta importancia tiende a variar en función del contexto social y factores como la visibilidad mediática de la tributación, el activismo público frente al tema, y el nivel de conocimiento técnico exhibido por el público, entre otros. Así, la evidencia recopilada por el autor de esta ponencia²⁸ indica que, aunque la mayoría de las grandes compañías en el Reino Unido y en Colombia manifiestan tener en cuenta la percepción del público a la hora de diseñar sus estrategias y tácticas tributarias, una mayor proporción de las mismas tiene en cuenta esta variable en el Reino Unido, donde la tributación corporativa tiene alta exposición mediática y política, que en Colombia, donde la exposición es menor.

24 Simon Loretz & Pdraig J. Moore. *Corporate tax competition between firms*. International Tax and Public Finance. Octubre de 2013. At. 725.

25 HMRC/TNS/BMRB. Exploring large business tax strategy behaviour. (2015).

26 Scott D. Dyreng, Jeffrey L. Hoopes & Jaron H. Wilde, *supra*, nota 23. Página 181.

27 John Gallemore, Edward L. Maydew & Jacob R. Thornock. *The reputational costs of tax avoidance*. Contemporary Accounting Research. Diciembre de 2014. At. 1103.

28 Diego Quiñones Cruz. *supra*, nota 3.

Precisamente, la consciencia acerca del riesgo reputacional se relaciona con la probabilidad que el contribuyente le asigna a que haya una exposición negativa de sus posiciones o su estrategia tributarias en los medios. Por lo tanto, el impacto que la materialización del riesgo pueda tener depende del nivel de visibilidad social que tenga la tributación, y en este sentido Colombia parece ser menos riesgosa que otras jurisdicciones, particularmente las de Europa Occidental y, en menor medida, EE. UU.

No obstante, en el contexto contemporáneo, en el cual la Administración y las políticas tributarias tienden a responder a lo que podría llamarse un sentimiento de indignación popular, la confianza entre las partes de la obligación tributaria también puede verse afectada por lo que ocurra con el público, por lo que es esencial trabajar en la educación tributaria para que la presión pública no distorsione el sistema tributario. Según Keith Brockman²⁹,

“el público también tiene una obligación por asegurarse de que no haya un nivel añadido de desconfianza pública o alegatos infundados sin el conocimiento técnico apropiado que proviene de entender los hechos y la ley aplicable. Esto también es aplicable respecto a los congresistas, las ONG y los profesionales no tributaristas”.

1.5.2. Riesgo financiero directo

Más allá de las consecuencias que tenga la materialización del riesgo tributario visto desde la perspectiva del riesgo reputacional (p.ej. la pérdida de valor de la marca frente a los consumidores o en su cotización de mercado, el daño a las relaciones del contribuyente con el gobierno en materia de contratación pública, o el deterioro de la imagen del contribuyente frente a la Administración), la materialización del riesgo tributario puede tener un impacto directo en las finanzas del contribuyente en la medida en que el incumplimiento tributario da lugar al pago de un mayor impuesto, a la recaptura (reversión) de beneficios tributarios, a la disminución de saldos a favor, a que se acelere un pago antes de lo originalmente presupuestado (en el caso de diferidos), y/o, dependiendo de la situación, al pago de sanciones e intereses.

Si bien en el caso de Colombia la dosimetría de las sanciones tributarias se ha disminuido en el caso de la sanción por inexactitud, el hecho, completamente censurable, de que en ocasiones la Administración acumule la imposición de la sanción por inexactitud con la sanción por devolución improcedente, o con los efectos de la reconfiguración de una transacción en aplicación del régimen

29 Keith Brockman. *Tax risk pendulum: Collaboration vs. uncertainty*. International Tax Review. Agosto 23 de 2017. At. 1. 2. Traducción libre del autor.

de precios de transferencia significa que el impacto del riesgo financiero directo frecuentemente es bastante elevado.

Por otra parte, incluso la perspectiva de la materialización del riesgo tributario puede tener un impacto financiero, puesto que los contribuyentes corporativos obligados a llevar contabilidad pueden verse obligados a constituir provisiones o a revertir posiciones contables en sus estados financieros si creen que están expuestos a posiciones tributarias materialmente riesgosas. En efecto, la gestión del riesgo en materia tributaria está íntimamente vinculada con el enfoque que se le dio a la idea del riesgo en el reporte de la información financiera a partir de la ley Sarbanes-Oxley de 2002. Si bien en dicha ley no se establecieron procedimientos específicos de control del riesgo tributario (más allá de exigir que el CEO de las compañías fuera quien firmara la declaración tributaria de la compañía), sí se fortaleció el principio de que los ejecutivos de las compañías tienen la obligación de implementar mecanismos de control (y evaluarlos) para asegurar que la compañía esté en capacidad de garantizar que registra contablemente sus transacciones de manera apropiada, que los registros se preservan de manera idónea, y que la información registrada provee una representación justa de todos los aspectos que tengan un impacto material en la condición financiera de la compañía. Cuando se traslada este marco de obligaciones a lo tributario, se entiende que un componente esencial de la información que debe ser registrada es el tratamiento tributario que se les asigna a las transacciones, siempre que esta tenga efectos materiales en la posición financiera de la compañía. La ley Sarbanes-Oxley también fue importante para lograr que se les asignara a los auditores internos (vía los comités de auditoría de las juntas directivas) y externos la responsabilidad de examinar los controles internos de la compañía, reportar cualquier debilidad material o incumplimiento normativo que se observe, y, en el caso de la auditoría interna, tomar los correctivos necesarios. Precisamente, los correctivos en cuestión pueden llevar a la constitución de provisiones o a revertir registros contables que implican un nivel de riesgo inaceptable.

Adicionalmente, es importante tener en cuenta que el impacto del riesgo tributario en términos financieros normalmente incluye múltiples períodos, pues una posición tributaria asumida en el año 1 puede seguir teniendo efectos por varios años, no solo en materia de los atributos tributarios arrastrados (p.ej. costo fiscal, depreciación), sino también en materia de pérdidas fiscales, saldos a favor, impuestos con devengo en un período fiscal, pero causación plurianual, etc. Este impacto puede adquirir mayor magnitud cuando el contribuyente, confiando en las posiciones tributarias asumidas inicialmente, adopta posiciones tributarias sucesivas (p.ej. cuando solicita la devolución o compensación de un saldo a favor originado en una posición tributaria riesgosa), pues la

materialización del riesgo frente a la posición inicial tiene un efecto de cascada sobre las posiciones que dependían de esta.

Finalmente, también es importante considerar que, aun cuando el riesgo tributario no se ha materializado, la existencia de posiciones tributarias inciertas (inciertas en el sentido de que no hay certeza acerca de si se entiende que cumplen con las normas o no) puede tener un impacto sobre las finanzas del contribuyente, siempre que la incertidumbre en cuestión lleve al contribuyente a la inacción. En palabras de Catalina Cozmei y Elena Claudia Serban:

“La incertidumbre acerca de la perspectiva de política tributaria disminuye la habilidad de hacer una planeación tributaria efectiva y de crear valor a partir de las sinergias tributarias y el ahorro tributario”³⁰.

2. Análisis de algunos de los factores que inciden en el riesgo tributario a nivel corporativo

2.1 La temporalidad del examen del riesgo tributario en las decisiones corporativas

Uno de los factores que inciden en el riesgo tributario a nivel corporativo es el momento en el que se estudian las consecuencias tributarias de una transacción o serie de transacciones dentro del ciclo de toma de decisiones al interior de las empresas. En esencia, existen tres alternativas: se considera lo tributario antes de que formule un plan de negocios (es decir, lo tributario guía o estructura el plan de negocios), se considera lo tributario al tiempo que se consideran las otras variables comerciales, o se formula el plan de negocios y se considera lo tributario con posterioridad al diseño e implementación del negocio. La diferencia en materia de gestión del riesgo tributario está en si la función tributaria de la empresa (y/o sus asesores) pueden estudiar las consecuencias tributarias de una posición con anticipación y evitar que el riesgo surja o mitigarlo, o si tiene que actuar de manera reactiva.

Como lo indica Daniel Erasmus, uno de los principales errores frente a la gestión del riesgo tributario es adoptar una actitud reactiva y no proactiva frente al riesgo tributario:

“Los contribuyentes tienden a reaccionar frente a los riesgos tributarios. Usualmente, esto se traduce en la exposición a mayores tributos como

30 Catalina Cozmei & Elena Claudia Serban, *supra*, nota 5. Página 1598. Traducción libre del autor.

consecuencia de la imposición de sanciones e intereses, y puede llevar a que haya una relación pobre con el IRS [la administración tributaria]”³¹.

El problema con un enfoque reactivo es que, estando frente a instancias de incumplimiento accidental, el contribuyente y sus asesores siempre están trabajando bajo una óptica de control de daños, intentando identificar y corregir los problemas asociados a posiciones tributarias que ya se han materializado. Si bien en ocasiones el contribuyente alcanza a corregir el error antes de que hacerlo represente problemas serios (en esencia, antes de que la Administración detecte el error, o antes de que la posición tributaria se haya consolidado al incluirla en una declaración), gran parte de las contingencias tributarias materiales surgen precisamente porque el equipo tributario se dio cuenta del error o de la incertidumbre implícita en la posición cuando ya era muy tarde para revertirla o ajustarla. Por supuesto, tampoco es conveniente adoptar un enfoque en el cual la operación de la compañía se paralice hasta que el equipo tributario no crea que tiene certeza acerca de poder haber previsto todos los riesgos tributarios posibles, pues este es un objetivo imposible, y es necesario desarrollar un procedimiento de gestión del riesgo que intente garantizar el cumplimiento y reducir el riesgo, pero que no se convierta en un impedimento para la eficiencia operativa. Naturalmente, esta ponderación se dificulta en regímenes tributarios donde existe una carga desproporcionada de obligaciones formales (principalmente de reporte), a menos de que se cuente con las herramientas tecnológicas que permitan automatizar el cumplimiento de estas obligaciones de manera confiable.

Además de evitar que el incumplimiento tributario se materialice antes de que el equipo tributario pueda tomar los correctivos necesarios, adoptar un enfoque proactivo enfocado en el riesgo tributario también contribuye a aumentar la trazabilidad de los procesos mediante los cuales se estudiaron y se implementaron las distintas posiciones tributarias. De manera que si la Administración eventualmente requiere mayor información, o incluso si se llega a iniciar un proceso de fiscalización, es más fácil para el contribuyente reconstruir el proceso que llevó a la toma de una posición tributaria, y demostrar que para que la decisión se haya tomado, tuvo que pasar varios filtros prudenciales, algo que podría ayudar, por ejemplo, a excluir los elementos típicos de la sanción por inexactitud.

Evadne Bronkhorst y Elze Leask resumen la importancia de tener un enfoque proactivo en cuanto a la gestión del riesgo tributario:

31 Daniel Erasmus. *Seven Sins of Tax Risk Management*. Risk Management. Junio de 2008. At. 18.

“Es recomendable gestionar los riesgos tributarios de una manera proactiva. En otras palabras, la gestión del riesgo tributario debería ser un paso de precaución en lugar de un mecanismo de defensa”³². (576)

De acuerdo a la evidencia obtenida en Reino Unido por el autor de esta ponencia³³, más de la mitad de las compañías de los entrevistados reportaron una transición desde un pasado en el cual la consideración era predominantemente reactiva (donde el riesgo surgía sin que la función tributaria hubiera intervenido), hacia la consideración de las variables tributarias de manera simultánea con las demás variables negociales. Esto significa que no se permite que lo tributario guíe el negocio, ni que lo tributario se considere únicamente cuando ya el riesgo ha surgido. En consecuencia, analizar la viabilidad tributaria de una decisión comercial antes de que se implemente, pero sin que lo tributario haya sido lo que le dio origen a la idea en un primer lugar reduce el riesgo tributario asociado al incumplimiento intencional en aquellos casos en los que el ahorro tributario es el propósito principal de una transacción y se configuran los elementos para que esta sea considerada abuso tributario. Igualmente, poder considerar lo tributario antes de que la operación se implemente reduce el riesgo asociado al incumplimiento accidental cuando no se tuvieron en cuenta las consecuencias tributarias de un plan de negocios o una transacción específica. De manera interesante, la evidencia en el caso colombiano apunta a que también predomina la consideración simultánea de lo tributario con otras variables comerciales, pero con la ventaja comparativa (en términos de gestión del riesgo) de que las grandes empresas parecen estar menos dispuestas a admitir excepciones en las que la consideración no es simultánea. En ese sentido, la dinámica de gestión del riesgo en Colombia involucra un procedimiento de “visto bueno tributario” de las operaciones comerciales aplicado con más homogeneidad que en el Reino Unido en cuanto a la temporalidad. Si bien forzar a las operaciones a pasar este visto bueno puede ralentizar el funcionamiento de la empresa, y significa un mayor costo en términos de asesoría externa, la pérdida en la eficiencia en los procesos se debe ver compensada por la menor exposición al riesgo y la menor necesidad de asumir los costos asociados al litigio.

La práctica de permitir que el área tributaria examine las operaciones antes de que estas se implementen, no solo es una práctica observada en Colombia y en Reino Unido, sino también en otras jurisdicciones. Por ejemplo, según Talya Gail Segal, Milton Segal, y Warren Maroun, los contribuyentes corporativos en

32 Evadne Bronkhorst & Elze Leask. *Business process management as a tax risk identification and management method*. eJournal of Tax Research. Diciembre de 2016. At. 567. 576. Traducción libre del autor.

33 Diego Quiñones Cruz, *supra*, nota 3.

Sudáfrica han reconocido que involucrar al área tributaria en la planeación de las transacciones, por oposición a hacerlo después de que estas ya se hubiesen implementado, contribuye a mejorar la gestión del riesgo tributario:

“Quienes respondieron identificaron que las corporaciones que incluyen a los gerentes de impuestos en la etapa de planeación de las transacciones como parte del ethos corporativo identificaron prácticas de gestión del riesgo tributario notablemente mejores que aquellas que únicamente consultaron a los departamentos de impuestos una vez se había completado la transacción (R2)”³⁴.

2.2. Interacción de la función tributaria con las demás funciones corporativas

Otro aspecto de la gobernanza tributaria al interior de las compañías que juega un rol fundamental en la gestión del riesgo tributario es la interacción entre el equipo tributario de la compañía y las demás unidades dentro de la organización. En efecto, existe una relación directamente proporcional entre la calidad de esta interacción y la solidez de los mecanismos de control interno, particularmente frente al potencial de incumplimiento accidental. La interacción entre el equipo tributario y las demás funciones de la compañía debe ser constante y fluida, no solo para garantizar que el equipo tributario pueda actuar frente a los errores de otras funciones antes de que estos se conviertan en posiciones tributarias definitivas y resolver consultas de manera preventiva, sino primordialmente para que el equipo tributario aumente su entendimiento acerca del negocio, y pueda tomar decisiones más acertadas y estar en mejor capacidad de transmitirle este conocimiento a la Administración. Según Daniel Erasmus:

“La falta de comunicación entre el gerente de impuestos y el resto de la compañía, así como un exceso de confianza en el procesamiento de cifras para preparar las declaraciones de renta son las mayores razones por las cuales el cumplimiento tributario en la mayoría de las empresas únicamente cubre el 40% del total del riesgo tributario en estas organizaciones”³⁵.

En palabras de Keith Brockman, lo que se busca es:

“Comunicación y relaciones fuertes con las unidades de negocios, garantizando que lo tributario tenga “un puesto en la mesa” al inicio de las

34 Talya Gail Segal, Milton Segal & Warren Maroun, *supra*, nota 14. Página 89. Traducción libre del autor.

35 Daniel Erasmus, *supra*, nota 31. Página 1. Traducción libre del autor.

discusiones de planeación, así como entender los atributos comerciales principales de las operaciones”³⁶.

La razón por la cual una interacción positiva entre el equipo tributario y otros departamentos de las empresas es positiva para la gestión del riesgo es porque, si hay confianza entre las partes, y se ve al equipo tributario como un socio, los demás equipos están dispuestos a consultarle a la función tributaria acerca del potencial impacto tributario de sus planes, y a través de estas consultas la empresa tiene la oportunidad de anticiparse a la causación del riesgo, lo cual reduce el riesgo asociado al incumplimiento no intencional. Asimismo, asumiendo que el equipo tributario sea adverso al riesgo tributario, una interacción armoniosa entre las funciones de la empresa puede disminuir el riesgo asociado al incumplimiento intencional, pues se espera que el equipo tributario convenza a los otros equipos de no implementar planes de negocio que involucren el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por el contrario, en las empresas en las que hay fricciones entre el equipo tributario y los demás equipos, es común que el área tributaria sea vista como un enemigo o un obstáculo, y sea marginada de la toma de decisiones, o que sus mandatos sean abiertamente desconocidos. Si el equipo tributario no está al tanto de lo que están planeando las demás funciones y de las dudas tributarias que se presentan en la operación diaria, es altamente probable que el riesgo tributario asociado a ambos tipos de incumplimiento aumente porque la función tributaria no puede aportar conocimiento técnico y tampoco puede censurar operaciones excesivamente riesgosas. No obstante, en aquellos casos en los que el equipo tributario tiene una actitud proclive al riesgo tributario, puede que la existencia de una interacción conflictiva entre los equipos no aumente el riesgo asociado al incumplimiento intencional de la misma manera que cuando las demás funciones confían en un equipo con alto apetito por el riesgo.

La importancia de que exista una relación fluida entre el equipo tributario in house y los demás equipos dentro de las compañías como mecanismo de gestión del riesgo tributario está relacionada con el hecho de que, en una empresa, todas las demás funciones dependen del know-how de la función tributaria para que su labor contribuya y no lesione a la empresa. Según Evadne Bronkhorst y Elze Leask:

“La función tributaria es un cliente interno de todas las otras funciones de la empresa, pues confía en los procesos ejecutados por las otras funciones para producir la información requerida para completar las declaraciones

36 Keith Brockman, supra, nota 29. Página 2. Traducción libre del autor.

*de impuestos y llevar a cabo otras tareas asociadas al cumplimiento tributario*³⁷. (568)

De ahí que estas autoras recomienden como estrategia de gestión del riesgo tributario hacer que el equipo tributario se concentre en administrar procesos (actividades que pueden involucrar múltiples funciones de manera transversal, por ejemplo, el proceso del pago de nómina, o el proceso de compra de insumos), en vez de monitorear funciones de manera separada.³⁸

Como lo señalan Talya Gail Segal, Milton Segal, y Warren Maroun, en su análisis de la gestión del riesgo tributario de las compañías sudafricanas³⁹, una de las formas de promover que todas las áreas de la organización y no únicamente por el equipo tributario se preocupen por la gestión del riesgo tributario es incluir este aspecto dentro de los reportes integrados producidos por la compañía, pues así se traslada el enfoque de lo táctico (el manejo de posiciones tributarias específicas), hacia lo estratégico, y se resalta cuál es el valor añadido que la función tributaria le aporta a la empresa.

Al igual que respecto a la temporalidad de la consideración de los aspectos tributarios en el proceso de toma de decisiones negociales, la evidencia obtenida por el autor de esta ponencia en el Reino Unido y en Colombia indica que la interacción entre los equipos tributarios y otros equipos corporativos ha experimentado una mejoría favorable para la gestión del riesgo tributario, puesto que en ambas jurisdicciones cerca del 70% de los grandes contribuyentes reportan una interacción positiva.

2.3. Incentivos y desincentivos del riesgo para los ejecutivos del equipo tributario

Otro factor que afecta los perfiles de riesgo tributario de los grandes contribuyentes corporativos es el incentivo o desincentivo que se le da a los ejecutivos del equipo tributario *in-house* para adoptar posiciones tributarias riesgosas o para reducir el nivel de riesgo tributario en función de los criterios que usan las compañías para evaluar el desempeño de estos profesionales y/o remunerarlos.

El principal mecanismo mediante el cual se altera la balanza de incentivos del personal de los equipos tributarios es a partir del uso de indicadores clave del desempeño con relación a los cuales se tasa la remuneración variable de estos empleados. Las compañías que usan este tipo de indicadores influyen

37 Evadne Bronkhorst & Elze Leask, *supra*, nota 32. Página 568. Traducción libre del autor.

38 Id. Página 569.

39 Talya Gail Segal, Milton Segal & Warren Maroun, *supra*, nota 14. Página 85.

el comportamiento de sus empleados escogiendo parámetros de evaluación que recompensan la reducción del riesgo tributario (por ejemplo, la reducción de controversias tributarias, la disminución de la magnitud y la frecuencia con la que se deben crear provisiones y reservas asociadas a contingencias tributarias, la exactitud en las predicciones o estimativos acerca de los resultados tributarios, etc.), o acudiendo a aquellos que tienen un efecto inverso (por ejemplo, la reducción de las tarifas efectivas de impuestos, el aumento de los activos tributarios en el diferido o de las devoluciones y créditos, etc.).

En efecto, como lo argumentan múltiples estudios⁴⁰, los indicadores que atan la remuneración y/o las posibilidades de promoción dentro del escalafón corporativo a la disminución de la carga tributaria tienden a relacionarse con un aumento en el riesgo tributario. Si bien las reducciones de las tarifas efectivas (sea en términos del gasto tributario en el estado de resultados, o en los flujos de caja asociados al pago de impuestos) no necesariamente están asociadas a comportamientos riesgosos, la presión por cumplir el objetivo de disminuir la carga tributaria puede llevar a los directores de impuestos a adoptar una cultura tributaria que ignora el cumplimiento tributario o se le resiste, siempre que este implique más pagos tributarios.

Al contrario, cuando se recompensa el cumplimiento tributario *per se* (sin importar el gasto tributario) o la reducción del riesgo, se disminuye el nivel de riesgo tributario porque existe una mayor probabilidad de que se privilegie el cumplimiento tributario por encima del ahorro tributario y así se reduzca el riesgo tributario asociado al incumplimiento accidental, así como una menor probabilidad de que los ejecutivos tributarios adopten prácticas que impliquen la tolerancia del riesgo tributario asociado al incumplimiento intencional.

Las investigaciones llevadas a cabo por el autor de esta ponencia revelaron diferencias importantes en la gestión del riesgo tributario asociado a los incentivos de los empleados del equipo tributario entre las grandes compañías del Reino Unido y aquellas de Colombia, puesto que, mientras que en la primera jurisdicción se reportó una disminución importante de los indicadores del desempeño atados al ahorro tributario (únicamente una cuarta parte de los directores de impuestos manifestaron que sus compañías usaban este tipo de indicadores para remunerar/evaluar a sus equipos), en Colombia el uso de indicadores asociados al ahorro

40 Ver: Christopher S. Armstrong, Jennifer L. Blouin & David F. Larcker. *The incentives for tax planning*. Journal of Accounting and Economics. Febrero de 2012. At. 391. Fabio B. Gaertner. *CEO after-tax compensation incentives and corporate tax avoidance*. Contemporary Accounting Research. Abril de 2014. At. 1077. Grantley Taylor & Grant Richardson. *Incentives for corporate tax planning and reporting: empirical evidence from Australia*. Journal of Contemporary Accounting & Economics. Abril de 2014. At. 1.

tributario es una práctica mayoritaria dentro del 60% de empresas analizadas que acuden a indicadores tributarios para la remuneración de su personal⁴¹.

No obstante, la tendencia en ambas jurisdicciones apunta a la reducción del uso de indicadores centrados en el ahorro tributario, ya sea porque estos se reemplazan por indicadores no tributarios, o por indicadores tributarios compatibles con una reducción del riesgo tributario. En ese sentido, se puede afirmar que este aspecto de la gestión del riesgo tributario está mejorando.

2.4. Mecanismos de control del equipo tributario

Aparte de la forma en la que se remunera a los miembros del equipo tributario, el riesgo tributario de las grandes empresas también se ve afectado por el tipo de mecanismos de supervisión que se establecen para este tipo de ejecutivos. Así, la escogencia de la figura o institución que supervisa a los equipos tributarios *in-house* influye en la gestión del riesgo tributario porque mientras un mecanismo de control robusto puede disminuir el riesgo, censurando las posiciones intencionalmente riesgosas, prestando un escenario para que el equipo tributario pueda explicar sus decisiones y ver si una perspectiva externa al equipo revela factores que no habían sido considerados, o detectando errores (instancias de incumplimiento accidental) inobservados por el equipo tributario. Por el contrario, si no hay mecanismos de control sólidos, o si quien debe controlar tiene un apetito de riesgo mayor o una capacidad técnica menor que el equipo tributario, la gestión del riesgo es inadecuada y el riesgo permanece intacto o se incrementa.

Tanto en el Reino Unido como en Colombia, los hallazgos obtenidos por el autor⁴² revelaron la existencia de mecanismos de control que no son idóneos para la gestión del riesgo tributario. En efecto, la práctica evidenciada por parte de la mayor parte de las compañías consiste en que los equipos tributarios están subordinados a los directores financieros de sus compañías. Esta estructura jerárquica no contribuye a mitigar el riesgo tributario porque introduce la posibilidad de que la visión financiera de los tributos como un costo ordinario, o como una posibilidad de generación de utilidades (si se piensa maximizar los beneficios tributarios) choque con la óptica de lo tributario como una cuestión regulatoria en la que prima el cumplimiento. Es posible - y fácil de vislumbrar - que las consideraciones financieras del impacto del gasto tributario en los indicadores financieros debiliten la capacidad y/o intención de la función financiera de verificar que la función tributaria esté gestionando el riesgo tributario correctamente, particularmente si el mantener el riesgo a raya implica mantener un nivel de

41 Diego Quiñones Cruz, *supra*, nota 3.

42 Id.

gastos considerable (como es el caso en países con alta tributación corporativa y con costos de cumplimiento altos).

El hecho de que los CFO estén en la cima de la jerarquía financiera de la mayoría de grandes compañías no implica que estos ejecutivos siempre sean idóneos para supervisar y/o evaluar la función tributaria, principalmente por dos motivos: en primer lugar, los CFO usualmente son expertos en finanzas y no especialistas en tributación; en segundo lugar, su posición de jefes de la función financiera (y no solo la función tributaria) hace que los CFO se aproximen a lo tributario desde una óptica de gestión monetaria, que solo contempla el cumplimiento de la ley de manera tangencial (en la medida en que tenga un impacto en los ingresos y egresos de la compañía), pero no como un objetivo en sí mismo. Respecto al primer punto, la naturaleza técnica de la función tributaria, que involucra conocer un cuerpo de normas en constante crecimiento (particularmente en materia de reglamentos) y, por lo menos en países como Colombia, en constante modificación, hace que sea improbable que un ejecutivo que esté a cargo de todas las finanzas de una empresa sea un especialista en tributación y/o que, aun siéndolo, le pueda dedicar el tiempo necesario para que se pueda afirmar que este sea el empleado más experto de la compañía en este campo, y quien tenga el mayor conocimiento de las particularidades de la función tributaria en la organización. En cuanto al segundo punto, la dificultad en términos de gestión del riesgo es que el interés por prevenir que la función tributaria disminuya la utilidad de la compañía (o por hacer que la aumente) lleve a que los directivos de los departamentos de finanzas presionen a los equipos tributarios a adoptar un mayor nivel de riesgo tributario, o a que quienes deberían mejorar la gestión del riesgo a través de su intervención imparcial (pues en muchas ocasiones no estuvieron involucrados en la implementación y diseño de las posiciones tributarias tan directamente como el equipo tributario), no examinen las posiciones de manera crítica.

Idealmente, los equipos tributarios deberían tener autonomía funcional y reportarle únicamente a la junta directiva y/o a los entes de auditoría externa. No obstante, para que esta práctica de gestión de riesgo funcione de manera idónea se requiere que las juntas directivas estén en capacidad de ejercer su labor de escrutinio técnico, la ejerzan efectivamente, y que los auditores externos se enfoquen en el cumplimiento y no exclusivamente en el ahorro tributario, pues de lo contrario pueden replicar el conflicto de intereses descrito en los párrafos anteriores con relación a los CFO, con el agravante de que la mayor experticia técnica de los asesores, cuando se combina con un enfoque que subordina el cumplimiento a la disminución de la carga tributaria, puede aumentar el riesgo de incumplimiento intencional notablemente.

2.5. Manejo de la función tributaria contratada a personal externo

Los factores organizacionales que han sido discutidos hasta este punto se refieren principalmente a una función tributaria que es llevada a cabo predominantemente por equipos *in-house*. Cuando parte de la función tributaria es contratada a personal externo, la gestión del riesgo tributario adquiere una dimensión adicional en la necesidad de controlar que los asesores tributarios efectivamente actúen como intermediarios del cumplimiento, que sus prácticas sean lo suficientemente diligentes para evitar el riesgo de incumplimiento accidental, y que los asesores no avalen ni promocionen el riesgo de incumplimiento intencional.

Por una parte, existe evidencia de que los contribuyentes que contratan asesores tributarios externos para servicios distintos a la auditoría cuentan con mejores controles tributarios internos y tienen una menor probabilidad de manipular sus utilidades⁴³, todo lo cual debe contribuir a un menor riesgo tributario y a una mejor perspectiva de cumplimiento, por supuesto, asumiendo que los asesores no hayan sido contratados con el propósito de aconsejar estrategias de planeación riesgosas o para adelantar litigios inviables. Está claro que contar con asesores externos técnicamente preparados puede contribuir en gran medida a gestionar el riesgo, pues los asesores pueden suministrar certeza frente a las posiciones tributarias inciertas, ayudar a evaluar la incertidumbre y decidir si se debe adelantar un litigio, también analizar las prácticas y posiciones existentes para optimizarlas. Lo importante en todos los casos es que el contribuyente conozca de antemano el nivel de riesgo del asesor, que el asesor tenga la capacidad de autorregularse, que las instituciones profesionales a las que pertenezca y el ordenamiento contribuyan a esa regulación - un aspecto en el que Colombia debe mejorar.

Lo que no se quiere es que se presente un fenómeno que, según los directores de impuestos entrevistados por el autor de esta ponencia⁴⁴, tiene lugar tanto en el Reino Unido como en Colombia: que algunos asesores estén dispuestos a variar su comportamiento o actitud como una función de una percibida necesidad de satisfacer las preferencias de los clientes y mantener la relación comercial (o maximizar los resultados de esta), independientemente de lo que esto implique en términos del riesgo tributario y la importancia que se le otorgue al cumplimiento.

43 Lisa De Simone, Richard C. Sansing & Jeri K. Seidman. *When are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial?* Accounting Review. Mes de 2013. At. 1971.

44 Diego Quiñones Cruz, *supra*, nota 3.

Por supuesto, la responsabilidad por el cumplimiento y la gestión del riesgo tampoco puede recaer exclusivamente en los asesores externos. Asimismo, es importante reconocer que la posibilidad de que haya incumplimiento accidental no se elimina por el hecho de contar con asesores externos centrados en el cumplimiento como objetivo, pues estos también se ven afectados por la calidad de las normas y su nivel de complejidad, de manera que aún en presencia de los asesores con las mejores intenciones y la mejor preparación técnica, también puede haber errores, y por ello mismo es necesario que el contribuyente cuente dentro de su estructura interna con la capacidad de evaluar y monitorear el trabajo de sus contratistas, de manera que haya un mecanismo de verificación de doble vía. Este punto es clave en el contexto contemporáneo, donde la arquitectura del sistema de derecho tributario internacional está cambiando de una manera profunda a partir de los planes del enfoque unificado y el mecanismo antierosión de la base global planteados por la OCDE, y en jurisdicciones como Colombia, donde las normas cambian con frecuencia, y cada vez se producen más normas secundarias (decretos y resoluciones). Como lo recuerda Keith Brockman:

“Desafortunadamente, la tributación internacional es muy compleja y difícil de entender, incluso para aquellos tributaristas altamente competentes en su aplicación”⁴⁵. (2)

2.6. Intervención de la junta directiva en la función tributaria

Teniendo en cuenta la importancia de los mecanismos de control del equipo tributario de las compañías, otro factor importante para las dinámicas del riesgo tributario en los contribuyentes corporativos es el rol que se le asigna a las juntas directivas con relación a la función tributaria.

La importancia del rol de las juntas directivas en materia de control interno del riesgo tributario ha sido identificada desde los primeros años en los que el riesgo tributario adquirió prominencia en el debate regulatorio. Así, como lo recuerda Wunder⁴⁶, ya en 2003, administraciones tributarias comprometidas con la regulación tributaria centrada en el riesgo como la ATO (la Oficina de Tributación Australiana) ya habían puesto en marcha campañas para incrementar el involucramiento de las juntas directivas en el gobierno tributario de sus compañías. (15) Asimismo, según Roman Lanis y Grant Richardson, las juntas directivas tienen una importancia central para el riesgo tributario pues actúan como órganos de control interno:

45 Keith Brockman, *supra*, nota 29. Página 2. Traducción libre del autor.

46 Haroldene F. Wunder. *Tax risk management and the multinational enterprise*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Mes de 2009. At. 14.

... los sistemas de decisión apropiados que separan la gerencia (inicio e implementación) y el control (ratificación y monitoreo) de las decisiones importantes en todos los niveles de la corporación son necesarios. La junta directiva es uno de esos sistemas de decisión: es un instrumento significativo de gobierno corporativo usado para ratificar y monitorear las decisiones más importantes de la compañía...⁴⁷.

El impacto de las juntas directivas en la gestión del riesgo tributario depende principalmente de tres factores: 1. El grado de su involucramiento en los asuntos tributarios de sus compañías, 2. El nivel de activismo a la hora de monitorear la labor del equipo tributario interno y de los asesores tributarios externos, y 3. El tono de la junta respecto a la cultura tributaria de la empresa. En cuanto al involucramiento, entre más compenetrada esté la junta con los asuntos tributarios de la compañía, más capacidad tienen para conocer las posiciones tributarias y las prácticas tributarias de la misma, lo cual le permite, desde su lugar de autoridad máxima, vetar las posiciones o prácticas que se estimen sean demasiado riesgosas, y revisar el trabajo de la función tributaria para actuar como una fuente adicional de verificación de que no se hayan cometido errores que lleven al incumplimiento accidental. Por su parte, el nivel de activismo de la junta determina qué tan dispuesta está a ejercer su facultad de control y examinar críticamente el trabajo del equipo tributario y de los asesores externos. Si no hay voluntad de cuestionar y la actitud que se asume es pasiva, no hay control efectivo. Por supuesto, para que haya un control activo se requiere conocimiento técnico e interés por lo tributario, y estos elementos no siempre están presentes. Finalmente, en el caso del tono de la junta, lo que cambia el perfil de riesgo de la compañía es la forma en la que la junta dirige la estrategia tributaria de la empresa y el tipo de señales que emite respecto a la forma en la que la compañía va a aproximarse al cumplimiento tributario y a la forma en la que la organización va a interactuar con la Administración. Estas señales crean normas organizacionales que modelan el comportamiento de los equipos tributarios y de los demás equipos cuando se enfrentan a algún aspecto tributario y deben referirse, tanto al riesgo estratégico, como al riesgo táctico, cuando lo que se emite son mensajes acerca de transacciones y posiciones particulares. Por ejemplo, si la junta adopta un tono según el cual el cumplimiento tributario es una prioridad para la organización, se aumenta la legitimidad interna de la función tributaria y se reduce el riesgo de incumplimiento accidental. Por el contrario, si la junta envía el mensaje de que lo más importante es la rentabilidad y el ahorro tributario, puede que la organización experimente un aumento en el riesgo de

47 Roman Lanis & Grant Richardson. *The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness*. Journal of Accounting and Public Policy, Mes de 2011. At. 50. 54.

incumplimiento intencional, o que se adopten prácticas según las cuales se toleran posiciones de incumplimiento, siempre que estas tengan baja probabilidad de ser fiscalizadas efectivamente.

En cuanto a los hallazgos empíricos del autor, estos evidencian diferencias importantes en cuanto al grado de involucramiento de las juntas en los asuntos tributarios de las compañías, pues la gran mayoría de las compañías en el Reino Unido tienen juntas que sí se involucran, mientras que en el caso colombiano cerca de dos terceras partes de las compañías analizadas exhiben poco o ningún involucramiento⁴⁸. Esta diferencia, que implica que hay una menor capacidad de gestión del riesgo en las empresas colombianas, puede estar asociada con el hecho de que en Colombia operan más subsidiarias que en el Reino Unido, y la interacción entre las juntas locales y las juntas de la matriz plantea retos particulares, pero también tiene que ver con la mayor visibilidad social de la tributación corporativa en el Reino Unido y la correlación entre el riesgo tributario y el riesgo reputacional a la que se ha hecho referencia en otras secciones de esta ponencia. Finalmente, también es probable que esta diferencia sea atribuible en alguna medida a los esfuerzos de la Administración en el Reino Unido por crear canales de interacción directos con estos órganos sociales, algo que no se ha desarrollado con la misma intensidad en Colombia.

2.7. Definición de los parámetros para detectar y medir el riesgo tributario

Más allá de los factores de agencia relacionados al equipo tributario, los asesores externos, y las juntas directivas, otra de las áreas que tiene un impacto significativo en determinar el riesgo tributario de una empresa es la forma en la que cada organización detecta y evalúa el riesgo.

Precisamente, una de las mayores dificultades en la gestión del riesgo tributario está en el establecimiento de los parámetros para su evaluación, pues estos deben ser capaces de medir adecuadamente el aspecto que se quiere operacionalizar (p.ej. el impacto financiero, la probabilidad de materialización, el marco temporal al que se refiere el riesgo, etc.) frente a cada posición o práctica, a la vez que deben ser lo suficientemente confiables para ser aplicados frente a cualquier posición o práctica, más allá de sus características específicas.

Aunque los procedimientos que establece cada compañía para detectar y evaluar el riesgo tributario difieren en función, entre otros, de la tecnología informática de cada compañía, su estructura organizacional, el tipo de negocios que

48 Diego Quiñones Cruz, *supra*, nota 3.

lleva a cabo, la metodología general que se usa para el manejo del riesgo en la organización, y las exigencias de los ordenamientos regulatorios aplicables. Por tanto en un nivel más general lo que importa es entender si la empresa cuenta con un procedimiento establecido para este propósito, si el procedimiento se aplica de la misma manera frente a cada posición tributaria, y cuáles son las debilidades y fortaleza del mismo.

Por ejemplo, en las investigaciones llevadas a cabo por el autor de esta ponencia⁴⁹, se identificó que, aunque algunas de las grandes compañías analizadas en Colombia sí cuentan con procedimientos estructurados de detección y evaluación del riesgo tributario que están diseñados para ser aplicados de la misma manera frente a cualquier posición tributaria. Otras compañías combinan el uso de este tipo de procedimientos estrictos con la evaluación caso por caso y abiertamente subjetiva (basada en la experiencia y el instinto del profesional que analiza) de los directores de impuestos. Sin embargo, la mayoría de las grandes compañías estudiadas en Colombia tienden a evaluar el riesgo tributario de una manera más flexible, confiando en el instinto y la experiencia de los integrantes de sus equipos tributarios para analizar cada operación.

En el caso de los procedimientos estructurados, una de las alternativas más populares es esquematizar el riesgo a partir de la metodología COSO (Enterprise Risk Management – Integrated Framework del Committee of Sponsoring Organizations), que se aplica para el análisis de distintos tipos de riesgo corporativo. Como lo describe Wunder⁵⁰, quien acude a la forma en la que el TRM de Price Waterhouse Coopers (un texto original de 2004) aplicó el COSO al riesgo tributario, esta segmentación parte de identificar cuatro tipos de áreas específicas de riesgo: Riesgo transaccional (el riesgo asociado a transacciones puntuales como reorganizaciones empresariales), riesgo operativo (el riesgo asociado a las operaciones del día a día), el riesgo de cumplimiento (riesgo asociado a la calidad del registro de las transacciones y de los controles internos, así como a los cambios inesperados en las normas), y a tres áreas genéricas del riesgo: riesgo del portafolio (combinación de distintos tipos de riesgo), el riesgo de la gestión/gerencia (básicamente lo que en términos económicos como el riesgo de agencia, asociado a los recursos humanos), y el riesgo reputacional. Normalmente, este tipo de metodologías generales de gestión del riesgo se ajustan para el riesgo tributario y se implementan acudiendo a la tecnología propia de cada empresa, usualmente combinando el software de reporte contable con software de gestión de riesgo.

49 Id.

50 Haroldene F. Wunder, *supra*, nota 46. Página 16.

Si bien el uso de procedimientos estandarizados para la detección y evaluación del riesgo puede resultar inadecuado para analizar posiciones tributarias únicas y, en ocasiones, la misma naturaleza indeterminada de las normas y la incertidumbre acerca del resultado de los procesos de fiscalización y de manejo de las disputas tributarias implican que no se pueda evaluar el riesgo sin un grado de subjetividad, desechar el uso de procedimientos estandarizados para confiar en análisis caso por caso puramente subjetivos es complicado para la gestión del riesgo tributario, pues la tarea se personaliza. Esto implica que puede que los criterios que se usaron para clasificar a una posición no sean utilizados de una manera consistente en el futuro, o incluso que se usen criterios distintos, especialmente si quien realiza el análisis es una persona distinta. Esta heterogeneidad en las prácticas de detección y evaluación del riesgo dificulta la metarregulación y la regulación asistida por parte de la Administración, así como el control del equipo tributario por parte de auditores externos, porque quienes no estuvieron presentes en el análisis original no pueden reconstruir (y a veces tampoco entender) cómo fue evaluada una posición. Asimismo, la ausencia de procedimientos estandarizados puede dar lugar a alertas en los procesos de due diligence.

3. El riesgo tributario como guía de la acción de la administración tributaria

Como lo explican Catalina Cozmei y Elena Claudia Serban⁵¹, así como el riesgo tributario tiene múltiples facetas para los contribuyentes, también las tiene desde la óptica de la Administración, puesto que, a pesar de que el riesgo tributario más evidente es el riesgo de que los contribuyentes incumplan con sus obligaciones (formales o sustantivas), dicho riesgo puede ser segmentado entre el riesgo del impago, el riesgo de la inexactitud en las declaraciones, y el riesgo de la economía sumergida. Asimismo, la Administración también puede entender que hay riesgo tributario cuando sus expectativas de recaudo son inciertas (por ejemplo, cuando se está en los primeros períodos gravables después de una reforma tributaria). Este último factor puede ser clave en el caso de Colombia, no solo por la frecuencia con la que se modifica el ordenamiento tributario, sino también porque la forma en la que se ha tutelado la confianza legítima en nuestro ordenamiento no ha sido uniforme, y en muchos casos contribuye a empeorar la situación de inseguridad jurídica.

51 Catalina Cozmei & Elena Claudia Serban, *supra*, nota 5.

El enfoque en el riesgo no es una característica exclusiva de las administraciones tributarias de las economías avanzadas, de hecho, el Servicio de Rentas de Sudáfrica (SARS), una jurisdicción con bastantes similitudes con Colombia, cambió su estrategia en 2015, para orientarla hacia la gestión del riesgo. En palabras de Talya Gail Segal, Milton Segal, y Warren Maroun, la filosofía del SARS consiste en que la implementación de prácticas de gestión del riesgo tributario por parte de los contribuyentes corporativos puede reducir su perfil de riesgo, y disminuir la necesidad de llevar a cabo auditorías intensivas⁵².

El enfoque en el riesgo tributario implica que la labor tradicional de la Administración debe adaptarse, tanto en términos de recursos humanos (p.ej. complementando la experticia tributaria con experticia en el análisis de datos, experticia en análisis comportamental, experticia investigativa, y experticia en la gestión de riesgos), como en términos de tecnología, pues usar el riesgo como herramienta de política regulatoria requiere contar con la capacidad técnica para recolectar y entender datos⁵³. Si bien las herramientas tecnológicas tienen la habilidad de recopilar, procesar datos, mostrar tendencias y anomalías, se necesita intervención humana para establecer estrategias, ajustes normativos, implementar las medidas que sean necesarias (por ejemplo, auditar, fiscalizar, litigar, consultar a los contribuyentes o a los gremios y asesores, establecer dinámicas de cumplimiento cooperativo, etc.), y para actualizar el sistema de gestión del riesgo en función de las experiencias positivas o negativas que tengan lugar.

Aunque las herramientas de análisis del riesgo pueden ser utilizadas dentro del contexto de distintos enfoques regulatorios (p.ej. dentro de un enfoque cooperativo o dentro de un enfoque adversarial), basar las decisiones de la Administración en el riesgo tributario acarrea la necesidad de cambiar la mentalidad de la Administración, que tiene que interesarse mucho más en entender lo que motiva el comportamiento de los contribuyentes, pues su objetivo, más allá del recaudo, pasa a ser la modificación y gestión del comportamiento de los regulados. En efecto, un enfoque basado en el riesgo espera que haya buenos resultados en términos del recaudo, pero esto se ve como una consecuencia de la mejora en el cumplimiento, más que como el objetivo primario, y la mejora en el cumplimiento se entiende como dependiente del cambio comportamental⁵⁴.

52 Talya Gail Segal, Milton Segal & Warren Maroun, *supra*, nota 14. Páginas. 84-85.

53 Lennart Wittberg, Sweden, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 79-83. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick, ed., World Bank Publications, (2011).

54 Jon Hornstra, The Netherlands, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 83-91. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick, Ed., World Bank Publications. (2011).

3.1. Regulación reactiva vs. Regulación preventiva

Uno de los puntos centrales con relación al riesgo tributario visto desde la óptica de la Administración es si la Administración decide concentrar sus recursos en el incumplimiento tributario materializado, o en el potencial de que este ocurra. En esencia, decidir si asume una postura proactiva o reactiva frente al riesgo tributario.

Tradicionalmente, el modelo regulatorio de la administración tributaria ha sido reactivo, pues se ha basado en la celebración de auditorías ex post facto, lo que significa que se pretende fiscalizar al contribuyente una vez se ha detectado un incumplimiento consolidado. De ahí que la función fiscalizadora normalmente esté trabajando contra el reloj, teniendo que detectar el incumplimiento y construir los elementos probatorios y la teoría del caso antes de prescriba el término para que se profieran los actos administrativos necesarios después de presentada la declaración. Parte de lo que ha cambiado en la regulación tributaria a medida que esta se ha concentrado en mayor medida en el riesgo tributario es que la Administración busca adoptar un enfoque más proactivo frente al riesgo, con el objetivo de identificar el potencial incumplimiento por parte de los regulados, antes de que este se materialice.

En un enfoque tradicional, la Administración parte de la existencia de mandatos legales (las normas tributarias aplicables) y confía en detectar los incumplimientos de dichos mandatos para penalizarlos. En un enfoque administrativo basado en el riesgo tributario, la Administración intenta anticiparse al incumplimiento o, por lo menos, beneficiarse de la correlación esperada entre los perfiles de riesgo y el comportamiento de los contribuyentes para detectar de manera más eficiente el incumplimiento. Dependiendo de si el enfoque basado en el riesgo subsiste bajo una dinámica de regulación adversarial, o una dinámica cooperativa, puede que se use el riesgo para perfeccionar la capacidad de fiscalización y aumentar la disuasión, o para segmentar a los contribuyentes y a sus posiciones tributarias de manera que se facilite la interacción entre las partes y se pueda trabajar en tiempo real para evitar que el incumplimiento se materialice.

3.2. Responsividad basada en el riesgo

Una de las principales razones por las cuales las administraciones tributarias pueden escoger enfocar su estrategia regulatoria en el riesgo tributario es para poder actuar de manera responsiva. Según Michael Wenzel⁵⁵, en un esquema de regulación responsiva, el regulador utiliza diferentes enfoques y herramientas para dirigirse a cada regulado específico. A diferencia de otros esquemas donde

55 Michael Wenzel. *The Multiplicity of Taxpayer Identities and Their Implications for Tax Ethics*. Law & Policy. Enero de 2007. At. 31.

la regulación es homogénea, bajo la regulación responsiva la regulación se configura a la medida de las características que diferencian a cada sujeto regulatorio. En particular, la regulación se adapta al comportamiento del regulado en términos de su historial de cumplimiento, y a los factores estructurales que tengan una conexión con el potencial de que el regulado cumpla las normas aplicables (es decir, a su perfil de riesgo), o que estén asociados a la probabilidad de que el regulado pueda autorregularse o ser regulado exitosamente.

La filosofía detrás del enfoque de la Administración en el riesgo tributario está basada principalmente en la búsqueda de mayor eficiencia regulatoria, pues se pretende clasificar a los contribuyentes en función de su perfil de riesgo y, posteriormente, usar esta clasificación para asignarle mayores recursos a los contribuyentes de alto riesgo. Como lo argumenta Barbone:

“El impacto de las auditorías críticamente depende de una estrategia de auditoría apropiadamente diseñada enfocada en los contribuyentes de alto riesgo para proveer el resultado más efectivo en términos de costos”⁵⁶. (ix)

Adicionalmente, se busca que la implementación de un sistema de regulación responsiva también tenga efectos positivos en términos del cumplimiento voluntario por parte de los regulados, en la medida en que es más probable que estos cumplan voluntariamente cuando sienten que hay una correlación entre su comportamiento y la forma en la que los trata el regulador, y cuando perciben que el regulador se adapta a sus necesidades específicas, pues ambos sentimientos contribuyen a crear una impresión de que el sistema es procedimentalmente justo y a mejorar la legitimidad de la autoridad.

El vínculo entre el riesgo tributario y la responsividad radica en que la Administración se basa en el perfil de riesgo que ha elaborado respecto de un contribuyente para determinar cómo regularlo, tanto con relación al tipo de intervenciones requeridas, como a su intensidad. Así, si se categoriza a un contribuyente como de alto riesgo, la Administración adopta tácticas regulatorias más verticales, de mayor intensidad, y más enfocadas en la auditoría, la fiscalización, y la penalización. Por el contrario, cuando un sistema responsivo debe tratar con un contribuyente que ha sido perfilado como de menor riesgo, el enfoque de la regulación es más horizontal, menos intenso, y más concentrado en la regulación asistida o incluso en la metarregulación (la regulación de la autorregulación).

56 Luca Barbone, Foreword, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, ix-x. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick, ed., World Bank Publications. (2011). Traducción libre del autor.

Desde el punto de vista de los contribuyentes y la eficiencia, la expectativa es que, si la Administración adopta una regulación responsiva basada en el riesgo, se reduzcan los costos de cumplimiento puesto que no se tienen que gastar recursos en fiscalizaciones innecesarias, sino únicamente en la discusión de posiciones y/o prácticas riesgosas. No obstante, si el contribuyente decide mantener un perfil de riesgo alto, no hay ninguna reducción en los costos de cumplimiento, puesto que la Administración lo identifica como un contribuyente que requiere intervenciones intensivas, y lo somete a procesos de fiscalización continuos. De ahí que la responsividad basada en el riesgo incentive una reducción en el riesgo tributario en el caso de los contribuyentes interesados en aumentar la eficiencia de sus organizaciones.

Más allá de la pretensión de hacer más eficiente a la función de la Administración, la idea de ajustar la respuesta del regulador a las características particulares de cada regulado contribuye a mejorar la justicia del sistema regulatorio porque desarrolla el principio de equidad, garantizando un trato diferenciado para contribuyentes con distintas características. Como se explicó en párrafos anteriores, esta personalización de la regulación tiene el potencial de mejorar el cumplimiento tributario voluntario, en la medida en que los contribuyentes confían más en una Administración que, sienten, se ha tomado el trabajo de entender su perfil, y que reacciona con reciprocidad a la manera en la que ellos (y sus pares) cumplen sus obligaciones. El problema es que para que estas conexiones teóricas se materialicen en la práctica, los criterios que utilice la Administración para ajustar sus respuestas deben ser precisos, y la evaluación de cada contribuyente bajo los mismos debe ser uniforme, técnica e imparcial. Aunque el uso del riesgo tributario como parámetro de regulación responsiva potencialmente cumple con los requisitos señalados anteriormente, y claramente es preferible al uso de otros criterios como el potencial de generación de recaudo, o la visibilidad mediática o política del contribuyente, se requiere trabajar en múltiples frentes para que el riesgo tributario sea evaluado de una manera que verdaderamente refleje la capacidad de autorregulación y la calidad del cumplimiento de los contribuyentes, pues la experiencia demuestra que incluso las administraciones más avanzadas tienen dificultades en este sentido.

En cuanto al efecto de adoptar un enfoque regulatorio basado en el riesgo tributario sobre las normas personales y sociales de tributación de los contribuyentes, se parte de la idea de que si la acción de la Administración está correctamente dirigida a fiscalizar únicamente a los contribuyentes de alto riesgo, la generalidad de los contribuyentes experimentará un aumento en su cumplimiento voluntario porque a.) Perciben que los casos de incumplimiento tributario son detectados y fiscalizados b.) Porque perciben que la probabilidad de

detección y sanción del incumplimiento es mayor en un sistema en el cual la Administración proactivamente busca atajar el riesgo, y en el cual, debido a la disminución de la fiscalización de contribuyentes de bajo riesgo, esta cuenta con más recursos para utilizar frente a los contribuyentes más agresivos. Charles Vellutini resume este punto:

“Primero, las auditorías se usan para detectar y remediar los casos individuales de incumplimiento...Segundo, las auditorías promueven el cumplimiento voluntario al aumentar la probabilidad de detección y las sanciones para los contribuyentes incumplidos. Este impacto depende de manera crítica en que haya una estrategia de selección de auditorías propiamente diseñada y que se enfoque en los contribuyentes de alto riesgo”⁵⁷.

Uno de los factores importantes para que una administración tributaria tenga éxito en su transición hacia la regulación basada en el riesgo es la calidad de la información. En efecto, se necesita información precisa y oportuna acerca de las características estructurales y comportamentales que permitan categorizar a los contribuyentes por perfiles de riesgo, y adicionalmente se requiere información que permita analizar si las posiciones y prácticas tributarias de los contribuyentes, individualmente consideradas, son riesgosas o no. Puesto que Colombia ya cuenta con los reportes de información exógena y con otras múltiples fuentes de información, como la documentación comprobatoria de precios de transferencia y los reportes país por país, se requiere fortalecer la capacidad de análisis de big data de la Administración, por ejemplo, a través de la inteligencia artificial. Adicionalmente, es necesario reenfocar los reportes de información suministrados por el propio contribuyente hacia la revelación de posiciones riesgosas y hacia la revelación de los procesos de control tributario y los demás factores que permitan categorizar su riesgo tributario. Por supuesto, el cumplimiento de estos requisitos de revelación es una fuente latente de disputas tributarias (particularmente en lo que se refiere a la definición de lo que constituye una posición riesgosa reportable).

Es importante tener claro que para que una transición hacia un modelo de regulación tributaria basada en el riesgo tributario tenga éxito, se requieren transformaciones profundas no solo de parte de la Administración, sino también de los contribuyentes y de los asesores tributarios. Adicionalmente, estas transformaciones deben estar acompañadas de cambios en el marco normativo que respondan a las características estructurales de cada jurisdicción, incluidas

57 Charles Vellutini, *Key Principles of Risk-Based Audits*, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 13-23. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick, ed., World Bank Publications. (2011). Página 15. Traducción libre del autor.

las que se refieren a las normas personales y sociales acerca de la tributación. Según Khwaja,

“La experiencia regional con los sistemas de evaluación basados en el riesgo ha demostrado que la reforma cultural e institucional está en el centro de una implementación exitosa”⁵⁸. (5)

3.3. Regulación vertical vs. Regulación asistida vs. Metarregulación (regulación prudencial)

Como se explicó en la sección anterior, el vínculo entre el riesgo tributario y la regulación responsiva está estructurado alrededor de la idea de que la Administración tiene a su disposición distintos enfoques regulatorios para tratar a sujetos regulatorios con distintas características y distintos perfiles de riesgo. Aunque existen demasiados modelos regulatorios para intentar explicar en esta ponencia, estos se pueden categorizar dentro de uno o más de tres estrategias regulatorias: la regulación vertical, y dos variantes de regulación horizontal: la regulación asistida y la metarregulación.

Lo que diferencia a estas estrategias es el nivel de intervención directa de la Administración como ente regulador, la forma en la que el regulador se posiciona frente al regulado (como un socio regulatorio o como una autoridad jerárquica) y el espacio que se le otorga al contribuyente para que actúe de su propia iniciativa.

La estrategia regulatoria que se utiliza por defecto es la regulación vertical, en la cual la Administración hace uso de su imperio jurídico para posicionarse jerárquicamente, emitir mandatos, y forzar el cumplimiento de la ley. Esta es una estrategia que normalmente se basa en un esquema reactivo (investigación, fiscalización, sanción) y que, bajo un contexto en el cual la regulación se basa en el riesgo tributario, se aplica predominantemente frente a contribuyentes de alto riesgo (por ejemplo, a aquellos con historial de incumplimiento e indicios de no tener capacidad o voluntad para autorregularse efectivamente).

En el caso de la regulación asistida, se parte de la base de que el contribuyente tiene cierta capacidad de autorregularse y la intención de cumplir, lo que se traduce en un perfil de riesgo moderado. Bajo esta estrategia, la Administración le ayuda al contribuyente a cumplir, lo que significa que mantiene un grado medio de intervención, pero el enfoque de esta intervención no está en detectar incumplimientos materializados y penalizarlos, sino en acompañar al contribuyente para reducir su nivel riesgo y evitar que el incumplimiento tenga lugar. Se espera que el

58 Munawer Sultan Khwaja, Key Principles of Risk-Based Audits, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences, 1-11*. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick, eds., World Bank Publications. (2011). Página 5. Traducción libre del autor.

mayor grado de conocimiento del contribuyente acerca de su negocio y las necesidades, fortalezas y debilidades de su organización le permita encaminarse hacia un resultado de cumplimiento y que el regulador, habiendo recibido ese conocimiento, pueda contribuir a este objetivo. El problema en la práctica es que la horizontalidad implícita en este tipo de regulación introduce el riesgo de la captura regulatoria y puede hacer que la Administración pierda objetividad.

Finalmente, en el caso de la metarregulación, lo que se busca es que, ante contribuyentes con perfiles de riesgo bajo (historial ininterrumpido de cumplimiento, marcos de control tributario robustos, etc.), los contribuyentes asuman la mayor parte del trabajo regulatorio, mientras que la Administración se concentra en monitorear la autorregulación del contribuyente y verificar que la misma se lleve a cabo de una manera prudente, que sea capaz de entregar resultados positivos y sostenibles en términos de cumplimiento. Bajo esta estrategia regulatoria, que se reserva para los contribuyentes más comprometidos con la ley y con mejores prácticas de gestión del riesgo, la Administración pasa de una gestión directa del riesgo del contribuyente, a una gestión indirecta del mismo, mediada por los sistemas de gestión de riesgo del propio sujeto regulatorio.

Un punto importante respecto a las estrategias de regulación es que la Administración debe estar en capacidad de cambiar su estrategia dependiendo de la forma en la que evolucione el contribuyente, de manera que si un regulado que viene presentando instancias de incumplimiento demuestra mejoras tangibles en sus procedimientos de control de riesgo y reducciones en el riesgo de sus posiciones tributarias, se espera que el regulador cambie de una estrategia de regulación vertical a una de regulación asistida y, eventualmente, a una de metarregulación. De la misma manera, si un contribuyente previamente cumplido o de bajo riesgo empieza a incumplir o deja que su gestión del riesgo se deteriore, la Administración puede dejar de lado las estrategias horizontales y volver a un esquema más intervencionista. Por supuesto, para que estos cambios sean efectivos se requiere que la Administración siempre esté al tanto de los cambios en el comportamiento y las características de sus regulados. En efecto, según Keith Brockman⁵⁹, la Administración debe tener procedimientos formales o informales para actualizar su conocimiento acerca del contribuyente y considerar el impacto para la regulación de los cambios significativos en sus condiciones.

3.4. Factores para evaluar el riesgo tributario corporativo

Para que la Administración pueda operar un esquema regulatorio basado en el riesgo tributario es necesario que esta pueda categorizar a los contribuyentes y

59 Keith Brockman, *supra*, nota 29. Página 1

a sus posiciones tributarias en función de su nivel de riesgo. Para llevar a cabo esta categorización, la Administración puede acudir a variables relacionadas al comportamiento del contribuyente, a variables relacionadas a las características estructurales o individuales del contribuyente, o a variables que describen la naturaleza de la posición tributaria que está siendo evaluada.

3.4.1. Factores comportamentales

En el caso de los factores comportamentales, lo que se analiza es el historial de cumplimiento tributario del contribuyente, tanto en lo que se refiere a si ha habido instancias de incumplimiento en el pasado, como los resultados tributarios del contribuyente (la carga tributaria efectiva, los niveles de saldos a favor, pérdidas fiscales, indicadores de retención y recaudo, etc.) y la manera en la que el contribuyente se ha relacionado con la Administración en el pasado (por ejemplo, qué tan litigiosa ha sido la relación, qué tan rápido se cumplen los requerimientos de información, la frecuencia con la que el contribuyente consulta a la Administración, etc.).

El examen del comportamiento del contribuyente puede ser de corte seccional (un período específico), o de corte longitudinal (se observa más de un período). Por ejemplo, el riesgo tributario en materia del conjunto de las obligaciones sustantivas relativas al impuesto sobre la renta comúnmente se mide a partir de la volatilidad de las tarifas efectivas de impuesto del contribuyente en distintos períodos. Por razones de espacio, en esta ponencia solo se analiza uno de los principales factores comportamentales frecuentemente usado por la Administración en sus evaluaciones del riesgo: la contribución tributaria efectiva del contribuyente, medida a partir de la tarifa efectiva, y de su volatilidad.

Si bien a primera vista parece que hay una relación directa entre la tarifa efectiva y el riesgo, en el sentido en que se tiende a asociar tarifas efectivas bajas (en comparación con la tarifa marginal) con un mayor riesgo tributario, lo cierto es que no existe una relación unidireccional entre las dos variables, puesto que puede haber compañías con estrategias y tácticas tributarias conservadoras que reportan tarifas efectivas bajas como consecuencia de la utilización correcta de incentivos tributarios, de la utilización de pérdidas fiscales de períodos pasados o la compensación con otros impuestos, y por otras razones comerciales o de técnica tributaria no asociadas a la toma de posiciones riesgosas, a la vez que otros contribuyentes reportan tarifas efectivas altas pero mantienen posiciones de alto riesgo o llevan a cabo prácticas que implican un alto riesgo. Por ejemplo, este puede ser el caso frente a compañías en las que no hay mecanismos efectivos de auditoría interna y externa, donde los sistemas de información contable tienen poca trazabilidad, o donde el contribuyente difiere el impacto

de las ventajas tributarias obtenidas. En efecto, las tarifas efectivas únicamente proveen un estimativo del cumplimiento, pero no lo miden perfectamente pues capturan el resultado de la aproximación del contribuyente a sus obligaciones tributarias, pero no explican el proceso que condujo a dicho resultado (cuáles fueron las posiciones tributarias adoptadas).

En cuanto a la volatilidad de las tarifas efectivas, puesto que el riesgo está íntimamente asociado con la incertidumbre, los observadores que están calificando el riesgo de una compañía que reporta tarifas efectivas de tributación bajas, pero que lo ha hecho de manera sostenida (sin que se hayan materializado contingencias que la hayan hecho reajustar su carga tributaria en períodos futuros o con carácter retroactivo) pueden creer que la estabilidad en los resultados tributarios es una señal de bajo riesgo que les permite inferir cuál será el comportamiento tributario probable de ese contribuyente hacia futuro. Por otra parte, las tarifas efectivas altas en sí mismas pueden no ser un mecanismo efectivo para señalar menor riesgo si, a pesar de ser altas, estas varían significativamente en distintos períodos gravables (asumiendo que las normas tributarias no han cambiado), ya que esto indica que el comportamiento tributario del contribuyente es menos predecible. Asimismo, una tarifa efectiva alta que no se acompaña de tarifas similares en los períodos anteriores o subsiguientes puede ser un indicador de que el contribuyente tuvo que reversar una ventaja tributaria (por ejemplo, recuperar una deducción o un descuento) que no cumplió con los requisitos legales, o que el contribuyente tuvo que pagar un mayor impuesto por como resultado de haber llegado a un acuerdo con la Administración o por haber perdido un litigio tributario. Teniendo en cuenta lo anterior, es normal que las administraciones tributarias acudan a la variabilidad en los indicadores del resultado tributario, y no solo a la magnitud de las tarifas efectivas, como un parámetro para aumentar la calificación de riesgo de un contribuyente, o para iniciar fiscalizaciones.

3.4.2. Factores estructurales

Algunos de los factores estructurales comúnmente asociados al riesgo tributario en el caso de las compañías se refieren al sector de la economía en el cual opera el contribuyente, la salud financiera de la empresa (p.ej. su liquidez, endeudamiento, rentabilidad, etc.), la composición de sus gastos, su estructura de capital, su concentración geográfica, la complejidad de la estructura y sus operaciones. Al igual que respecto a los factores comportamentales, en esta ponencia solo se hará referencia a algunos de ellos.

Según York⁶⁰, algunos de los elementos que implican un mayor riesgo tributario en el caso de las grandes corporaciones incluyen la celebración de operaciones globales que involucran elementos complejos de transacciones transfronterizas con múltiples divisas, el uso de esquemas de financiamiento complejos, transacciones con múltiples etapas que dan lugar a dificultades en materia de interpretación jurídica, un volumen sumamente alto de transacciones, distintos tipos de negocios, y transacciones entre compañías vinculadas económicamente (40).

Aunque muchas veces se asume que hay una correlación directa entre el riesgo y el tamaño de una empresa, esto no es cierto porque el tamaño no es el único factor que intermedia en la ecuación de riesgo. Además, pueden haber compañías de gran tamaño muy efectivas en el control del riesgo y con bajos apetitos por el riesgo tributario, así como compañías de menor tamaño, pero con estructuras de control del riesgo deficientes o con apetitos por el riesgo elevados.

En cuanto a la complejidad organizacional y el pertenecer a grupos empresariales multinacionales, si bien hay una mayor oportunidad de riesgo en las operaciones con vinculados, la necesidad de establecer estrategias y protocolos de aplicación global conduce a una armonización del perfil de riesgo de las unidades dentro del grupo. Asimismo, la posibilidad de que los equipos tributarios de distintas unidades compartan conocimiento y experiencias puede contribuir a que se difundan e implementen “mejores prácticas” a través de la organización. Evadne Bronkhorst y Elze Leask resumen el valor añadido que esta gestión del conocimiento puede aportar:

“... el conocimiento que antes estaba escondido ahora estará abierto y explícitamente disponible a través de la empresa; las lecciones aprendidas y las mejores prácticas pueden compartirse globalmente...la identificación y mitigación de los riesgos tributarios pueden compartirse internacionalmente, y la experticia alrededor de los procesos específicos de mitigación del riesgo puede retenerse dentro de la empresa”⁶¹.

Otro factor clave para determinar el riesgo tributario es la concentración geográfica de la operación del contribuyente. Cuando la operación es transnacional, no solo se está frente a una dimensión adicional de riesgo (el riesgo propio de las posiciones tributarias de carácter internacional, que es particularmente agudo en el caso de los precios de transferencia y las atribuciones de ingresos a los

60 Simon York, *A Risk-Based Approach to Large Businesses*, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 39-45. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick, Eds. World Bank Publications, (2011). Página 40.

61 Evadne Bronkhorst & Elze Leask, *supra*, nota 32. Páginas 578-579. Traducción libre del autor.

establecimientos permanentes), sino que, dependiendo de las jurisdicciones involucradas, se puede estar frente a sistemas tributarios de mayor o menor complejidad, normas que entran en conflicto con las de otras jurisdicciones (arbitraje tributario), administraciones tributarias con distintas capacidades y enfoques regulatorios más o menos adversariales, y poderes judiciales que representan más o menos dificultades para la resolución efectiva de controversias tributarias. El factor geográfico es relevante tanto a nivel internacional, como a nivel doméstico, pues en países como Colombia, donde las entidades territoriales cuentan con un cierto grado de autonomía tributaria, es frecuente que el riesgo tributario sea mucho mayor en algunas jurisdicciones subnacionales que en otras.

Adicionalmente, la ubicación geográfica de los empleados del equipo tributario y de los asesores externos también tiene efectos en el riesgo tributario corporativo, pues la moral tributaria de estos actores se ve influenciada por las normas sociales y personales (estándares de conducta y creencias) presentes en cada jurisdicción, así como por las características demográficas que estos empleados tienen en cada país (nivel educativo, experiencia, etc.). No obstante, el grado de armonización de las normas a nivel internacional, el establecimiento de prácticas corporativas aplicables en todas las unidades de un grupo empresarial (por ejemplo, como consecuencia de la necesidad de aplicar a nivel local una estrategia tributaria global), y la existencia de factores que hacen que haya una convergencia de creencias y actitudes hacia la tributación (como haberse educado en los mismos centros educativos en el extranjero), indican que es probable que este factor sea menos relevante en el futuro.

Si bien los factores estructurales pueden servir como indicios acerca del riesgo presente en contribuyentes que operan en determinados sectores de la economía o que tienen estructuras organizacionales específicas, es probable que los contribuyentes específicos se desvíen de otros contribuyentes con características similares en términos de su apetito de riesgo, su gestión del riesgo y las posiciones tributarias efectivamente asumidas. En ese sentido, para evitar falacias de generalización y evitar que el sistema de evaluación del riesgo sea percibido como procedimentalmente injusto es necesario darles prioridad a los factores comportamentales para contrastar los factores estructurales con la evidencia disponible acerca de la forma en la que cada contribuyente gestiona sus obligaciones tributarias, sus procedimientos de control del riesgo tributario y su historial de cumplimiento. Precisamente, los análisis llevados a cabo por el autor de esta ponencia en el Reino Unido, donde la Administración ha adoptado desde hace aproximadamente una década un enfoque regulatorio basado en el examen del riesgo de los contribuyentes corporativos, revelaron un grado importante de insatisfacción entre los grandes contribuyentes, que perciben que

la importancia otorgada por la Administración a los factores estructurales implica que este tipo de contribuyentes no puede recibir una calificación de riesgo baja, pues su comportamiento y sus prácticas de gestión del riesgo no son tenidas en cuenta con suficiente peso para contrarrestar los factores estructurales⁶². Asimismo, los entrevistados cuestionaron la objetividad e idoneidad de algunos de los factores estructurales escogidos por la Administración de ese país, y en efecto los análisis cuantitativos llevados a cabo por el autor sobre una muestra de estados financieros de grandes compañías del Reino Unido demostraron que varios de estos no guardan una relación estadísticamente significativa con el comportamiento tributario de las compañías, medida con estimativos basados en las tarifas efectivas de impuesto sobre la renta. Esto permite concluir que el paso hacia la regulación basada en el riesgo no solo requiere una ponderación adecuada de los factores comportamentales con los factores estructurales, sino que la selección de factores objetivos es sumamente complicada.

4. Aspectos controversiales del enfoque en el riesgo tributario

En esta sección final se discuten algunos de los aspectos problemáticos asociados a la implementación de enfoques de cumplimiento y regulación centrados en el riesgo tributario.

4.1. La tensión entre el riesgo tributario y la seguridad jurídica (peligrosismo, límites de la planeación tributaria y el debate acerca del sobre-cumplimiento)

El primer aspecto se refiere a la tensión que se crea entre el riesgo tributario y la seguridad jurídica cuando el riesgo tributario que, como se explicó en la sección inicial se trata de un cálculo probabilístico, se confunde con el incumplimiento efectivo (de manera que se penaliza un evento que no ha tenido lugar), o cuando la definición de lo que constituye una posición tributaria riesgosa se hace tan amplia que se censuran posiciones válidas bajo el ordenamiento.

Así, cuando la Administración, en su afán por actuar de manera proactiva, no repara en la distinción entre riesgo e incumplimiento, puede que se empiece a penalizar a los contribuyentes aun cuando el riesgo no se ha materializado, lo cual naturalmente es una violación del principio de legalidad. Esto puede pasar, entre otras, cuando la Administración les da demasiado peso a los factores

62 Diego Quiñones Cruz, *supra*, nota 3.

estructurales en su evaluación de los perfiles de riesgo sin contrastarlos con los factores comportamentales, o cuando no actualiza estos perfiles adecuadamente. En estas circunstancias, la Administración persigue a los contribuyentes que cree que son peligrosos, y lo hace de una manera que no les permite demostrar que su perfil de riesgo no se traduce en incumplimiento efectivo, o que su nivel de riesgo no fue calculado de manera idónea. Si los contribuyentes ven que se les penaliza por sus características estructurales o por hechos de incumplimiento ocurridos en el pasado, sin que la Administración tenga en cuenta su comportamiento actual y las medidas que hayan tomado para mitigar o gestionar el riesgo, se erosiona la confianza en el sistema tributario y la legitimidad de las autoridades, todo lo cual afecta el cumplimiento voluntario.

Cuando las definiciones acerca de lo que constituye una posición riesgosa se amplían demasiado y pierden su relación estrecha con el contenido de las normas aplicables, es probable que la Administración fiscalice y busque sancionar posiciones tributarias que cumplen con la ley, pero en las cuales el contribuyente sostiene una interpretación distinta a la de la Administración. Asimismo, es posible que, si los contribuyentes sobreestiman el riesgo, censuren posiciones lícitas con tal de evitar ser asociados con lo que otros actores como la Administración o el público consideran ilegítimo o injusto. Estos problemas tienden a surgir en las áreas donde la ley es menos clara (donde hay zonas grises), donde la judicatura no ha tenido la oportunidad de resolver el debate o donde su posición no ha sido uniforme, y donde hay espacio interpretativo, particularmente con relación a las transacciones complejas y/o a la planeación tributaria.

Es importante tener en cuenta que el problema del cumplimiento tributario no es binario, en el sentido en que, así como puede haber incumplimiento por no declarar, subdeclarar o declarar erróneamente, también puede haber problemas cuando se pagan más tributos de los que eran legalmente exigibles. Este fenómeno, el sobrecumplimiento, puede ser el resultado de un error, o la consecuencia intencional de una decisión de mitigar el riesgo tributario, donde sea que el contribuyente esté dispuesto a sacrificar las oportunidades de disminución de su carga tributaria que le ofrece la ley (por ejemplo, no reclamando los beneficios tributarios a los que tiene derecho), o pagando más impuesto de lo que debe pagar en aplicación de la ley (por ejemplo, rechazando deducciones o créditos a los que tenía derecho) con el objetivo de congraciarse con la Administración o con otro actor externo. Según Doyle, Freckall-Hughes, y Glaister (2009), la gestión del riesgo tributario puede llevar a un punto en el que,

“...se va más allá del cumplimiento de la ley, y en casos extremos el resultado puede ser que los contribuyentes efectivamente no obtengan el beneficio tributario pleno de la aplicación de la ley.”⁶³

En el sobrecumplimiento, entonces, ocurre que los contribuyentes adoptan una estrategia tributaria excesivamente enfocada en la aversión al riesgo tributario, y en su afán por prevenir que surja una contingencia tributaria, autocensuran posiciones tributarias que son perfectamente válidas, pero que, por su efecto de diferimiento, reducción, o eliminación de la carga tributaria o por su complejidad son vistas con malos ojos por la Administración, por el público, o por otros actores como las ONG. Esto tiene un impacto nocivo en la salud del sistema tributario, puesto que se reduce la efectividad de las políticas tributarias que confían en el establecimiento de beneficios tributarios, e incluso de las minoraciones estructurales, siempre que unos y otras no sean populares y/o la Administración los rechace por su efecto en el recaudo. Por lo tanto, el sobrecumplimiento es contrario a la justicia tributaria y a la eficiencia del sistema, pues se supone (en términos normativos) que el sistema tributario le ha asignado a cada contribuyente una carga tributaria específicamente diseñada para que haya un reparto equitativo del deber contributivo y para que la economía no se vea distorsionada (excepto cuando este es el objetivo concreto), y cuando el contribuyente altera ese reparto de la carga tributaria, se rompe el balance delicado del sistema tributario.

4.2. Marcos de control tributario, confianza justificada y reciprocidad

Finalmente, otro de los aspectos problemáticos de la transición hacia una regulación administrativa enfocada en el riesgo tributario es que bajo el concepto de confianza justificada se ha vuelto usual que la Administración operando bajo esquemas responsivos basados en el riesgo tributario le exija al contribuyente que justifique la confianza que esta deposita en él (cuando se está frente a contribuyentes de bajo riesgo). Operar bajo un marco de “confianza justificada”, donde el contribuyente que espera recibir una regulación más horizontal y menos adversarial debe probar la calidad de sus marcos de control del riesgo tributario (la calidad de su gestión del riesgo), puede aumentar la consciencia del riesgo tributario entre los contribuyentes, así como robustecer su gobernanza tributaria⁶⁴, y esto puede ser positivo en jurisdicciones como Colombia, donde,

63 Elaine M, Doyle, Jane Freckall-Hughes & Keith W. *Glaister*, supra, nota 16. Página 180. Traducción libre del autor.

64 OECD, *Co-operative tax compliance: building better tax control frameworks* (OECD Publishing, Paris, 2016).

como se explicó anteriormente en esta ponencia, una buena parte de los grandes contribuyentes (y probablemente una porción mayor de los contribuyentes que son organizaciones de menor tamaño), no se aproximan al riesgo tributario de una manera consistentemente estructurada.

No obstante, la noción de confianza justificada acarrea la connotación de que los contribuyentes no son confiables en principio, y esto obstaculiza el tránsito de la Administración desde un enfoque adversarial hacia un enfoque más colaborativo, y también puede obstruir el cumplimiento voluntario, pues afecta la confianza mutua y la justicia procedimental. En efecto, el contribuyente rara vez tiene la posibilidad de exigirle a la Administración que demuestre el cumplimiento de requisitos equivalentes (por ejemplo, una reducción en los casos de fiscalización que fueron desestimados por la judicatura, mejoras específicas en el entrenamiento y perfil de los funcionarios administrativos, reducción en las quejas en contra de los funcionarios, disminución en los tiempos de resolución de recursos, etc.), lo cual genera un desequilibrio dañino para el cumplimiento voluntario particularmente en el caso de esquemas regulatorios horizontales como la regulación asistida o la metarregulación, donde las partes presumen que habrá cierta reciprocidad en las obligaciones.

Asimismo, aunque la responsividad basada en el riesgo exige que el contribuyente le suministre múltiples datos a la Administración, es improbable que esta sea igual de transparente con él, particularmente con relación a los parámetros de auditoría o detección del riesgo. Así, aunque es normal que se publiquen los factores que se evalúan para la categorización de los contribuyentes por perfiles de riesgo en el caso de sistemas donde hay sistemas de cumplimiento cooperativo o relacionamiento horizontal (p.ej. en el Reino Unido o en los Países Bajos), únicamente se revela las variables que se consideran, pero no la forma en la que se operacionalizan, el peso que se le asigna a cada una, ni la ecuación de calificación del riesgo. Asimismo, tampoco se revelan los criterios utilizados para seleccionar contribuyentes para auditar, aun cuando estos se basan en el riesgo tributario. Si bien existe una preocupación clara por evitar que los contribuyentes utilicen la información acerca de las reglas de auditoría y los parámetros de calificación del riesgo de manera estratégica (es decir, para engañar a la Administración), es necesario balancear esta preocupación con el hecho de que, si se quiere modificar el comportamiento de los contribuyentes para que disminuya su riesgo tributario, es necesario revelarles cuáles son los indicadores que deben estar exhibiendo para ello.

Claramente, cuando se critica la noción de “confianza justificada” no se pretende que la Administración confíe ciegamente en los contribuyentes, pues

se entiende que siempre exista la posibilidad de que haya contribuyentes que se comporten de manera estratégica y pretendan engañar a la Administración. Lo que se busca es que la Administración parta de una base filosófica de confianza y que solo cambie su posición hacia el contribuyente si, como resultado de sus verificaciones, se determina que el contribuyente no merece que se confíe en él. Según Rajul Awasthi⁶⁵, lo que se busca es que la Administración “confíe, pero verifique”. (122)

Se da por entendido que en un contexto de regulación responsiva basada en el riesgo tributario le corresponde al contribuyente revelar a la Administración toda la información que pueda ser necesaria para que esta profile su nivel de riesgo adecuadamente y para que pueda llevarse a cabo entre las partes un diálogo horizontal que conduzca a mayor seguridad jurídica acerca del tratamiento jurídico de las posiciones tributarias. No obstante, considerando que es necesario balancear la necesidad de ser transparente y de colaborar con la Administración para gestionar el riesgo y mejorar el cumplimiento con la necesidad de prevenir revelaciones que sean malinterpretadas por la Administración u otros actores (particularmente el público) o que, en retrospectiva, no resulten haber sido riesgos reales, los contribuyentes enfrentan decisiones difíciles al determinar cuáles posiciones tributarias o aspectos del control tributario interno se van a reportar como inciertas o materialmente importantes para la evaluación del riesgo por parte de la Administración.

5. Conclusiones

En esta ponencia se analizaron distintas dinámicas del riesgo tributario, tanto desde la perspectiva de los contribuyentes, como desde la de la administración tributaria. Este concepto, que en términos generales se refiere a la probabilidad de que ocurra un evento dañino relacionado al incumplimiento de las obligaciones tributarias, cada vez adquiere mayor relevancia como determinante del comportamiento tributario (particularmente en el caso de los contribuyentes corporativos), como parámetro guía de la regulación administrativa en materia tributaria. Esta importancia del riesgo hace necesario llevar a cabo un esfuerzo teórico importante para pulir la definición del concepto, particularmente en lo que se refiere al entendimiento que se le otorga al binomio “cumplimiento/incumplimiento” respecto a las obligaciones tributarias, y a la selección de cuál de las perspectivas de los distintos actores involucrados en la ecuación

65 Rajul Awasthi, Conclusion: Lessons for Reforms, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 39-45. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick, ed., World Bank Publications. (2011). Página 122. Traducción libre del autor.

tributario es la que debe primar a la hora de establecer si una posición tributaria es riesgosa o no. En ese sentido, se recomienda preservar el principio de legalidad como guía y pensar en el cumplimiento desde la perspectiva de lo que exige la ley y lo que avalarían los jueces, y no de lo que otros actores, incluyendo la Administración querrían que la ley estableciera. Esto significa que, en ocasiones, es necesario calcular el riesgo de fiscalización como una subcategoría del riesgo tributario. En cuanto a la materialización del riesgo, si bien el riesgo reputacional se ha vuelto preminente, es necesario entender que una concentración excesiva en este tipo de materialización puede ser lesiva para los contribuyentes porque el cumplimiento tiende a confundirse con la legitimidad/popularidad de las normas, y porque el afán de mitigar la exposición mediática puede hacer que se privilegie el cumplimiento superficial por encima del compromiso sustantivo con el ordenamiento. Por otra parte, en el ámbito de las grandes compañías, la existencia de múltiples factores que inciden en el perfil de riesgo implica que la gestión del riesgo requiere trabajo en varios frentes, especialmente teniendo en cuenta que en Colombia hay espacio para fortalecer los marcos de control del riesgo y hacer que la aproximación al mismo sea más estructurada. En el caso de la Administración, la transición hacia una regulación más centrada en el riesgo ofrece ventajas importantes en términos de eficiencia y responsividad que, bien manejadas, pueden contribuir al cumplimiento voluntario. A la vez, esta transición requiere cambios en la mentalidad de la Administración, en la composición de sus recursos, y diligencia para evitar que el enfoque en la regulación proactiva y en la responsividad basada en el riesgo se traduzca en un sistema donde predomina el peligrosismo, donde la búsqueda de garantías acerca de la idoneidad de los marcos de control de los contribuyentes destruye la confianza entre las partes y la reciprocidad en la relación tributaria, y donde la presión por mitigar el riesgo conduce a los contribuyentes a dejar de lado el principio de legalidad e incurrir en instancias de sobrecumplimiento, muchas veces con el aval de la Administración. Asimismo, para que la responsividad esté adecuadamente soportada, es necesario que la Administración trabaje en diseñar factores objetivos de evaluación del riesgo y evite el error de sobreponderar a los factores estructurales en detrimento de los factores comportamentales.

Bibliografía

- John L. Abernathy, Andrew R. Finley, Eric T. Rapley *et al.* *External Auditor Responses to Tax Risk*. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. Septiembre de 2019. At 1.
- Christopher S. Armstrong, Jennifer L. Blouin & David F. Larcker, *The incentives for tax planning*, *Journal of Accounting and Economics*, Febrero de 2012. At. 391.

- Rajul Awasthi, "Conclusion: Lessons for Reforms", en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 2011, pp. 39-45. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick,
- Luca Barbone, "Foreword", en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, ix-x, 2011, Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick,
- Keith Brockman. *Tax risk pendulum: Collaboration vs. uncertainty*. International Tax Review. 2017.
- Evadne Bronkhorst & Elze Leask, *Business process management as a tax risk identification and management method*. *eJournal of Tax Research*, Diciembre de 2016.
- Catalina Cozmei & Elena Claudia Serban. *Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk*. *Procedia Economics and Finance*, Diciembre de 2014.
- Sanjit Dhami & Ali al-Nowaihi, *Why do people pay taxes? Prospect theory versus expected utility theory*, *Journal of Economic Behavior & Organization*, septiembre de 2007.
- Lisa De Simone, Richard C. Sansing & Jeri K. Seidman. *When are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial?* *Accounting Review*. Noviembre de 2013.
- Michael Devereux, Judith Freedman y John Vella, *Paper 1: Tax Avoidance* (Oxford University Centre for Business Taxation, diciembre de 2012).
- Elaine M, Doyle, Jane Freckall-Hughes & Keith W. Glaister. *Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK*. *Journal of Business Ethics*.
- Scott D. Dyreng, Jeffrey L. Hoopes & Jaron H. Wilde, *Public pressure and corporate tax behavior*, *Journal of Accounting Research*.
- Daniel Erasmus. *Seven Sins of Tax Risk Management*. *Risk Management*.
- Fabio B. Gaertner, *CEO after-tax compensation incentives and corporate tax avoidance*, *Contemporary Accounting Research*, diciembre de 2014.
- John Gallemore, Edward L. Maydew & Jacob R. Thornock, *The reputational costs of tax avoidance*, *Contemporary Accounting Research*, diciembre de 2014.
- Michelle Hanlon & Joel Slemrod, *What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement*, *Journal of Public Economics*, febrero de 2009.
- HMRC, *Tax Compliance Risk Management Guidance 2100*. TCRM2100 <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm2100> (30 de septiembre de 2019)
- HMRC, *Tax Compliance Risk Management Guidance 3330*. TCRM3330, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3330> (30 de septiembre de 2019)
- HMRC, *Tax Compliance Risk Management Guidance 3341*. TCRM3341, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3341> (30 de septiembre de 2019)
- HMRC/TNS/BMRB, *Exploring large business tax strategy behaviour* (2015).
- Joseph Llosa, "Modulo scheduling with reduced register pressure", en *IEEE Transactions on computers*, 1998, vol 47, núm. 6, pp. 625-638.

- Jon Hornstra, *The Netherlands*, en, *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 2011, Vol. núm.?, pp. 83-91. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick
- Munawer Sultan Khwaja, “Key Principles of Risk-Based Audits”, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 1-11. 2011, vol 47, núm. 6, pp. 625-638. .
- Jeong-Bon Kim, Yinghua Li & Liandong Zhang, *Corporate tax avoidance and stock price crash risk: firm-level analysis*, Journal of Financial Economics, junio de 2011. At. 639.
- Roman Lanis & Grant Richardson, *The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness*, Journal of Accounting and Public Policy, enero de 2011. At. 50.
- Simon Loretz & Pdraig J. Moore, *Corporate tax competition between firms*, International Tax and Public Finance, octubre de 2013, página.
- Netherlands Tax and Customs Administration, NTCA, *Horizontal monitoring within: the medium to very large businesses segment*, 9 (2010).
- OECD, *Co-operative tax compliance: building better tax control frameworks* (OECD Publishing, Paris, 2016).
- Sol Picciotto. *Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State*. Law & Policy. Enero de 2007. At. 11.
- Quiñones Cruz, Diego. *Determinantes del Comportamiento Tributario Corporativo: Un estudio comparativo del Reino Unido y de Colombia*.
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario (En prensa).
- Talya Gail Segal, Milton Segal, y Warren Maroun. *The perceived relevance of tax risk management in a South African context*. Meditari Accountancy Research. Abril de 2017.
- Marina Shtiller, Vera Nazarova, Irina Selezneva, et al. *Tax Risks in the Company's Accounting System: Essence, Identification and Control*. International Journal of Economics and Financial Issues. Septiembre de 2016. At. 1791.
- Grantley Taylor & Grant Richardson, *Incentives for corporate tax planning and reporting: empirical evidence from Australia*, Journal of Contemporary Accounting & Economics- abril de 2014. At. 1.
- Charles Vellutini, “Key Principles of Risk-Based Audits”, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 13-23. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick, Eds. World Bank Publications, (2011).
- Simon York, *A Risk-Based Approach to Large Businesses*, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 39-45. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi & Jan Loeprick, Eds. World Bank Publications, (2011).
- Michael Wenzel. *The Multiplicity of Taxpayer Identities and Their Implications for Tax Ethics*. Law & Policy. Enero de 2007. At. 31.
- Lennart Wittberg, “Sweden”, en *Risk-Based tax Audits: Approaches and Country Experiences*, 79-83,
- Haroldene F. Wunder. *Tax risk management and the multinational enterprise*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Enero de 2009. At. 14.

Negocios Fiduciarios: aspectos contables

Fiduciary Contracts: Accountant Issues

WILMAR FRANCO FRANCO¹

Para citar este artículo/To reference this article

Wilmar Franco Franco. Negocios Fiduciaros: Aspectos contables. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 207

Resumen

Este escrito aborda las nociones de la fiducia mercantil desde una perspectiva contable, considera elementos relacionados con la presentación de informes financieros del negocio fiduciario como entidad reportante y de los partícipes, tiene los siguientes objetivos: (i) definir su naturaleza jurídica y las diferencias entre la fiducia mercantil y un encargo fiduciario, (ii) describir los diferentes tipos de negocios fiduciarios, así como las partes que intervienen en ellos, (iii) establecer los temas contables más relevantes que se derivan de la obligación de elaborar y presentar informes financieros en estos negocios.

Palabras Clave: Fiducia Mercantil, Encargo Fiduciario, Estados Financieros, Derechos y Obligaciones, Reconocimiento, Baja en cuenta, Activos, Pasivos, Aseguramiento.

Abstract

This paper addresses the notions of a commercial trust, seen from an accounting perspective; it considers elements related to the financial reporting of the

1 Actualmente Presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Gerente en proyectos de consultoría y análisis de impacto de las IFRS-NIIF en Baker Tilly Colombia; profesor tiempo completo del Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana; Auditor de Fast Auditores; Redactor de la Unidad de Derecho Contable y Tributario de Legis; Profesional áreas de crédito y cartera, mesa de dinero, auditoría financiera, gestión de riesgos y procesos en el Instituto de Fomento industrial. Conferencista y Profesor en cursos de Postgrado, en temas relacionados con Estándares Internacionales de Presentación de Reportes Financieros "IFRS-NIIF". Contador Público Titulado de la Pontificia Universidad Javeriana; Especialista en Sistemas de Control Organizacional y de Gestión de la Universidad de los Andes, Certificación Internacional de ACCA (Reino Unido) en NIIF Plenas, NIIF Pymes y Normas de Aseguramiento. Autor de los libros: El ABC de las NIIF y Guía para la aplicación por primera vez de las NIIF, editado por Legis Editores S.A.

trust business as a reporting entity and of the shareholders; its purposes are as follows: (i) define the trust's legal nature and the differences between the commercial trust and trust management, (ii) describe the different types of trust businesses, as well as the parties involved in them, (iii) establish the most relevant accounting issues arising from the obligation to prepare and submit the financial reports for these businesses.

Keywords: commercial trust, trust management, financial statements, rights and obligations, recognition, derecognition, assets, liabilities, underwriting.

Sumario

1. Generalidades de los negocios fiduciarios. 1.1. Naturaleza jurídica y características de los negocios fiduciarios. 1.2. Distinción entre fiducia mercantil y el encargo fiduciario. 1.3. Tipos de negocios fiduciarios. 1.3.1. Fiducia de inversión. 1.3.2. Fiducia inmobiliaria. 1.3.3. Fiducia de administración. 1.3.4. Fiducia en garantía. 1.3.5. Fiducia con recursos del sistema general de seguridad social y otros relacionados. 1.3.6. Fiducia Pública. 1.4. Partes que intervienen en un negocio fiduciario. 1.4.1. Fideicomitente (persona natural o jurídica). 1.4.2. Sociedad fiduciaria. 1.4.3. Terceros beneficiarios. 1.4.4. Clientes del fideicomitente. 1.4.5. Bancos o Entidades de Crédito. 1.4.6. Interventor o supervisor. 1.4.7. Comités de Inversiones. 2. Temas contables más relevantes en la contabilidad de los negocios fiduciarios y de los partícipes. 2.1. Reconocimiento y baja en cuenta. 2.2. La unidad de cuenta. 2.3. Los informes financieros elaborados por los partícipes y los negocios fiduciarios. 2.3.1. El enfoque de la entidad y en enfoque de los derechos. 2.4. Los requerimientos de certificación y dictamen (aseguramiento). 3. Conclusiones.

1. Generalidades de los negocios fiduciarios

1.1. Naturaleza jurídica y características de los negocios fiduciarios

Los negocios fiduciarios son actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de ellos, con el propósito de que esta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Los negocios fiduciarios incluyen la fiducia mercantil y los encargos fiduciarios, al igual que los

negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos de que tratan la Ley 80 de 1993 y disposiciones complementarias.²

Cuando hay transferencia legal de la propiedad de los bienes se está ante la denominada fiducia mercantil regulada en el art. 1226 y siguientes del Código de Comercio (C.Co). Si no hay transferencia legal de la propiedad se está ante un encargo fiduciario, figura para la cual también se aplican las disposiciones que regulan el contrato de fiducia mercantil y, subsidiariamente, las disposiciones del C.Co relacionadas con el contrato de mandato en los términos señalados en el numeral 1 del art. 146 del EOSF.

En la celebración de cualquier negocio fiduciario, además de las normas propias contenidas en los arts. 1226 y siguientes del C.Co y en los arts. 146 y siguientes del EOSF, deben atenderse las demás disposiciones imperativas aplicables a cada negocio en particular, así como las propias de la naturaleza del contrato según la ley, la costumbre y la equidad natural al tenor de lo dispuesto en el art. 1603 del CC y en el art. 871 del C.Co.

1.2. Distinción entre fiducia mercantil y el encargo fiduciario

Según el artículo 1226 del C.Co., *la fiducia mercantil* es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de este o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario. En un contrato de Fiducia Mercantil:

- Se transfiere la propiedad legal de los bienes al patrimonio autónomo (no necesariamente el control del activo), por ello la titularidad legal de los bienes transferidos es traspasada legalmente, para que ellos constituyan un patrimonio autónomo y cumplan la finalidad del contrato.
- Los bienes objeto del contrato no pueden ser perseguidos ni embargados por los acreedores del fideicomitente, salvo cuando se den las condiciones establecidas para ejercer la acción del artículo 1238 del C.Co.
- El patrimonio autónomo puede adquirir la calidad de contratante o contratista con sus derechos u obligaciones, pero actuando como representante de los fideicomitentes.

2 Ver: Circular básica jurídica (CE 029 de 2014) de la Superintendencia Financiera de Colombia, Parte II Mercado Intermediario, Título II instrucciones generales relativas a las operaciones de las sociedades de servicios financieros, Capítulo I Disposiciones especiales aplicables a los negocios fiduciarios.

El encargo fiduciario aun cuando no es definido por ninguna norma legal, el numeral 2.2 del Capítulo I del Título V de la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera señala “(...) *se entiende por negocios fiduciarios tanto los contratos de fiducia mercantil donde hay transferencia de la propiedad, como los encargos fiduciarios donde existe la mera entrega de los bienes, éstos [sic] últimos también instrumentados con apoyo en las normas relativas al mandato*”. En un encargo fiduciario:

- El fideicomitente conserva la titularidad legal de los activos, y los activos entregados al fiduciario no salen del patrimonio del constituyente o fideicomitente.
- Con los activos entregados no se constituye un patrimonio autónomo porque no hay transferencia de la titularidad legal, y
- Los activos objeto del encargo fiduciario pueden ser perseguidos y embargados por los acreedores del fideicomitente.

1.3. Tipos de negocios fiduciarios

Los negocios fiduciarios se clasifican en varios tipos y subtipos. El siguiente cuadro resume las clasificaciones principales:

Tipos de negocios fiduciarios	Subtipos
Fiducia de Inversión (pública o privada)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fiducia de inversión con destinación específica. ✓ Administración de inversiones de fondos mutuos de inversión. ✓ Inversión de capitales del exterior del portafolio. ✓ Inversión de capitales del exterior directa.
Fiducia Inmobiliaria (pública o privada)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ De administración y pagos. ✓ De tesorería. ✓ De preventas.
Fiducia de administración (pública o privada)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ De administración y pagos. ✓ De administración de procesos de titularización. ✓ Administración de cartera. ✓ Administración de procesos concursales.
Fiducia en Garantía (pública o privada)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fiducia en Garantía propiamente dicha. ✓ Fiducia en Garantía y fuente de pagos.
Fiducia con recursos del sistema general de seguridad social y otros relacionados ((pública o privada)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Pasivos pensionales. ✓ Recursos de la seguridad social.
Fiducia Pública	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Administración de recursos del Estado a título de anticipos³. ✓ Asociaciones público privadas.

3 1.1.1. <https://www.redalyc.org/pdf/3600/360033223012.pdf>. (27 de noviembre de 2019).

Según cifras de la Asociación de Fiduciarias de Colombia⁴, al 30 de septiembre de 2019 existían 23.872 negocios fiduciarios, sin incluir Fondos de Inversión Colectiva (FIC) ni Fondos de Capital Privado (FCP), el monto de activos administrados por el sector es de 537.5 billones⁵. El siguiente cuadro resume las cifras consolidadas de los negocios fiduciarios.

Tipo de negocio	Total Activos	%	# negocios	%
Fiducia en administración	\$ 156.863.192	25%	12.364	51%
Fiducia inmobiliaria	\$ 75.036.321	12%	8.101	34%
Fiducia en Garantía	\$ 53.071.165	9%	2.699	11%
Recursos de seguridad social y otros	\$ 83.233.972	13%	95	0%
Fiducia de inversión	\$ 13.288.435	2%	379	2%
FIC y FCP	\$ 82.516.631	13%	181	1%
FPV	\$ 3.183.843	1%	16	0%
Custodia de valores	\$ 152.804.200	25%	218	1%
	\$ 619.997.760	100%	\$ 24.053	100%

El 96% del total de negocios fiduciarios, según las cifras del cuadro anterior se concentra en la fiducia en Administración, fiducia inmobiliaria y fiducia en garantía.

1.3.1. Fiducia de inversión

Es un producto estructurado que tiene como objetivo atender las necesidades de inversión de entidades, de acuerdo con su perfil de riesgo, horizonte y régimen de inversión, delegando a un profesional del mercado la gestión de sus activos. Los activos pueden ser administrados mediante un contrato de fiducia mercantil (patrimonio autónomo) o un contrato de encargo fiduciario.

1.3.1.1. Fideicomisos de inversión con destinación específica

Es el negocio en el cual se consagra como finalidad principal la inversión o colocación a cualquier título de sumas de dinero, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el constituyente. Se entienden incluidos en este tipo de negocios, para efectos de su clasificación, los contratos celebrados con arreglo a lo dispuesto en el Título 1 del Libro 33 de la parte 2 del Decreto 2555 de 2010.

4 1.1.2. <https://www.asofiduciarias.org.co/>, (27 noviembre, 2019).

5 1.1.3. <https://www.asofiduciarias.org.co/activos-y-negocios-administrados-por-tipologia/>.(27 de noviembre de 2019).

1.3.1.2. Administración de inversiones en fondos mutuos de inversión

Es el negocio fiduciario celebrado con los fondos mutuos de inversión para la administración fiduciaria de sus inversiones.

1.3.1.3. Inversión de capitales del exterior de portafolio

Es el negocio fiduciario que tiene como finalidad la inversión de capitales del exterior de portafolio en Colombia de acuerdo con el régimen general de inversiones de capital del exterior en Colombia contenido en el Título 2 de la Parte 17 del Decreto 1068 de 2015.

1.3.1.4. Inversión de capitales del exterior directa

Es el negocio fiduciario que tiene como finalidad la inversión directa de capitales del exterior en Colombia de acuerdo con el régimen general de inversiones de capital del exterior en Colombia contenido en el Título 2 de la Parte 17 del Decreto 1068 de 2015.

1.3.2. Fiducia inmobiliaria

Es el negocio fiduciario que, en términos generales, tiene como finalidad la Administración de recursos y bienes afectos a un proyecto inmobiliario o la Administración de los recursos asociados al desarrollo y ejecución de un proyecto, de acuerdo con las instrucciones señaladas en el contrato.

1.3.2.1. De administración y pagos

En este tipo de negocio se transfiere un bien inmueble a la sociedad fiduciaria, sin perjuicio de la transferencia o no de otros bienes o recursos, para que ella administre el proyecto inmobiliario, efectúe los pagos asociados a su desarrollo de acuerdo con las instrucciones señaladas en el acto constitutivo y transfiera las unidades construidas a quienes resulten beneficiarios del respectivo contrato. En desarrollo de este negocio la sociedad fiduciaria puede asumir la obligación de efectuar la escrituración de las unidades resultantes del proyecto inmobiliario.

1.3.2.2. De tesorería

La fiducia inmobiliaria de tesorería tiene como finalidad principal encomendar a la sociedad fiduciaria la inversión y administración de los recursos en efectivo destinados a la ejecución de un proyecto inmobiliario.

1.3.2.3. De preventas

La fiducia inmobiliaria de preventas conlleva para la sociedad fiduciaria como obligación principal, la de efectuar el recaudo de los dineros provenientes de la promoción y consecución de interesados en adquirir inmuebles dentro de un proyecto inmobiliario. En este caso, la fiduciaria recibe los recursos como mecanismo de vinculación a un determinado proyecto inmobiliario y los administra e invierte mientras se cumplen las condiciones establecidas para ser destinados al desarrollo del proyecto inmobiliario.

1.3.3. Fiducia de administración

Es el negocio fiduciario en virtud del cual se entregan bienes a una sociedad fiduciaria, transfiriendo o no su propiedad, para que los administre y desarrolle la gestión encomendada por el constituyente, destinando los bienes fideicomisos junto con sus respectivos rendimientos, si los hay, al cumplimiento de la finalidad señalada.

1.3.3.1. Fiducia de Administración y pagos

La fiducia de Administración y pagos tiene como finalidad la Administración de sumas de dinero y/u otros bienes que junto con sus rendimientos, si los hay, pueden ser destinados al cumplimiento oportuno y adecuado de las obligaciones que le señale. Deben entenderse incluidos en este subtipo, aquellos patrimonios autónomos afectos a la realización de actividades empresariales de que trata el art. 2 de la Ley 1116 de 2006.

1.3.3.2. Administración de procesos de titularización

La fiducia de Administración de procesos de titularización tiene por objeto la emisión y/o Administración de una emisión de valores emanados de un proceso de titularización de activos y bienes. Con este negocio se pretende crear mecanismos para respaldar la rentabilidad y el pago total de los títulos emitidos, contando la sociedad fiduciaria con la potestad de utilizar los activos que conforman el patrimonio autónomo, para realizar las gestiones pertinentes al pago oportuno de las obligaciones de la titularización.

1.3.3.3. Administración de cartera

Este tipo de fiducia tiene como finalidad principal la administración de carteras productivas e improductivas de entidades financieras y/o del sector real.

La Administración de carteras colectivas es otro mecanismo o vehículo de Administración de sumas de dinero u otros activos, integrado con el aporte de un

número plural de personas, recursos que son gestionados de manera colectiva para obtener resultados económicos también colectivos. Pueden ser:

- Carteras colectivas abiertas: en este caso, la redención de las participaciones (retiros) se puede realizar en cualquier momento, sin embargo en su reglamento se pueden acordar pactos de permanencia mínima.
- Carteras colectivas escalonadas: la redención de las participaciones solo se puede realizar una vez transcurran los plazos que se hayan determinado previamente en el reglamento. El plazo mínimo de redención de las participaciones en una cartera colectiva es definido mediante reglamentación legal.
- Carteras colectivas cerradas: la redención de la totalidad de las participaciones solo se puede realizar al final del plazo previsto para la duración de la cartera colectiva.

1.3.3.4. Administración de procesos concursales

Este negocio fiduciario se genera en virtud de la designación efectuada a una sociedad fiduciaria como agente liquidador o promotor de un proceso concursal y tiene como objetivo la Administración de los recursos afectos a su finalidad. Debe entenderse por procesos concursales, los acuerdos de reestructuración de que trata la Ley 550 de 1999, en cuanto esté vigente, el proceso de reorganización y el proceso de liquidación judicial consagrados en la Ley 1116 de 2006.

1.3.4. Fiducia en garantía

Es el negocio fiduciario que se constituye cuando una persona entrega o transfiere a la sociedad fiduciaria bienes o recursos, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros. A los contratos de fiducia en garantía le son aplicables en lo referente al registro, oponibilidad y restitución de la tenencia del bien objeto de comodato precario y las disposiciones contenidas en la Ley 1676 de 2013, de conformidad con el parágrafo del art. 3 de la misma ley. Adicionalmente, se señala que el registro establecido en la citada disposición tiene para los contratos de fiducia mercantil con fines de garantía los efectos previstos en el parágrafo del art. 55 de la Ley 1116 de 2006.

1.3.4.1. Fiducia en garantía propiamente dicha

Consiste en la transferencia irrevocable de la propiedad de uno o varios bienes a título de fiducia mercantil o la entrega en encargo fiduciario irrevocable, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones propias del fideicomitente o de terceros, a favor de uno o varios acreedores. La garantía se realiza de conformidad con las instrucciones contenidas en el contrato, mediante la venta

o remate de los bienes fideicomitidos para que, con su producto, o mediante dación en pago, se cancele el valor de la obligación garantizada.

1.3.4.2. Fiducia en garantía y fuente de pagos

Consiste en la transferencia o entrega irrevocable a una sociedad fiduciaria de un flujo futuro de recursos producto de una cesión de derechos económicos a favor del fideicomitente, que se destinan a garantizar el cumplimiento de una obligación y a la atención de la deuda producto de ella.

1.3.5. Fiducia con recursos del sistema general de seguridad social y otros relacionados

Es el negocio fiduciario que, en términos generales, consiste en la entrega de sumas de dinero o bienes a una sociedad fiduciaria, transfiriendo o no su propiedad, para que esta los administre y desarrolle la gestión encomendada por el constituyente.

1.3.5.1. Pasivos pensionales

Es el negocio fiduciario que consiste en la entrega a una sociedad fiduciaria de recursos para la administración, inversión y constitución de reservas y garantías destinadas a la atención y/o normalización de pasivos pensionales, tales como el pago de mesadas pensionales, cuotas partes pensionales o cualquier otra obligación derivada de dichos pasivos.

1.3.5.2. Recursos de la seguridad social

Es el negocio fiduciario que tiene como finalidad la entrega a una sociedad fiduciaria, de recursos destinados a algunas operaciones relacionadas con el sistema de seguridad social en las áreas de salud y riesgos profesionales, para ser administrados por ella.

1.3.6. Fiducia Pública

Es un negocio fiduciario en el cual interviene una entidad estatal como fideicomitente. Se diferencia de la fiducia mercantil en que la entidad estatal no constituye un patrimonio autónomo ni trasfiere la propiedad de los bienes o recursos fideicomitidos al fiduciario, salvo en los casos expresamente señalados en la ley. Este tipo de fiducias deben cumplir las siguientes condiciones:

- Los contratos deben tener un objeto y un plazo determinado.

- Las entidades públicas fideicomitentes no pueden delegar en las fiduciarias la adjudicación de los contratos que se celebren en desarrollo del encargo o de la fiducia.
- No se puede pactar la remuneración de la fiduciaria con cargo a los rendimientos del fideicomiso, salvo que se encuentren presupuestadas.
- La selección de la sociedad fiduciaria a contratar, se realiza por licitación pública.
- Se debe cumplir con las normas del Estatuto de Contratación Administrativa, así como las disposiciones fiscales, presupuestales, de interventoría y de control a las cuales esté sujeta la entidad estatal fideicomitente.

Otros tipos de fiducia pública son las siguientes:

- La administración de recursos del estado a título de anticipos⁶.
- Las asociaciones público-privadas.

1.3.6.1. Administración de recursos del Estado a título de anticipos

En los contratos de obra, concesión, salud, o aquellos que se realicen por licitación pública, el contratista debe constituir un patrimonio autónomo irrevocable para el manejo de los recursos que reciba a título de anticipo.

En este tipo de negocio fiduciario la fiduciaria debe verificar que todos los pagos y/o giros que le presente el Fideicomitente Contratista, cuenten con la aprobación del Interventor o Supervisor del contrato, quien certifica que los mismos corresponden a los rubros previstos en el plan de utilización o de inversión del anticipo. Cuando la ejecución del anticipo sea por instalamentos, para llevar a cabo los pagos del anticipo, el Interventor o Supervisor debe, a partir de la segunda solicitud de desembolso, certificar a la sociedad fiduciaria que los recursos hasta ahora desembolsados se han aplicado a la ejecución del contrato correspondiente, sin lo cual la sociedad fiduciaria debe abstenerse de realizar giros y/o pagos adicionales.

1.3.6.2. Asociaciones público privadas

Las Asociaciones Público-Privadas son un mecanismo de vinculación de capital privado para la construcción de infraestructura pública y sus servicios asociados.

6 1.1.4. <https://www.redalyc.org/pdf/3600/360033223012.pdf>. (27 de noviembre de 2019).

7. Estas se materializan en un contrato entre una entidad estatal y una persona natural o jurídica de derecho privado. Su fin es la provisión de bienes públicos y de sus servicios relacionados, que involucra la retención y transferencia de riesgos entre las partes y mecanismos de pago, relacionados con la disponibilidad y el nivel de servicio de la infraestructura y/o servicio.

La Ley 1508 de 2012, que establece el régimen jurídico de este tipo de asociaciones, en su art. 24 requiere que *“Los recursos públicos deben ser administrados mediante un patrimonio autónomo constituido por el contratista, integrado por todos los activos y pasivos presentes y futuros vinculados al proyecto.”* Las bases para el desarrollo de las APP en Colombia, se sustenta en los siguientes pilares:⁸

Transversalidad	El ámbito de aplicación de la ley no se enfoca solo en el transporte, aplica a sectores de infraestructura social y productiva y sus servicios relacionados.
Capacidad y compromiso	Se busca atraer inversionistas de largo plazo con suficiente capacidad financiera que no solo construyan la infraestructura sino que la operen y mantengan.
Pago por servicio	Se introduce el concepto de pago por disponibilidad y nivel de servicio.
Incentiva iniciativas privadas	Incluye un régimen normativo aplicable a las iniciativas privadas, involucrando permisos e incentivos correctos para su desarrollo.
Adecuada estructuración	Refuerza la adecuada estructuración de proyectos en cuanto a estudios, análisis de riesgos, y adicionalmente incluye el concepto de valor del dinero.
Aspectos presupuestales	Contiene cambios en el tratamiento presupuestal respecto a vigencias futuras de los proyectos APP nacionales y territoriales.
Diseño institucional	Aclara los roles y funciones de las entidades que participan en el ciclo de proyectos APP

La Ley 1882 de 2018 y el PND 2018-2022 modificaron algunos apartes de la Ley 1508 de 2012.

7 1.1.5. <https://www.dnp.gov.co/programas/participacion-privada-en-proyectos-de-infraestructura/asociaciones-publico-privadas/Paginas/guias-app.aspx>. (27 de noviembre de 2019).

8 1.1.6. <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Participacion-privada-en-proyectos-de-infraestructura/Oficial-Septiembre-2019.pdf>. (27 de noviembre de 2019).

1.4. Partes que intervienen en un negocio fiduciario

En un negocio fiduciario intervienen las siguientes partes:

- Fideicomitente (persona natural o jurídica)
- Sociedad fiduciaria (fiduciario)
- Clientes o proveedores del fideicomitente
- Bancos o Entidad de Crédito
- Terceros beneficiarios de los pagos
- Fondos de inversión (cartera colectiva)
- Interventor o supervisor
- Comités de Inversiones

1.4.1. Fideicomitente (persona natural o jurídica)

Es la persona natural o jurídica que es cliente de la sociedad fiduciaria, quien encomienda una gestión determinada. Transfiere o entrega los bienes objeto del contrato, indica la finalidad del contrato y suministra instrucciones a la fiduciaria.

Para efectos contables, los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados por el fideicomitente, de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal.⁹ Por ello, en la gran mayoría de los casos la transferencia legal de los bienes, no es suficiente para que se cumplan los criterios de baja en cuenta en los estados financieros. No obstante, se pueden originar cambios en la unidad de cuenta utilizada para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de elementos de los estados financieros.

1.4.2. Sociedad fiduciaria

Las Sociedades Fiduciarias son entidades de servicios financieros sujetas a la inspección y a la vigilancia permanente de la Superintendencia Financiera. Son profesionales en la gestión de negocios, transacciones u operaciones por cuenta de terceros. Son entidades de servicios financieros y otras sociedades autorizadas. La Sociedad Fiduciaria administra y gestiona los bienes de acuerdo con las instrucciones establecidas por el Fideicomitente.

Para efectos de presentación de información financiera, los activos, pasivos, ingresos y gastos del patrimonio autónomo, no se incorporan en los estados

9 Ley 1314 de 2009, Art. 3 parágrafo.

financieros de la sociedad fiduciaria. En ellos solo son reconocidas las comisiones u otros tipos de remuneraciones cuando ellas son devengadas, y otro tipo de transacciones entre la sociedad fiduciaria y los negocios fiduciarios, para las cuales se cumplen los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación en los estados financieros de la sociedad fiduciaria.

1.4.3. Terceros beneficiarios

Son las personas que reciben los bienes transferidos junto con sus frutos y rendimientos al final del contrato. Puede ser el mismo Fideicomitente o un tercero designado por este.

Los beneficiarios de los pagos, reconocen los activos, pasivos, ingresos y gastos, conforme a los requerimientos de los marcos de información financiera aplicados.

1.4.4. Clientes del fideicomitente

Son las personas naturales o jurídicas que mantienen una relación con el fideicomitente y que prestan servicios a los patrimonios autónomos .

1.4.5. Bancos o Entidades de Crédito

Se consideran establecimientos de crédito las instituciones financieras, cuya función principal consiste en captar en moneda legal recursos del público en depósitos a la vista (cuentas de ahorro, corriente) o a término (CDT y CDAT ´ S), para colocarlos nuevamente a través de préstamos, descuentos, anticipos u otras operaciones activas de crédito, los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento comercial, y las cooperativas financieras.

1.4.6. Interventor o supervisor

Es la persona que supervisa las obras o que autoriza el pago con los recursos entregados al contratista a título de anticipo.

1.4.7. Comités de Inversiones

Representan un órgano asesor del análisis de las inversiones y de los emisores, así como del análisis y propuestas para definir los cupos de inversión y las políticas para adquisición y liquidación de inversiones.

2. Temas contables más relevantes en la contabilidad de los negocios fiduciarios y de los partícipes

Desde la perspectiva contable, los problemas más relevantes de los negocios fiduciarios se derivan de:

- Los juicios requeridos para establecer si los activos y pasivos que se transfieren al patrimonio autónomo son reconocidos en los estados financieros, y para determinar si la transacción cumple los criterios para la baja en cuenta en la contabilidad del negocio fiduciario y de los fideicomitentes.
- Los cambios en la unidad de cuenta utilizada para el reconocimiento, medición, presentación y revelación, cuando los partícipes transfieren la totalidad o una parte de los derechos u obligaciones (por ejemplo la titularidad legal) de sus activos o pasivos.
- El tipo de informes financieros que son preparados y presentados por los negocios fiduciarios y la contabilización por parte de los partícipes de sus derechos y obligaciones en los estados financieros.
- Los requerimientos legales para la certificación y dictamen de los informes financieros.

2.1. Reconocimiento y baja en cuenta

Cuando se transfiere la titularidad legal de activos o pasivos a un negocio fiduciario, los responsables de los estados financieros del negocio fiduciario o de los partícipes, debe realizar los juicios necesarios para determinar si la transacción, mediante la cual se transfieren y reciben los bienes, cumple los criterios de reconocimiento y baja en cuenta establecidos en el marco de información financiera aplicado.

Según el marco conceptual de las NIIF plenas y la NIIF para las Pymes, el reconocimiento se define como el proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos¹⁰. Un activo o pasivo solo se reconoce si el reconocimiento de ese activo o pasivo y de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultante proporciona a los usuarios de los estados financieros información que es útil, es decir:

10 Ver: Nuevo Marco Conceptual IFRS Full, p. 5.1.

- a. información relevante sobre el activo o pasivo y sobre los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio,¹¹ y
- b. una representación fiel del activo o pasivo y de los ingresos gastos o cambios en el patrimonio¹².

La baja en cuenta es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocidos del estado de situación financiera de una entidad.¹³ Esto ocurre cuando esa partida deja de cumplir la definición de un activo o de un pasivo. En el caso de los activos, la baja en cuenta normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido, para los pasivos ocurre normalmente cuando la entidad deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.

Los requerimientos para la contabilización de la baja en cuenta se vinculan directamente con los criterios de reconocimiento, y tienen como propósito lograr la representación fiel de los activos y pasivos que se conservan después de la transacción, evento o suceso que conduce a la baja en cuenta y también el cambio en los activos y pasivos de la entidad como resultado de la transacción, y que tienen un efecto en el estado de resultados.

Estos conceptos de reconocimiento y baja en cuenta son de especial relevancia para comprender los efectos de transacciones entre los partícipes y el negocio fiduciario y, particularmente, los que se derivan de la transferencia de los bienes en un contrato de fiducia mercantil o un encargo fiduciario. **En la gran mayoría de los casos, en los contratos de fiducia mercantil, aun cuando la entidad transfiere la titularidad legal de los bienes, no se cumplen los requerimientos para la baja en cuenta, y ello también afecta los criterios de reconocimiento aplicados por la entidad que los recibe**, esto es consecuencia de que el fideicomitente mantiene el control del activo y exposiciones a variaciones positivas o negativas en el importe de los beneficios que puedan derivarse del activo. Lo anterior afecta el reconocimiento del cambio en el valor de los activos y pasivos, esto es de los ingresos y gastos que se origina en su transferencia, y también la forma en que los activos y/o pasivos son reconocidos y medidos en la contabilidad de los negocios fiduciarios.

No obstante, la transferencia de una parte de los derechos de un activo, por ejemplo su titularidad legal, puede generar cambios en la forma en que se representan los activos y pasivos en los informes financieros, esto es en la unidad de

11 Ver: Nuevo Marco Conceptual IFRS Full, p. 5.12 a 5.17.

12 Ver: Nuevo Marco Conceptual IFRS Full, p. 5.18 y 5.25.

13 Ver: Nuevo Marco Conceptual IFRS Full, p. 5.26 a 5.33.

cuenta utilizada para el reconocimiento, medición, presentación y revelación. En algunos casos, si los conceptos de baja se cumplen para una parte de los activos y pasivos, esto también puede derivar en el establecimiento de otras unidades de cuenta distintas que reconocen los componentes de activos y pasivos transferidos.

En conclusión, si el fideicomitente no transfiere el control del activo, y conserva riesgos y beneficios significativos respecto de este, con la mera transferencia de la titularidad legal no es posible dar de baja el activo o pasivo en los estados financieros, y ellos tienen que mantenerse en la contabilidad de los fideicomitentes, sin perjuicio de que los negocios fiduciarios elaboren otro tipo de informes financieros de propósito especial (cometido específico) para mantener informados a fideicomitentes, beneficiarios, autoridades y otros usuarios de la situación financiera, rendimiento y flujos de los negocios fiduciarios. Por ello, los informes financieros elaborados por los partícipes y negocios fiduciarios pueden presentar diferencias, generados por requerimientos del marco de información financiera, de propósito general o de propósito especial, que haya sido aplicado para elaborar los reportes financieros.

Una revisión preliminar de los requerimientos del Art. 102 del E.T., permite concluir que existen muchas similitudes entre los requerimientos contables y fiscales, aun cuando pueden generarse diferencias en las unidades de cuenta utilizadas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación. También en los criterios de baja en cuenta, cuando el fideicomitente solo transfiere una parte de los derechos. Respecto del costo fiscal de los bienes y derechos aportados al patrimonio autónomo, el Art. 102 indica:

“Art. 102. Contratos de fiducia mercantil.

*Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas: *-Modificado- 1. Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada periodo gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.*

Para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se causan en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, cuando se trate de cesiones de derechos sobre dichos contratos. De todas maneras, al final de cada ejercicio gravable deberá efectuarse una liquidación de los resultados obtenidos en el respectivo periodo por el fideicomiso y por cada beneficiario, siguiendo las normas que señala el Capítulo

I del Título I de este Libro para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación.

* -Inciso Modificado- 2. El principio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil opera de la siguiente manera:

En los contratos de fiducia mercantil los beneficiarios, deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueren desarrolladas directamente por el beneficiario.

2.2. La unidad de cuenta

La unidad de cuenta se define como el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que se aplican los conceptos de reconocimiento y medición.¹⁴ Por ello, cuando una entidad transfiere parte de un activo o parte de un pasivo, la unidad de cuenta puede cambiar en ese momento, de forma tal que el componente transferido y el componente conservado pasen a ser una unidad de cuenta distinta.¹⁵

Los criterios de clasificación aplicados también pueden afectar la unidad de cuenta y generar diferencias entre los requerimientos contables y fiscales; en algunas ocasiones, para efectos contables, puede ser apropiado separar el activo o el pasivo en componentes que tienen diferentes características y clasificar dichos componentes por separado. Por ejemplo en el caso en que se transfiera a un tercero solo una parte de los derechos de un activo, esto conlleva a que partícipes, beneficiarios o el negocio fiduciario, establezcan unidades de cuenta distintas para reconocer y dar de baja activos que se transfieren, se reciben y se conservan.

Por lo anterior, es posible que las unidades de cuenta establecidas para los informes financieros de partícipes y negocios fiduciarios presenten diferencias, las cuales se originan por requerimientos de los marcos de información financiera aplicados, ya sea de propósito general o de propósito especial.

14 Ver: Nuevo Marco Conceptual IFRS Full, p. 4.48.

15 Ver: Nuevo Marco Conceptual IFRS Full, p. 5.26 a 5.33.

2.3. Los informes financieros elaborados por los partícipes y los negocios fiduciarios

Un punto de discusión y análisis en la contabilidad de los negocios fiduciarios es la determinación del tipo de informe que deben generar los partícipes de tales negocios y los negocios fiduciarios. Por ello, es fundamental determinar si los informes financieros que se requieren para los negocios fiduciarios, y los informes financieros que elaboran los partícipes o fideicomitentes, son informes financieros de propósito general o de cometido específico (propósito especial), lo cual dependerá, entre otras cosas, de los hechos y circunstancias, del tipo de negocio, de los requerimientos legales y del tipo de usuarios a quienes están dirigidos tales informes.

De acuerdo con disposiciones legales, los partícipes de un negocio fiduciario (personas naturales o jurídicas) pueden estar obligados a llevar contabilidad, o llevarla de forma voluntaria; los negocios fiduciarios también tienen la obligación de rendir cuentas y elaborar informes periódicos¹⁶, y ello puede convertirlos en una entidad que informa independiente, distinta de los partícipes. Por ello, es necesario establecer el tipo de informe que se elabora y el marco de información financiera aplicado, de propósito general o de cometido específico, por quienes tienen la obligación de llevar contabilidad, o lo hacen de manera voluntaria, en el lenguaje de las normas de aseguramiento, el cual es el marco de información financiera aplicado que puede corresponder a un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El siguiente cuadro resume algunas definiciones sobre estados financieros que están contenidos en los marcos técnicos de información financiera y aseguramiento de la información, que han sido emitidas en Colombia:¹⁷

16 Ver el numeral 6, Capítulo 1, Título II, Parte III de la circular básica Jurídica de la Superintendencia Financiera de Colombia.

17 Ver DUR 2420 de 2015 y otras normas que lo modifican, adicionan o sustituyen.

Detalle	Definición NIIF / NAI
Estados Financieros	Los estados financieros son una presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye declaraciones, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. Las declaraciones comprenden información explicativa o descriptiva, expuestas según lo requerido, expresamente permitida por el marco de información financiera aplicable, en la cara de un estado financiero, en las notas, o incorporadas en el mismo por medio de referencia cruzada. ¹⁸
Estados financieros con propósito de información general	Son estados financieros que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. ¹⁹ Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa esto es información acerca de los recursos económicos de la entidad y de los derechos de los acreedores contra la entidad que informa. ²⁰ El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa qué es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad (véase el párrafo 1.3). ²¹
Estados financieros con fines específicos	Son estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. ²²
Estados financieros con fines generales	Son estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales. ²³
Marco de información con fines generales	Es un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento. ²⁴
Marco de información con fines específicos	Es un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento. ²⁵

18 Ver Glosario de términos de las Normas de Aseguramiento (Anexo 4 del DUR 2420 de 2015).

19 Ver NIC 1.7.

20 Ver nuevo MC.1.12.

21 Ver nuevo MC 3.2.

22 Ver NIA 800, apartado 6 (a)

23 Ver: Glosario del anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

24 Ver: Glosario del anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

25 Ver: NIA 800, apartado 6 (a).

Detalle	Definición NIIF / NAI
Marco de imagen fiel	Es un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además: ²⁶ (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias poco frecuentes.
Marco de cumplimiento	Es un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) que definen el marco de imagen fiel. ²⁷
Entidad	El término “entidad” incluye tanto a empresarios individuales como a formas asociativas entre individuos o entidades, sociedades legalmente establecidas, fideicomisos y agencias gubernamentales. ²⁸
Entidad que informa	Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros. Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal. ²⁹
Componente de una entidad	Las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista de la operación como a efectos de información financiera. ³⁰

De acuerdo con las definiciones anteriores, los informes financieros que son requeridos para los negocios fiduciarios pueden ser de propósito general o de cometido específico. Son de propósito general cuando se dirijan a usuarios indeterminados que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Por otra parte, son de cometido específico cuando se diseñan para satisfacer las necesidades específicas de ciertos usuarios, por ejemplo autoridades de supervisión, beneficiarios, administradores y partícipes. Adicionalmente, el marco utilizado para elaborar los informes financieros puede ser un marco de información con fines generales o un marco de cumplimiento como el establecido para los negocios fiduciarios por parte de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Respecto de este tema, las normas emitidas por la Superintendencia financiera indican lo siguiente:³¹

26 Ver: NIA 200, apartado 13(a).

27 Ver: NIA 200, apartado 13(a).

28 Ver: NIC 32.14.

29 Ver: nuevo MC.3.10.

30 Ver: NIIF 5, párrafo 31..

31 Ver: Núm. 6, Capítulo 1, Título II, Parte III de la circular básica Jurídica de la Superintendencia Financiera de Colombia.

“Para los efectos previstos en el numeral 8 del art. 1234, y numeral 4 del art. 1236, ambos del C.Cio y con el propósito de mantener informados a los beneficiarios, incluidos los llamados cesionarios de beneficio, acreedores garantizados y a los fideicomitentes, de la suerte de los respectivos negocios fiduciarios, así como del desarrollo de la gestión que está desempeñando el fiduciario, las sociedades deben presentar rendiciones de cuentas, que deben contener:” (...). 6.1. Rendición de cuentas (...) 6.1.1. Concepto (...). 6.1.2. Carácter indelegable (...). 6.1.3. Periodicidad de la rendición de cuentas (...). 6.1.4. Forma de rendir cuentas (...). 6.2 Informes periódicos. (...).

Al considerar los tipos de usuarios a los que se dirigen los informes financieros de los negocios fiduciarios, se puede concluir, que la mayoría de ellos son informes financieros con fines específicos y no informes financieros de propósito general, estos representan declaraciones que utilizan los beneficiarios, acreedores y fideicomitentes para conocer la forma en que se ha gestionado el negocio, y también para obtener información que debe ser incluida en sus propios estados financieros. Estos informes no cumplen los requisitos de un informe financiero de propósito general, por cuanto estos no se dirigen a usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Por ello, los dictámenes y certificaciones emitidos por los Contadores Públicos así deben indicarlo, conforme a los requerimientos de las normas de aseguramiento de la información y de servicios relacionados.³²

No obstante lo anterior, algunos negocios fiduciarios pueden cumplir los requisitos para convertirse en una entidad separada de los partícipes, y constituirse en una entidad reportante independiente, por ejemplo cuando es el negocio quién tiene el control de los activos y pasivos de las operaciones, o cuando el negocio fiduciario cumple las condiciones para ser clasificado como una subsidiaria, asociada o negocio conjunto.

Los estados financieros de cometido específico generalmente se elaboran con un marco de cumplimiento, y tienen circulación limitada para ciertos usuarios, por lo tanto no se espera que ellos satisfagan las necesidades de usuarios de los estados financieros de propósito general. Esto no significa que dichos estados no puedan ser objeto de aseguramiento, lo cual puede ser viable considerando lo establecido en la NIA 800 Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

32 Ver: NIA 800 Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, y NISR 4410 encargos de compilación.

En conclusión, los informes financieros son instrumentos que sirven para evaluar la situación financiera, el rendimiento, y la capacidad para generar flujos de efectivo en una entidad, así como para evaluar la forma en que han sido gestionados los recursos por parte de la administración de la entidad. La estructura y contenido de los informes financieros depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicado por una entidad, ya sea que este cumpla los requisitos de un marco de propósito general o un marco de cometido específico. En el caso de los negocios fiduciarios en Colombia, se debe distinguir entre los requerimientos para elaborar informes de propósito general de fideicomitentes o partícipes y los requerimientos para elaborar informes de propósito general o cometido específico.

Esta distinción es importante, por cuanto los informes financieros que se elaboran con base en un marco de cumplimiento, como el requerido por la circular 30 de la Superintendencia Financiera de Colombia, pueden presentar diferencias respecto de los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del marco de propósito general que es requerido para los fideicomitentes obligados a llevar contabilidad. En este caso los informes de fideicomitentes y negocios fiduciarios son informes separados que tienen objetivos distintos, y que pueden presentar diferencias en el importe de sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, que se derivan de los requerimientos del marco de información aplicado. Por ello, no es posible alinear los requerimientos establecidos para elaborar informes financieros de los negocios fiduciarios, de cometido específico, con los requerimientos para elaborar informes de propósito general de los fideicomitentes, salvo que fideicomitentes y negocios fiduciarios apliquen el mismo marco de información financiera para elaborar sus informes financieros.

2.3.1. El enfoque de la entidad y el enfoque de los derechos

Para quienes analizan los informes financieros de los negocios fiduciarios, es de especial relevancia conocer y comprender las diferencias entre el tratamiento contable y fiscal, tanto en los estados financieros separados y consolidados de los partícipes, como en los informes financieros individuales (separados) que son preparados para los negocios fiduciarios (por ejemplo en aquellos negocios que cumplen las condiciones de una subsidiaria, una asociada o un negocio conjunto). Tratándose de acuerdos conjuntos, para propósitos contables las normas de información financiera adoptan un enfoque de derechos, en lugar del enfoque de entidad legal, esto es, que primero se revisa la esencia económica del contrato, antes que la forma legal que adopta este tipo de negocios. Al respecto, el párrafo FC 43 de los fundamentos de las conclusiones de la NIIF 11 indica:

“FC 43. El Consejo considera que la contabilización de los acuerdos conjuntos debería reflejar fielmente los derechos y obligaciones que tienen las partes con respecto a los activos y pasivos relacionados con el acuerdo. [Referencia: Marco Conceptual párrafos CC12 a CC16]. A este respecto, el Consejo observa que las actividades que están sujetas a acuerdos conjuntos diferentes pueden ser operativamente muy similares, pero que las condiciones contractuales acordadas por las partes para estos acuerdos conjuntos pueden conferir a las partes derechos muy distintos sobre los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a estas actividades. En consecuencia, el Consejo considera que la sustancia económica de los acuerdo no depende exclusivamente de si las actividades realizadas a través de acuerdos conjuntos están estrechamente relacionadas con las actividades realizadas por las partes por sí mismas, o de si las partes están estrechamente involucradas en las operaciones de los acuerdos. En su lugar, la sustancia económica de los acuerdos depende de los derechos y obligaciones asumidas por las partes cuando llevan a cabo estas actividades. Son esos derechos y obligaciones los que la contabilidad de los acuerdos conjuntos debería reflejar.” (Subrayado nuestro)

Así por ejemplo, cuando un partícipe en un patrimonio autónomo tiene derechos sobre los activos netos de una entidad (importe residual de activos y pasivos), la unidad de cuenta utilizada en los estados financieros separados es la de una “inversión” (por ejemplo, inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos), pero cuando *existen derechos y obligaciones de las partes con respecto a los activos y pasivos del acuerdo*, la unidad de cuenta utilizada no es el de una “inversión” en los estados financieros separados de los partícipes, en este caso, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos se incorporan línea por línea tanto en los estados financieros separados como en los estados financieros consolidados.

Lo anterior significa, que para efectos contables, cuando existen derechos sobre el activo neto, en los estados financieros separados de los partícipes o fideicomitentes se incorporan una línea de inversión y ajustes por su valoración tal como sea pertinente, cuando este no sea el caso y existen derechos sobre los activos u obligaciones sobre los pasivos, estos se incorporan en líneas separadas, junto con los ingresos y gastos que estos hayan generado conforme al principio de devengo o causación que forma parte de los marcos técnicos.

Desde la perspectiva fiscal, al no ser los patrimonios autónomos sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, los partícipes declaran sus activos y pasivos, por el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Respecto de los ingresos, costos y gastos devengados por el patrimonio autónomo, estos deben incluirse en las declaraciones del impuesto

sobre la renta y complementarios de los fideicomitentes, en el mismo año o período gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueren desarrolladas directamente por el beneficiario (artículo 102 del ET), para ello no se considera si los partícipes tienen derechos sobre el activo neto o *derechos y obligaciones con respecto a los activos y pasivos del acuerdo*. El procedimiento aplicado para incorporar las transacciones, eventos o sucesos reportados en la contabilidad del patrimonio autónomo por parte de los partícipes, para efectos fiscales, puede generar divergencias respecto del tratamiento contable y fiscal, por cuanto este puede no representar los derechos y obligaciones de los partícipes. Esto puede ocurrir cuando se interpreta que se debe aplicar el mismo porcentaje de participación a todos los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos del negocio fiduciario del tipo operación conjunta, y cuando en un tipo de acuerdo en el que se tienen derechos sobre el activo neto³³, este se reconoce de forma similar a otro en el que se tienen derechos y obligaciones con respecto a los activos y pasivos del acuerdo.

Otra divergencia puede surgir en los negocios fiduciarios en los que existen *derechos y obligaciones de las partes con respecto a los activos y pasivos del acuerdo*, por cuanto para efectos fiscales ellos pueden ser incorporados aplicando el denominado “método de consolidación proporcional”³⁴, lo cual puede diferir de lo requerido para efectos contables, en donde tales derechos y obligaciones se incorporan considerando los porcentajes específicos de participación de activos, pasivos, ingresos y gastos derivados del acuerdo contractual, que pueden ser diferentes. Al respecto los fundamentos de las conclusiones de la NIIF 11 indican:

*“FC 38. (...) La NIIF requiere que una entidad con una participación en una operación conjunta reconozca los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos de dicha operación conjunta como se determine y especifique en el acuerdo contractual, **en lugar de basar su reconocimiento en la participación en la propiedad que la entidad tiene en la operación conjunta**. La segunda diferencia con respecto a la consolidación proporcional es que las participaciones de las partes en una operación conjunta se reconocen en sus estados financieros separados. Por consiguiente, no existe diferencia en qué se reconoce en los estados financieros separados de las partes y en los estados financieros consolidados de éstas*

33 Por ejemplo, en el caso en que se cumplan los requisitos para que la participación cumpla las condiciones para ser clasificada como una inversión en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, y no como una operación conjunta.

34 Este método incorpora en las cuentas anuales la porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, flujos de efectivo y demás partidas, utilizando el porcentaje que de su patrimonio neto posean las sociedades del grupo, sin perjuicio de las homogeneizaciones previas, de los ajustes y eliminaciones que resulten pertinentes.

[sic] o en los estados financieros de las partes en los que se contabilizan las inversiones utilizando el método de la participación”. (Subrayado nuestro).

“FC 41. En relación con la contabilidad de las participaciones en negocios conjuntos, el Consejo decidió que las entidades deberían reconocer sus participaciones utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos, a menos que la entidad esté exenta de aplicar el método de la participación tal como se especifica en esa norma”.

2.4. Los requerimientos de certificación y dictamen (aseguramiento)

Otro punto de análisis y discusión cuando se aborda el estudio de los negocios fiduciarios es el relacionado con las normas que requieren que los informes financieros de estos negocios sean certificados por el representante legal y el contador, y además dictaminados por el Revisor Fiscal o Auditor Externo. Ello significa, que las disposiciones legales exigen tanto aseguramiento interno como externo para este tipo de informes. El aseguramiento interno se relaciona con la obligación de llevar contabilidad, la de tener un contador, con el sistema de control interno, la auditoría interna y otros mecanismos de supervisión interna como los consejos directivos y los comités de auditoría. El aseguramiento externo se relaciona con la obligación de que el revisor fiscal y/o un auditor externo emitan un dictamen sobre dichos informes.

Al respecto el parágrafo 3 del Art. 102 del ET indica:

Art. 102 E.T. (...).

PARÁGRAFO 3o. <Parágrafo adicionado por el artículo de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de lo dispuesto en este artículo, el fiduciario deberá proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios la información financiera relacionada con el patrimonio autónomo. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces, y la información financiera, que hará parte integral de dichos certificados, por el contador público y/o revisor fiscal, según corresponda, de acuerdo con los mecanismos establecidos en las disposiciones vigentes que rigen en materia de firmas.

En algunos casos, estas disposiciones pueden representar un exceso, por cuanto se requiere que informes de cometido específico, y con circulación limitada, sean objeto de certificación o dictamen, desconociendo otras formas distintas que pueden resultar menos onerosas y generarían resultados similares respecto del objetivo de incrementar la confianza que los usuarios tienen en este tipo de informes.

El estudio del enfoque de las cuatro líneas de defensa³⁵ puede resultar muy pertinente para definir si es necesario que tales requerimientos sean establecidos para todos los negocios fiduciarios. El aseguramiento de la información tienen dos perspectivas: a) la perspectiva interna y b) la perspectiva externa.

En la perspectiva interna del aseguramiento, debe definirse la obligación de llevar contabilidad, la de tener contador, los responsables del control interno, la función de auditoría interna y de otras instancias como las juntas directivas y los comités de auditoría. Para la gran mayoría de los informes financieros elaborados por los negocios fiduciarios el aseguramiento interno es suficiente, puesto que cuando el representante legal suscribe tales informes declara que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros³⁶, afirmaciones que también certifica el Contador Público que presta sus servicios a los negocios fiduciarios, los cuales sin que tengan el alcance de un encargo de aseguramiento externo, que prestan contadores independientes o revisores fiscales, cumplen los requerimientos de normas profesionales, legales y reglamentarias, las cuales le exigen al Contador de la entidad actuar considerando el bien común o interés público, y cumplir las normas de ética, control de calidad, y de información financiera, entre otras. Las fortalezas del control interno, y otras instancias de supervisión interna también otorgan confianza a los usuarios respecto de los informes financieros.

En la perspectiva externa, para lo cual se requiere la aplicación del principio de independencia³⁷, los informes emitidos por revisores fiscales y/o auditores externos, incrementa la confianza en los informes financieros de los negocios fiduciarios; en este caso, pueden considerarse diferentes formas de aseguramiento, como las establecidas para un encargo de auditoría, revisión u otros trabajos de aseguramiento. Esto puede ser considerado para negocios que son de interés público y no para todos los tipos de negocios fiduciarios.

Por consiguiente, es conveniente que los requerimientos legales de certificación y dictamen para los informes preparados por los negocios fiduciarios sean revisados y ajustados, en algunos casos puede ser aplicable la prestación de servicios de compilación por parte de contadores públicos, conforme a lo establecido en las normas de servicios relacionados, en otros casos puede requerirse que el contador que participa en la preparación de dichos informes los certifique, confirmando las afirmaciones de la administración y asumiendo las responsabilidades

35 1.1.7. <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/assurance/what-is-assurance/assurance-glossary/four-lines-of-defence>. (27 de noviembre de 2019).

36 Ver: Art. 37 de la Ley 222 de 1995.

37 Ver: Ley 43 de 1990, Art. 37.3, y las normas sobre independencia del DUR 2420 de 2015.

sobre ello. Cuando se requiera aseguramiento externo, pueden contratarse servicios de auditoría, revisión u otros trabajos de aseguramiento, conforme a los requerimientos de los marcos técnicos, si ello fuera necesario para incrementar la confianza que usuarios específicos o generales tienen en estos informes.

3. Conclusiones

- El procedimiento aplicado para incorporar las transacciones, eventos o sucesos reportados en la contabilidad del patrimonio autónomo por parte de los partícipes, para efectos fiscales, puede generar divergencias respecto del tratamiento contable y fiscal, por cuanto este puede no representar los derechos y obligaciones de los partícipes. Esto puede ocurrir cuando se interpreta que se debe aplicar el mismo porcentaje de participación a todos los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos del negocio fiduciario del tipo operación conjunta, y cuando en un tipo de acuerdo en el que se tienen derechos sobre el activo neto, este se reconoce de forma similar a otro en el que se tienen derechos y obligaciones con respecto a los activos y pasivos del acuerdo.
- Un punto de revisión y análisis es el de si la unidad de cuenta utilizada contablemente para reconocer en los estados financieros separados, los derechos sobre el activo neto, por parte de un partícipe puede ser considerada fiscalmente una inversión, de forma similar a como es permitido para las inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, asunto que hoy fiscalmente no es posible, por cuanto el negocio fiduciario no es una entidad separada, para efectos del impuesto a la renta.
- La transferencia legal de los recursos no es el único elemento que debe ser considerado para determinar si procede la baja en cuenta de una partida, y el reconocimiento de ella en los estados financieros de los partícipes y del negocio fiduciario. La transferencia del control y la consideración de la exposición a las variaciones de los riesgos y ventajas de los recursos son elementos de análisis fundamentales para el reconocimiento y baja en cuenta de una partida.
- Los informes financieros elaborados por los negocios fiduciarios en la mayoría de los casos no pueden ser considerados informes financieros de propósito general. Son informes dirigidos a usuarios específicos para cumplir disposiciones incorporadas en los contratos o para propósitos de supervisión. Este es un asunto que autoridades y comunidad contable deben considerar al establecer requerimientos de certificación y dictamen.
- Las NIIF no tienen por objeto cumplir requerimientos de las Autoridades de Supervisión o de otros usuarios que pueden solicitar informes hechos a su

medida, por consiguiente al elaborar los informes financieros de los negocios fiduciarios es necesario tener en cuenta los requerimientos especiales de las autoridades de supervisión y de otros usuarios (información no NIIF).

- Las bases para la elaboración de los informes financieros de los negocios fiduciarios puede ser una base de imagen fiel (por ejemplo el de las NIIF) o una base de cumplimiento, ello depende de los requerimientos de los usuarios y de las autoridades de supervisión.
- Las NIIF no contienen pronunciamientos específicos para la contabilidad de los negocios fiduciarios, pero ellas son aplicables cuando dichos negocios representan una entidad que informa y elabora informes financieros de propósito general o de cometido específico.
- Los requerimientos de aseguramiento para los informes financieros de los negocios fiduciarios deben ser revisados y ajustados, considerando las diferentes instancias de aseguramiento interno y externo que existen en una entidad; si el aseguramiento externo fuera requerido se deben considerar las diferentes opciones de aseguramiento disponibles, así como los requerimientos de los marcos técnicos.

Bibliografía

- Abecé de las Asociaciones público privadas en: <https://www.dnp.gov.co/programas/participaci%C3%B3n-privada-%20y-en-proyectos-de-infraestructura/asociaciones-publico-privadas/Paginas/guias-app.aspx>
- Circular básica jurídica (CE 029 de 2014) de la Superintendencia Financiera de Colombia, Parte II Mercado Intermediario, Título II instrucciones generales relativas a las operaciones de las sociedades de servicios financieros, Capítulo I Disposiciones especiales aplicables a los negocios fiduciarios.
- NIA 800 Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
- NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
- Nuevo Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera IFRS – NIIF. DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios
- Régimen Tributario Nacional, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2018..
- Revista de Derecho privado No. 52, Universidad de los Andes, la fiducia en el manejo de anticipos en los contratos estatales. Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/3600/360033223012.pdf>
- <https://www.redalyc.org/pdf/3600/360033223012.pdf>
- <https://www.asofiduciarias.org.co/>
- <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Participaci%C3%B3n-privada-%20y-en-proyectos-de-infraestructura/Oficial%20Septiembre%202019.pdf>

Negocios fiduciarios: aspectos fiscales

Tax Aspects of Fiduciary Business

JAIRO ALBERTO HIGUITA NARANJO¹

Para citar este artículo / To reference this article

Jairo Alberto Higueta Naranjo. Negocios fiduciarios: aspectos fiscales. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 235

Resumen

Este escrito aborda las nociones de la fiducia mercantil desde una perspectiva de su naturaleza jurídica y su ámbito de aplicación en el escenario de los negocios jurídicos, con los siguientes objetivos: (i) analizar los efectos tributarios de las partes involucradas en un negocio de fiducia mercantil desde la perspectiva del impuesto sobre la renta, y la aplicación del principio de transparencia aplicable en materia tributaria a este tipo de vehículos; (ii) analizar las implicaciones que en materia tributaria se desprenden de la venta de activos subyacentes aportados a los patrimonios autónomos; (iii) en general, analizar los efectos e implicaciones en materia de impuesto sobre las ventas, impuesto de industria y comercio, impuesto al consumo; y finalmente (iv) se lleva a cabo un repaso de derecho comparado con países de la región en el cual se reflejen los diferentes tratamientos tributarios de esta figura jurídica.

Palabras Clave: Fiducia Mercantil, Principio de transparencia Fiscal, Distribución de Dividendos, Venta de Derechos Fiduciarios, Impuesto sobre las ventas Impuesto al Consumo, Impuesto de Industria y Comercio.

Abstract

This essay addresses the basic notions of the Trust from a perspective of its legal nature and its scope of application in the legal business scenario, with the following objectives: (i) to analyze the tax effects of the parties involved in a trust

1 Socio de Jiménez Higueta Rodríguez y asociados, abogado y especialista en derecho tributario de la Pontificia Universidad Javeriana y profesor de la especialización de derecho tributario de la Universidad Javeriana y de la especialización de gestión tributaria internacional de la universidad EAFIT

business from the perspective of income tax, and the application of the transparency principle applicable in tax matters to this type of vehicle; (ii) to analyze the implications in tax matters arising from the sale of underlying assets contributed to autonomous assets; (iii) In general, to analyze the effects and implications in terms of Sales Tax, Industry and Commerce Tax, Consumption Tax; and finally (iv) A review of compared law with countries in the region is carried out in which the different tax treatments of this legal figure are reflected.

Key words: Trust, Fiscal Transparency, Distribution of Dividends, Sale of Fiduciary Rights, VAT, Consumption Tax, Industry and Commerce Tax.

Sumario

1. Naturaleza jurídica de los negocios fiduciarios; 1.1. La fiducia mercantil como negocio jurídico; 1.2 Fiducia-trust; 2. Tratamiento tributario de la fiducia mercantil; 2.1. Impuesto sobre la renta; 2.1.1. Transparencia fiscal en renta (artículo 102 del Estatuto Tributario); 2.1.1.1 Efectos tributarios de los bienes transferidos al patrimonio por parte de fideicomitente; 2.1.1.2. Reconocimiento en el impuesto sobre la renta de los ingresos costos y deducciones; 2.1.1.2.1. Oportunidad de los costos y deducciones en aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad y beneficiarios de un negocio fiduciario; 2.1.1.2.2. Responsabilidad respecto a la depuración y reconocimiento en la declaración de renta de los ingresos costos y deducciones; 2.1.1.3. Reconocimiento de los valores patrimoniales; 2.1.1.4 Tratamiento tributario de los derechos fiduciarios representados en acciones; 2.1.1.4.1 Distribución de dividendos a favor de patrimonios autónomos; 2.1.1.4.2, Venta de derechos fiduciarios cuyo subyacente son acciones; 2.1.1.5. Tratamiento tributario de las ventas de derechos fiduciarios representados en inmuebles; 2.1.1.6. Tratamiento tributario de los beneficios obtenidos en los patrimonios autónomos producto de la cesión de los derechos; 2.1.1.7. Reconocimiento de beneficios tributarios o tratamientos diferenciales a través de negocios fiduciarios. 2.2. Impuesto sobre las ventas (IVA); 2.3. Impuesto al consumo; 2.4. Impuesto de Industria y comercio; 2.5. Cumplimiento de obligaciones formales por parte del fiduciario. 2.6. Responsabilidad por los impuestos, sanciones e intereses. 3. Derecho comparado; 3.1. Perú; 3.2. Argentina; 3.3 México; 3.4. Uruguay; 4. Conclusiones.

1. Naturaleza jurídica de los negocios fiduciarios

1.1. La fiducia mercantil como negocio jurídico

Dado que la conferencia tiene por objeto abordar los efectos tributarios de los negocios fiduciarios, es importante recordar que la fiducia mercantil contiene las características propias de los negocios jurídicos conforme a la teoría Alemana, no solo porque el artículo 1226 del Código de Comercio establece que: “La fiducia mercantil es un negocio jurídico...” Si no que en virtud de la misma teoría el acto jurídico en sentido estricto como el negocio jurídico, si bien tienen la característica en común de que en ambos interviene el querer humano, en el primero los efectos no son obra de la voluntad que los realizó, al paso que en el segundo se manifiesta precisamente para crear, configurar e incluso, ingeniar determinadas consecuencias de contenido jurídico.

Ciertamente, los actos jurídicos en sentido estricto producen modificaciones en las situaciones jurídicas que no dependen de la voluntad del sujeto, sino de la ley; mientras que en el negocio jurídico íntegramente constitutivo de la manifestación de la autonomía de la voluntad se autoriza intencional y voluntariamente a los sujetos para producir consecuencias jurídicas no reguladas².

Esta precisión del negocio jurídico tiene como objeto delimitar el alcance de este escrito a los negocios fiduciarios, circunscritos a la fiducia mercantil regulada a partir del artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio,³ la cual permite un amplio campo de configuración y autonomía de la voluntad para las partes que intervienen en el negocio jurídico, *verbi gracia*, en virtud de lo señalado en el artículo 1226 los bienes transferidos pueden tener cualquier naturaleza. El artículo 1229 determina que no es necesaria la existencia del fideicomisario en el acto de constitución del fideicomiso, pero sí debe ser posible y realizarse dentro del término de duración del mismo, de modo que sus fines puedan tener pleno efecto.

El artículo 1236 le permite al fiduciante reservarse los derechos que considere sobre los bienes fideicomitados para ejercerlos directamente, revocar la fiducia, cuando se hubiere reservado esa facultad en el acto constitutivo, pedir

2 Paul Cahn Speyer-Wells. La fiducia Mercantil y sus aspectos tributarios. XIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario . Pág.?.Ed.?. (1995).

3 El artículo 1226 del Código de comercio dispone: “La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de este o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

Una persona puede ser al mismo tiempo fiduciante y beneficiario.

Solo los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias, especialmente autorizados por la Superintendencia Bancaria, podrán tener la calidad de fiduciarios”.

la remoción del fiduciario y nombrar el sustituto, obtener la devolución de los bienes al extinguirse el negocio fiduciario. Por otro lado, si cosa distinta no se hubiere previsto en el acto de su constitución, exigir rendición de cuentas, ejercer la acción de responsabilidad contra el fiduciario y, en general, todos los derechos expresamente estipulados y que no sean incompatibles con los del fiduciario, del beneficiario o con la esencia de la institución.

Uno de los grandes méritos de la fiducia mercantil colombiana es la flexibilidad: dentro de la perspectiva de redescubrimiento de la libertad contractual, la cual, afortunadamente, está haciendo contrapeso a la habitual percepción burocrática del derecho⁴.

Las características de la fiducia mercantil que consideramos más ilustrativas y esenciales para los propósitos de análisis en palabras del profesor Cahn Speyer-Wells son las siguientes⁵:

- a. Por disposición expresa del artículo 1226 del Código de Comercio, es característica la transferencia de la propiedad de los bienes materia del fideicomiso, por parte del constituyente o fideicomitente al fiduciario.
- b. Esta transferencia otorga el derecho de dominio, pues se efectúa para que el fiduciario administre los bienes o posiblemente los enajene, no para su beneficio, sino para cumplir las finalidades determinadas en favor del beneficiario o fideicomisario.
- c. El beneficiario o fideicomisario puede ser el mismo constituyente (fiduciante o fideicomitente) o un tercero.
- d. La fiducia mercantil debe originarse en un contrato.
- e. Los bienes que constituyen el fideicomiso son un “patrimonio autónomo” del fiduciario, pero separado y diferente del resto de los bienes que conforman (artículo 1233 y s.s. del C. de Co.)
- f. Al término del contrato, los bienes fideicomitados jamás por causa del negocio fiduciario pueden quedar en cabeza del fiduciario, sino que han de pasar a la persona designada por el contrato o, si hay silencio, al mismo fideicomitente o a sus herederos (arts. 1242 y 1244 del C. de Co.).

4 Christian Larroumet. La fiducia mercantil colombiana inspirada en el trust. Los contratos en el Derecho Privado. Pág.478. Ed. Legis. (2009).

5 Paul Cahn Speyer-Wells. La fiducia Mercantil y sus aspectos tributarios. XIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (1995).

- g. Durante la existencia de la fiducia el fideicomisario no detenta la propiedad económica de los bienes, sino de los rendimientos que ellos reporten (art. 1238 del C. de Co.).
- h. La existencia del fideicomisario no es necesaria en el acto de constitución del fideicomiso. No obstante, su designación debe ser posible y realizarse dentro del término de duración del mismo, el cual no puede exceder más de veinte años (art. 1229 C. de Co.).
- i. El constituyente o fideicomitente puede en cualquier momento revocar la fiducia, cuando se hubiere reservado esa facultad en el acto constitutivo (artículo 1236, numeral. 2 del C. de Co.).
- j. El constituyente o fideicomitente puede someter la realización del negocio fideicomitado al cumplimiento de condiciones resolutorias o suspensivas (art. 1240, numerales. 4 y 5 del C. de Co.).
- k. De acuerdo con el artículo 1226 del Código de Comercio, si el constituyente transfiere los bienes para que se cumpla una finalidad en su provecho, él será el beneficiario o fideicomisario; en cambio, si la finalidad diseñada por el constituyente es en provecho de un tercero, entonces será este el beneficiario o fideicomisario.

Es importante precisar que, de acuerdo a la definición del artículo 1226 del Código de Comercio, esta institución jurídica tiene una estructura soportada en un trípode, en el cual se encuentra el fideicomitente o constituyente, el fiduciario y el fideicomisario o beneficiario, para los efectos de este análisis nos referiremos al fideicomitente, como aquel que constituye la fiducia y al beneficiario en sentido amplio, como el fideicomitente o tercero a favor del cual se constituye la fiducia.

1.2. Fiducia-trust

Si bien la institución jurídica de la fiducia mercantil es propuesta del modelo romano, lo que definitivamente demuestra que el modelo del *trust* anglosajón fue fuente de inspiración para la estructura fiduciaria en Colombia es el artículo 1233 del Código de Comercio que dispone:

“Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo”.

Y como consecuencia de la creación de ese patrimonio autónomo, se presenta la sustracción de la prenda general de los acreedores, los bienes transferidos por el fideicomitente; señala el artículo 1227 del Código de Comercio:

“Los bienes objeto de la fiducia no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario y solo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida”.

En palabras del profesor Christian Larroumet⁶, el estatus particular de los bienes objeto de la fiducia, dentro del patrimonio fiduciario, y su consecuencia: su sustracción de la prenda general de los acreedores del fiduciario, son perfectamente contrarios a la fiducia romana. Solamente la noción del *trust* puede justificarlos y explicar la obligación del fiduciario de tomar medidas para evitar la confusión del patrimonio fiduciario con su patrimonio personal.

Si bien el desmembramiento entre *legal property* y el *beneficial property* no puede, obviamente admitirse en el derecho colombiano, puesto que este desconoce la disociación de los derechos patrimoniales y la justificación a través de otro modo de la protección de los intereses del beneficiario⁷. En especial la imposibilidad de los acreedores del fiduciario de perseguir los bienes objeto de la fiducia, se satisface con el concepto de patrimonio autónomo creado por el artículo 1233 del Código de Comercio.

Es precisamente, la creación de la noción de patrimonio autónomo uno de los grandes retos en materia tributaria, puesto que, si bien no constituye una persona jurídica, es una ficción legal y en virtud del principio de tipicidad de la ley tributaria es sujeto de derechos y obligaciones y, en algunos casos, como lo veremos más adelante, sujeto pasivo del impuesto de renta.

Es tal el grado de tensión alrededor de la tributación de los patrimonios autónomos que existen posiciones tan autorizadas como la comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria creada por la Ley 1739 de 2014, que en su momento señalaron como una de sus propuestas, que los patrimonios autónomos deben ser sujetos pasivos del impuesto a las utilidades empresariales⁸.

6 Christian Larroumet. La fiducia mercantil colombiana inspirada en el trust, 477. Los contratos en el Derecho Privado. Ed. Legis. (2009).

7 Entiéndase beneficiario en sentido amplio o *lato sensu*, es decir el fideicomitente o un tercero designado por este.

8 Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público por la comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria creada por la Ley 1739 de 2014.

2. Tratamiento tributario de la fiducia mercantil

2.1. Impuesto sobre la renta

2.1.1. Transparencia fiscal en renta (artículo 102 del Estatuto Tributario)

2.1.1.1. *Efectos tributarios de los bienes transferidos al patrimonio por parte de fideicomitente*

Como lo hemos señalado en relación con la naturaleza jurídica de la fiducia mercantil, existe una transferencia del dominio de los bienes fideicomitados a favor del fiduciario, pero concomitantemente con la transferencia se crea un patrimonio autónomo que es sujeto de derechos y obligaciones. Además, que no hace parte de la prenda general de los acreedores del fiduciario, puesto que el objetivo del negocio es meramente instrumental y tiene por objeto que el fiduciario administre los bienes o posiblemente los enajene, no para su beneficio, sino para cumplir las finalidades determinadas en favor del beneficiario o fideicomisario.

Analizada la estructura jurídica, es la naturaleza económica del negocio fiduciario lo que busca desarrollar el principio de transparencia fiscal, puesto que si bien existe una transferencia del dominio, el objetivo de la misma es siempre en beneficio de un tercero o del fideicomitente, pero nunca del fiduciario. Por tanto, para efectos fiscales, el numeral 4 del artículo 102 del Estatuto Tributario, señala que: “Se causará el impuesto sobre la renta y ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente”.

Con base en lo expuesto al momento de la constitución de patrimonio autónomo o al momento de realizar los aportes por parte del fideicomitente, no se genera renta ganancia ocasional, incluso si el valor del aporte es superior al costo fiscal por el que se encuentra el activo, lo cual usualmente ocurre, puesto que la fiduciaria está en la obligación de reconocer el activo por su valor de mercado. Sin embargo la diferencia entre el valor comercial aportado y el costo fiscal no se debe tener en cuenta al momento de incorporar el valor patrimonial del activo, puesto que este se aporta por su costo fiscal como lo establece el numeral 1 del artículo 102 del estatuto tributario que dispone: “Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y los condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo”.

Por tanto, la renta o ganancia ocasional solo se genera al momento de la enajenación de los derechos fiduciarios, o cuando el fiduciario enajena el bien

fideicomitido a favor de un tercero, o cuando producto del contrato fiduciario se trasfiere el bien a un tercero beneficiario a título gratuito u oneroso.

Ahora, si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del tercero beneficiario de los respectivos bienes o derechos y no del fideicomitente, puesto que corresponde a una donación.

2.1.1.2. Reconocimiento en el impuesto sobre la renta de los ingresos costos y deducciones

Como lo señala el profesor Sergio Rodríguez Azuero⁹, la fiducia o fideicomiso como tal no es nada, es apenas un mecanismo instrumental a través del cual se pueden hacer muchas cosas. Y como tal mecanismo instrumental, va a depender en su consideración y en las fórmulas que se propongan en distintos campos, del contenido que cada cliente en particular le ponga al negocio, o que de repente muchos clientes que concurran le pongan al mismo negocio.

Es decir, el contrato de fiducia, es un negocio jurídico que tiene por objeto transferir unos bienes a un fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, pero en esencia instrumental, en consecuencia, la noción del principio de transparencia fiscal atiende a un concepto de sustancia o realidad económica, que se sobrepone de una noción formal, con el objeto de determinar los elementos del tributo en quien económicamente se ve incidido por el impuesto.

El desdoblamiento por excelencia del principio de transparencia fiscal es por regla general la no sujeción pasiva del impuesto de renta y complementarios del patrimonio autónomo que se crea en virtud de la ley.

En efecto, y como ya lo hemos mencionado, los artículos 1227 y 1233 del C. de Co. establecen que los bienes fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo, y no serán prenda general de los acreedores del fiduciario.

Significa entonces que el principio de transparencia fiscal guarda simetría con las disposiciones del derecho privado, puesto que los beneficios de los bienes y las rentas generadas en el patrimonio autónomo no se radican en cabeza del fiduciario. Pero ¿Significa esta afirmación que las rentas generadas dentro del patrimonio autónomo no son objeto de imposición?

9 Intervención de Sergio Rodríguez Azuero en Paul Cahn Speyer-Wells. La fiducia Mercantil y sus aspectos tributarios. XIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. (1995).

Precisamente el principio de transparencia fiscal busca evitar que las rentas obtenidas dentro de patrimonio autónomo no sean objeto de imposición y por el contrario, se graven en quien económicamente es el beneficiario de estas, es decir, el tercero, el fideicomitente, o excepcionalmente el patrimonio autónomo, mientras la identificación del beneficiario se encuentre atada a una condición suspensiva.

En efecto el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario dispone el principio de transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil, señalando que serán los beneficiarios quienes deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o período gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, que tendrían si las actividades que las originaron fueren desarrolladas directamente por el beneficiario.

La DIAN, a través del concepto No. 1263 de 21 de mayo de 2019, expresó respecto al principio de transparencia fiscal, lo siguiente:

“3. De la norma transcrita se infiere que, en virtud de este principio, los patrimonios autónomos no están obligados a reconocer los ingresos, costos y gastos que son devengados con cargo al mismo, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

4. Por el contrario, esta obligación recae en el beneficiario, quien deberá incluir en su declaración del impuesto sobre la renta, los ingresos, costos y gastos que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo en el mismo año o periodo gravable, como si las actividades hubiesen sido desarrolladas por el beneficiario.

5. En este sentido, no se genera un ingreso que de ser reconocido por el patrimonio autónomo, sea susceptible de incrementar su patrimonio y, por lo tanto, no deberá presentar la declaración del impuesto sobre la renta...”

Lo que pretende la transparencia es que aquellos ingresos, costos y deducciones obtenidos por el patrimonio autónomo tributen en cabeza de quien realmente obtiene el aumento patrimonial, es decir, el beneficiario.

Es importante resaltar que el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario determina que: “los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo...”

Significa que los ingresos, costos o deducciones incorporadas pueden traer como consecuencia una renta o una pérdida que de forma expresa se reconoce como fiscalmente aceptable, siempre que los costos y deducciones reconocidas cumplan con las condiciones exigidas por la ley tributaria en sentido amplio¹⁰.

La regla general es el principio de transparencia fiscal, pero con el objeto de no aprovechar regímenes de diferimiento en los casos en que el beneficiario no se encuentra determinado, el numeral 3 del artículo 102 del Estatuto Tributario establece que “Cuando el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones, revocatorias u otra circunstancia que no permitan identificar a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, estas serán gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas. En este caso, el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima para los fines del impuesto de renta y complementarios”.

En efecto, cuando se presentan circunstancias que no permiten identificar al beneficiario se configura la excepción al principio de transparencia fiscal con el objeto de configurar una sujeción pasiva del impuesto de renta en el patrimonio autónomo y es la sociedad fiduciaria la que debe cumplir el deber formal de presentar la declaración de renta con el NIT (Número de identificación Tributaria) que identifica a todos los fideicomisos administrados.

Con lo cual, los beneficios a transferir al beneficiario, una vez determinada la declaración de renta del patrimonio autónomo, deben ser distribuidos a título de dividendos con base en las reglas de los artículos 48 y 49 del estatuto tributario, y artículos 242 al 246-1 del Estatuto Tributario. Lo expuesto, dado que al no identificar al beneficiario el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima.¹¹

Así mismo, los derechos fiduciarios que provienen de la estructura fiduciaria conservan las características de activo y pasivo en la proporción de su participación y deben ser declarados por el fideicomitente, en consecuencia, cuando no confluyen las características del fideicomitente y beneficiario en una misma persona, es el fideicomitente el que declaró los derechos fiduciarios, y el beneficiario el que obtiene los derechos. Por otro lado, en algunos casos las expectativas si así lo desea el fideicomitente, de obtener las rentas de los bienes fideicomitados o los bienes mismos con base en el negocio fiduciario acordado, sin embargo, más adelante profundizaremos sobre los valores patrimoniales.

10 Esta precisión es relevante, puesto que antes de la modificación introducida al artículo 102 del Estatuto Tributario por parte de la Ley 1607 de 2012 el Consejo de Estado, Sección Cuarta a través de la sentencia del 26 de octubre de 2009 Exp. 16598 no se permitió al contribuyente reconocer en su declaración de renta las pérdidas causadas por el patrimonio autónomo.

11 Numeral 3 del artículo 102 del Estatuto Tributario.

2.1.1.2.1. Oportunidad de los costos y deducciones en aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad y beneficiarios de un negocio fiduciario.

Respecto a la regla de realización del artículo 27 del E.T., al señalar que se observarán dichas reglas se generan dos dificultades de interpretación: i. La regla especial de causación por caja se hace efectiva al momento en que recibe o paga el fiduciario, o al momento que realiza el pago el fiduciario al beneficiario; ii. Al señalar la disposición solamente al artículo 27 del Estatuto Tributario, que ocurre con los costos y las deducciones, se deben incorporar en la base del impuesto de renta de fideicomitente persona natural no obligado a llevar contabilidad al momento del devengo o al momento recibir la caja.

Respecto de esta última consideración, somos de la opinión que, realizando un análisis teleológico de la disposición, sin bien no se presenta una disposición que de forma expresa señale el momento de causación de los costos y deducciones, consideramos que respecto de los no obligados de llevar contabilidad la causación de la renta (ingreso, costos y deducciones)¹² se perfeccionan al momento del pago por parte del fiduciario.

Evidentemente, la insuficiente remisión al artículo 27 del Estatuto Tributario presenta complejidad como las siguientes: i. El patrimonio autónomo es constituido por una sociedad durante el año gravable X, y el patrimonio autónomo obtiene ingresos, costos y gastos, en dicho año dado que el devengo de la utilidad o pérdida debe realizar en cada año gravable, la sociedad fideicomitente, si es beneficiario o el beneficiario o si es un tercero debe incorporar las rentas dentro de su declaración de renta independientemente del pago.

Sin embargo, al año siguiente la sociedad enajena sus derechos a un contribuyente no obligado a llevar contabilidad y el pago de las utilidades del año X no fueron pagadas a la sociedad que inicialmente constituyó el fideicomiso, y en el año en que fueron adquiridos los derechos por parte del no obligado a llevar contabilidad se pagan las rentas. Por lo que definitivamente no se deben reconocer las utilidades por parte del adquirente de los derechos fiduciarios, ya que al momento de la adquisición esas utilidades fueron tenidas en cuenta para la determinación del valor de los derechos fiduciarios pues no habían sido pagadas y, adicionalmente, no generan un aumento patrimonial para el beneficiario

12 Los artículos 58 y 104 del Estatuto Tributario disponen que para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los costos y las deducciones legalmente aceptables cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

del pago, incluso si dichas utilidades hacen parte de su costo de adquisición de los derechos fiduciarios.

Ahora bien, respecto a la oportunidad de los costos y deducciones para aquellos contribuyentes beneficiarios no obligados a llevar contabilidad, los ingresos, costos y deducciones independientemente de la fecha de devengo o de reconocimiento en la contabilidad del fideicomiso, se entenderán realizados para quienes les aplique el sistema de causación por caja en el momento del pago. De tal manera que una interpretación diferente traería como consecuencia que los ingresos pagados no se encuentren asociados con los costos y gastos que generan la renta, ya que es probable que algunos de estos costos y gastos no se hayan pagado.

2.1.1.2.2. Responsabilidad respecto a la depuración y reconocimiento en la declaración de renta de los ingresos costos y deducciones

Como lo hemos señalado el beneficiario en los contratos de fiducia mercantil debe incluir, los ingresos, costos y gastos en las mismas condiciones tributarias que tienen si las actividades originadas fueron desarrolladas directamente.

A su vez la base de dicha depuración resulta de lo dispuesto en el parágrafo 3 del artículo 102 del E.T. que dispone:

*“Para efectos de lo dispuesto en este artículo, el fiduciario deberá proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios **la información financiera** relacionada con el patrimonio autónomo. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces, y la información financiera, que hará parte integral de dichos certificados, por el contador público y/o revisor fiscal, según corresponda, de acuerdo con los mecanismos establecidos en las disposiciones vigentes que rigen en materia de firmas”.* (Subrayas fuera de texto)

Como se observa la exigencia legal que incorpora la disposición es la de proporcionar la información financiera y no la información fiscal, lo que trae algunas complejidades al momento de realizar el proceso de depuración de la renta por parte de los beneficiarios.

Incluso como lo señala el concepto DIAN No. 33763 del 21 de noviembre de 2018 la norma inicialmente propuesta incluía la palabra “fiscal” y estaba justificada en el proyecto de ley (Gaceta del Congreso 894/2016) de la siguiente forma:

“Por último, y con el mismo fin de fortalecer el principio de transparencia fiscal de estos vehículos, se establece que el fiduciario deberá certificar y proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios la información

financiera y fiscal relacionada con el patrimonio autónomo. La certificación deberá estar firmada por el representante legal y, el contador público o revisor fiscal respectivo. Esto, no solo para permitir que la información sea más clara para el contribuyente u obligado a declarar, sino también para permitir una fiscalización más eficiente y directa”. (Subrayas fuera de texto)

Sin embargo, la norma finalmente aprobada señala solo la información financiera, en consecuencia, la obligación a efectos fiscales de integrar línea a línea los ingresos, costos y deducciones es para el beneficiario, puesto que con el envío de la información financiera la fiduciaria cumple con su obligación legal. Esta información financiera está definida en la circular externa 30 de 2017 expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia cuyo propósito es señalar las instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información financiera con fines de supervisión de los negocios fiduciarios a través de un régimen simplificado de información financiera y contable con fines de supervisión, pero que evidentemente es la base para la determinación de la conciliación contable fiscal de los beneficiarios, y es la información que exige la ley tributaria.

Sin perjuicio de lo expuesto, sugerimos que sí como instrumento o vehículo para el desarrollo de negocios se acoge la figura de la fiducia mercantil, se acuerde contractualmente con el fiduciario que, adicionalmente, a los reportes financieros, se pueden suministrar reportes que permitan realizar la conciliación contable y fiscal de cada uno de los elementos de la determinación de la renta del beneficiario.

Iguals consideraciones tenemos para los valores patrimoniales a incorporar en la declaración del impuesto sobre la renta por parte del fideicomitente, puesto que el parágrafo 2 del artículo 271-1 del Estatuto Tributario señala que el fiduciario debe emitir un certificado indicando el valor de sus derechos y los rendimientos acumulados el 31 de diciembre en forma definitiva. Esta información no es consecuente con el principio de transparencia fiscal acogido por el estatuto tributario, puesto que los valores patrimoniales que se deben reconocer en la declaración de renta son activos y pasivos en forma separada y no el valor de los derechos como valor neto, ni tampoco el valor de la utilidad neta sino el valor de los ingresos, costos y deducciones.

2.1.1.3. Reconocimiento de los valores patrimoniales

El artículo 271-1 del Estatuto Tributario determina que los derechos fiduciarios se reconocen para efectos patrimoniales de forma separada, el activo y el pasivo, en los términos del numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario, es decir, en desarrollo del principio de transparencia fiscal. El inciso 2 determina

que el valor patrimonial de los derechos fiduciarios para el fideicomitente es el que le corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración; con lo cual quien debe incorporar los valores patrimoniales que conforman el patrimonio autónomo es el fideicomitente, que implica que en algunos casos, quien ostenta la explotación económica de los bienes que componen el fideicomiso no es quien debe declararlos -como ocurre cuando el negocio fiduciario tiene como beneficiario a un tercero diferente al fideicomitente- apartándose de la exigencia señalada en el artículo 261 del E. T. que dispone que: “ El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente...” y que se complementa con el artículo 263 del E. T. que define la posesión como: “...el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente”.

Surge entonces la conclusión, con base en el artículo 271-1 del E. T., quien debe incorporar los valores patrimoniales aportados al patrimonio autónomo es el fideicomitente incluso en los casos de una fiducia mercantil irrevocable, en tanto que no se cumpla la condición o el plazo que implique la transferencia del derecho de propiedad a terceros beneficiarios.

El otro elemento por analizar es la exigencia de la disposición, al ordenar que los valores patrimoniales se deben incluir en el activo y el pasivo separadamente, lo que se traduce en que el fideicomitente debe incorporar en su declaración de renta partida por partida la composición del patrimonio que compone la fiducia. Es importante precisar que los valores patrimoniales que deben incorporarse son fiscales, con lo cual reconocimientos contables, como mediciones a valores razonables o pérdidas por deterioro de los activos no deben ser tenidos en cuenta a efectos del reconocimiento fiscal.

Ahora bien, en los negocios fiduciarios, cuando el fideicomitente y el beneficiario no coinciden, pueden presentar asimetrías, como en aquellos casos en que el pasivo es declarado por el fideicomitente, pero la deducibilidad de los intereses generados deben ser incorporados por el beneficiario. Por otra parte, aquellos casos en que los activos sean objeto de depreciación, pero las rentas generadas por el arrendamiento del activo son gravadas en cabeza del tercero beneficiario, con lo cual el gasto por depreciación debe ser reconocido por el beneficiario de la renta.

En ambos casos tanto la deducción por intereses como el ingreso por arrendamientos no puede asociarse a un pasivo o activo propio. En nuestro concepto, si la deducción participa de la actividad productora de renta en los términos del artículo 107 del E.T. y cumple con los demás requisitos que exige la ley,

consideramos que las deducciones por intereses y depreciación pueden ser reconocidas por el tercero beneficiario.

Otra situación que puede generar controversia, son los casos en los cuales el fideicomitente transfiere un activo objeto de depreciación y el beneficiario de las rentas es un tercero. ¿Qué ocurre si el fideicomitente es un declarante no obligado a llevar contabilidad, pero el beneficiario sí se encuentra obligado? o ¿Si el fideicomitente es un contribuyente obligado a llevar contabilidad, pero el tercero beneficiario no se encuentra obligado? Recordemos que el artículo 128 del Estatuto Tributario que solo los obligados a llevar contabilidad podrán deducir cantidades razonables por la depreciación causada por el desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta.

Realizando una interpretación sistemática de los numerales del artículo 102 del Estatuto Tributario, dado que los beneficiarios deben incluir en sus declaraciones de impuestos sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio, y teniendo en cuenta las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, si el beneficiario de las partidas que determinan la renta es un contribuyente obligado a llevar contabilidad, independientemente si el fideicomitente no posee esta característica el beneficiario podrá reconocer la deducción por depreciación en su declaración de renta, a *contrario sensu*, si el beneficiario no se encuentra obligado a llevar contabilidad no podrá incorporar en su declaración la deducción por depreciación. Incluso si en el contrato de fiducia mercantil participan dos beneficiarios de la misma naturaleza, el reconocimiento en la declaración de renta tendrá asimetrías, puesto que uno de los contribuyentes podrá reconocer la depreciación y otro no.

Igualmente, sucede lo mismo en el caso de los valores patrimoniales, es decir, que el reconocimiento en la declaración de renta es el activo y el pasivo de acuerdo con el costo fiscal del activo¹³, por tanto, si quien es el fideicomitente es un contribuyente no obligado a llevar contabilidad este debe incorporar *verbi gracia* en valor patrimonial de un inmueble por el mayor valor entre el costo de adquisición, el costo fiscal, el autoevaluó o el avaluó catastral actualizado al final del ejercicio.¹⁴

El artículo 271-1 del E.T: determina que las sociedades fiduciarias deben expedir cada año, a cada uno de los fideicomitentes, un certificado indicando el valor de sus derechos y de los rendimientos acumulados a 31 de diciembre del respectivo ejercicio fiscal. Pues bien, este certificado implica que la fiduciaria

13 Artículo 271-1 del Estatuto Tributario.

14 Inciso 2 del artículo 277 del Estatuto Tributario.

tenga especial cuidado con la información suministrada, puesto que los valores patrimoniales que deben incorporar en la declaración de renta del beneficiario son el activo y pasivo pero fiscal -no el valor neto patrimonial de los derechos fiduciarios-, lo que significa que reconocimientos a valor razonable de los activos - por ejemplo propiedades de inversión- o deterioro de los activos – no deben ser tenidos en cuenta a efectos de la certificación fuente de información de la declaración de renta.

2.1.1.4. Tratamiento tributario de los derechos fiduciarios representados en acciones

2.1.1.4.1. Distribución de dividendos a favor de patrimonios autónomos

Dado que en virtud del principio de transparencia fiscal, la naturaleza de las rentas tiene el mismo tratamiento tributario como si directamente la percibiera el beneficiario, sí una persona natural no obligada a llevar contabilidad realiza una transferencia de acciones a un patrimonio autónomo, las utilidades decretadas en calidad de exigibles por la sociedad al patrimonio autónomo, en primer lugar, no son objeto de retención en la fuente y, además, solo se realiza la retención en la fuente por parte del fiduciario al momento del pago a favor del beneficiario, persona natural no obligada a llevar contabilidad a título de dividendos.

Sin embargo, puede generarse otra interpretación y es que dado que se realizó el ingreso por utilidades en los términos del numeral 1 del artículo 27 del E. T., el beneficiario debe incorporar dichos dividendos independientemente antes de que se realice el pago por parte del fiduciario. No obstante, somos de la opinión en que al no ser el patrimonio autónomo sujeto pasivo del impuesto de renta, la sociedad pagadora de los dividendos no debe practicar retención en la fuente, y esta solo se practica al momento del pago de los dividendos por parte de la sociedad fiduciaria a los beneficiarios, con base en lo señalado en el inciso 3 del numeral 2 del artículo 102 del E. T.

La interpretación de la no aplicación del principio de transparencia fiscal en los casos en que existan momentos de causación especial definidos en la ley, como, por ejemplo, la causación de dividendos¹⁵ o la causación del ingreso en

15 El numeral 1 del artículo 27 del Estatuto Tributario dispone: “Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. En el caso del numeral 2° del artículo 30 de este Estatuto, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se realizan al momento de la transferencia de las utilidades...”

enajenación de inmuebles¹⁶, fue desarrollada por la DIAN, a través del oficio No. 001790 del 4 de diciembre de 2017 donde señala:

“Situación que se debe reflejar en los ingresos de los fiduciarios y fideicomitente y en la participación del derecho a hacer uso de la retención respectiva conforme el contrato de fiducia, en el mismo momento de la fecha de la escritura pública pues aplica el numeral 2º del artículo 27 del estatuto tributario, independientemente que los mismos sean personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, pues prima la causación especial de la enajenación del inmueble, a cualquier concepto de devengo, por lo cual no aplica el principio de transparencia para este evento. EI cual se reportará de conformidad con lo señalado en el parágrafo 3º del artículo 102 del estatuto tributario”.

En nuestro concepto, la DIAN realiza una aproximación al tema que no compartimos, puesto que el principio de transparencia fiscal, cuando el beneficiario está determinado, no posee excepciones, y en consecuencia, con el objeto de otorgarle neutralidad al sistema el ingreso percibido por parte del fiduciario a través del patrimonio autónomo no debe ser objeto de retención, puesto que la sujeción pasiva del impuesto de renta se radicara en el beneficiario al momento del devengo en el negocio fiduciario. En este sentido, será la sociedad fiduciaria la que practique la retención en la fuente al beneficiario dependiendo sí el beneficiario de la utilidad es un obligado o no obligado a llevar contabilidad; una interpretación diferente podría generar una doble retención en la fuente e incluso inconvenientes en materia de doble tributación, esto es, al instante de la realización del ingreso por utilidades en el patrimonio autónomo, y al momento de la causación de las utilidades por las mismas rentas a favor de los beneficiarios del contrato fiduciario.

La DIAN intenta aclarar el oficio No. 001790 del 4 de diciembre de 2017 a través del concepto 10610 del 25 de abril de 2018 en el que señala:

“De tal suerte que, debe entonces señalarse que lo afirmado en el Oficio No.001790 de 4 de diciembre de 2017, así como en el Oficio 001790 de diciembre 12 de 2017 resulta aplicable en la medida en que respecto de los beneficiarios del patrimonio autónomo se den las circunstancias consagradas en el numeral 3 del artículo 102 del Estatuto Tributario en cuyo caso procederá igualmente la práctica de la retención en la fuente a título de este impuesto.

16 El numeral 2 del artículo 27 del Estatuto Tributario dispone: “Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente”.

En los anteriores términos se aclaran los Oficios No. 001790 de 4 de diciembre de 2017 y 001790 de 12 de diciembre de 2017”.

El argumento estelar que presenta la DIAN para aclarar el concepto emitido en el año 2017, parte del supuesto en que la retención en la fuente procede en el caso en que se presente sujeción pasiva del impuesto de renta en el patrimonio autónomo producto de la indeterminación del beneficiario. En este caso si es procedente realizar retención en la fuente respecto de los ingresos devengados por el fiduciario a través del patrimonio autónomo, si bien compartimos esta apreciación, en el concepto objeto de aclaración, la DIAN afirmó que, incluso, en el caso de que el beneficiario estuviere determinado procedía la práctica de la retención en la fuente, puesto que el numeral 2 del artículo 27 del E.T. era una disposición de carácter especial.

Sin embargo, la DIAN a través de un muy interesante concepto despeja todas las dudas de la aplicación efectiva del principio de transparencia fiscal cuando los beneficiarios están determinados y los beneficios no se encuentran sometidos a condición; incluso en los casos de reglas especiales de causación del ingreso, esto es, en la venta de inmuebles, a través del concepto No. 1263 del 21 de mayo de 2019 en los siguientes términos:

“3. De la norma transcrita se infiere que, en virtud de este principio, los patrimonios autónomos no están obligados a reconocer los ingresos, costos y gastos que son devengados con cargo al mismo, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

4. Por el contrario, esta obligación recae en el beneficiario, quien deberá incluir en su declaración del impuesto sobre la renta, los ingresos, costos y gastos que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo en el mismo año o periodo gravable, como si las actividades hubiesen sido desarrolladas por el beneficiario.

5. En este sentido, no se genera un ingreso que, de ser reconocido por el patrimonio autónomo, sea susceptible de incrementar su patrimonio y, por lo tanto, no deberá presentar la declaración del impuesto sobre la renta. (..)

6. Así las cosas, se concluye que los pagos realizados a favor de un patrimonio autónomo que está actuando como vendedor de un bien inmueble, según se contempla en el parágrafo del artículo 401 del E.T., no están sujetos a retención en la fuente, pues esta tiene como finalidad el recaudo anticipado del impuesto sobre la renta y complementarios, en los términos del artículo 367 del E.T.

7. En consecuencia, el notario o la sociedad administradora de la fiducia o del fondo, según sea el caso, no deberá exigir la retención en la fuente como requisito previo para el otorgamiento de la escritura pública o la transferencia de derecho o cuotas.

8. No obstante, el consultante debe tener en cuenta que, la retención en la fuente y demás requisitos de los que trata el parágrafo del artículo 401 del E.T., serán procedentes cuando se reconozca a los patrimonios autónomos como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, es decir, cuando se asimilen a una sociedad anónima, de conformidad con el numeral 3 del artículo 102 del E.T.” (Subrayas fuera de texto)

Como se observa, incluso en los supuestos presentados, ni si quiera es procedente la práctica de retención en la fuente a título de impuesto de renta al vendedor cuando la venta se realiza a través de un patrimonio autónomo.

Otro de los argumentos que podrían ir en contra de nuestra interpretación, es que la Superintendencia de Sociedad a través del concepto 220-115276 del 15 de septiembre de 2009 expresó:

“Sobre el particular, me permito informarle que ha sido criterio inveterado de esta oficina que sólo [sic] quienes gozan de personalidad jurídica tienen capacidad para celebrar contratos de sociedad en las diversas modalidades societarias contenidas en el Código de Comercio, de lo cual se colige que entes tales como los patrimonios autónomos, que no gozan de tal atributo, carecen de capacidad para tal fin, posición que ha sido plasmada en varios de sus pronunciamientos, tal como el Oficio 220-53163 del 20 de agosto de 2003 (reiterado con el Oficio 220-000754 del 13 de enero de 2005)...”

Sin perjuicio de lo anterior, el concepto concluye:

“Para concluir, se tiene, en primer lugar, que no resulta posible que un patrimonio autónomo, el cual no goza de personalidad jurídica, detente la calidad de accionista de una sociedad anónima, y en segundo lugar, que sí es viable afectar acciones mediante un contrato de fiducia mercantil, en cuyo caso, el fideicomitente podrá reservarse el ejercicio de derechos políticos o económicos y de no hacerlo, corresponderá ejercerlos al fiduciario como parte de sus deberes a que alude la normatividad mercantil pertinente”.

Es decir, en palabras de la superintendencia Bancaria o Financiera¹⁷:

17 Oficio 2003035259-0 del 2 de junio de 2004 de la Superintendencia Financiera de Colombia.

“Lo anterior no impide que una sociedad fiduciaria, en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil que da origen a un patrimonio autónomo, con los recursos o bienes que conforman dicho patrimonio, pueda legalmente participar en la constitución de una sociedad o adquirir participaciones sociales en sociedades constituidas y, por supuesto, invertir en acciones tanto en el mercado primario como en el secundario de acciones, siempre y cuando expresamente se le haya autorizado en el respectivo acto constitutivo o contrato”.

“Y es claro que en dicho supuesto quien aparecería como propietario inscrito en el libro de registro de acciones respectivo sería la sociedad fiduciaria que es, a su vez, titular del patrimonio autónomo al cual ingresan las acciones en cuestión”.

Si bien es contundente la posición que determina que los patrimonios autónomos al carecer de personalidad jurídica no pueden ser accionistas de una sociedad, es importante reiterar el objeto instrumental de la fiducia, puesto que esto no es óbice para que el fiduciario como vocero del patrimonio autónomo comparezca, delibere y decida en las reuniones de asamblea general de accionistas de la sociedad, siempre que ese derecho no hubiere sido de aquellos que el fideicomitente se hubiere reservado. Consecuente con ello, la fiduciaria habrá de actuar según las instrucciones impartidas en materia de derechos económicos y/o políticos, es decir, que tratándose del voto habrá de sujetarse a las instrucciones del constituyente o de los constituyentes, “sin que ello signifique que se presente un fraccionamiento del voto cuando, de existir instrucciones distintas provenientes de los constituyentes o fideicomitentes, vote en sentidos distintos”¹⁸.

Con base en lo anterior, consideramos que el fiduciario es inscrito como accionista, y es quien percibe los dividendos como vocero del patrimonio autónomo, derivando en que la sociedad pagadora de los dividendos no debe causar retención en la fuente, puesto que es la sociedad fiduciaria quien debe realizar la retención como lo señala el parágrafo 1 del artículo 102 del E. T.¹⁹ y, a efectos fiscales, es el beneficiario quien tiene que incorporar en su declaración de renta y complementarios los ingresos.

18 Oficio 220-043847 del 6 de mayo de 2013 de la Superintendencia de Sociedades.

19 El parágrafo 1 del artículo 102 del Estatuto Tributario dispone: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23-1 del Estatuto. El fiduciario deberá practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, a la tarifa que correspondan la naturaleza de los diferentes ingresos, de acuerdo con las disposiciones vigentes”.

2.1.1.4.2. Venta de derechos fiduciarios cuyo subyacente son acciones

El artículo 90 del Estatuto Tributario dispone que la enajenación de derechos en fiducias mercantiles cuyos activos subyacentes correspondan a acciones o cuotas de interés social en sociedades o entidades que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o en una de reconocida idoneidad según lo determine la DIAN, será, salvo prueba en contrario, el valor intrínseco incrementado en un 30%, sin perjuicio de la facultad de fiscalización de la DIAN, en consecuencia, puede acudir a los métodos de valoración técnicamente aceptados, como el de flujos descontados a valor presente o el de múltiplos de EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*).

Si bien, el análisis de los precios mínimos de venta no es materia de este escrito, realizaremos dos consideraciones, primero el artículo 90 del E.T. en enajenación de acciones, a través de contratos de fiducia mercantil es un desarrollo del principio de transparencia fiscal, dado que la venta de los derechos fiduciarios cuando el subyacente corresponde a acciones, es como si se enajenará directamente las acciones por parte de fideicomitente. Segundo, el artículo 90 del Estatuto Tributario en venta de acciones presenta una enorme incertidumbre jurídica, puesto que realizar la venta de las acciones aplicando el 130% del valor intrínseco no se presenta como puerto seguro, puesto que la DIAN puede, si así lo considera, adoptar un método de valoración que a su parecer es más adecuado a efectos de determinar el valor de las acciones.

Incluso la ley le otorga unas facultades tan desbordadas a la DIAN que estas son más amplias cuando la operación se realiza entre no vinculados económicos, que cuando se realiza entre vinculados económicos, puesto que en este último supuesto, señala la ley, se debe utilizar en particular el método que calcule el valor de mercado, a través del valor presente de los ingresos futuros²⁰.

La disposición del artículo 90 del E.T. dispone que estas reglas de valores mínimos de venta no son aplicables cuando las acciones son inscritas en la Bolsa de Valores de Colombia o en una de reconocida idoneidad internacional.

Finalmente, el inciso 2 del artículo 153 del E. T. determina que no son deducibles las pérdidas originadas en la enajenación de derechos fiduciarios cuando el objeto del patrimonio autónomo, o el activo subyacente, esté constituido por acciones o cuotas de interés social o por cualquier otro activo cuya pérdida esté restringida de conformidad con las normas generales. En nuestro concepto, esta disposición es innecesaria, puesto que con base en el numeral 2 del artículo 102

20 Parágrafo 1 del Artículo 260-3 del Estatuto Tributario.

del E. T., es inequívoca la conclusión que las limitaciones en materia de pérdidas en venta de activos y, en general, de costos y deducciones son aplicables en virtud del principio de transparencia fiscal.

2.1.1.5. Tratamiento tributario de las ventas de derechos fiduciarios representados en inmuebles

Los inmuebles adquiridos a través de negocios fiduciarios están sometidos a las reglas señaladas en el artículo 90 del Estatuto Tributario, es decir que al momento de la enajenación debe seguir las siguientes reglas²¹:

- a) Para efectos de establecer el costo fiscal de los derechos fiduciarios representados en inmuebles, se deben tener en cuenta las mismas reglas para la determinación de los activos fijos o movibles de los bienes fideicomitidos, con lo cual el costo fiscal de los derechos fiduciarios puede aumentar al reconocerse un aumento del avalúo catastral o autoavalúo, conforme al artículo 72 del Estatuto Tributario. Un elemento muy importante a tener en cuenta es la adición del inciso 2 de dicho artículo por el artículo 51 de la Ley 1819 de 2016 que establece “En caso de tomarse como costo fiscal el avalúo o autoavalúo, en el momento de la enajenación del inmueble, se restará del costo fiscal las depreciaciones que hayan sido producidas para fines fiscales.”
- b) El valor mínimo de venta es, sin perjuicio de la posibilidad de un valor comercial superior, el costo fiscal, el avalúo o el autoavalúo, incluso los contribuyentes deben remitirse a listas de precios, bases de datos, ofertas o cualquier mecanismo que permita determinar el valor comercial de los bienes enajenados, teniendo en cuenta que, si el valor comercial no difiere en más de un 15 % del valor comercial para bienes de las mismas características, se está cumpliendo con la disposición del artículo 90 del E.T.
- c) El valor del inmueble está conformado por todas las sumas pagadas por su adquisición, sin importar si estas sumas fueron o no declaradas al momento de elevar la enajenación a escritura pública o si constan en documento privado entre las partes, y sin importar si corresponden a bienes y/o servicios accesorios a la adquisición del bien. A modo de ejemplo están las mejoras, las construcciones, la intermediación, etcétera.

Si bien es razonable que para efectos de determinar la renta por enajenación de inmuebles se incorporen dentro del valor de enajenación todas las sumas pagadas, consideramos que no tiene mucho sentido incorporar,

21 Jairo Alberto Higueta Naranjo. Precios mínimos fiscales en el artículo 90 del Estatuto Tributario, 153 y 154. Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018. Ed. ICDT.(2019).

dentro de las sumas de dinero objeto de la venta, bienes o servicios accesorios por la adquisición del bien, en nuestro concepto por dos razones: (i) porque a efectos del control muchas de estas actividades accesorias se realizan después de la escrituración del bien inmueble, y para los compradores y vendedores en muchos casos estas sumas se definen después de dicha escrituración y corresponden, por ejemplo, a inmuebles que se entregan en obra negra o en obra gris, o a inmuebles que se adquieren para desarrollos inmobiliarios y se les reconocen a los vendedores sumas por arrendamientos o acarreos; y (ii) porque en virtud del mismo artículo 90 del E.T., servicios como remodelaciones, comisión por intermediación, obras civiles, diseños, arquitectura, arrendamientos, acarreos, entre otros, deben cumplir con los valores mínimos comerciales, puesto que la disposición no solo hace referencia a bienes, sino también a servicios.

- d) Las partes deben declarar bajo la gravedad de juramento que el precio que se incluye en la escritura pública en la cual consta la enajenación del inmueble es el precio real y que no se han realizado pactos privados que incluyan valores adicionales. El incumplimiento de esta obligación -es decir, si las partes, en la escritura pública en la cual enajenan el inmueble, no declaran que el precio incluido es el real- conlleva que los impuestos de renta, de registro, de ganancia ocasional y derechos de registro y notariales sean calculados tomando como base el resultado de multiplicar por cuatro el valor incluido en la escritura pública.
- e) Si bien esta no es una regla, si trae una consecuencia jurídica perversa y es que no son constitutivos de costos de los bienes raíces aquellas sumas que no se hayan desembolsado, a través de entidades financieras.

En nuestro concepto, esta disposición solo puede ser interpretada siempre que para el pago de las obligaciones en la enajenación de inmuebles se desembolsen sumas de dinero, y en ningún caso es posible interpretar que la disposición desconoce los otros medios de pago que existen conforme a la regulación jurídica colombiana²².

2.1.1.6. Tratamiento tributario de los beneficios obtenidos en los patrimonios autónomos producto de la cesión de los derechos

Es evidente que al momento de la cesión de los derechos en los que se encuentra fraccionado el patrimonio autónomo, si las rentas generadas en los años gravables anteriores no han sido distribuidas a favor del beneficiario antes de la

22 Jairo Alberto Higueta Naranjo. Precios mínimos fiscales en el artículo 90 del Estatuto Tributario. Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018. Pág. 158 y 159. Ed. ICDT. (2019).

compra, dado que las rentas ya han tributado en el beneficiario -siempre que el beneficiario sea obligado a llevar la contabilidad -y la naturaleza de la renta tenga la característica de ser objeto de un beneficio fiscal. Es decir, es renta no gravada o renta exenta, al momento de la enajenación la renta obtenida por la venta de los derechos se encuentra gravada en el fideicomitente, puesto que el beneficio tributario ya se consolidó en el enajenante de los derechos fiduciarios; para el adquirente de los derechos fiduciarios el valor pagado es su costo fiscal, puesto que al momento del pago de las rentas no distribuidas antes de la compra, es para los adquirentes parte del precio de adquisición.

En nuestro concepto, y producto de la enajenación fiduciaria de los bienes fideicomitados en virtud del principio de transparencia fiscal, no se interrumpe el tiempo de posesión de cara a determinar en el caso de los activos fijos si es una renta ordinaria o una ganancia ocasional²³, puesto que, como hemos señalado, a efectos económicos nos encontramos frente a un negocio instrumental cuyos efectos ficales se producen cuando se generan rentas en favor del beneficiario (Tercero o fideicomitente) o cuando transfiero los activos a favor de un tercero, o cuando no es posible determinar el beneficiario de las rentas producidas por el patrimonio autónomo.

2.1.1.7. Reconocimiento de beneficios tributarios o tratamientos diferenciales a través de negocios fiduciarios

El numeral 8 (sic) del artículo 102 del Estatuto Tributario establece que cuando la ley consagre un beneficio tributario por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, la operación que da lugar al beneficio puede realizarse directamente o a través de un patrimonio autónomo, caso en el cual el beneficiario, fideicomitente o adherente tiene derecho a disfrutar del beneficio correspondiente.

En efecto, este numeral del artículo 102 del E.T. es un desdoblamiento del principio de transparencia fiscal, puesto que, de forma expresa la ley permite radicar en el beneficiario o fideicomitente los beneficios tributarios que se reconozcan en el patrimonio autónomo.

La DIAN a través del Concepto No. 21647 del 16 de agosto 2018 de forma inequívoca establece el reconocimiento de los beneficios tributarios en los beneficiarios al señalar:

23 El artículo 300 del Estatuto Tributario determina que se considera ganancia ocasional la proveniente de la enajenación de bienes que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más.

“Al respecto, el Concepto DIAN 7553 06/04/2016 analizó los numerales transcritos y concluyó lo siguiente:

“De la regla establecida en el artículo 102 se desprende las siguientes consecuencias:

(...)

c) Atendiendo la connotación instrumental del negocio fiduciario, el régimen consagrado en el artículo 102 establece que las operaciones que generen beneficios tributarios se podrán realiza [sic] a través del patrimonio autónomo, sin que el titular del mismo pierda el derecho a los mismos”.

Así las cosas, del numeral 8º(sic) del artículo 102 del estatuto tributario y de la doctrina fijada por este despacho, se concluye que el titular de las inversiones realizadas en virtud de la Ley 1715 del 2014 podrá acceder a los incentivos tributarios allí previstos, aun cuando las inversiones se realicen a través de un patrimonio autónomo. Lo anterior, toda vez que cualquier beneficio tributario en el impuesto sobre la renta y complementario, se traslada al beneficiario, fideicomitente o adherente (según sea el caso), incluso cuando la operación que da lugar al beneficio se realiza a través de un patrimonio autónomo.

Como lo indica el Concepto DIAN 7553 del 6 de abril del 2016 antes mencionado; afirmar lo contrario sería desatender las reglas especiales del artículo 102 del estatuto tributario y hacer nugatoria la condición establecida en su numeral 8º”.

2.2. Impuesto sobre las ventas (IVA)

Como ya lo hemos comentado, la naturaleza jurídica de la fiducia mercantil, si bien implica la transferencia del dominio de los bienes fideicomitidos a favor del fiduciario, concomitantemente con la transferencia se crea un patrimonio autónomo que es sujeto de derechos y obligaciones, pero que no hace parte de la prenda general de los acreedores del fiduciario, ya que el objetivo del negocio es meramente instrumental y tiene por objeto que el fiduciario administre los bienes o posiblemente los enajene, no para su beneficio, sino para cumplir las finalidades determinadas en favor del beneficiario o fideicomisario.

Por lo anterior, si el fideicomitente transfiere que se encuentran gravados con IVA consideramos que dicha transferencia no debe ser gravada. A propósito de esta afirmación, la DIAN mediante concepto No. 32825 del 30 de mayo de 2014 señaló:

“(…) se observa que la fiducia tiene una función exclusivamente instrumental, de administración, que el patrimonio autónomo administrado por la entidad fiduciaria fue creado con un objeto específico, la ejecución del proyecto, pero quien es el titular del derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado, IVA, de acuerdo con el parágrafo 2º del artículo 850 del estatuto tributario, en concordancia con el parágrafo 2º del artículo 2º del Decreto 2924 del 2013, es el constructor que desarrolla el proyecto. En ejercicio de ese derecho, de conformidad con el artículo 6º del mismo reglamento, la solicitud de devolución o compensación debe ser presentada por el representante legal de la entidad constructora del proyecto, o su apoderado.

(…)

“... las adquisiciones de bienes por parte de patrimonios autónomos, deben ser realizadas por la sociedad fiduciaria a nombre del patrimonio autónomo, debiendo aparecer en la factura de venta el patrimonio autónomo como adquirente...”

Si bien en este concepto parece que la DIAN acepta nuestra posición de negocio fiduciario como instrumento, pasados solo 3 meses, a través del concepto No. 55679 de 15 de septiembre de 2014 expresó:

“De la lectura de la norma, se desprende que cuando se constituye una fiducia mercantil, hay una transferencia del dominio del bien o los bienes de que se trate, es decir, el fiduciante transfiere la propiedad del bien, sale de su patrimonio, para empezar a formar parte de un “patrimonio autónomo” que se configura por el perfeccionamiento del mencionado negocio jurídico.

Ahora bien, al existir transferencia de dominio cuando los bienes se entregan en fiducia mercantil, es lógico que cuando estos se restituyan al fiduciante o al beneficiario, haya de nuevo una transferencia del dominio, es decir, los bienes pasan a formar parte del patrimonio de la persona a quién haya lugar a adjudicarlos.

(…) toda transferencia de dominio, a título gratuito u oneroso causará el impuesto a las ventas, independiente de la designación contractual o de las negociaciones que origin dicha transferencia, así como de las condiciones pactadas en el negocio jurídico...”

Posición opuesta a la del patrimonio autónomo como instrumento, puesto que señala que cualquier transferencia de dominio implica la causación del IVA.

Aunque el artículo 421 del Estatuto Tributario en una aplicación exegética y aislada de la norma parece que no presenta ninguna excepción, en nuestro concepto cuando el fideicomitente y beneficiario en el contrato de fiducia mercantil son la misma persona, o cuando el beneficiario es un tercero pero la transferencia de los bienes fideicomitidos a favor de este se encuentra condicionada, en el primer caso, ni al momento de la transferencia al patrimonio autónomo ni al momento de la restitución deben causarse IVA. En el segundo caso, solo hasta el momento de la transferencia al beneficiario de los bienes fideicomitidos se causa el IVA; el argumento jurídico y económico es que la transferencia a título fiduciario es meramente instrumental y el fiduciario en ninguno de los casos puede quedarse con los bienes fideicomitidos, puesto que su único objeto es administrarlos y gestionarlos de tal forma que al final del contrato se transfieran a los beneficiarios.

2.3. Impuesto al consumo²⁴

A pesar de que la Ley 1943 de 2018 fue declarada inexecutable con efectos diferidos hasta el 31 de diciembre de 2019 por la Corte Constitucional en sentencia C-481 de 2019, ley que introdujo el impuesto al consumo de bienes inmuebles superiores a 26.000 UVT²⁵, consideramos que merece análisis el tratamiento tributario del impuesto al consumo en la transferencia de inmuebles a patrimonios autónomos.

El Decreto 961 de 2019 contempla que el aporte realizado a un fondo de capital privado de inmuebles, derechos fiduciarios o unidades de participación cuyo subyacente sean inmuebles o derechos fiduciarios representativos de inmuebles no genera el impuesto al consumo de bienes inmuebles cuando los bienes no cambien de titular a la terminación del contrato fiduciario (que queden en el mismo titular o en sus herederos), como se muestra a continuación:

“ARTÍCULO 1.3.3.12. Tratamiento de los aportes de bienes inmuebles, incluidos los realizados mediante el aporte de derechos fiduciarios o unidades de participación en fondos y la restitución de los mismos. Los aportes de bienes inmuebles a patrimonios autónomos, incluidos los realizados mediante el aporte de derechos fiduciarios o unidades de participación en fondos que no cotizan en bolsa, y su restitución, no causan el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles cuando la transferencia del dominio se encuentre

24 Es importante señalar que a través de la Sentencia C-593 del 5 de diciembre de 2019 la Corte Constitucional declaró inexecutable el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 que adicionó el artículo 512-22 del Estatuto Tributario que creó el impuesto al consumo de bienes inmuebles.

25 Artículo 512-22 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018.

*limitada conforme con lo previsto en los artículos 1242 y 1244 del Código de Comercio*²⁶.

Cuando los aportes de bienes inmuebles, incluidos los realizados mediante el aporte de derechos fiduciarios o unidades de participación en fondos que no cotizan en bolsa, tengan la misma característica del inciso 1º de este artículo no se causa el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, al igual que la restitución de los mismos.

Los aportes de bienes inmuebles a los fiducias y fondos que cotizan en bolsa, incluidos los realizados mediante el aporte de derechos fiduciarios o unidades de participación en fondos que no cotizan en bolsa, no causan el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, al igual que la restitución de los mismos”.

Por su parte, la DIAN en el Concepto 01456 de 2019 manifestó que:

(...)

“Según lo establecido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la Sentencia No. 20436 del veinticinco (25) de mayo de dos mil diecisiete (2017) el concepto de enajenación debe ser interpretado en su sentido natural y obvio como la acción de pasar o transmitir a alguien el dominio de algo. Lo anterior en palabras del Consejo de Estado:

“(..) El concepto de enajenación al que se refiere la norma debe entenderse en su sentido natural y obvio, como la acción de pasar o transmitir a alguien el dominio de algo (..)”.

En esta medida, se debe entender que el concepto de “enajenación, a cualquier título”, como hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, se realiza en todos los casos en se pase o transmita a alguien, a cualquier título, el derecho de dominio sobre un bien inmueble que no esté excluido o exento.” (Subrayas fuera de texto)

26 Artículo 1242. Terminación del negocio fiduciario y destino de los bienes fideicomitados. Salvo disposición en contrario del acto constitutivo del negocio fiduciario, a la terminación de este por cualquier causa, los bienes fideicomitados pasarán nuevamente al dominio del fideicomitente o de sus herederos.

Artículo 1244. Ineficacia de estipulaciones. Es ineficaz toda estipulación que disponga que el fiduciario adquiere definitivamente, por causa del negocio fiduciario, el dominio de los bienes fideicomitados.

En consecuencia, la transferencia de inmuebles a un patrimonio autónomo no se encuentra gravado con el impuesto al consumo, en los siguientes supuestos:

- i) En patrimonios autónomos que no coticen en bolsa siempre que el aporte se consolide al momento de la liquidación del fondo en cabeza del suscriptor que lo aportó o sus herederos. En los patrimonios autónomos que cotizan en bolsa nos son necesarias estas condiciones y, por tanto, el aporte no causa el impuesto al consumo de bienes inmuebles.
- ii) Cuando se realiza aportes de derechos fiduciarios que representen inmuebles, siempre que los beneficiarios sean los mismos partícipes que hacen el aporte.

A efectos de la aplicación de la no causación del impuesto, el Decreto determina en su artículo 1.3.3.12, que el aporte de un inmueble, derechos fiduciarios o unidades de participación cuyo subyacente sea un inmueble no se entienda como enajenación, siempre que se cumpla con lo establecido en los artículos 1242 y 1244 del Código de Comercio, que señalan:

“ARTÍCULO 1242. <TERMINACIÓN DEL NEGOCIO FIDUCIARIO Y DESTINO DE LOS BIENES FIDEICOMITIDOS>. Salvo disposición en contrario del acto constitutivo del negocio fiduciario, a la terminación de éste [sic] por cualquier causa, los bienes fideicomitidos pasarán nuevamente al dominio del fideicomitente o de sus herederos.

ARTÍCULO 1244. <INEFICACIA DE ESTIPULACIONES>. Será ineficaz toda estipulación que disponga que el fiduciario adquirirá definitivamente, por causa del negocio fiduciario, el dominio de los bienes fideicomitidos”.

De esta forma, si la propiedad del inmueble o los derechos fiduciarios que representan inmuebles no cambian de titular, es decir, si al final del término del contrato fiduciario el inmueble o derecho fiduciario se restituye al fideicomitente que lo aportó o sus herederos, no se causará el impuesto al consumo de bienes inmuebles.

2.4. Impuesto de Industria y comercio

El artículo 177 de la Ley 1607 de 2012 que modificó el artículo 54 de la Ley 1430 de 2012 establece:

“Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones

temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto.

(...)

PARÁGRAFO 2o. Frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos.

(...)”

La disposición no establece nuevos sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, puesto que señala que los sujetos pasivos de los impuestos territoriales son las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realicen el hecho generador a través de diversas figuras, entre estas los patrimonios autónomos. Así las cosas, los patrimonios autónomos en sí mismos considerados no pueden ser reputados sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, dado que nos encontramos ante un “instrumento” a través del cual el sujeto pasivo (personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho) realiza el hecho generador del impuesto de industria y comercio en calidad de fideicomitentes o terceros beneficiarios.

La Ley 1607 de 2012 adopta la transparencia fiscal como ocurre en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, puesto que la sujeción pasiva recaerá en el beneficiario del ingreso, es decir, en la persona natural o jurídica que realice el hecho generador, a través de los patrimonios autónomos.

2.5. Cumplimiento de obligaciones formales por parte del fiduciario

El numeral 5 del artículo 102 del Estatuto Tributario establece:

“Las sociedades fiduciarias deben cumplir con los deberes formales de los patrimonios autónomos que administren. Para tal fin, se le [sic] asignará a las sociedades fiduciarias, aparte del NIT propio, un NIT que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administren...”

Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por los patrimonios autónomos que administren y que no cuenten con un NIT individual. En estos casos la sociedad fiduciaria tendrá una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo a disposición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para cuando ésta [sic] lo solicite...”

Como se observa, el legislador ha tomado la decisión que por regla general el cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los patrimonios autónomos se realiza a través de un NIT que identifica en forma global todos los patrimonios autónomos que administre la sociedad fiduciaria, lo cual permite aliviar la carga operativa por parte del fiduciario.

Sin embargo, la consolidación de las declaraciones de todos los patrimonios autónomos en solo NIT trae unos retos importantes, especialmente en materia de la presentación de las declaraciones de IVA, puesto que, de la totalidad de los fideicomisos responsables de IVA administrados por la Fiduciaria, unos arrojen como resultado saldos a pagar y otros saldos a favor, pero en el formulario oficial por tratarse de una declaración consolidada, no es posible reflejar al mismo tiempo un saldo a pagar y un saldo a favor por cada uno de los patrimonios, con lo cual se presenta una compensación en el formulario, pero que en realidad no es procedente, respecto al pago de los impuestos, verbi gracia, tratándose de negocios fiduciarios distintos, no resultaría correcto imputar el saldo a favor por IVA del negocio fiduciario 1 con el saldo a pagar del negocio fiduciario 2.

Por ello, nuestra interpretación y recomendación es que, frente al diligenciamiento del recibo de pago bimestral, el fiduciario se ve en la necesidad de tener un control de los saldos a pagar y de los saldos a favor de cada uno de los negocios fiduciarios responsables de IVA que administra, y con base en dicho control establece el valor a ser girado a la autoridad de impuestos, indistintamente del valor que se vea reflejado en el formulario oficial.

Esta interpretación ha sido presentada por la DIAN a través del Concepto No. 6253 de febrero de 2005 donde señaló:

“En estas condiciones, la presentación de la declaración del impuesto sobre las ventas en relación con los fideicomisos administrados obliga a consolidar la información del período correspondiente a cada uno de los patrimonios autónomos en un solo formulario y a desagregar, como lo indica la norma, los factores de dicha declaración atribuibles a cada fideicomiso para efectos del control tributario. Tal declaración permite aglutinar la totalidad de los impuestos a cargo y saldos a favor atribuibles a los distintos patrimonios autónomos, lo cual se traduce en la práctica en una consolidación para efectos de la presentación de la declaración del impuesto sobre las ventas. De tal forma, que en la actualidad no existe disposición legal o reglamentaria que permita actuar de manera diferente a la fiduciaria, para reflejar en la declaración tributaria de manera simultánea saldos a pagar y saldos a favor por los diferentes fideicomisos que administra”.

Sin perjuicio de lo expuesto consideramos pertinente que reglamentariamente sea modificado el formulario oficial con el objetivo de permitir que en los casos en que exista compensación de saldos entre diferentes patrimonios autónomos el valor del saldo a pagar corresponda a la suma de los saldos a pagar de los patrimonios autónomos que arrojen dicho resultado, con el objeto de no tener posibles interpretaciones respecto del estado de la cuenta corriente con la administración de impuestos.

2.6. Responsabilidad por los impuestos, sanciones e intereses

En materia de responsabilidad económica por los impuestos, sanciones e intereses, los incisos 3, 4 y 5 del numeral 5 del artículo 102 del Estatuto Tributario señalan unas reglas particulares respecto al pago de los impuestos:

“Los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos [sic] así como de la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y de la retención en la fuente, que se generen como resultado de las operaciones del mismo de este, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por inflación, cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos [sic] retenciones y sanciones.”

En efecto, el objetivo de estas disposiciones es que si bien el patrimonio autónomo por regla general no es sujeto pasivo de los impuestos que se generan producto de su actividad, la ley de forma expresa señala que con cargo a los recursos del fideicomiso los fiduciarios deben atender el pago de las obligaciones por concepto de impuestos e intereses, extendiendo la responsabilidad solidaria a los beneficiarios cuando los recursos del fideicomiso son insuficientes, y los fiduciarios son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales por parte de los patrimonios autónomos que administran, así como de cualquier otra sanción que se derive de las declaraciones. Como lo presentaremos al final de este escrito, consideramos en que las sanciones no sean imputables a los fiduciarios en calidad de administradores, como en el caso de la insuficiencia de los recursos de los patrimonios autónomos, la responsabilidad solidaria se extienda a los beneficiarios de estos.

3. Derecho comparado

3.1. Perú²⁷

A efectos del impuesto de renta el texto único ordenado de la ley del impuesto a la renta, Decreto supremo No. 179-2004-EF determina en el numeral 1° del artículo 14A que, en el caso de fideicomisos, el impuesto a la renta es determinado de la siguiente forma:

“1) Fideicomiso Bancario

Las utilidades, rentas o ganancias de capital que se obtengan de los bienes y/o derechos que se transfieran en fideicomiso al amparo de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, serán atribuidas al fideicomitente.

El fiduciario será responsable solidario del pago del impuesto, en su calidad de administrador del patrimonio fideicometido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16° del Código Tributario. Tal responsabilidad no podrá exceder del importe del impuesto que se habría generado por las actividades del negocio fiduciario.

(...)

3) Disposiciones aplicables a los Fideicomisos Bancarios y de Titulización

En el caso del Fideicomiso Bancario y en el de Titulización deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:

a) Si se establece en el acto constitutivo que el bien o derecho transferido retornará al originador o fideicomitente en el momento de la extinción del patrimonio fideicometido:

i) Los resultados que pudieran generarse en las transferencias que se efectúen para la constitución o la extinción de patrimonios fideicometidos se encuentran inafectos al impuesto a la renta.

ii) El Patrimonio Fideicometido deberá considerar en su activo el valor de los bienes

y/o derechos transferidos por el fideicomitente u originador, al mismo costo computable que correspondía a este último.

27 Un agradecimiento especial a los doctores Jorge Mansilla y Fernando Tello de la firma Hernández y Ugarelli en el Perú por su invaluable ayuda.

iii) El Patrimonio Fideicometido continuará depreciando o amortizando los activos

que se le hubiera transferido, en las mismas condiciones y por el plazo restante que hubiera correspondido aplicar al fideicomitente como si tales activos hubieran permanecido en poder de este último.

(...)

b) Si se establece en el acto constitutivo que el bien o derecho transferido no retornará al originador o fideicomitente en el momento de la extinción del Patrimonio

Fideicometido, la transferencia fiduciaria será tratada como una enajenación desde el momento en que se efectuó dicha transferencia”.

En consecuencia, el tratamiento en el impuesto de renta es el siguiente:

- Las utilidades generadas en los fideicomisos se atribuyen al fideicomitente y no a los beneficiarios, como en Colombia. El fideicomitente paga el impuesto a la renta y el fiduciario es responsable solidario del pago, con lo cual existe una enorme responsabilidad en materia tributaria. En Colombia los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del cumplimiento de las obligaciones formales²⁸, pero no del pago de impuesto.
- Si al fin del Fideicomiso, los bienes o derechos retornan al Fideicomitente, la transferencia no se grava con renta, sino retornan, así que la transferencia fiduciaria es tratada como una enajenación desde el momento en que se efectuó la misma.

3.2. Argentina²⁹

En relación con el tratamiento tributario en Argentina, hubo una reforma tributaria reciente mediante la Ley N° 27.440. Dicha reforma tuvo efectos sobre los fideicomisos, en particular sobre los financieros.

Antes de dicha reforma, los fideicomisos financieros eran sujetos pasivos del impuesto a las ganancias, revistiendo como tales desde la celebración del respectivo contrato [art. 69, inc. a), puntos 6 y 7 y párr. *in fine*]. A los fines de la

28 Inciso 3 del numeral 5 del artículo 102 del Estatuto Tributario.

29 Un agradecimiento especial al doctor Juan Manuel del Cabo de la firma Modo Law en Argentina por su invaluable ayuda.

determinación del gravamen se aplican las disposiciones de la tercera categoría³⁰ y la alícuota general para este tipo de sujetos (30% en la actualidad). Los fiduciarios de los fideicomisos financieros quedan obligados a determinar e ingresar el impuesto que se devengue (art. 70.1, DRLIG, según texto D. 1170/2018).³¹

La Ley N° 27.440. en su Título XII (“Impulso a la apertura de capital y al desarrollo de proyectos inmobiliarios y de infraestructura”), en el artículo 205 dispone lo siguiente:

“En pos de transparentar el tratamiento impositivo vigente, los fideicomisos y los fondos comunes de inversión a que aluden los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 69 de la ley de impuesto a las ganancias tributarán el impuesto a las ganancias en la medida en que los certificados de participación y/o títulos de deuda o las cuotapartes que emitieran no hubieren sido colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores. De existir tal colocación tributarán solo en la proporción a las inversiones no realizadas en la República Argentina.

Cuando los fideicomisos y fondos comunes de inversión a que alude el párrafo anterior no deban tributar el impuesto, el inversor receptor de las ganancias que aquellos distribuyan deberá incorporar dichas ganancias en su propia declaración jurada, siendo de aplicación las normas generales de la ley para el tipo de ganancia que se trate, de no haber mediado tal vehículo. Cuando se trate de beneficiarios del exterior, el fiduciario o la sociedad gerente, según corresponda, procederán a efectuar la retención a que se refiere el capítulo II del título IV o el título V de la ley, según corresponda, en la medida de las ganancias distribuidas por el fideicomiso o fondo común de inversión, respectivamente, que resulten gravadas para dichos beneficiarios (...)

Con base en lo expuesto a efectos fiscales en materia de impuesto de renta en Argentina el tratamiento de los fideicomisos financieros es el siguiente³²:

- Los fideicomisos financieros no son sujetos del impuesto a las ganancias si los certificados de participación y/o títulos de deuda o las cuotas partes que

30 Tercera categoría corresponde a los resultados provenientes de actividades en los que una persona humana pudiera revestir como “sujeto empresa” (desarrollos agropecuarios, forestales, etc., excepto desarrollos inmobiliarios según veremos en el siguiente punto) Moreno Gurrea, José A. en Fideicomisos financieros y fondos comunes de inversión “transparentes” en el impuesto a las ganancias. Parte general. Doctrina tributaria, N°473 (2019).
0.0.1. http://www.biblioeco.unsa.edu.ar/pmb/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=49368

31 Ibidem.

32 Ibidem

emiten son colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores y la totalidad de las inversiones son realizadas en el país.

- Si los Fideicomisos financieros (además de cumplir el requisito de Oferta Pública) realizan inversiones en el exterior, son sujetos del impuesto a las ganancias por los resultados obtenidos de esa fuente.
- En ambos casos, por la proporción de resultados obtenidos en el país, el receptor de las ganancias que aquellos distribuyan debe incorporar dichas ganancias en su propia declaración jurada, siendo de aplicación las normas generales de la ley para el tipo de ganancia que se trate, de no haber mediado tal vehículo. Cuando se trate de beneficiarios del exterior, el fiduciario o la sociedad gerente, según corresponda, proceden a efectuar la retención del gravamen. (Transparencia Fiscal)
- En consecuencia, pueden coexistir Fideicomisos financieros parciales o totalmente transparentes, dependiendo de la obtención o no de ganancias de fuente extranjera. En el primer caso, el Fideicomiso Financiero resulta sujeto del impuesto (por la parte proporcional exclusivamente) y transparente por las rentas de fuente argentina, en tanto en el segundo (solo ganancias de fuente argentina), el fideicomiso financiero no es sujeto del impuesto.

3.3. México³³

La ley del impuesto sobre la renta de México publicada el 11 de diciembre de 2013 señala en el artículo 13, lo siguiente:

“Cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado o la pérdida fiscal de dichas actividades en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales.

La fiduciaria deberá expedir a los fideicomisarios o fideicomitentes, en su caso, comprobante fiscal en que consten los ingresos y retenciones derivados de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso de que se trate.

Los fideicomisarios acumularán a sus demás ingresos del ejercicio, la parte del resultado fiscal de dicho ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda, de acuerdo con lo estipulado en el contrato de fideicomiso y acreditarán en esa proporción

33 Un agradecimiento especial a Marco Ruiz de la firma Andersen en México por su invaluable ayuda.

el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario. La pérdida fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso sólo [sic] podrá ser disminuida de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores derivadas de las actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso en los términos del Capítulo V del Título II de esta Ley.

(...)

En los casos en que no se hayan designado fideicomisarios o éstos [sic] no puedan identificarse, se entenderá que las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso las realiza el fideicomitente.

Los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente, responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria”.

Al igual que en las demás jurisdicciones estudiadas, en México el fideicomiso es una figura carente de personalidad jurídica, por lo que no está obligado al pago de impuestos en forma definitiva.

Sin embargo, los bienes, ingresos y actividades del fideicomiso pueden dar lugar al pago de impuestos en forma provisional y el cumplimiento de otro tipo de obligaciones fiscales pero, para ello, se requiere atribuírselos a alguna persona, pues únicamente las personas pueden estar obligadas a su pago, esto es, al fideicomitente o beneficio.

La ley del impuesto sobre la renta en México, únicamente se refiere a los fideicomisos mediante los cuales las personas realizan actividades empresariales, considerando que existen también fideicomisos a través de los cuales las personas realizan actividades que no son consideradas como empresariales.

La referencia expresa a los fideicomisos empresariales por parte de la ley del impuesto sobre la renta, determina que cuando se realicen “a través” de un fideicomiso actividades empresariales, la fiduciaria determina la utilidad o pérdida fiscal de dichas actividades y cumple por cuenta de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en la misma ley, incluso la de efectuar pagos provisionales.

Los fideicomisarios acumulan los demás ingresos en el ejercicio y la parte de la utilidad fiscal que les corresponda en la operación del fideicomiso o, en su caso, deducen la parte de la pérdida fiscal que les corresponda, y pagan individualmente el impuesto del ejercicio y acreditan, proporcionalmente, el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario.

Ahora bien, en los casos en los que no se hayan designado fideicomisarios o cuando estos no puedan individualizarse se entiende que las actividades empresariales las realiza el fideicomitente.

Se deriva entonces que en México son las personas que participan en los fideicomisos como fideicomisarios o en algunos casos como fideicomitentes, quienes causan el impuesto sobre la renta, a diferencia de lo que ocurre en Colombia, puesto que, en los casos en que el beneficiario no se encuentra determinado es el patrimonio autónomo el sujeto pasivo del impuesto que se asimila a una sociedad anónima.

Caso aparte es la interesante figura del artículo 187 de la Ley General de impuesto de renta a partir del cual se desarrolla los fideicomisos de inversiones inmobiliarias (FIBRAS), cuyo propósito es fomentar la inversión inmobiliaria, y cuyos principales requisitos son: i) Que al menos el 70% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en los bienes inmuebles y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y; ii. Que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de haber transcurrido al menos cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente³⁴.

34 Todos los requisitos para la constitución de los FIBRAS se encuentran en el artículo 187 del Ley General del impuesto de renta que señalan:

I. Que el fideicomiso se haya constituido o se constituya de conformidad con las leyes mexicanas y la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México autorizada para actuar como tal en el país.

II. Que el fin primordial del fideicomiso sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como otorgar financiamiento para esos fines con garantía hipotecaria de los bienes arrendados.

III. Que al menos el 70% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en los bienes inmuebles, los derechos o créditos a los que se refiere la fracción anterior y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

IV. Que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de haber transcurrido al menos cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente. Los bienes inmuebles que se enajenen antes de cumplirse dicho plazo no tendrán el tratamiento fiscal preferencial establecido en el artículo 188 de esta ley.

V. Que la fiduciaria emita certificados de participación por los bienes que integren el patrimonio del fideicomiso y que dichos certificados se coloquen en el país entre el gran público inversionista o bien, sean adquiridos por un grupo de inversionistas integrado por al menos diez personas, que no sean partes relacionadas entre sí, en el que ninguna de ellas en lo individual sea propietaria de más del 20% de la totalidad de los certificados de participación emitidos.

Dentro de los múltiples beneficios de diferimiento tributario y de renta exenta que posee el vehículo el más interesante, es que cuando los certificados de participación estén colocados entre el gran público inversionista y se enajenen a través de los mercado de capitales, estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta para los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y las personas físicas residentes en México por la ganancia que obtengan en la enajenación de dichos certificados que realicen a través de esos mercados³⁵.

Sin embargo, a través de una reciente reforma aprobada el 30 de octubre de 2019 se elimina la creación de los *fibras* a partir del año 2020.

3.4. Uruguay³⁶

Los fideicomisos a efectos fiscales en Uruguay son sujetos pasivos del impuesto de renta a las actividades económicas, con excepción del fideicomiso de garantía³⁷.

Se presentan una serie de beneficios para los fideicomisos financieros³⁸ cuyos certificados de participación se emitan en oferta pública, estos son³⁹:

- a) Exoneración del impuesto a las transmisiones patrimoniales a la parte enajenante y a la parte adquirente, por las transmisiones de bienes realizadas en cumplimiento del fideicomiso.

VI. Que la fiduciaria distribuya entre los tenedores de los certificados de participación cuando menos una vez al año, a más tardar el 15 de marzo, al menos el 95% del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior generado por los bienes integrantes del patrimonio del fideicomiso.

VII. Que cuando la fiduciaria estipule en los contratos o convenios de arrendamiento que para determinar el monto de las contraprestaciones se incluyan montos variables o referidos a porcentajes, excepto en los casos en que la contraprestación se determine en función de un porcentaje fijo de las ventas del arrendatario, estos conceptos no podrán exceder del 5% del monto total de los ingresos anuales por concepto de rentas del fideicomiso.

VIII. Que se encuentre inscrito en el Registro de Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles, de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

35 Numeral X del artículo 188 de la ley general del impuesto de renta

36 Un agradecimiento especial al doctor Federico Formento de la firma Andersen en Uruguay por su invaluable ayuda.

37 Numera 7 literal A del artículo 3° y literal F artículo 9° de la Ley 18083 Sistema Tributario de la República Oriental del Uruguay.

38 El artículo 25 de la Ley 17703 de fideicomisos de la República Oriental del Uruguay define el fideicomiso financiero como aquel negocio de fideicomiso cuyos beneficiarios sean titulares de certificados de participación en el dominio fiduciario, de títulos representativos de deuda garantizados con los bienes que integran el fideicomiso, o de títulos mixtos que otorguen derechos de crédito y derechos de participación sobre el remanente.

39 Artículo 39 de la Ley 17703 de fideicomisos de la República Oriental del Uruguay.

- b) Exoneración de los impuestos al valor agregado, de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social y Específico Interno, a las enajenaciones de bienes y derechos realizadas en virtud del referido cumplimiento.

Adicionalmente, el fiduciario responde por las obligaciones tributarias del fideicomiso, hasta el valor de los bienes que administren⁴⁰.

4. Conclusiones

Proponemos las siguientes modificaciones a la ley tributaria en relación con el tratamiento de la fiducia mercantil:

1. Se precise que la causación por caja de los ingresos, costos y gastos para quienes no se encuentran obligados a llevar contabilidad en los términos de los artículos 27, 58 y 104 del Estatuto Tributario se reconozcan en la declaración de renta del año gravable en que, efectivamente, se pagan a favor y en contra del beneficiario.
2. Realizar un ajuste a los precios mínimos de venta de acciones a través de negocios fiduciarios en los términos del artículo 90 del Estatuto Tributario presenta una enorme incertidumbre jurídica, puesto que aplicar el 130% del valor intrínseco de las acciones no se presenta como puerto seguro, puesto que la DIAN puede si así lo considera adoptar un método de valoración que a su parecer es más adecuado a efectos de determinar el valor de las acciones.
3. Proponemos que se incorpore en el Estatuto Tributario una disposición que señale que la transferencia de los bienes fideicomitados no están afectados por el impuesto sobre las ventas (IVA), salvo en el momento en que se realice su enajenación a un tercero beneficiario o que al momento de la terminación del contrato fiduciario no retornen al fideicomitente.
4. Teniendo en cuenta que la obligación de las sociedades fiduciarias es de naturaleza formal, esto es, presentar las declaraciones de los patrimonios autónomos y pagar el impuesto con cargo a los recursos del fideicomiso. Por tanto se requiere que, en aquellos eventos en que los recursos del patrimonio autónomo administrado sean insuficientes, los únicos obligados al pago de los impuestos, sanciones, intereses y actualizaciones sean los fideicomitentes y/o beneficiarios, puesto que la ley establece que la fiduciaria es responsable por el incumplimiento de las obligaciones formales, incluso en

40 Artículo 44 de la Ley 17703 de fideicomisos de la República Oriental del Uruguay.

aquellos casos en que los recursos del fideicomiso son insuficientes; situación que no es imputable al fiduciario.

5. En lo referente al cumplimiento de obligaciones formales a través de un NIT que consolida las declaraciones tributarias de los patrimonios autónomos que administra el fiduciario, se debe introducir una modificación reglamentaria que de forma expresa establezca en el formulario oficial los supuestos en los cuales los saldos a favor y los saldos a pagar en IVA se presenten de forma separada a efectos del control y de la coincidencia entre el valor de los saldos y el valor pagado,

Bibliografía

- Apellidos, Nombres Paul Cahn Speyer-Wells. *La fiducia Mercantil y sus aspectos tributarios. XIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Vol. Tomo, # edición, Ciudad, editorial, 1995, pág.
- Código de Comercio de Colombia [CCC]. Ley ¿?. Arts.?. Mes día de año (Colombia).
- Estatuto Tributario de Colombia [abreviación]. Norma. Mes día de año (Colombia). Larroumet, Christian, *La fiducia mercantil colombiana inspirada en el trust, 478. Los contratos en el Derecho Privado*, Vol. Tomo, # edición, Ciudad, Editora Legis, 2009.
- Ejemplo de cómo citar informe:
- Resumen y archivos literales*: Título del informe oficial. Subdivisión del órgano (si se tiene). Número de Sesión. At. (El punto de la citación). Número de documento de las Naciones Unidas.
- Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público por la comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria creada por la Ley 1739 (2014).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso Exp. 16598 (C.P.?.; Octubre 26 de 2009).
- Dirección de impuestos y aduanas nacionales. Países. Concepto No. 1263. Mayo 21, 2019. ¿Esto es un órgano internacional: tratado y otros acuerdos internaciones? Si es así, por favor citar de la siguiente manera:
- Tratado de neutralidad. Hungría – Turquía. Artículo 25. Enero 5, 1929.
- Convención de Ginebra relativo al trato debido a los prisioneros de guerra. Artículo 3. Agosto 12, 1949. Por favor revisar Manual de estilo BlueBook para saber cómo se debe citar específicamente este documento.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Países. Oficio No. 001790. Diciembre 4, 2017.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 10610. Abril 25, 2018.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto No. 33763. Noviembre 21, 2018.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto No. 21647. Agosto 16, 2018.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto No. 6253. Febrero día, 2005.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto No. 32825. Mayo 30, 2014.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto No. 55679. Septiembre 15, 2014.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 01456. Mes día, 2019.
Superintendencia de Sociedades a través del concepto 220-115276. Septiembre 15, 2009.
Oficio 2003035259-0 del 2 de junio de 2004 de la Superintendencia Financiera de Colombia
Oficio 220-043847 del 6 de mayo de 2013 de la Superintendencia de Sociedades.
Jairo Alberto Higueta Naranjo. Precios mínimos fiscales en el artículo 90 del Estatuto Tributario, 153 y 154. Comentarios a la Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018. ICDT 2019
Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010. Por la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.
Ley N° 27.440 de Argentina Ley del impuesto sobre la renta de México publicada el 11 de diciembre de 2013
Ley 17703 de fideicomisos de la República Oriental del Uruguay
Decreto supremo No. 179-2004-EF [con fuerza de ley]. Por medio del cual se expide el Código de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente. Enero 27 de 1975. D.O. N° 34243.
Doctrina tributaria, N°473 (ago. 2019).
Sistema Tributario de la República Oriental del Uruguay

Contratos de Colaboración Empresarial: Aspectos Contables, Fiscales, Financieros y Económicos

Collaborative Contracts: Accounting, Tax, Financial and Economical aspects

MAYERLY COLLAZOS SILVA¹
ANGÉLICA MARÍA FERRER DE LA HOZ²

Para citar este artículo / To reference this article

Mayerly Collazos Silva y Angélica María Ferrer De la Hoz. Contratos de Colaboración Empresarial: Aspectos Contables, Fiscales, Financieros y Económicos. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 277

Resumen

El presente escrito es un artículo reflexivo sobre los Contratos de Colaboración Empresarial, resultado del análisis de las disposiciones legales, contables y fiscales que regulan la materia. A lo largo de este escrito se aborda, paso a paso, cada uno de los aspectos de mayor relevancia que deben ser considerados al momento de la estructuración de un negocio, proyecto, ejecución de un contrato, entre otros, mediante la conformación de un Contrato de Colaboración entre partes independientes que quieren, a través de la creación de sinergias, perseguir un objetivo económico específico. El artículo desarrolla cuatro formas contractuales a saber: (i) El contrato de Cuentas en Participación, (ii) el Consorcio, (iii) la Unión Temporal y (iv) el Joint Venture.

Desde la perspectiva contable, en línea con las Normas Internacionales de Información Financiera, se indica la forma en la que deben ser analizados estos contratos, para que cada uno de sus miembros pueda reflejar sus efectos, atendiendo entre otros, ciertos criterios de control conjunto. Desde la perspectiva fiscal, se aborda su tratamiento en cinco frentes que corresponden al cumplimiento de las obligaciones tributarias de mayor impacto económico o formal.

1 Contadora Pública de la Universidad Militar Nueva Granada, Especialista en tributación de la Universidad de Los Andes, Asociada de la firma Lewin & Wills en el área de impuestos. E-mail: mcollazos@lewinwills.com.

2 Contadora Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia Sede Santa Marta, Magister en Contabilidad y Auditoría de Gestión de la Universidad de Santiago de Chile USACH, Profesional Especializado de la Superintendencia de Sociedades miembro del grupo de Regulación e Investigación Contable. E-mail: angelicaf@supersociedades.gov.co.

Por último, basado en lo que el mismo documento ofrece, se plantea un comparativo de la información financiera que resulta del desarrollo de cada uno de los contratos abordados en este artículo.

Palabras Clave: Contratos de Colaboración Empresarial; Contrato de cuentas en participación; Consorcios; Uniones Temporales; Riesgo compartido; Tratamiento Contable: Tratamiento fiscal.

Abstract

The present document is a reflective article regarding Collaborative Contracts, whereby the complex analysis of the legal, accounting and fiscal provisions that regulate the matter are studied. Throughout this paper we will address, step by step, each of the most relevant aspects that should be considered at the time of structuring a business or project or executing a collaborative. This will help independent parties who aim to pursue a specific economic objective by means of the creation of synergies. In detail, the article develops four contractual forms, namely: (i) The silent partnership agreement, (ii) The Consortium, (iii) The Temporary Union and (iv) The Joint Venture. From an accounting perspective, in line with the International Financial Reporting Standards, the way in which these contracts should be analyzed will be indicated so that each of its members can reflect its effects, considering, among others, certain criteria of joint control. From a fiscal outlook, its treatment will be approached on five fronts that correspond to the fulfillment of tax obligations with greater economic or formal impact. Finally, based on what has been exposed in the preceding sections of this document, a comparison of the financial information that results from the development of each one of the contracts will be addressed in this article.

Keywords: Collaborative Contracts; Silent partnership agreement; Consortiums; Temporary Union; Joint Venture; Shared Risk; Accounting Treatment; Tax Treatment.

Sumario

Introducción; 1. Esencia económica y aspectos legales de los Contratos de Colaboración Empresarial; 1.1. Aproximación legal a los Contratos de Colaboración Empresarial; 1.2. Tipos de contratos; 1.2.1. Cuentas en Participación; 1.2.2. Consorcios; 1.2.3. Unión Temporal; 1.2.4. Joint Venture; 2. Aspectos transversales en los Contratos de Colaboración Empresarial; 2.1. Administración de los contratos; 2.2. El contrato de mandato como herramienta dentro de los Contratos de Colaboración Empresarial; 3. Evolución en el tratamiento contable y fiscal de

los Contratos de Colaboración Empresarial bajo los nuevos marcos normativos; 3.1. Tratamiento contable bajo NIIF versus Decreto 2649 de 1993 y la Circular Externa 115-006 de 2009 de la Superintendencia de Sociedades; 3.2. Tratamiento fiscal antes y después de la Ley 1819 de 2016; 3.3. Impuesto diferido; 4. Efectos fiscales de los Contratos de Colaboración Empresarial; 4.1. Impuesto sobre la renta; 4.2. Retención y autorretención a título del impuesto sobre la renta; 4.3. Impuesto sobre las ventas: Aspectos formales; 4.4. Impuesto de Industria y Comercio; 4.5. Información exógena; 5. Análisis comparativo de los Contratos de Colaboración Empresarial; 5.1. De la Información Financiera del Contrato; 5.2. De la información financiera de los partícipes; 5.3. De las bases fiscales de activos y pasivos que hacen parte del contrato; 5.4. De los efectos en el patrimonio de los partícipes: Perspectiva fiscal y económica; 6. Conclusiones; Bibliografía

Introducción

Dentro del entorno económico colombiano actual, en donde se han constituido un poco más de 60.000 sociedades³ en el período comprendido entre enero y septiembre de 2019, lo que representa un aumento del 14.1% frente al mismo período del año anterior, se refleja que las actividades empresariales se mantienen y crecen. Para el desarrollo de nuevos negocios o la ejecución de proyectos especiales, con cierta frecuencia se acude a la constitución de una sociedad, por ser algo que es usual comercialmente y que cuenta con un entorno legal, económico y contable regulado apropiadamente. Esto puede considerarse como una línea tradicional en la forma en cómo se hacen los negocios.

Hacer negocios en Colombia, no solo es posible a través de la constitución de sociedades. Dentro de las numerosas posibilidades existentes, se encuentran los Contratos de Colaboración Empresarial. Esta clase de contratos son una alternativa para estructurar los negocios acordes con las necesidades empresariales.

Se aborda en este artículo los Contratos de Colaboración Empresarial desde una perspectiva económica y legal, para señalar sus características relevantes y terminar por definir sus efectos dentro del entorno tributario. El objetivo de este escrito es que se convierta en un análisis crítico, cuidadoso y preciso de los efectos más relevantes del desarrollo de esta clase de contratos, para lo que se han seleccionado algunas formas contractuales que este tipo de contratos puede

3 1.1.1. <http://www.confecamaras.org.co/noticias/723-creacion-de-empresas-aumento-4-2-entre-enero-y-septiembre-del-2019>. (22 octubre, 2019).

tomar: (i) los Contratos de Cuentas en Participación, (ii) los Consorcios, (iii) las Uniones Temporales y (iv) los Joint Venture.

A través de la construcción de este artículo de reflexión, para el cual ha sido fundamental la recopilación de estudios previos realizados por profesionales del derecho y de la contaduría, así como de conceptos emanados por entidades de control como la Superintendencia de Sociedades y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, se le brinda al lector un recorrido por cinco secciones a través de las cuales puede obtener lineamientos generales y específicos de cada una de las formas contractuales de los Contratos de Colaboración Empresarial que se analizan en este documento .

El escrito parte de las características económicas y legales de los contratos, pasando a dos aspectos que resultan transversales a estos, como son su Administración y el contrato de mandato visto como una herramienta para su desarrollo⁴; lo anterior proporciona los elementos para abordar los Contratos de Colaboración empresarial desde las perspectivas contables y fiscales aplicables.

Con todo, en la sección final se exponen las conclusiones derivadas de este artículo en las cuales se resaltan las faltas de normativas, las complejidades a la hora de cumplir con las obligaciones fiscales, las repercusiones contables y en la información financiera dependiendo de cómo se estructure el contrato de colaboración.

1. Esencia económica y aspectos legales de los Contratos de Colaboración Empresarial

Los CCE están basados en la autonomía privada; por ello, son formas jurídicas que permiten desarrollar negocios de manera mucho más ágil que utilizando el contrato de sociedad, disminuyendo costos de transacción y buscando maximizar las utilidades.

En el contexto colombiano los CCE se conciben como la unión de intereses y capacidades para el desarrollo de la actividad empresarial, como se observa en el concepto de la Superintendencia de Sociedades y de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales (“DIAN” o “Administración Tributaria”), respectivamente:

4 En el presente trabajo el contrato de mandato no es tratado como un tipo de CCE, sino como una herramienta que coadyuva a su ejecución. Lo anterior, teniendo en cuenta que en el contrato de mandato no hay control conjunto. Lo que se presenta es la ejecución de una labor por parte del mandatario en los términos que estipula el mandante devengando una comisión por ello.

“(…) son figuras en virtud de las cuales, varias personas naturales o jurídicas, unen sus esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica para la gestión de intereses recíprocos y, aunque parten de una base asociativa, no hay socios propiamente dichos, sino un modelo de colaboración para la ejecución de uno o varios proyectos, pero cada uno de los asociados conservando su independencia”⁵.

“(…), este despacho mediante Concepto 360406 de 2012, estableció que los contratos de colaboración empresarial se conforman a través de la unión de talentos de los expertos, de la comunidad de esfuerzos económicos y técnicos o de la combinación de estos, con el fin de alcanzar la cooperación entre entes independientes, para el logro de un objetivo común y específico”⁶.

Derivado de lo anterior, se entiende que para celebrar un CCE se requiere la asociación de personas⁷ bien sean naturales o jurídicas, que se constituyan como miembros (partes o partícipes), con el objetivo de crear sinergias con las que desarrollen una actividad empresarial⁸.

Ahora bien, los CCE también se pueden celebrar con partes que no tengan esta calidad de ser “personas”, por ejemplo, los fondos de inversión de capital privado y fideicomisos de inversión, cuya finalidad de acuerdo con lo estipulado por los fideicomitentes es invertir los recursos en proyectos rentables como lo pueden ser los que se desarrollen a través de estos acuerdos.

Las partes del CCE asumen ciertos derechos y obligaciones derivados de este y participan en los resultados de la actividad realizada, sean estos utilidades o pérdidas.

1.1. Aproximación legal a los Contratos de Colaboración Empresarial

Los CCE son contratos atípicos en su mayoría pues no cuentan con una regulación expresa, completa y unitaria en la ley⁹. No obstante, lo anterior, el Con-

5 Superintendencia de Sociedades. Circular Externa 115-006 del 23 de diciembre de 2009. Es importante considerar que, con la entrada en vigencia de las NIIF, esta circular perdió vigencia en cuanto al tratamiento contable en ella indicado. No obstante, las referencias conceptuales se encuentran vigentes.

6 DIAN. Concepto 2330 [000088]. Enero 2 de 2019.

7 En adelante, la mención de la palabra “personas” se efectúa indistintamente de que sean naturales o jurídicas. Cuando se requiera precisar para los propósitos de este artículo, se indicará.

8 La actividad empresarial bien puede estar referida a un propósito industrial, comercial o de prestación de servicios, con independencia de la calidad de comerciante que puedan tener los partícipes, conforme a lo definido en el Código de Comercio colombiano.

9 María Elisa Camacho López. *Régimen Jurídico aplicable a los Contratos Atípicos en la Jurisprudencia Colombiana*. Revista e-Mercatoria 4, 1. Junio de 2005. <https://revistas.uexternado.edu.co/>

trato de Cuentas en Participación tiene una regulación específica en el Código de Comercio en sus artículos 507 al 514; por su parte los Consorcios y Uniones Temporales son definidos por el artículo 7° de la Ley 80 de 1993. De los contratos analizados en este documento, solo el Joint Venture no tiene referencia alguna en la normativa colombiana, por lo que, en este caso deben observarse los principios y normas generales que, sobre contratos existen dentro del Código de Comercio y Código Civil.

A partir de los análisis jurídicos que han efectuado algunos autores¹⁰, pueden presentarse a continuación algunas de sus características:

- i. Los CCE no constituyen una persona jurídica, ni sociedad de hecho¹¹ independiente de sus integrantes. Las partes mantienen su independencia económica y jurídica¹².
- ii. Las partes efectúan aportes de bienes tangibles e intangibles para el desarrollo del contrato.
- iii. Son onerosos y las partes acuerdan su participación dentro del contrato, lo que les representa un beneficio¹³.
- iv. Su constitución se efectúa mediante documento privado, el cual no requiere de ninguna solemnidad para que tenga efectos jurídicos¹⁴. No obstante, resulta importante que cualquier modificación pueda probarse ante cualquier discusión legal¹⁵.
- v. Su duración es definida y limitada al período de tiempo en el que se prevé desarrollar y ejecutar el contrato u operación acordada entre las partes.

index.php/emerca/article/view/2106.

10 Armando Parra Escobar. Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Pág. 473-493. Ed. Legis Editores. (2014).

11 Las sociedades mercantiles de hecho, reguladas en el Código de Comercio, pueden ser eventualmente consideradas como una especie dentro de los CCE.

12 Lisandro Peña Nossa. Contratos Mercantiles Nacionales e Internacionales. Pág. 406-412. Ed. Temis SA. (2010).

13 Jaime Alberto Arrubla Paucar. Contratos Mercantiles. Contratos Atípicos. Pág. 325-341. Ed. Legis Editores SA. (2012).

14 *Ibíd.* Nota 10

15 Juan Esteban Sanín Gómez. La Tributación en los Contratos de Colaboración. Págs. 101-151. Ed. Librería Jurídica Dike. (2018). El autor cita un antecedente jurisprudencial del año 2009, en el que el Consejo de Estado estableció que una modificación efectuada a un contrato de cuentas en participación que tenía incidencia en la distribución de ingresos, no se probó adecuadamente.

- vi. En la medida en que la celebración de los CCE modifique de forma parcial o general la Administración de bienes o negocios de los partícipes, estos deben inscribirse en el registro mercantil¹⁶.

1.2. Tipos de contratos

A continuación, se tratan cuatro formas legales mediante las cuales se pueden llevar a cabo contratos de colaboración empresarial. Sobre cada una de ellas se efectúa una aproximación desde la perspectiva económica y el punto de vista legal.

1.2.1. Cuentas en Participación

El Contrato de Cuentas en Participación (CCP), regulado en el Código de Comercio¹⁷, es un acuerdo entre dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes¹⁸; en el cual una persona denominada gestor se obliga con otra a participarle de sus ganancias o pérdidas derivadas de las operaciones que realiza a su nombre y, por esto, el contrato no produce efectos ante terceros, pero sí entre los contratantes. La parte denominada partícipe o socio oculto, se obliga solo a aportar bienes para el ejercicio de la actividad objeto del contrato y el gestor o partícipe activo a rendirle cuentas a este de la operación¹⁹.

En el CCP no hay patrimonio común²⁰, los aportes del partícipe son administrados por el gestor y este no puede disponer de los recursos recibidos del partícipe para un propósito diferente al pactado, ya que al ser este un contrato bilateral ningún contratante puede alterar unilateralmente la base económica del contrato.

Sobre la definición legal, respecto de la calidad de comerciante que deben tener sus miembros, es importante tener en cuenta dos antecedentes jurisprudenciales relevantes: 1º) una sentencia de casación de la Corte Suprema de Justicia del año 1952²¹, en la que indicó que “quien no siendo comerciante ejecuta una operación mercantil para los efectos de esa operación y para las normas que

16 Artículo 28, numeral 5 del Código de Comercio (C.Co).

17 El artículo 507 del C.Co, establece la definición de las Cuentas en Participación.

18 El artículo 10 del C.Co, define como comerciantes a “*las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles. La calidad de comerciante se adquiere, aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona*”

19 Diana Marcela Ortiz Tovar. El contrato de cuentas en participación. Pág. 17-24. Ed. Biblioteca Jurídica Dike y Universidad Surcolombiana. (2017).

20 Luz María Jaramillo Mejía. Contratos de Colaboración Empresarial y desmonte de la doble tributación y el efecto de la regla de los 13/7, en *Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, Memoria XXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, 1998, Tomo I, Págs. 129-202.

21 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Proceso 415412. (M.P. Manuel José Vargas; Junio 10 de 1952).

la rigen, es un verdadero comerciante, aun cuando no pesen sobre él las obligaciones generales impuestas a los del gremio”²²; 2º) una Sentencia del Consejo de Estado en la que indicó que “no hay norma que prohíba su celebración entre particulares que no ostenten esa calidad, cuando así lo deseen”²³.

En materia de responsabilidad contractual, si bien el socio gestor es quien se reputa como único dueño del negocio y es responsable ante terceros, si los partícipes inactivos se revelan (previa autorización), estos son responsables solidariamente con el gestor. En caso de que esto último no suceda, los partícipes inactivos responden con limitación de su aporte, ante el gestor, pero no ante terceros.

En lo que resulte pertinente, las disposiciones previstas para las sociedades en comandita simple resultan aplicables a esta clase de contratos a menos que el contrato haya hecho estipulaciones precisas.

1.2.2. Consorcios

Tanto los Consorcios, como las Uniones Temporales, son figuras mediante las cuales las personas participantes buscan optimizar la gestión económica a través de la agrupación para obtener beneficios recíprocos, evitar la infrautilización de los bienes, reunir capacidades técnicas que sus integrantes no poseen individualmente y compartir los riesgos ya que las obligaciones no recaen en la entidad (Consortio o Unión Temporal) sino sobre las personas individuales que la conforman. No obstante, la responsabilidad de las personas que conforman los Consorcios es diferente a la de quienes hacen parte de Uniones Temporales, como se explica más adelante.

La Ley 80 de 1993, norma contentiva del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, define los Consorcios como la unión de dos o más personas que de forma conjunta presentan una propuesta para optar por la celebración y ejecución de un contrato. La misma norma se encarga de definir que todos los miembros son responsables de las actuaciones, hechos y omisiones ocurridos tanto al momento de la presentación de la propuesta como en la ejecución del contrato, por lo que la responsabilidad es solidaria.

Su duración, normalmente, coincide con el término legal del contrato suscrito y aunque no tienen personalidad jurídica son capaces de ejercer derechos

22 Juan Esteban Sanín Gómez. *El contrato de cuentas en participación: perspectivas comerciales, tributarias y contables*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario N. 64. Mayo de 2011. At.289.

23 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 13724 (C.P. María Inés Ortiz Barbosa; Abril 1 de 2004).

y contraer obligaciones²⁴, como por ejemplo adquirir o vender activos fijos²⁵. En los Consorcios, los consorciados mantienen su independencia jurídica y tienen obligaciones entre sí y frente a sus contratantes.

1.2.3. Unión Temporal

Frente a la Unión Temporal (UT), la definición que proporciona la ley referida en la sección anterior es similar a los Consorcios, sin embargo, en materia de responsabilidad esta establece que las partes responden solidariamente por el cumplimiento del objeto contratado, no obstante, frente a las sanciones y multas derivadas del incumplimiento del contrato, cada parte responde conforme a su participación.

Tanto en el Consorcio como en la UT es posible que el objeto del contrato se desarrolle: (i) por cada uno de los partícipes de forma individual, esto es que cada una de las partes ejecute las actividades o gestiones definidas o (ii) de forma directa, por el Consorcio o UT, a través de quien administre la totalidad del contrato.

1.2.4. Joint Venture

El Joint Venture²⁶ se puede definir como un contrato de operación conjunta, entre personas bien sean nacionales o extranjeras, para desarrollar un proyecto, una obra o una inversión en conjunto, limitada o específica, en la que se comparten utilidades y riesgos²⁷. Es frecuentemente utilizado por entidades multinacionales y resulta apropiado para efectuar grandes proyectos que exceden las capacidades económicas individuales de los miembros que lo integran, como por ejemplo en las industrias petrolera y minera²⁸.

Bajo esta figura se da la integración de capacidades técnicas de las personas que la conforman²⁹. El desarrollo de esta clase de contratos configura una operación conjunta ya que el acuerdo se encuentra bajo control conjunto de quienes la conforman. Los miembros del contrato retienen derechos sobre los activos y responsabilidades sobre los pasivos, en el desarrollo de la operación.

24 1.1.2. <https://www.superfinanciera.gov.co/publicacion/18522> (11 noviembre, 2019).

25 Superintendencia de Sociedades. Oficio No. 220-011591. Febrero 6 de 2011.

26 “La jurisprudencia norteamericana comienza a utilizar con gran vigor la expresión joint adventure a comienzos del siglo XIX. Posteriormente, la jurisprudencia y la práctica mercantil abreviaron la frase con la expresión joint venture, (...)”. José Eurípides Parra Parra (2004).

27 José Eurípides Parra Parra. El contrato de Joint Venture. Págs.29,33. Ed. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. (2004).

28 *Ibid.* Págs 31-32.

29 Jorge Luis Conde Granados. Análisis del Contrato de Joint Venture y sus mecanismos de Financiamiento. Págs, 47-48. Ed. Vox Juris. (2014).

El Joint Venture puede ser corporativo o contractual; el primero toma la forma de una persona jurídica constituida para tal fin y en el segundo las partes organizan la cooperación mediante un contrato sin la creación de una nueva persona jurídica.

El corporativo, que es un contrato de Joint Venture estructurado a través de una sociedad mercantil, queda sujeto a lo estipulado por la legislación mercantil para las sociedades comerciales y a lo acordado entre las partes, por lo que los tipos de sociedades que más se ajustan son las sociedades anónimas (SA) y las sociedades por acciones simplificadas (SAS).

Cabe aclarar que el Joint Venture, sea corporativo o contractual, puede ser usado para desarrollar actos de comercio al igual que la sociedad mercantil; los actos de comercio que se realicen en el marco de un contrato de Joint Venture estarán regulados por el derecho mercantil.

Sea una u otra la forma que se utilice, los participantes de este negocio son los titulares de las responsabilidades compartidas que deben estar adecuadamente delimitadas, debido a que se está frente a una figura de riesgo compartido, en el que cada una de las partes aporta su experiencia y sus conocimientos³⁰.

Dado que en el caso colombiano el Joint Venture es un contrato atípico, podemos recurrir a la definición que incorporó el Consejo de Estado en una de sus sentencias:

“Dentro de las modalidades de los contratos de colaboración o participación empresarial se encuentran, entre otros, los consorcios, las uniones temporales, las agrupaciones de colaboración y los “joint venture” o contratos a riesgo compartido.

Según la doctrina³¹, los contratos a riesgo compartido, que son los que interesan en esta oportunidad, son contratos atípicos de naturaleza jurídica propia y en los que la relación de las partes “no constituye una sociedad ni una asociación, precisamente porque no hay búsqueda de una utilidad sino un esfuerzo conjunto para obtener producción”³².

30 1.1.3. <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/14884/CorredorOlayaJoseEduardo2014.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. (21 marzo, 2014)

31 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20517 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Febrero 2 de 2017). En esta sentencia el Consejo de Estado cita lo siguiente: “El término «joint venture» proviene del verbo «to join», que significa «juntar, afiliarse o asociarse». Mientras que «venture» denota empresa, negocio, negocio arriesgado. Peña Nossa, Lisandro. 2010, págs. 406-409”.

32 Arrubla Paucar. Jaime Alberto. Contratos Mercantiles – Contratos Atípicos. Pág.228. Ed. Biblioteca Jurídica DIKE. (1998).

La DIAN, en su doctrina³³, ha señalado como características del Joint Venture las siguientes: (i) admite la forma plurilateral, (ii) quienes participan deben efectuar un aporte de cualquier naturaleza, al esfuerzo común, (iii) tiene como objetivo un proyecto específico que tiene una duración determinada, (iv) se pacta la distribución de utilidades y (v) las pérdidas pueden estar a cargo de uno solo de los miembros.

Es importante señalar que la naturaleza del contrato del Joint Venture es la solidaridad entre sus miembros en todas las obligaciones contraídas; por ello, cuando a través de este se desarrollan actividades comerciales quedan sujetos a la presunción de responsabilidad establecida en el artículo 825 del C.Co.

De tal forma que, si se requiere limitar esta responsabilidad a alguna de las partes o, por ejemplo, que las pérdidas queden a cargo de uno solo de los miembros, esto debe quedar expresamente estipulado en el acuerdo. En este último aspecto se diferencia de los efectos del Consorcio y la Unión Temporal, debido a que en estos últimos la responsabilidad está reglamentada y limitada por la Ley 80 de 1993.

2. Aspectos transversales en los Contratos de Colaboración Empresarial

2.1. Administración de los contratos

A pesar de que cada uno de los CCE que aborda este artículo, tienen características que los diferencia, es cierto que coinciden en el hecho de estar conformados por partes independientes³⁴; por tanto, los miembros deben acordar quien fungirá como administrador. El administrador está llamado, entre otros aspectos, a convertirse en el representante ante terceros, a conducir la ejecución del contrato y a llevar el control financiero y contable.

Para cada uno de los contratos, indicaremos los aspectos relevantes frente a su Administración.

Cuentas en Participación: conforme a la regulación prevista en el C.Co. para esta clase de acuerdos, se ha definido la existencia de un partícipe gestor quien en los términos del artículo 510 *“será reputado único dueño del negocio en las*

33 DIAN. Concepto No. 900204. Febrero 28 de 2019.

34 Como partes independientes se entiende a cada uno de los partícipes de los CCE que se reúnen para desarrollar un objetivo común, con independencia de que puedan tener alguna clase de vinculación económica previo a la suscripción del contrato.

relaciones externas de la participación". Es así como este, el gestor, es el administrador del contrato y debido a tal calidad, debe rendirle cuentas de su gestión en cualquier tiempo al partícipe inactivo.

Consortio y UT: frente a los Consorcios y las UT, la Ley 80 de 1993, norma que puntualizó estas formas asociativas, indicó que sus miembros son los encargados de designar su representante, así como de establecer las obligaciones y responsabilidades de cada una de las partes. Así, el administrador de esta clase de contratos será el designado por las partes; el cual regularmente coincide con aquel con mayor experiencia para la ejecución del contrato o quien tiene la mayor participación dentro del acuerdo.

Joint Venture: el contrato de Joint Venture puede ser gestionado de forma conjunta, es decir que cada participante puede actuar como representante de todos o nombrar una Administración independiente. No obstante, para efectos prácticos y legales en Colombia, el documento que lo regula debe precisar quién ejerce como administrador.

2.2. El contrato de mandato como herramienta dentro de los Contratos de Colaboración Empresarial

Fuera del entorno de los CCE, el contrato de mandato³⁵ es un acuerdo ampliamente utilizado, que permite que una parte llamada mandatario ejecute ciertas actividades por cuenta de otra llamada mandante³⁶.

Visto desde la perspectiva abordada en el presente artículo, el mandato constituye una herramienta al estructurar ciertas tareas o gestiones de los partícipes, como por ejemplo el proceso de facturación dentro del CCE.

En el CCP, el partícipe gestor puede ser el mandatario del partícipe inactivo. Dentro de los Consorcios y UT, no se ha evidenciado la necesidad de hacer uso del mandato, al menos para el proceso de facturación, pues es la entidad bajo su propio NIT quien se encarga de efectuarla. Por su parte, en el Joint Venture el mandato es útil para designar al responsable de ciertas funciones, que puede coincidir por ejemplo con el administrador del contrato.

A continuación, indicaremos un resumen de los efectos tributarios que se derivan de un contrato de mandato.

35 El contrato de mandato se encuentra regulado por el Código de Comercio mediante los artículos 1262 al 1339 y por el Código Civil Colombiano (CCC) a través de los artículos del 2142 al 2199.

36 Según el artículo 2142 del CCC, el contrato de mandato: "(...) es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera". Por su parte, el C.Cio en su artículo 1262, lo define como: "(...) un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o a ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra".

Tabla 1. Efectos fiscales de los Contratos de Mandato³⁷

Aspecto / Transacción	Mandante	Mandatario
Responsabilidad ante terceros	Cuando el mandato es con representación	Cuando el mandato es sin representación
Facturación de ingresos a terceros		Tiene la obligación de facturar, sin consideración a que el mandato sea con o sin representación.
Autorretención a título del impuesto sobre la renta	Practica autorretención sobre los ingresos propios más los obtenidos a través del mandato, los cuales son certificados por el mandatario.	“(…) se abstendrá de practicar al momento del pago o abono en cuenta esta autorretención a título de impuesto sobre la renta y complementario”.
Adquirir bienes o servicios por cuenta del mandante y efectuar retenciones en la fuente por los pagos que efectúa.		Las facturas de terceros se encuentran a su nombre. Practica retenciones en la fuente a título de renta, ventas e industria y comercio. Las efectúa teniendo en cuenta la calidad del mandante. Presenta declaraciones de retención, efectúa el pago y expide certificados a los terceros.
Ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente (que practicaron los terceros sobre los ingresos)	Los declara, conforme a la información que le entregue el mandatario.	Los contabiliza en favor del mandante y se los certifica mediante certificación que debe estar firmada por Contador o Revisor Fiscal.
Practica retención en la fuente sobre honorarios del mandatario.	Paga al mandatario los honorarios pactados y le practica retención en la fuente.	Factura al mandante el valor de la remuneración pactada.

Fuente: Elaboración Propia.

3. Evolución en el tratamiento contable y fiscal de los Contratos de Colaboración Empresarial bajo los nuevos marcos normativos

En este aparte se presenta el reconocimiento de los CCE, bajo la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), indicando las prácticas que las compañías efectuaban bajo el marco normativo anterior y que no se encuentran vigentes actualmente. El mismo ejercicio se hace desde el ámbito tributario que

³⁷ La regulación fiscal del contrato de mandato se encuentra en los artículos 1.2.4.11. y 1.6.1.4.3. del Decreto Único 1625 de 2016.

con la Ley 1819 de 2016 incorporó algunos criterios de NIIF para la determinación de la base fiscal de los CCE.

3.1. Tratamiento contable bajo NIIF versus Decreto 2649 de 1993 y la Circular Externa 115-006 de 2009 de la Superintendencia de Sociedades

De acuerdo con las características de los CCE tratados en el presente artículo (CCP, Consorcio, UT y Joint Venture), estos son acuerdos conjuntos³⁸ y por ende deben ser reconocidos de acuerdo con los criterios de la NIIF 11, a pesar que cada uno tiene sus particularidades; lo anterior, debido a que los miembros que hacen parte del contrato se unen para generar sinergias a través de la suma de capacidades que individualmente no poseen, por lo que adquieren responsabilidades que son plasmadas en los acuerdos o en otro documento que lo modifique, precise o complemente³⁹, así como riesgos derivados de este, que mantienen los partícipes conjuntamente⁴⁰.

El mantener conjuntamente los riesgos derivados de los contratos implica que la toma de las decisiones relevantes se haga en forma unánime⁴¹ entre las partes que comparten el control de la actividad mercantil, lo que evidencia el control conjunto.

38 La NIIF 11 define acuerdo conjunto como aquel acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen el control conjunto. Un acuerdo conjunto puede ser una operación conjunta o un negocio conjunto. Su clasificación dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo, tema que se desarrolla en la tabla 2.

39 Tal como lo menciona Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez (2018), según el párrafo B2 de la NIIF 11 los acuerdos contractuales pueden estar contenidos en documentos diferentes a los contratos como lo son las actas de las reuniones de los niveles decisorios de la entidad, estatutos, entre otros; sin embargo, esto no quiere decir que el principio de esencia sobre la forma se vea quebrantado en esta norma, sino que la esencia de los hechos económicos que se derivan de estos acuerdos se espera encontrar en los contratos mediante los cuales se pactan. Si el contrato no contiene lo que en realidad se pactó, habría que acudir a todas las fuentes que den cuenta de la esencia del hecho económico, que puede ser incluso la ejecución material del acuerdo. Esto último, es una regla de interpretación del negocio jurídico establecida en el artículo 1622 del Código Civil Colombiano. El objetivo de la norma antes referenciada es hallar la esencia del negocio. A este respecto, el Marco Conceptual para la información financiera 2018 emitido por el IASB trata el tema en el párrafo 4.59 indicando: *“Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte de ese contrato. Para representar esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia (véase el párrafo 2.12). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la forma legal del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o de un grupo o serie de contratos, requieren un análisis para identificar la esencia de los derechos y obligaciones”*.

40 En algunos CCE en forma solidaria, como en los Consorcios; en otros, hasta el monto de su participación, como en la UT.

41 A esto se refiere la NIIF 11 respecto del consentimiento unánime para la toma de las decisiones relevantes que otorga el control de un acuerdo.

Cuando en el CCE se evidencia que las responsabilidades que debe tener cada una de las partes no corresponde al tipo de contrato que nominativamente se esté suscribiendo y la toma de decisiones no se hace en forma unánime, sino que el riesgo de la actividad lo tiene quien está aportando los recursos, es probable que no se esté frente a un CCE, sino por ejemplo sea un contrato de mandato.

En el contrato de mandato el agente debe reconocer solo una comisión⁴² y el mandante es quien reconoce los ingresos, costos, gastos, activos y pasivos derivados de la actividad económica.

Tampoco se trata de un CCE cuando se evidencia un rendimiento garantizado pagadero a quien aporta los recursos que se utilizarán para el desarrollo de la actividad mercantil, independiente si la operación genera utilidad o pérdida. En este caso, de acuerdo con NIC 32⁴³ o la sección 2⁴⁴ de las NIIF para las pymes, estamos ante un pasivo que debe ser reconocido por la persona que garantiza el rendimiento a la otra parte.

Los CCE pueden ser una operación conjunta o un negocio conjunto; en el siguiente cuadro se presentan las diferencias entre ellos:

Tabla 2. Diferencias entre una operación conjunta y un negocio conjunto

Características	Operación Conjunta	Negocio Conjunto
Control de las partes	Control conjunto	Control conjunto
Derecho de las partes	Tienen derecho a los activos del acuerdo.	Tienen derecho a los <u>activos netos</u> del acuerdo.
Obligaciones de las partes	Tienen obligaciones con respecto a los pasivos del acuerdo.	Al tener derecho a los activos netos, no tienen participación directa sobre los pasivos del acuerdo.
Forma legal del acuerdo	No implica la separación entre partes y medios. Puede o no estructurarse a través de un vehículo separado.	Implica la separación entre partes y medios. Se estructura a través de un vehículo separado.
Rendimientos del acuerdo	Las partes consumen su participación del rendimiento.	Las partes obtienen los rendimientos cuando se liquidan los activos netos del acuerdo.

Fuente: Elaboración Propia a partir de los requerimientos de la NIIF 11.

Para ilustrar estas diferencias se plantea el siguiente caso en el que la empresa A y la empresa B celebran un acuerdo conjunto con una participación de 50% cada uno, que suma en total una inversión de 12.000; los partícipes

42 Según los criterios de la NIIF 15 o la sección 23 de las NIIF para las pymes, de acuerdo con el marco normativo contable que aplique la compañía.

43 La NIC 32 define pasivo así: “Un pasivo financiero es cualquier pasivo que sea: (a) una obligación contractual [Referencia: párrafos 13 y GA12]: (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad...”

44 Párrafo 2.20 de las NIIF para las pymes.

plantean el escenario de una operación conjunta y de un negocio conjunto, para ver los efectos financieros que tiene cada uno. La información es la siguiente:

Tabla 3. Caso diferencias en la información financiera entre una operación conjunta y un negocio conjunto

Activos del acuerdo (efectivo):	38.000
Pasivos del acuerdo:	6.000
Los ingresos del proyecto son:	60.000
Costos y gastos del proyecto:	40.000

CONCEPTO	Operación conjunta		Negocio conjunto	
	Participe A Gestor	Participe B Oculito	Participe A Gestor	Participe B Oculito
Participación en resultados	50%	50%	50%	50%
Estado de Situación Financiera				
Activos del acuerdo	19.000	19.000		
Inversiones			16.000	16.000
Total activos	19.000	19.000	16.000	16.000
Pasivos	3.000	3.000		
Total pasivos	3.000	3.000	0	0
Estado de Resultados				
Ingresos	30.000	30.000		
MPP			10.000	10.000
Costos y gastos	-20.000	-20.000		
Utilidad antes de impuestos a las ganancias	10.000	10.000	10.000	10.000

Fuente: Elaboración Propia.

El tratamiento de este tipo de contratos ha sufrido una evolución en Colombia con la entrada de las NIIF; en la siguiente tabla se presentan las principales diferencias del tratamiento contable bajo NIIF 11 frente al anterior marco contable colombiano.

Tabla 4. Comparación entre el tratamiento de los CCE bajo NIIF 11 y bajo la anterior normativa contable local.

Contrato	NIIF 11	Decreto 2649 de 1996, Circular Externa 115-006 de 2009
Cuentas en participación	<p>Estos contratos son acuerdos conjuntos. Los acuerdos conjuntos pueden utilizar como vehículo una sociedad.</p> <p>Si es una operación conjunta las partes reconocen las partidas de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos de acuerdo con lo pactado en el contrato.</p> <p>Si es un negocio conjunto cada una de las partes reconoce su participación sobre los activos netos del acuerdo.</p>	<p>El socio gestor reconoce la totalidad de las partidas del acuerdo y también las lleva a las cuentas de orden, registra la inversión del socio oculto en cuentas de orden y mediante el cierre de estas cuentas, genera la utilidad o pérdida del socio oculto que reconocía como un gasto y a su vez el socio oculto la reconocía como un ingreso.</p>
Consortios	<p>Si hay activos utilizados en la operación y no se transfiere su titularidad, estos activos siguen en cabeza del partícipe que tiene su titularidad.</p> <p>En la operación conjunta no aplica el método de consolidación proporcional, las partes reconocen las partidas del acuerdo conforme a lo pactado en el mismo, que puede ser: aportar un bien sin transferir su titularidad, distribuir solo ingresos y cada una de las partes corre con los costos y gastos de su parte del acuerdo a ejecutar, solo alguna de las partes adquiere la obligación frente a ciertos pasivos, entre otros.</p>	<p>Los bienes aportados por los partícipes eran acreditados de la contabilidad del partícipe y este reconocía los activos de acuerdo con el porcentaje de participación en el consorcio. De la misma forma se reconocían en la contabilidad del partícipe los movimientos de cada una de las partidas del consorcio: en forma proporcional al porcentaje de participación de cada una de las partes, que se conocía como el método de consolidación proporcional.</p> <p>Si para el desarrollo de las actividades del consorcio se constituye una sociedad, instantáneamente el acuerdo da derecho a los activos netos de la sociedad que son reconocidos por los partícipes utilizando el Método de Participación Patrimonial (MPP).</p>
Uniones temporales		<p>El tratamiento contable de la unión temporal y otros contratos se asimila al del consorcio.</p>
Joint Venture		

Fuente: Elaboración Propia.

El tratamiento contable del contrato de cuentas en participación, atendiendo a los nuevos marcos normativos, no admite el reconocimiento contable en la contabilidad del gestor de un gasto por las utilidades transferidas al socio oculto, sino que tanto el gestor como el socio oculto deben reconocer su participación en el contrato.

Por otra parte, bajo NIIF 11 ya no es aplicable el método de consolidación proporcional, sino que las partidas se reconocen en la contabilidad de los partícipes dependiendo de lo pactado en el contrato.

3.2. Tratamiento fiscal antes y después de la Ley 1819 de 2016

Es importante recordar que con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, el tratamiento fiscal de los CCE sufrió un importante cambio en consideración a la regulación que se venía aplicando desde al menos hace dos décadas.

Antes de la entrada en vigencia de la referida ley, los CCE no se encontraban regulados dentro del ordenamiento tributario. Únicamente los Consorcios y UT contaban con una norma especial contenida en el artículo 18 del Estatuto Tributario (ET) en la que se indicaba la forma en la que sus miembros debían determinar el impuesto de renta.

Tabla 5. Recuento histórico del tratamiento tributario de los CCE

Norma	Texto del artículo	Comentario
Ley 75 de 1986	<p>Art. 31. <i>Los Fondos de Inversión y los Fondos de Valores son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y para tal efecto, se asimilan a sociedades anónimas.</i></p> <p>Art. 34. <i>Los consorcios y similares <u>son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios</u>, y para tal efecto se asimilan a las sociedades limitadas.⁴⁵</i></p>	<p><u>Compilado en el artículo 18, del Decreto 624 de 1989.</u></p> <p>Se incorporó como inciso 3 del artículo 13 del Decreto 624 de 1989.</p>
Ley 49 de 1990	<p>Art. 83. <i>Vigencia y derogatorias. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las normas que le sean contrarias, en especial las siguientes: artículos 13, inciso 3o.; 18; 72; 255; 354; 499, parágrafo 1o.; 500, literal e); 641, parágrafo; 647, inciso final y 860, parágrafo; del Estatuto Tributario.</i></p>	<p>Derogó entre otras normas, los artículos 13 y 18 del ET. Así, los consorcios <u>dejaron de ser contribuyentes de renta desde el año 1991.</u></p>
Decreto 836 de 1991	<p>Art. 33. <i>Por el año gravable de 1990, los miembros de un consorcio declararán como renta gravable, la parte que les corresponda en la renta gravable que resultaría para el consorcio si fuere contribuyente (...).</i></p> <p><i>A partir del año gravable 1991, para determinar la renta gravable de los miembros del consorcio, se podrá optar por una de las siguientes alternativas: (...).</i></p>	<p>Cada consorciado declara su participación en la renta gravable para el año gravable 1990.</p> <p>Las dos opciones consistían en: (i) los miembros contabilizaban los ingresos, costos y deducciones conforme a su participación, o (ii) el consorcio los contabilizaba y luego informaba a sus miembros para que ellos contabilizaran e incorporaran lo correspondiente en sus declaraciones de renta.</p>

45 La expresión “similares” fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional de Colombia. Sentencia No. 70 de 1987 (M.P.Hernando Gómez Otálora; Julio 2 de 1987).

Norma	Texto del artículo	Comentario
Ley 80 de 1993	<p><i>Art. 7. Para efectos de esta ley se entiende por: 1. Consorcio: (...) 2. Unión Temporal: (...)</i></p> <p><i>Parágrafo 2. Para efectos impositivos, a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el ET para las sociedades, pero en ningún caso, estarán sujetos a doble tributación.</i></p>	<p>Estableció la definición de los consorcios y UT que contrataban con el Estado.</p> <p><u>Los consorcios y UT son contribuyentes, nuevamente, de renta.</u></p>
Ley 223 de 1995	<p><i>Art. 61. Renta de los Consorcios y Uniones Temporales. Los Consorcios y las Uniones Temporales <u>no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta</u>. Los miembros del Consorcio o la Unión Temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar, de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del Consorcio o Unión Temporal.</i></p> <p><i>Art. 285. Deroga el parágrafo 2 del artículo 7° de la Ley 80 de 1993.</i></p>	<p><u>Introdujo nuevamente el artículo 18 del ET.</u></p> <p><u>Cada uno</u> de los partícipes contabiliza y declara los ingresos, costos y deducciones conforme a su participación.</p>
Ley 1819 de 2016	<p><i>Art. 20. Contratos de colaboración empresarial. Los contratos de colaboración empresarial <u>tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.</u> (...)</i></p> <p><i>Las partes en el contrato de colaboración empresarial <u>deberán declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial.</u></i></p> <p><i>Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo.</i></p> <p><i>Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán suministrar toda la información que sea solicitada por la DIAN, en relación con los contratos de colaboración empresarial.</i></p>	<p>Incorpora un tratamiento para todos los CCE. La lista de la clase de contratos es enunciativa y no taxativa.</p> <p>Genera dificultades en su aplicación.</p> <p>Indispensable que cada CCE lleve contabilidad.</p> <p>Probablemente se refiere a la obligación de reportar la información exógena.</p>

Norma	Texto del artículo	Comentario
Ley 1819 de 2016	<p><i>Las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entenderá, que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado.</i></p> <p><i>Parágrafo 1. En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato <u>debe certificar y proporcionar</u> a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente <u>la información financiera y fiscal relacionada con el contrato</u>. La certificación debe estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo. En el caso del contrato de cuentas en participación, la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de cuentas en participación.</i></p> <p><i>Parágrafo 2. Las partes del contrato de colaboración empresarial podrán establecer que el contrato de colaboración empresarial llevará contabilidad de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables.</i></p>	<p>Incorpora una norma antiabuso dentro de los CCE, estableciendo el concepto de “rendimiento garantizado”, evitando así que se desdibujen las transacciones que tienen lugar entre los miembros del contrato.</p> <p>Establece la forma en la que el contrato, visto como un ente, debe suministrar a sus miembros la información contable y fiscal.</p> <p>Como se anotó, resulta indispensable que el contrato lleve su propia contabilidad.</p>

Fuente: Elaboración Propia.

La modificación estructural introducida mediante la Ley 1819 de 2016 era necesaria para alinear el tratamiento fiscal con los nuevos marcos contables bajo NIIF. No quiere decir esto que la norma actualmente existente (artículo 18 del ET) se comunique adecuadamente con los aspectos contables que resultan aplicables a esta clase de contratos, como quiera que se continúan presentando dificultades en su aplicación, que se deben solucionar a través del juicio profesional.

Ahora, para efectos de ilustrar las variaciones más significativas entre el tratamiento fiscal antes y después de la Ley 1819, tomaremos como ejemplo a los CCP.

Tabla 6. Tratamiento fiscal de los CCP antes y después de la Ley 1819 de 2016

Manejo anterior	Manejo Actual (Ley 1819)
El partícipe gestor reconocía fiscalmente la totalidad de los ingresos; asimismo, reconocía como gasto la utilidad pagada al partícipe oculto, en virtud del CCP.	Tanto el partícipe gestor, como el oculto, deben <u>declarar</u> fiscalmente los ingresos, costos y gastos que les correspondan, en virtud de la participación que tengan en el CCP.
El partícipe oculto reconocía el resultado de la operación como parte de los ingresos del periodo, suma que a la vez constituía gasto deducible para el partícipe gestor.	Cada partícipe debe reconocer los ingresos, costos, gastos, activos y pasivos, en las proporciones estipuladas en el CCP.
El ingreso para el partícipe oculto estaba sometido a retención en la fuente por concepto de otros ingresos tributarios.	No habrá lugar a practicar retención en la fuente, pues ya no hay traslado de la utilidad. El partícipe gestor debe certificar la información financiera y fiscal a cada partícipe oculto. Con base en esta certificación, cada partícipe declara los ingresos, costos y gastos que le correspondan, así como los activos y pasivos.
La retención en la fuente solamente podía ser usada por el partícipe gestor, debido a que era en cabeza de él que se declaraban la totalidad de los ingresos.	Cada partícipe <u>declara</u> los ingresos en la proporción correspondiente, de acuerdo con su participación y en esta misma proporción puede usar la retención en la fuente practicada al partícipe gestor. ⁴⁶

Fuente: Elaboración Propia.

3.3. Impuesto diferido

A partir de las diferencias entre los saldos contables y las bases fiscales de cada una de las partidas de la información financiera del contrato, se genera el impuesto diferido, como lo vemos en el siguiente caso:

Caso. Contrato de Cuentas en Participación (negocio conjunto):

La sociedad A y la sociedad B suscriben un contrato de cuentas en participación en el que A es el socio gestor y B es el socio oculto. A aporta activos de propiedad planta y equipo sin perder su titularidad por valor de 5.000 y 5.000 en efectivo; B por su parte aporta efectivo por 5.000, con participación en el proyecto de 50% c/u sobre los resultados del proyecto.

46 A pesar que esta fue la posición inicial que la DIAN expresó con el concepto 7692 de abril 4 de 2017, posteriormente fue revocada mediante el concepto 8537 de abril 9 de 2018, en donde señaló que: “Así, se concluye que no podría predicarse una proporcionalidad en relación con las retenciones practicadas y los impuestos descontables, so pena de confundirse con otras figuras contractuales distintas al contrato de cuentas en participación o de revelarse la calidad del partícipe oculto”, y adicionalmente indicó que: “Apelando a la interpretación literal, es pertinente anotar que el nuevo artículo 18 del Estatuto Tributario en ningún caso hace referencia a que el partícipe gestor deba informar –mediante certificación- los conceptos de impuestos descontables y retenciones practicadas con el fin de que éstos sean registrados y declarados por el partícipe oculto”.

El contrato es a riesgo compartido, participando en las utilidades o pérdidas del proyecto, por lo que acuerdan rendición de cuentas mensuales y aprobación conjunta de las inversiones en las obras.

Para el manejo de los recursos del proyecto, aportados por ambos, suscriben un contrato de fiducia, en el que se incluye que los giros que superen los montos o sean diferentes a los pactados en el escenario financiero aprobado por las partes, deben tener la aprobación de los dos fideicomitentes.

Al cierre del ejercicio el acuerdo presenta la siguiente información financiera:

Ingresos	\$ 50.000
Costos y gastos	\$ 40.000
Activos del acuerdo	\$ 22.000
Pasivos	\$ 2.000

Respuesta al caso:

Por las características del contrato, esta es una operación conjunta debido a que no hay separación entre partes y medios y cada una de las partes reconoce su participación así:

El socio gestor reconoce en su contabilidad los activos que el socio oculto entrega al acuerdo como aportes, la contrapartida es una cuenta por pagar al socio oculto:

	DÉBITO	CRÉDITO
Activos del acuerdo (efectivo)	\$ 5.000	
Cuenta por pagar (socio oculto)		\$ 5.000
Sumas iguales	\$ 5.000	\$ 5.000

El socio gestor reconoce en su contabilidad la totalidad de los ingresos facturados, pero transfiere al socio oculto el 50% de los ingresos que le corresponden:

	DÉBITO	CRÉDITO
Activos del acuerdo – Efectivo o CXC	\$ 50.000	
Ingresos (facturados)		\$ 50.000
Ingresos (socio oculto)	\$ 25.000	
Cuentas por pagar al socio oculto		\$ 25.000
Sumas iguales	\$ 75.000	\$ 75.000

De igual forma reconoce los costos y gastos:

	DÉBITO	CRÉDITO
Costos y gastos del acuerdo	\$ 40.000	
Activos del acuerdo – Efectivo		\$ 38.000
Pasivo del acuerdo - CXP		\$ 2.000
Cuenta por cobrar (socio oculto)	\$ 19.000	
Pasivo del acuerdo – CXP (socio oculto)	\$ 1.000	
Costos y gastos del acuerdo (socio oculto)		\$ 20.000
Sumas iguales	\$ 60.000	\$ 60.000

De igual forma, el socio oculto reconoce los ingresos, costos y gastos derivados del acuerdo en su contabilidad:

	DÉBITO	CRÉDITO
Cuenta por cobrar al socio gestor	\$ 25.000	
Ingresos del CCE		\$ 25.000
Costos y gastos del acuerdo	\$ 20.000	
Cuenta por pagar al acuerdo		\$ 19.000
Pasivo del acuerdo - CXP		\$ 1.000
Sumas iguales	\$ 45.000	\$ 45.000

Tabla 7. Impuesto diferido para el gestor

Concepto	Saldo	Base Fiscal	Diferencia temporal	Clasificación	Tarifa	Impuesto diferido
Activos del acuerdo*	11.209	11.209	0		0,33	0
Propiedad, planta y equipo**	4.000	4.500	-500	Deducible	0,33	165
Pasivos del acuerdo	1.000	1.000	0		0,33	0
Pasivos por retenciones descontadas por A	209	209	0		0,33	0
Impuesto diferido activo:***						165

Fuente: Elaboración Propia.

* Incluyen 417 por concepto de anticipo de impuestos: se calcularía así $((22000-417)/2)+417$

** Aporte de A sin transferir la titularidad

*** Si es positivo, es activo (deducible), contrapartida ganancia; si es negativo es pasivo (imponible), contrapartida pérdida.

Se generan diferencias temporarias por la depreciación de la PPYE que contablemente es mayor que la fiscal y por el anticipo de impuestos que fiscalmente lo conserva el gestor. Adicionalmente, contablemente se causa una cuenta por pagar por el valor equivalente al flujo de caja retenido por el gestor

y las retenciones que le corresponderían al socio oculto, en caso de que estas fueran trasladables.

Tabla 8. Impuesto diferido para el socio oculto

Concepto	Saldo	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Clasificación	Tarifa	Impuesto diferido
Activos del acuerdo*	11.000	10.791	209	Imponible	0,3	-69
Pasivos	1.000	1.000	0		0,33	0
Impuesto diferido pasivo:**						-69

Fuente: Elaboración Propia.

* Incluyen 417 anticipo de impuestos: fiscalmente se calcularía así $((22000-417)/2)$

** Si es positivo, es activo (deducible), contrapartida ganancia; si es negativo es pasivo (imponible), contrapartida pérdida.

4. Efectos fiscales de los Contratos de Colaboración Empresarial

En esta sección se aborda el tratamiento fiscal de los CCE, en cinco temas relevantes, a saber: (i) el impuesto sobre la renta, (ii) retenciones y autorretenciones a título del impuesto de renta, (iii) impuesto sobre las ventas, desde la perspectiva de obligaciones formales, (iv) impuesto de industria y comercio y por último (v) la obligación del envío de la información exógena sobre este tipo de contratos. En esta sección, se busca presentar al lector de forma clara y precisa los impactos y complejidades de los CCE, en relación con las obligaciones tributarias mencionadas previamente.

En primer lugar, es importante tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Los CCE no son contribuyentes del impuesto de renta. Sí lo son sus miembros de manera independiente.
- Dada la similitud entre el Consorcio y la UT, en esta sección se abordaran, conjuntamente.
- Como se mencionó en el numeral 2.2 del presente artículo, dado que los contratos de mandato se convierten en una herramienta dentro de los CCE, es importante señalar que, si dentro de un acuerdo convergen estas dos figuras jurídicas, se deben observar los lineamientos fiscales para cada uno de ellos ⁴⁷.

47 DIAN. Concepto 10461. Mayo 3 de 2016. "(...) es válido precisar que siendo el contrato de colaboración un acuerdo entre las partes, en donde, cada una asume unas obligaciones y unos derechos, en la medida en que existan cláusulas realizables a título de mandato, como las de efectuar a

Posterior a la expedición de la Ley 1819 de 2016, la Administración Tributaria se ha encargado de interpretar el artículo 18 del ET, a través de la expedición de numerosos conceptos. Algunos de ellos cobran especial relevancia al momento de la aplicación de las disposiciones contenidas en el artículo citado, razón por la cual se abarcan a lo largo del desarrollo de este capítulo.

4.1. Impuesto sobre la renta

Como consideraciones generales para todos los CCE, lo primero que se debe tener en cuenta es que la norma analizada (artículo 18 del ET), busca incorporar el principio de transparencia fiscal⁴⁸ para todos los contratos; por tanto, sus miembros, en la proporción que les sea aplicable, deben declarar de forma independiente no solo los ingresos, costos y deducciones, sino también los activos y pasivos.

En línea con lo anterior y a pesar de que el parágrafo 2 de la norma, indica que los miembros del CCE pueden definir si el contrato llevará contabilidad conforme a los marcos técnicos contables, hacerlo resulta relevante pues en la medida en que la contabilidad ofrezca fiabilidad, esta podría constituir prueba⁴⁹ de lo que cada miembro del contrato consigne en su declaración de renta. Adicionalmente, el manejo contable permitiría cumplir con el “registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial, (...)” previsto en el primer inciso del artículo 18 del ET.

Dicho lo anterior, la distribución de los ingresos, costos y deducciones no sugiere dificultad, sin embargo, frente a los activos, se genera una complejidad en su aplicación pues son diferentes los activos que se adquieren en el desarrollo del contrato, a aquellos que son aportados por sus miembros para desarrollar el contrato sin transferir su titularidad. Estos últimos, que en algunos casos son propiedad de un miembro, quien mantiene la titularidad jurídica del activo, por ejemplo, un inmueble, y es aportado al CCE para que se desarrolle el contrato, no deben ser incorporados ni declarados por los miembros conforme a su participación⁵⁰.

nombre y representación de la otra parte alguna otra actividad económica o de otra índole en particular, está deberá entenderse realizada bajo las condiciones de esta figura jurídica y en consecuencia tendrá lugar a los efectos consagrados sobre dicha cláusula de mandato, convirtiendo el contrato en sí en una mixtura entre colaboración y mandato”.

48 DIAN. Concepto 1649 [35394]. Diciembre 26 de 2018.

49 El artículo 772 del ET indica que la contabilidad del contribuyente es prueba a su favor, siempre que se lleve en debida forma.

50 Al respecto de los activos, el concepto de la DIAN 1649 (35394). Diciembre 26 de 2018, señalo: “Por lo tanto si en esencia económica y bajo los presupuestos del contrato se ha establecido que uno de los partícipes no reconoce activos o pasivos, entonces el mismo artículo 18 del estatuto tributario no obliga al reconocimiento de estas partidas, cuando dice “Las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingre-

Por otra parte, el concepto de rendimiento garantizado que incorporó la norma analizada y que también se trató en los aspectos contables de estos CCE, es un aspecto de suma importancia que las partes deben estudiar al momento de establecer las cláusulas que regulan la forma en la que serán repartidas las utilidades o beneficios económicos. Incluso antes de la expedición de la Ley 1819, el Consejo de Estado desconoció la existencia de un contrato de colaboración⁵¹, pues encontró que las partes acordaron una suma fija a título de rendimiento del contrato, que se asemejaba más a una prestación de servicios y no a un CCE⁵².

Por su parte, la DIAN ha definido el rendimiento garantizado como “un pago fijo que recibe cualquiera de las partes del contrato de colaboración empresarial – para el caso de cuentas en participación, el gestor o el partícipe oculto – independientemente de las utilidades o pérdidas que se generen en desarrollo del mismo”. En el mismo pronunciamiento indicó que “las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entenderá, que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado”⁵³.

En consideración de lo anterior, pactar una distribución de ingresos⁵⁴ de forma que pueda entenderse como un rendimiento garantizado, por ejemplo cuando se define una cuantía fija con independencia del resultado del contrato, implica para la parte que recibe el rendimiento reconocer aquello como un ingreso propio con las implicaciones en materia de renta, impuesto sobre las ventas e

sos, costos y deducciones que les correspondan”, por consiguiente el contribuyente deberá demostrar y soportar tal situación, bajo los medios probatorios que considere pertinente”.

51 Juan Esteban Sanín Gómez, Desarrollo Jurisprudencial en materia de deducciones, pérdidas, contratos de colaboración y participación en plusvalía en *Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria y Aduanera*. Págs 243-255. Ed. ICDT. (2019).

52 Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20701 (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Agosto 2 de 2017).

53 DIAN. Concepto 7397. Marzo 31 de 2017.

54 La DIAN en el Concepto 1649 [35394] del 26 de diciembre de 2018, señaló frente a la distribución de ingresos lo siguiente : “Por ejemplo si en un contrato las partes han pactado la participación sobre el ingreso, entonces bajo el principio de transparencia fiscal cada una de las partes reconoce el ingreso fiscal en el porcentaje pactado, o si la participación es sobre el resultado (utilidad/pérdida) se entenderá que cada parte reconoce los ingresos, costos y gastos, teniendo en cuenta que estos son los elementos determinantes de la utilidad (renta líquida) o pérdida (pérdida fiscal) tal como lo establece el artículo 26 del estatuto tributario, así mismo si dentro del desarrollo del contrato se generan pérdidas fiscales cada uno de los partícipes aplicará lo establecido en el artículo 147 del mismo estatuto”.

impuesto de industria y comercio, y por parte del CCE tratarlo como una deducción dentro del contrato, sometida a las retenciones en la fuente del caso.

Por último y frente a la certificación de que trata el parágrafo 1 del artículo analizado, le corresponde al administrador del contrato emitirla con la periodicidad⁵⁵ que pacten los miembros del CCE, de forma que cada uno de sus miembros pueda cumplir con las obligaciones derivadas del reconocimiento de ingresos, costos y deducciones.

Respecto de los contratos de Cuentas en Participación, el parágrafo mencionado con antelación dispone que la certificación que expida el gestor hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato, que prevé la norma.

4.2. Retención y autorretención a título del impuesto sobre la renta

Se hace referencia al tratamiento de: (i) la retención en la fuente que se practica al momento del pago o abono en cuenta a terceros, que constituyen costo o deducción para el CCE, (ii) la retención en la fuente que los terceros efectúan al CCE sobre los pagos que constituyen ingresos para el contrato, y (iii) la autorretención a título de renta de que tratan los artículos 1.2.6.6 al 1.2.6.11 del Decreto Único 1625 de 2016..

Tabla 9. Resumen del tratamiento de la retención en la fuente en CCE

Concepto	CCP	Consorcio y UT	Joint Venture
Calidad de agente de retención	La tiene el partícipe gestor. Lo confirma la DIAN en su concepto general 8537 del 9 de abril de 2018.	Lo son conforme al artículo 368 del ET.	Si el contrato se asimila a los consorcios, el Joint Venture debe obtener RUT para el cumplimiento de las obligaciones. Si se asimila a un CCP, el socio administrador es el agente de retención ⁵⁶ .

55 Frente a la periodicidad, la DIAN señaló en el Concepto 10795 del 8 de mayo de 2017, que “nunca se ha reglamentado la periodicidad con que se debe expedir, por tanto según las cláusulas del contrato de colaboración empresarial y los efectos tributarios que devienen del mismo acto frente a la realización de los ingresos, costos, gastos, activos, pasivos, pagos y abonos en cuenta, deberá entenderse que tal periodicidad corresponderá según su necesidad para cumplir con las obligaciones fiscales que establece la norma tributaria”.

56 DIAN. Concepto No. 900204. Febrero 28 de 2019.

Concepto	CCP	Consorcio y UT	Joint Venture
Retención en la fuente que se practica sobre pagos o abonos en cuenta efectuados por el CCE	La efectúa el partícipe gestor. Presenta declaración y paga.	La efectúa directamente el Consorcio o la UT. Presenta declaración y paga.	La practica el socio administrador. Presenta declaración y paga.
Retención en la fuente que le practican al CCE	Los clientes se la practican al partícipe gestor. El partícipe gestor la aplica en su totalidad en su declaración de renta.	Se la practican al Consorcio o UT. El administrador la distribuye a cada miembro en proporción al ingreso que le corresponde.	Los clientes la practican al administrador del Joint Venture. Si se asimila a un CCP, la retención la aplica en su totalidad el administrador. Si se asimila a un Consorcio o UT la distribuye proporcionalmente a los miembros.
Autorretención a título de renta	Cada parte del contrato, debe liquidarla, tomando como base su respectivo ingreso ⁵⁷ .	Dado que los Consorcios no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, no les es exigible la determinación y pago. Le corresponde entonces a cada uno de los consorciados o unidos temporalmente, efectuar la liquidación, tomando como base su participación en los ingresos ⁵⁸ .	Cada miembro del contrato, debe liquidarla, tomando como base su respectivo ingreso ⁵⁹ .

Fuente: Elaboración propia.

Si los CCE, hacen uso del contrato de mandato, se deben observar adicionalmente los efectos mencionados en la tabla 1 del presente artículo.

4.3. Impuesto sobre las ventas: Aspectos formales

En esta sección no se tratan a aspectos sustanciales en materia del impuesto sobre las ventas (IVA), el propósito de esta sección es analizar la responsabilidad de los CCE y de sus integrantes en cuanto a las obligaciones formales relacionadas con la administración y determinación de este impuesto.

En los contratos de Cuentas en Participación al partícipe gestor le corresponde cumplir con todas las obligaciones formales inherentes al IVA, tales como

57 Esta obligación resulta aplicable si se cumplen las condiciones que se detallan en la nota siguiente.

58 Este tratamiento aplica, siempre que los consorciados o unidos temporalmente cumplan con las siguientes condiciones: (i) Ser declarantes de renta y (ii) encontrarse exonerados de ciertos aportes a la seguridad social, en los términos del artículo 114-1 del ET. Esta fue la posición de la DIAN en el concepto 71 [1564] del 22 de enero de 2019.

59 Solo si se cumplen las condiciones que se detallan en la nota anterior.

facturar, recaudar, declarar y pagar. También tiene derecho a solicitar IVA descontable y aplicar las retenciones que le practiquen⁶⁰.

En los Consorcios y UT, por su parte, el artículo 1.6.1.4.8 del Decreto Único 1625 de 2016 establece dos alternativas para la emisión de las facturas: (i) facturar a nombre propio y en representación de sus miembros ⁶¹, o (ii) que cada uno de sus miembros lo haga de forma separada.

En cualquiera de las dos alternativas, cada responsable del IVA debe efectuar el recaudo, declarar y pagar el impuesto correspondiente. En la primera alternativa, el Consorcio como responsable se encarga de cumplir con las mencionadas obligaciones ⁶², en la segunda, cada consorciado o unido temporalmente debe cumplir con sus propias obligaciones.

Respecto del Joint Venture, no existe una disposición especial que regule el tratamiento del IVA en este tipo de contrato. En ausencia de esta, la Administración Tributaria en Concepto de este año ⁶³, indica que el participe gestor es el responsable del cumplimiento de las obligaciones formales. Al respecto resulta práctico, más no acertado, que la DIAN asimile esta clase de contratos al CCP, usando incluso su mismo lenguaje.

Para el caso de los Joint Venture, una buena alternativa es regular dentro de sus cláusulas, un contrato de mandato que permita administrar de forma correcta este impuesto. De no ser así, es necesario entender que le corresponde al administrador del contrato, cumplir con las obligaciones formales en materia del IVA, con la dificultad práctica de lograr su registro ante el RUT.

4.4. Impuesto de Industria y Comercio

Para analizar el efecto de los CCE en materia del impuesto de industria y comercio (ICA), es importante precisar la base gravable de este impuesto. Para esto se destaca que el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, modificado por la Ley 1819 de 2016, establece que la base gravable: *“(...) está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.*

60 DIAN. Concepto No. 9810. Abril 27 de 2017 y Concepto 2330 [000088]. Enero 2 de 2019.

61 Para el efecto, el Consorcio o UT debe indicar la razón social y NIT de cada uno de los miembros, así como, el porcentaje o suma del ingreso que le corresponde.

62 Para el cumplimiento de sus obligaciones, el Consorcio o UT debe efectuar su inscripción en el Registro Único Tributario administrado por la DIAN, conforme a lo señalado en el literal d del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto único 1625 de 2016.

63 DIAN. Concepto 900204. Febrero 28 de 2019.

No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos”.

Dicho lo anterior, conviene mencionar que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificada por la Ley 1607 de 2012, definió como sujetos pasivos de los impuestos territoriales a: *“las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto”.*

En el inciso segundo del párrafo 2 del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, a pesar de no haber incorporado como sujeto pasivo a los CCP, tal disposición indicó: *“el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor; en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, lo será el representante de la forma contractual”.*

Posteriormente, el Acuerdo 469 de 2011, en el caso de Bogotá, mediante el artículo 21 estableció el tratamiento de las declaraciones de ICA de los consorcios, UT y a través de patrimonios autónomos⁶⁴. Esta disposición previó que los miembros de los consorcios puedan descontar de su base gravable, aquellos ingresos que fueron declarados por parte del consorcio o UT. Aunque la redacción del artículo es desafortunada, el tratamiento anterior resulta aplicable para los CCP, pues al referirse a la disminución de la base gravable, indica: *“Para este fin, el representante legal de la forma contractual certificará a cada uno de los consorciados, socios o partícipes el monto de los ingresos gravados que les correspondería de acuerdo con la participación de cada uno en dichas formas contractuales; certificación que igualmente aplica para el socio gestor frente al socio oculto en los contratos de cuentas en participación”.* (Subraya propia)

64 El artículo 21 del Acuerdo 469 de 2011 señaló lo siguiente: *“Declaración del impuesto de industria y comercio por consorcios, uniones temporales y a través de patrimonios autónomos. (...) Trátese de operaciones gravadas con el impuesto de industria y comercio desarrolladas a través de consorcios y uniones temporales, la presentación de la declaración corresponde al consorcio o unión temporal a través del representante legal respectivo; frente a actividades gravadas desarrolladas a través de contratos de cuentas en participación, la presentación de la declaración de industria y comercio está a cargo del socio gestor. Cuando los consorciados o miembros de la unión temporal sean declarantes del impuesto de industria y comercio por actividades diferentes a las desarrolladas a través de tal forma contractual, dentro de su liquidación del impuesto de industria y comercio deducirán de la base gravable el monto declarado por parte del consorcio o unión temporal. Para este fin, el representante legal de la forma contractual certificará a cada uno de los consorciados, socios o partícipes el monto de los ingresos gravados que les correspondería de acuerdo con la participación de cada uno en dichas formas contractuales; certificación que igualmente aplica para el socio gestor frente al socio oculto en los contratos de cuentas en participación”.* El uso de la expresión forma contractual puede referirse a los consorcios, UT y CCP específicamente o incluir otras formas de asociación como el Joint Venture.

Con todo, podemos concluir que las actividades desarrolladas por los CCE no tienen un régimen especial o exceptivo y, por tanto, se encuentran sujetas al impuesto de industria y comercio. Frente a la obligación de presentar las declaraciones en los contratos de Cuentas en Participación el partícipe gestor es el obligado a presentar la declaración del impuesto de industria y comercio. Por su parte, en los Consorcios y Uniones Temporales los representantes legales son responsables de presentar la declaración.

4.5. Información exógena

Dentro del ordenamiento tributario, específicamente en el artículo 631 del ET, se establece la obligación que tienen las entidades contribuyentes y no contribuyentes del impuesto sobre la renta, de suministrar cierta información a la Administración Tributaria, para que la analice y administre, con el objeto de adelantar sus funciones de fiscalización y control.

Anualmente la DIAN emite una resolución mediante la cual establece el grupo de obligados a suministrar la información exógena, la forma como se debe efectuar, las características técnicas de la información y los plazos. Dentro de los obligados se incluyen a: *“Las personas o entidades que celebren contratos de colaboración tales como consorcios, uniones temporales, contratos de mandato⁶⁵, administración delegada, contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, gases y minerales, joint venture, cuentas en participación y convenios de cooperación con entidades públicas”⁶⁶.*

Como obligados, los administradores de los CCE deben tener en cuenta las siguientes generalidades:

- Para el reporte de la información exógena del año gravable 2019, la resolución establece⁶⁷ que cuando en el transcurso del año se cancele el RUT que corresponda a un CCE, la información del contrato debe ser reportada por cada miembro.
- La información del contrato sujeta al reporte no debe ser reportada por los demás miembros del contrato. Estos últimos solo deben reportar la información inherente al desarrollo de su actividad económica, si son obligados conforme a lo dispuesto en la resolución anual.

65 Es importante resaltar que los contratos de mandato se encuentran incluidos dentro de las regulaciones y especificaciones previstas para los CCE, en materia del reporte de información. En esta clase de contratos, el responsable de suministrar la información es el mandatario.

66 Resolución DIAN No. 11004 de octubre 31 de 2018. Artículo 1, literal g.

67 *Ibíd.* Artículo 1, parágrafo 2.

- Se deben reportar: (i) los pagos o abonos en cuenta y sus correspondientes retenciones en la fuente, (ii) los ingresos recibidos, (iii) el IVA generado y el descontable, (iv) el saldo de las cuentas por cobrar y (v) el saldo de las cuentas por pagar.

Obligación de reportar: en los contratos de Cuentas en Participación el obligado es el partícipe gestor; mientras que en los Consorcios y UT, la entidad que debe reportar es aquella que tenga la obligación de facturar dentro del contrato. Por su parte en el Joint Venture, quien figure como representante o administrador es quien tiene la responsabilidad de reportar la información.

Por último, es importante resaltar dos aspectos relevantes:

1. Las partes de los CCE diferente a los gestores o administradores, deben informar el ingreso que recibieron por su participación en el contrato, informando la identificación del administrador del contrato.
2. A partir del año gravable 2020 ⁶⁸, sustentada en el artículo 631-3 del ET, la DIAN ha calificado a los CCE como sujetos obligados a reportar los beneficiarios efectivos en los términos del artículo 631-5 del ET ⁶⁹, a pesar de que esa disposición no los menciona.

5. Análisis comparativo de los Contratos de Colaboración Empresarial

Este aparte contiene un análisis comparativo entre los contratos tratados en este artículo, presentando sus efectos financieros y tributarios. Para ello se plantean cuatro casos con rendimientos similares y características que configuran una operación conjunta. Las características planteadas se aproximan a aquellas que suelen presentarse en la práctica, las cuales incluyen el desarrollo de una operación conjunta a través de una sociedad colombiana constituida legalmente de forma exclusiva para ese propósito.

68 Resolución de la DIAN. No. 70, Artículo 35, (Octubre 31 de 2019).

69 El artículo 631-5 del ET, define al beneficiario efectivo como: "(...) la persona natural que cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones: a) Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior. b) Ser beneficiaria directa o indirecta de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia".

Caso CCP	Caso Consorcio	Caso Unión temporal	Caso Joint Venture
<p>Una sociedad constructora que se denominará A, desarrolla un proyecto para la construcción de unas unidades inmobiliarias para la venta. Para ejecutar este proyecto se asocia mediante un contrato de cuentas en participación, con una sociedad inversionista a la que denominaremos B. A aporta activos de propiedad planta y equipo, sin perder su titularidad, por valor de 5.000 y efectivo por 5.000; B por su parte aporta efectivo por 5.000. La participación de A y B corresponde al 50% para cada uno, sobre los resultados del proyecto.</p> <p>El socio gestor es A y el socio oculto es B. El contrato es a riesgo compartido, participando en las utilidades o pérdidas del proyecto, por lo que acuerdan rendición de cuentas mensuales y aprobación conjunta de las inversiones en las obras. Para el manejo de los recursos del contrato, que fueron aportados por B, suscriben un contrato de fiducia, en el que se acuerda que los desembolsos que: (i) superen los montos o (ii) sean diferentes a los definidos en el escenario financiero aprobado por las partes, deben tener la aprobación de los dos fideicomitentes, es decir de A y B.</p>	<p>Una sociedad constructora que se denominará A y una empresa de tecnología que se denominará B conforman un consorcio para la construcción de un edificio inteligente para una entidad estatal. A aporta activos de propiedad planta y equipo para la construcción, sin perder su titularidad, por valor de 5.000 y capital de trabajo por 5.000; B por su parte aporta equipos tecnológicos por 7.000 conservando su titularidad y efectivo por valor de 3.000. La participación de A y B corresponde al 50% para cada uno, sobre los resultados del proyecto.</p> <p>El contrato es a riesgo compartido, participando en las utilidades o pérdidas del proyecto y conjuntamente toman las decisiones relevantes. Para el desarrollo del proyecto se suscribe un contrato de fiducia para la Administración de los recursos del proyecto mediante un Patrimonio Autónomo (PA). La entidad estatal gira los pagos al PA atendiendo a lo pactado contractualmente con el consorcio y al grado de terminación de las etapas pactadas en dicha contratación. La entidad estatal impone una sanción por valor de 3.000 debido al incumplimiento en la entrega de una de las etapas del proyecto,</p>	<p>Una sociedad constructora que se denominará A y una empresa de tecnología que se denominará B conforman una Unión Temporal para la construcción de un edificio inteligente para una entidad estatal. A aporta activos de propiedad planta y equipo para la construcción, sin perder su titularidad, por valor de 5.000 y capital de trabajo por 5.000; B por su parte aporta equipos tecnológicos por 7.000, conservando su titularidad, y efectivo por 3.000. La participación de A y B corresponde al 50% para cada parte, sobre los resultados del proyecto.</p> <p>El contrato es a riesgo compartido, participando en las utilidades o pérdidas del proyecto y conjuntamente toman las decisiones relevantes. Posterior a la firma del contrato, las partes redactan un acuerdo privado en el que B ejecuta el 60% de las actividades y A el 40%, por lo que van a participar en los resultados del proyecto en la misma proporción y cada uno asume los riesgos de sus actividades. Para el desarrollo del proyecto se suscribe un contrato de fiducia para la administración de los recursos del proyecto mediante un Patrimonio Autónomo (PA).</p>	<p>Una sociedad portuaria que se denominará A y una empresa estadounidense especializada en el manejo de patios de contenedores que se denominará B conforman un Joint Venture para la construcción, el mantenimiento y el manejo operativo de los patios de contenedores ubicados en el puerto concesionado a la sociedad A en Colombia. Para el desarrollo de la actividad constituyen una SA en Colombia y por tanto nombran un administrador tanto del contrato como de la sociedad. Ambas sociedades aportan activos por 10.000 c/u. El contrato es a riesgo compartido, en el que cada uno de los miembros participa en las utilidades o pérdidas en una proporción del 50%. Los miembros toman las decisiones relevantes conjuntamente, lo cual se evidencia en los estatutos de la sociedad.</p>

Caso CCP	Caso Consorcio	Caso Unión temporal	Caso Joint Venture
Para el manejo de los recursos de terceros, A constituye otro contrato de fiducia que contiene la responsabilidad de A de entregarle las unidades inmobiliarias a terceros una vez estos cancelen la totalidad y se hagan las escrituraciones de las unidades inmobiliarias.	consistente en el desarrollo de un dispositivo tecnológico que era responsabilidad de B. Las partes pactaron mediante acuerdo privado que cada una respondería por sus incumplimientos.	La entidad estatal gira los pagos al PA atendiendo a lo pactado contractualmente con la Unión Temporal y al grado de terminación de las etapas pactadas en dicha contratación. La entidad estatal impone una sanción por valor de 3.000 debido al incumplimiento en la entrega de una de las etapas del proyecto consistente en el desarrollo de un dispositivo tecnológico que era responsabilidad de B	
La información financiera del Consorcio al cierre del año es la siguiente: Ingresos del proyecto: \$ 50.000 Costos y gastos: \$ 40.000 Utilidad contable: \$ 10.000 Activos de A (aportado) \$ 5.000 Depreciación activo A: \$ 1.000 Activos del acuerdo ⁷⁰ : \$ 22.000 Pasivos del acuerdo: \$ 2.000	La información financiera al cierre del año es la siguiente: Ingresos del proyecto: \$ 50.000 Costos y gastos: \$ 43.000 Utilidad contable: \$ 7.000 Activos de A (aportado) \$ 5.000 Depreciación activo A: \$ 500 Activos de B (aportado) \$ 7.000 Depreciación activo B \$ 2.333 Activos del acuerdo: \$ 20.000 Pasivos del acuerdo \$ 5.000	La información financiera al cierre del año es la siguiente: Ingresos del proyecto: \$ 50.000 Costos y gastos: \$ 43.000 Utilidad contable: \$ 7.000 Activos de A, (aportados) \$ 5.000 Depreciación activo A: \$ 1.665 Activos de B (aportado) \$ 7.000 Depreciación activo B: \$ 350 Activos del acuerdo: \$ 20.000 Pasivos del acuerdo: \$ 5.000	La información financiera al cierre del año es la siguiente: Ingresos del proyecto: \$ 50.000 Costos y gastos: \$ 40.000 Utilidad contable: \$ 10.000 Activos del acuerdo: \$ 32.000 Pasivos del acuerdo \$ 2.000

5.1. De la Información Financiera del Contrato

CONCEPTO	CCP Información Gestor	Consorcio Información Administrador	UT Información Administrador	Joint Venture Información Administrador
Estado de Situación Financiera				
Activos del acuerdo (incluye anticipo de impuestos)	22.000	20.000	20.000	32.000

70 Incluyen 417 por retenciones efectuadas por algunos clientes.

Propiedad, planta y equipo				
(*) Aporte de A sin transferir la titularidad	4.000	4.500	3.335	
(*) Aporte de B sin transferir la titularidad		4.667	6.650	
Total activos	26.000	29.167	29.985	32.000

Pasivos (Incluye la penalidad en el consorcio y la UT, en el Joint Venture incluye impuesto de renta)	2.000	5.000	5.000	5.300
Total pasivos	2.000	5.000	5.000	5.300

Estado de Resultados				
Ingresos	50.000	50.000	50.000	50.000
Costos y gastos (Incluye la penalidad en el consorcio y la UT, en el Joint Venture incluye impuesto de renta)	40.000	43.000	43.000	43.300
Utilidad contable	10.000	7.000	7.000	6.700

Debido a que todos los contratos corresponden a operaciones conjuntas, los escenarios financieros de cada uno de ellos son similares entre sí. Sin embargo, se resaltan dos aspectos: (i) la propiedad planta y equipo se ve disminuida por cuenta de la depreciación determinada con las tasas anuales definidas para efectos contables y (ii) la disminución de las utilidades en un porcentaje equivalente al 30% o más (en el caso del Joint Venture), al comparar a los CCP con las demás formas contractuales.

Conforme a los casos planteados, las diferencias se presentan por cuenta de la sanción impuesta para el caso del Consorcio y la UT, y en el caso del Joint Venture se debe al cálculo de la provisión de impuesto sobre la renta; la sanción es un riesgo inherente que tienen los contratos de Consorcio y UT debido a su naturaleza, ya que normalmente se utilizan para adelantar obras contratadas por terceros que frecuentemente son entidades estatales.

El impuesto de renta es un gasto que se ve reflejado en el escenario del Joint Venture debido a que en este contrato se utilizó como vehículo a una sociedad anónima constituida para este propósito, lo que resulta usual al suscribir este tipo de contratos con empresas cuyo domicilio corresponde a los Estados Unidos de América, donde este es un requerimiento legal para ejecutar estos contratos. Sin embargo, el impuesto a la renta es un gasto que tienen que asumir

los partícipes en sus estados financieros individuales o separados, como se ve en la siguiente sección.

5.2. De la información financiera de los partícipes

CONCEPTO	CCP		Consortio		UT		Joint Venture	
	Partícipe A Gestor	Partícipe B Oculto	Consortiado A	Consortiado B	Miembro A	Miembro B	Miembro A	Miembro B
Participación en resultados	50%	50%	50%	50%	40%	60%	50%	50%
Estado de Situación Financiera								
Activos del acuerdo (incluye anticipo de impuestos):	11.209	11.000	10.000	10.000	8.000	12.000	16.000	16.000
Activo por impuesto diferido ⁷¹	165			308	384	64		
Propiedad, planta y equipo								
(*) Aporte de A sin transferir la titularidad	4.000		4.500		3.335			
(*) Aporte de B sin transferir la titularidad				4.667		6.650		
Total activos	15.374	11.000	14.500	14.975	11.719	18.714	16.000	16.000
Pasivos (Incluye la penalidad)	1.000	1.000	2.500	2.500	800	4.200 ⁷²	1.000	1.000
Pasivo adeudado a B por retenciones descontadas por A	209							
Pasivo por impuesto diferido ⁷³		69					450	450
Total pasivos	1.209	1.069	2.500	2.500	800	4.200	1.450	1.450
Estado de Resultados								
Ingresos	25.000	25.000	25.000	25.000	20.000	30.000	25.000	25.000

71 Ver tabla 7.

72 Incluye los \$ 3.000 de la multa.

73 Ver tabla 8.

CONCEPTO	CCP		Consortio		UT		Joint Venture	
	Partícipe A Gestor	Partícipe B Oculto	Consortiado A	Consortiado B	Miembro A	Miembro B	Miembro A	Miembro B
Costos y gastos	-20.000	-20.000	-20.000	-23.000	-16.000	-27.000	20.000	20.000
Utilidad antes de impuestos a las ganancias	5.000	5.000	5.000	2.000	4.000	3.000	5.000	5.000
Impuesto a las ganancias corrientes	-1.732	-1.732	-1.804	-1.804	-1.500	-2.249	-1.650	-1.650
Ganancia (pérdida) por impuesto diferido	165	-69		308	384	64	-450	-450
Utilidad después de impuestos	3.433	3.199	3.196	504	2.884	815	2.900	2.900

Se puede observar en los escenarios financieros de cada uno de los partícipes, la incidencia del impuesto a las ganancias⁷⁴ en los resultados del período, sobre todo en el contrato de Joint Venture, donde la diferencia entre la base fiscal de la inversión en la sociedad S.A. y los resultados de la operación genera un impacto significativo. De igual manera la sanción afecta materialmente los resultados del partícipe responsable de la actividad cuyo incumplimiento generó la sanción.

El Joint Venture corporativo presentado en la última columna, de acuerdo al caso planteado, tiene el mismo tratamiento contable y financiero para un Joint Venture de tipo contractual, puesto que lo que determina si es una operación conjunta o un negocio conjunto es lo estipulado en el acuerdo. Ahora bien, el constituir una sociedad facilita la estructuración de un negocio conjunto, porque la sociedad puede operar como un vehículo que da derecho solo a los activos netos, pero en el caso que se plantea, los derechos sobre los activos y las responsabilidades sobre los pasivos indican que se está ante una operación conjunta.

74 El impuesto a las ganancias está compuesto por el impuesto corriente y el impuesto diferido.

5.3. De las bases fiscales de activos y pasivos que hacen parte del contrato

CONCEPTO	CCP		Consorcio		UT		Joint Venture	
	Base Fiscal		Base Fiscal		Base Fiscal		Base Fiscal	
	Partícipe A Gestor	Partícipe B Oculto	Consortiado A	Consortiado B	Miembro A	Miembro B	Miembro A	Miembro B
Participación en resultados	50%	50%	50%	50%	40%	60%	50%	50%
<u>Estado de Situación Financiera</u>								
Activos del acuerdo (incluye anticipo de impuestos):	11.209	10.792	10.000	10.000	8.000	12.000		
Inversiones – Acciones							10.000	10.000
Propiedad, planta y equipo		0						
(*) Aporte de A sin transferir la titularidad	4.500		4.500		4.500			
(*) Aporte de B sin transferir la titularidad				5.600		6.845		
Total activos	15.709	10.792	14.500	15.600	12.500	18.845	10.000	10.000
Pasivos (Incluye la penalidad)	1.000	1.000	2.500	2.500	800	4.200		
Pasivo con B por las retenciones de clientes descontada por A	209							
Total pasivos	1.209	1.000	2.500	2.500	800	4.200	0	0
<u>Estado de Resultados</u>								
Ingresos	25.000	25.000	25.000	25.000	20.000	30.000		
Costos y gastos	19.750	19.750	19.534	19.534	15.456	23.184		
Utilidad contable	5.250	5.250	5.467	5.467	4.544	6.816	0	0

Con base en la determinación de la base fiscal para cada uno de los partícipes, se resalta lo siguiente:

- La distribución de ingresos, costos y gastos no genera ninguna dificultad pues para cada partícipe se definió de forma contractual su participación en el resultado del contrato. Sin embargo, para el caso del Joint Venture, en la medida en que para su ejecución se constituyó una sociedad, es esta misma quien determina sus bases fiscales sin impactar a sus partícipes.
- Se observa como en el CCP, el partícipe gestor conserva para sí, el valor de las retenciones en la fuente practicadas por los clientes, en tanto que el Consorcio y la UT, pueden distribuir ese activo.
- Los activos que cada uno de los miembros aportan al contrato, sin transferir su titularidad, permanecen como parte de las bases fiscales de quien lo aporta y no afecta a los demás partícipes.
- En el caso planteado del Joint Venture, cada partícipe refleja a efectos fiscales la inversión que tiene como accionista de la sociedad. Si el caso planteado tratara sobre un Joint Venture contractual, los partícipes del contrato no efectuarían el reconocimiento de una inversión, si no que les correspondería reconocer su participación en los activos, pasivos, ingresos y gastos en las proporciones que se haya establecido en el acuerdo, por lo que el tratamiento fiscal sería el mismo que el contable para este caso en particular, con observancia de las disposiciones fiscales que pueden generar diferencias temporarias.

5.4. De los efectos en el patrimonio de los partícipes: Perspectiva fiscal y económica

Frente a los efectos patrimoniales, destacamos lo siguiente:

- Por cuenta de la distribución que se hace de los activos y pasivos, los miembros del contrato, en sus proporciones, aumentan su patrimonio líquido. Este incremento significa una mayor base para la determinación de la renta presuntiva, lo que podría representar un aumento en la carga impositiva, si es que esta resulta mayor que su renta líquida ordinaria.
- Lo anterior, no sucede en el Joint Venture, pues al operar a través de un vehículo separado, el patrimonio de sus miembros no se afecta.
- Los casos planteados presentan un resultado contable positivo, con lo cual, cada miembro obtiene un aumento en las utilidades del ejercicio, que significa un aumento en su patrimonio contable.
- Adicionalmente, contar con un resultado financiero positivo, permite a cada miembro disponer de esos recursos y entregar dividendos a sus accionistas.

- Solo en el caso del Joint Venture, los miembros reciben los beneficios económicos cuando la sociedad constituida, efectúe decreto de dividendos o se liquide.

6. Conclusiones

Del análisis efectuado se puede concluir lo siguiente:

Los contratos de colaboración empresarial son acuerdos que surgen con la intención de desarrollar de forma conjunta un negocio, que bien puede llevarse de forma paralela a las actividades económicas de cada uno de sus integrantes o miembros, pues estos no pierden su independencia económica ni jurídica. Así, se convierten en contratos consensuales, en los que se asignan obligaciones y responsabilidades a cada una de las partes, logrando la mayor sinergia que permita desarrollar el contrato, proyecto o negocio de forma conjunta.

A pesar de disponer de importante material académico e investigativo sobre esta clase de contratos, así como de doctrina emanada de entidades de control como la Superintendencia de Sociedades y la DIAN, los contratos de colaboración merecen un mayor desarrollo y caracterización de los posibles negocios que hoy se gestan mediante la utilización de estas valiosas herramientas.

A partir de la aplicación de las NIIF en Colombia, se hizo necesario que los CCE merecieran un análisis especial y detallado con base en las disposiciones previstas en la NIIF 11 (o Sección 15 para Pymes), debido a los cambios sustanciales en el reconocimiento y revelación de los CCE frente a lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993. El actual marco normativo contiene principios para identificar desde la manera que se estructura el negocio o acuerdo conjunto, la esencia económica del acuerdo, si se trata de un CCE o de otro tipo de contratos.

Derivado de lo anterior, el reconocimiento contable actual que cada uno de sus miembros efectúa sobre las operaciones económicas desarrolladas a través de los CCE, no solo impacta su información financiera debido al reconocimiento de los ingresos y gastos, sino por su efecto en los resultados por cuenta de la determinación del impuesto diferido. Labor para la cual se debe considerar la aplicación de las disposiciones previstas en el artículo 18 del ET.

Bibliografía

Parra Escobar, Armando, *Planeación Tributaria y Organización Empresarial*, 7 edición, Bogotá, Legis Editores, 2014, 473-493.

- Ortiz Tovar, Diana Marcela, *El contrato de cuentas en Participación*, Medellín, Editorial Biblioteca Jurídica Dike y Universidad Surcolombiana, 2017, Págs. 17-24.
- Arrubla Paucar, Jaime Alberto, *Contratos Mercantiles, contratos atípicos*, 7 edición, Bogotá, Legis Editores S.A, 2012, 287-341.
- Conde Granados , Jorge Luis, *Análisis del Contrato de Joint Venture y sus mecanismos de Financiamiento*, Lima, Perú, vol 27, Vox Juris, 2014, 47-48.
- Parra Parra, José Eurípides, *El contrato de Joint Venture*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2004 ,29-32.
- Sanín Gómez, Juan Esteban. Desarrollo Jurisprudencial en materia de deducciones, pérdidas, contratos de colaboración y participación en plusvalía en *Estudios de Jurisprudencia ICDT Tomo VIII*. Págs. 243-255 (2019).
- Sanín Gómez, Juan Esteban. El contrato de cuentas en participación: perspectivas comerciales, tributarias y contables en *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 2011, núm. 64. Págs 289-325.
- Sanín Gómez, Juan Esteban, *La Tributación en los Contratos de Colaboración*, Medellín, Librería Jurídica Dike, 2018,2018, Págs. 101-151.
- Peña Nossa, Lisandro. *Contratos Mercantiles Nacionales e Internacionales*, 3 edición, Bogotá, Editorial Temis SA, 2010, Págs. 406-412.
- Luz María Jaramillo Mejía. Contratos de Colaboración Empresarial y desmonte de la doble tributación y el efecto de la regla de los 13/7, en *Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, Memoria XXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, 1998, Tomo I, Págs. 129-202.

Fuentes legales

- Acuerdo 469 de 2011. Concejo de Bogotá. Por el cual se establecen medidas especiales de Pago de Tributos en el Distrito Capital y se dictan otras disposiciones. Febrero 22 de 2011.
- Código Civil Colombiano [CCC]. Ley 57 de 1887. Arts. 2142 y ss. Abril 15 de 1887 (Colombia).
- Código de Comercio Colombiano. Decreto Ley 410 de 1971. Arts. 10, 58, 507 y ss; 1262 y ss. Junio 16 de 1971 (Colombia).
- Decreto Único 1625 de 2016 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Octubre 11 de 2016. Arts. 1.2.4.11 , 1.6.1.2.11 y 1.6.1.4.3
- International Accounting Standards Board (IASB). Norma Internacional de Contabilidad 32. Diciembre 2011.
- International Accounting Standards Board (IASB). Norma Internacional Financiera 11. Mayo 2014.
- International Accounting Standards Board (IASB). Norma Internacional Financiera 15. Abril 2016
- International Accounting Standards Board (IASB). Norma Internacional Financiera para las pymes. Sección 2 y Sección 23. Mayo 2015.

Ley 80 de 1993. Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. Octubre 28 de 1993. D.O.N° 41.094

Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2016. D.O. N° 50.101

Resolución No. 11004 de 2018. DIAN. Por la cual se establece el grupo de obligados a suministrar información tributaria a la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por el año gravable 2019, se señala el contenido, características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega. Octubre 31 de 2018.

Resolución No. 70 de 2019. DIAN. Por la cual se establece el grupo de obligados a suministrar información tributaria a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por el año gravable 2020, se señala el contenido, características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega. Octubre 31 de 2019.

Jurisprudencia y Doctrina oficial

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 13724 (C.P. María Inés Ortiz Barbosa; Abril 1 de 2004).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso. 20517 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Febrero 2 de 2017).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso 20701 (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Agosto 2 de 2017)

Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Proceso 415412. (M.P. Manuel José Vargas; Junio 10 de 1952).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Concepto 10461 del 3 de mayo de 2016.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Concepto 7397 del 31 de marzo de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Concepto 9810 del 27 de abril de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Concepto 10795 del 8 de mayo de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Concepto 8537 del 9 de abril de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Concepto 1649 [35394] del 26 de diciembre de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Concepto 2330 [000088] del 2 de enero de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Concepto 71 [1564] del 22 de enero de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Concepto 900204 del 28 de febrero de 2019.

Superintendencia de Sociedades. Circular externa 115-006 del 23 de diciembre de 2009. DO. N° 47.573.

Superintendencia de Sociedades. Oficio No. 220-011591. Febrero 6 de 2011.

Publicaciones electrónicas

<http://www.confecamaras.org.co/noticias/723-creacion-de-empresas-aumento-4-2-entre-enero-y-septiembre-del-2019>. (Consulta: 22 de octubre de 2019).

<https://www.icdt.co/videos/mesa-redonda-contable-acuerdos-conjuntos-aspectos-contables-y-tributarios/>.. Acuerdos conjuntos aspectos contables y tributarios. (Consulta: 14 de junio de 2018).

https://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/Guia_de_Contratos_de_Colaboracion_WEB.PDF. Guía legal Contratos de Colaboración. (Consulta: 11 de octubre de 2019).

<https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/14884/CorredorOlayaJoseEduardo2014.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. El Contrato de Joint Venture en Colombia, realidad jurídica en el sector privado a través de casos concreto. Tesis de especialización en Derecho comercial Universidad Javeriana. (Consulta: 10 de noviembre de 2019).

https://niif.ceta.org.co/ShowContentInMaster.aspx?ContentID=2770&OverrideShowInLine=true&zoom_highlight=joint+venture Aspectos Contables y Tributarios de los Contratos de Colaboración. (Consulta: 27 de septiembre de 2018).

<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/emerca/article/view/2106> María Elisa Camacho López. Régimen Jurídico aplicable a los Contratos Atípicos en la Jurisprudencia Colombiana. Revista e-Mercatoria 4, 1. (Consulta: 27 de diciembre de 2019).

<https://www.superfinanciera.gov.co/publicacion/18522>. Superintendencia Financiera. Concepto No. 2000022290-1 del 12 de julio de 2000. (Consulta: 11 de noviembre de 2019)

Análisis de la noción de beneficiario efectivo en materia tributaria

Analysis of the beneficial owner concept for tax purposes

CAROLINA ROZO GUTIÉRREZ¹

Para citar este artículo / To reference this article

Carolina Rozo Gutiérrez. Análisis de la noción de beneficiario efectivo en materia tributaria. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 321

La noción de beneficiario efectivo (en adelante, BE), beneficiario real o beneficiario final tiene una multiplicidad de significados en materia tributaria. De manera general, por BE se alude a la persona natural que está detrás de una entidad legal, estructura fiscal o contrato.

Actualmente no existe absoluta claridad sobre las razones que justifican la necesidad de definir el BE de una entidad o estructura fiscal. Adicionalmente, existen criterios disímiles sobre qué características debe tener una persona natural para ser considerado BE. ¿Debe ser controlante? ¿Qué se entiende por control para efectos tributarios? ¿Debe ser la persona natural que toma las decisiones?

En cuanto a las obligaciones de intercambio de información tributaria, existe incertidumbre sobre quién debe ser reportado como BE en estructuras fiscales complejas, tales como fundaciones de interés privado del exterior y *trusts*, en las cuales, de manera general, una persona llamada constituyente o fundador toma las decisiones en cuanto a la distribución de activos que son de propiedad de la fundación o del *trustee*, según el caso, y otras personas reciben los ingresos o los activos mismos distribuidos por parte del *trust* o de la fundación de interés privado. ¿Quién debe ser el BE en esos casos?

Las normas colombianas han recogido una noción de BE para propósitos de intercambio de información y otra para fines de evitar el abuso tributario que no es coherente en todos los casos y que exige acudir a diferentes elementos para

1 Abogada y especialista en Derecho Tributario. Candidata a PhD en Derecho Tributario. Socia de la práctica de impuestos y comercio internacional de Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría. Miembro del consejo directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y del comité ejecutivo del capítulo colombiano de International Fiscal Association. Profesora, autora y conferencista en temas de derecho tributario. Agradezco muy especialmente las contribuciones de Carlos Andrés Perilla a este trabajo. Agradezco también los aportes de Daniel Barrios y Sebastián Santos.

su interpretación. En el primer caso, las normas colombianas de BE para propósitos de intercambio de información recogen la noción de BE dada por organismos internacionales.

En el presente trabajo se abordarán tres capítulos: en primer término, se revisará la noción de BE como elemento central de las obligaciones de intercambio de información tributaria en el estado actual de los compromisos de Colombia en la materia. En segundo lugar, se presentará la noción de BE en las teorías antiabuso extranjeras y, específicamente, se tratará la jurisprudencia europea más reciente sobre la relación entre BE y abuso tributario. Finalmente, se analizarán las normas colombianas que incorporan el concepto de BE, tanto para efectos de intercambio de información como para propósitos antiabuso, con el objetivo de establecer si nuestras normas regulan de manera suficiente la materia y si es posible acudir a una noción unívoca de BE en materia tributaria².

1. Noción de BE respecto del intercambio de información y de las obligaciones de información

El concepto de BE es ampliamente utilizado en la definición de las obligaciones de intercambio de información tributaria. Por ende, una de las principales funciones del concepto de BE es constituir un elemento fundamental de la información tributaria que será intercambiada. Ello implica que la información del BE debe estar disponible, o incluso debe ser suministrada, en ciertos supuestos y por ciertas entidades a las autoridades tributarias locales o extranjeras.

Dos organismos internacionales evalúan la disponibilidad de la información sobre BE, para determinar si una determinada jurisdicción cumple con los estándares de transparencia en esta materia: i) por una parte, el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para fines fiscales (Foro Global) y, ii) por la otra, el Financial Action Task Force o Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

1.1. Concepto tradicional de BE en el intercambio de información automático y a petición

El Foro Global depende de la OCDE y es el organismo multilateral dirigido a la transparencia y al intercambio de información para efectos tributarios con

2 El presente trabajo no se centrará en la noción de BE para los convenios de doble imposición.

países miembros y no miembros de la OCDE³. Tiene 158 miembros, actualmente incluida Colombia, y 15 organizaciones que participan como observadores.

De acuerdo con el Foro Global, existen dos estándares de intercambio de información para efectos tributarios: i) intercambio de información a petición e ii) intercambio automático de información. El intercambio de información a petición implica la obligación de suministrar toda información que pueda resultar de interés “previsiblemente relevante”, Para la administración interesada o para la aplicación de la legislación fiscal nacional del Estado solicitante. En todo caso, la OCDE es contundente en que no se permiten solicitudes aleatorias de información (*fishing expeditions*).

No obstante, existen interrogantes ante la subjetividad del alcance, de lo que debe entenderse por “previsiblemente relevante”. La OCDE se refiere a este tipo de intercambio de información con criterio de “pertinencia previsible”⁴, aunque no se resuelve la cuestión del alcance de la expresión pertinencia o relevancia. Esta indefinición genera inseguridad jurídica.

En todo caso, se admite que dentro de la información relevante estará la información del BE en ciertos eventos. ¿Relevante para qué? ¿Para atribuir rentas y por ende determinar sujeciones a tributos? ¿Para establecer quién está detrás de las estructuras y evitar el anonimato? ¿O para evitar el abuso tributario?

Parte de esta indefinición ha permeado a la noción de BE y por ello puede afirmarse que no existe una finalidad clara atribuida a este concepto.

La información que será intercambiada previa petición i) debe estar disponible, ii) las administraciones tributarias deben tener acceso a esta información y iii) debe existir una base legal adecuada sobre la cual articular el intercambio de información.

Por otro lado, se encuentra el intercambio automático de información, que en esencia consiste en el intercambio de información de cuentas en entidades financieras. Entre los criterios con los que se evalúa si un país está cumpliendo con los estándares de intercambio de información automático están dos: i) disponibilidad de la información en relación con el BE y su identidad, y ii) disponibilidad de la información bancaria.

3 Al respecto, ver Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>

4 En este sentido, ver Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Exchange of Information on Request. Handbook for Peer Reviews 2016-2020*. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf> <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>

En consecuencia, la información del BE de una estructura fiscal o de una cuenta es elemento de la esencia y el centro de la noción de transparencia fiscal tanto en el intercambio de información a petición como en el intercambio automático de información⁵, aunque aún no se ha definido ni el alcance de la información a intercambiar ni los objetivos o propósitos que se pueden dar a dicha información.

1.2. BE en las recomendaciones del GAFI

Por su parte, el GAFI es un organismo internacional e intergubernamental cuyo objetivo es la implementación de medidas legales para evitar delitos internacionales, tales como el lavado de activos y la financiación del terrorismo, entre otros crímenes internacionales⁶.

El GAFI ha señalado que la noción de BE está estrechamente ligada a la prevención de dichos delitos internacionales tales como el lavado de activos, la financiación del terrorismo, entre otros; respecto de los cuales se busca evitar que los delincuentes se escondan detrás de una estructura con múltiples capas. El GAFI describe al beneficiario final como la(s) persona(s) natural(es) que finalmente poseen o controlan a una entidad o la persona natural en cuyo nombre se realiza una transacción⁷. Incluye también a las personas que ejercen el control efectivo final sobre una persona jurídica u otra estructura jurídica⁸.

Esta definición propuesta por el GAFI fue adoptada por el manual de 2019 para la implementación del concepto de BE, preparado por el Foro Global y el Banco Interamericano de Desarrollo, según la cual, el BE es la persona que ejerce control efectivo de una entidad o de una estructura⁹.

En cuanto al concepto de control, el GAFI incluye un criterio de relevancia para efectos de la noción de BE, que consiste en tener más del 25 % de los derechos de participación de una entidad. Este porcentaje fue utilizado simplemente

5 Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes e Inter-American Development Bank. *A Beneficial Ownership Implementation Toolkit*. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>

6 Al respecto, ver The Financial Action Task Force (FATF). Disponible en <https://www.fatf-gafi.org/about/>. Colombia no hace parte de este organismo. Por sus siglas en francés, es conocido también como GAFI (Groupe d'Action Financière) o Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

7 Así se establece en las recomendaciones del FATF. Ver <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>

8 “Beneficial owner refers to the natural person(s) who ultimately owns or controls a customer and/or the natural person on whose behalf a transaction is being conducted. It also includes those persons who exercise ultimate effective control over a legal person or arrangement”. Ver FATF, *op. cit.*

9 “Beneficial owner refers to the natural person(s) who ultimately owns or controls a customer and/or the natural person on whose behalf a transaction is being conducted. It also includes those persons who exercise ultimate effective control over a legal person or arrangement” Ver FATF, *op. cit.*

como ejemplo y, sin embargo, se ha adoptado extensivamente por diversas legislaciones, incluida la colombiana, para convertirse en un verdadero estándar, como se verá más adelante.

Siguiendo los lineamientos del GAFI, una persona natural puede ser controlante de una entidad de diversas formas: i) ser propietaria de acciones, ii) tener derechos de voto sobre una entidad, iii) mantener otras estructuras o acuerdos tales como propiedad conjunta o accionistas nominales (*nominees*), iv) tener asociaciones contractuales o vínculos personales o familiares con directores de la entidad v) tener el derecho de nombrar o remover a los directores de la entidad, vi) ser acreedor de un préstamo o de otro beneficio que le otorgue derechos sobre la entidad y vii) ejercer influencia en la entidad (poder de veto, derecho de recibir utilidades de la entidad, entre otros). Cualquiera de estas condiciones puede implicar ser un BE.

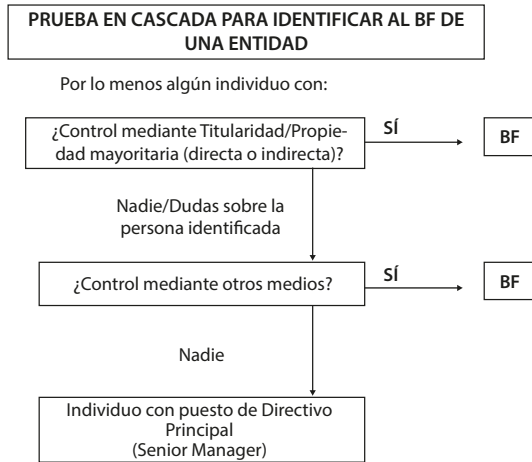
Cabe preguntarse si estos criterios son suficientes para considerar que un sujeto obtiene rentas o está sometido a impuestos.

1.3. Efecto de la noción de BE propuesta por el GAFI en el intercambio de información tributaria

El concepto de BE incluido en las recomendaciones del GAFI fue adoptado por el Foro Global tanto para el intercambio de información a petición como para el intercambio automático. No obstante, la aplicación del concepto es diferente en uno y otro caso. En el caso del intercambio de información a petición, se refiere a la disponibilidad de la información que pueda constituir un riesgo de evasión fiscal y tiene un alcance limitado: solo podrá aplicarse para “asegurar el intercambio de información”¹⁰.

En el caso del intercambio de información a petición y apoyado en la recomendación del GAFI, el Foro Global sugiere un test de cascada para identificar el BE de una entidad o estructura, el cual sugiere implementar:

10 Al respecto, ver Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes e Inter-American Development Bank, *op. cit.*



El problema de este test de cascada es que su último paso supone que, si no es posible identificar el BE, se considerará que es BE la persona física con una posición directiva principal o de senior manager¹¹.

Cabe preguntarse si un simple administrador puede ser considerado BE para efectos fiscales y cuáles serían los efectos de tratar a un directivo como BE de una estructura. La calificación de BE de un simple director para propósitos penales podría ser suficiente, puesto que el director de una entidad que ha cometido un delito también puede ser considerado responsable penalmente, pero no pareciera serlo para atribuir rentas o considerarlo sujeto pasivo de un tributo.

Es por esto que surge el interrogante de si las finalidades del derecho penal, a las cuales se dirigen las recomendaciones del GAFI, son asimilables a las del derecho tributario y, en este sentido, si el concepto de BE debería ser el mismo para las dos disciplinas.

Aunque es innegable que el anonimato es el punto de partida de delitos tan graves como el lavado de activos, la financiación del terrorismo o el tráfico de drogas, es cuestionable que el Foro Global y el Banco Interamericano de Desarrollo adopten criterios del GAFI para identificar el BE en materia tributaria, puesto que estos criterios se aplican para la identificación de actividades criminales y no a quién deben atribuirse las rentas en una lógica tributaria. Adoptar criterios de derecho penal al derecho tributario no parece ser adecuado, si se parte de la base de que las razones que justifican identificar a un BE en materia

11 Ver Knobel, Andrés. *Regulación sobre beneficiarios finales en América Latina y el Caribe*. Disponible en <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Regulaci%C3%B3n-sobre-beneficiarios-finales-en-Am%C3%A9rica-Latina-y-el-Caribe.pdf>

tributaria están dirigidas a atribuir rentas, a identificar sujetos pasivos y, en general, a evitar la evasión fiscal¹².

Si la finalidad del derecho penal es identificar quién está detrás de una estructura a través de la cual se cometen delitos, cabe preguntarse cuál debe ser la finalidad de la identificación del BE para efectos tributarios. ¿Quiere identificarse el BE para determinar quién obtiene una renta y, por lo tanto, establecer un sujeto pasivo de un tributo? ¿Debe identificarse el BE para saber quién toma las decisiones en una estructura? ¿Debe establecerse quién es el BE para determinar si hubo abuso tributario?

Ninguna de estas preguntas se resuelve con el test de control que proponen el GAFI, el Foro Global y el Banco Interamericano de Desarrollo. De aplicarse dicho test, podría considerarse como BE para efectos tributarios un simple administrador. Ello podría ser violatorio de los principios de equidad y capacidad contributiva.

Si las finalidades del derecho tributario no son las mismas que persigue el derecho penal internacional, es necesario adoptar una definición propia de BE del derecho tributario, que se justifique en una finalidad fiscal¹³.

1.4. Intercambio de información automática y Common Reporting Standard (CRS)

El CRS se desarrolló como respuesta a la solicitud del G20 y fue aprobado en 2014, con base en la necesidad de unificar el estándar de intercambio de información, para hacer un intercambio de información automático efectivo¹⁴. Con fundamento en el CRS, las jurisdicciones obtienen información que suministran las instituciones financieras y que se intercambian automáticamente cada año con otras jurisdicciones. Bajo el CRS se establece cuál es la información financiera que debe ser intercambiada, las instituciones financieras que están obligadas a reportar la información de los diferentes tipos de cuentas y los contribuyentes a quienes les aplica, así como los procedimientos de debida diligencia respectivos que deben ser seguidos por las instituciones financieras.

12 Extender el criterio de BE del GAFI a las materias tributarias ha sido criticado por la doctrina. Al respecto, ver Hernández González, Pablo. El concepto de beneficiario efectivo en la reforma tributaria: intercambio de información y normas antiabuso. En: *El impacto de la Ley 1819 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano*. Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2018.

13 Ver Hernández González, *op. cit.*

14 Al respectovéase: OECD, "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters" En: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/.com> Published July 31, 2014. Consultado el 23 de Noviembre de 2019.

El CRS exige a las instituciones financieras identificar todos los titulares (personas naturales o entidades) de cuentas bancarias para que la información pueda intercambiarse con los diferentes países¹⁵. Cuando el titular de la cuenta bancaria es un tipo especial de entidad (clasificada por el CRS como “entidad pasiva” por el tipo de ingresos que tiene), los bancos deben identificar a los BE de esta entidad. El CRS exige identificar a los BE (denominados “personas controlantes” en el CRS) cuando el titular de una cuenta bancaria o financiera sea una “entidad no financiera” (no un banco, por ejemplo) y “pasiva”. Se la considera “pasiva” si sus ingresos son mayoritariamente pasivos, es decir, provenientes de rentas tales como intereses, dividendos o regalías, entre otros. Ingresos “activos” son, por ejemplo, la venta de bienes o servicios¹⁶.

Como se expuso, el GAFI no especifica un límite porcentual para establecer el control de un sujeto sobre una entidad jurídica. Exclusivamente a título de ejemplo y en un pie de página de sus recomendaciones, estableció que este límite podría ser cercano al 25 %. No obstante, este ejemplo ha sido utilizado en diferentes legislaciones.

1.5. BE en ciertas estructuras que involucran un *trust* y fundaciones de interés privado

Existe una especial atención del GAFI y del Foro Global por las estructuras jurídicas que involucran *trusts* y por ciertas fundaciones de interés privado¹⁷.

¿Quién debe ser reportado como BE en un *trust* o una fundación de interés privado? Si se asume que el criterio para ser reportado como BE sigue los lineamientos dados por el GAFI, debería ser el controlante. La cuestión, es por tanto, quién controla un *trust*. ¿Es el *settlor* o el fundador? ¿O los beneficiarios que reciben las distribuciones del *trust* o la fundación? En un *trust* irrevocable, en el cual se le ha transferido la propiedad de los bienes al *trustee*, ¿será el *trustee*? ¿Será el administrador de la fundación? ¿Qué ocurre si el *trust* o la fundación tienen un protector?

15 Un punto relevante por destacar es que la noción de BE puede ser distinta de un beneficiario de una cuenta financiera.

16 Al respecto, ver Knobel, *op. cit.*, p. 17.

17 De manera general, un *trust* es un contrato por el cual una persona recibe la propiedad de unos bienes, con la obligación de mantener la propiedad de ellos o usarlos en beneficio de un tercero. Existen diferentes tipos de *trusts*. Por ser un concepto anglosajón, no debe asimilarse al contrato de fiducia en Colombia. Al respecto, ver, entre otros, www.gov.uk/trusts y www.irs.gov.co. Por su parte, algunas jurisdicciones permiten la existencia de fundaciones de interés privado. Estas son, en síntesis, entidades con personalidad jurídica que reciben a título de donación los bienes de una persona denominada fundador. Los bienes de la fundación constituyen un patrimonio separado de los bienes del fundador. Al respecto, ver, entre otros, la Ley 25 de 1995 de Panamá.

En el caso de una fundación de interés privado o ciertos tipos de *trust*, tales como los irrevocables, un constituyente se desprende de su patrimonio y define unas distribuciones a las personas beneficiarias. En consecuencia, una persona puede tener el control de las distribuciones o el derecho de disposición de los activos y otras, así como el derecho a percibir los beneficios de los activos. ¿Quién se reputa BE en estos casos?

Estas preguntas llevan a plantear que una fundación de interés privado, o un *trustee*, a pesar de ser el propietario formal de unos bienes, podría no tener derecho a disponer de la propiedad, pues en algunos casos las decisiones de disposición de los bienes siguen en cabeza del *settlor* o fundador. En estos eventos, ocurre una especie de desmembración de la propiedad, similar a la que se encuentra presente en los casos de usufructo. ¿Debe reportarse como BE al constituyente o *settlor*, o a los beneficiarios?

En materia civil, el concepto de derecho de dominio o propiedad ha evolucionado a lo largo del tiempo. En una primera aproximación, la propiedad fue estudiada como un señorío que detenta el dueño sobre la cosa, que comprendía las más amplias facultades sobre esta, tales como la de usarla o la de abstenerse de explotarla, e incluso la de destruirla. En la medida en que la propiedad otorga al dueño las más amplias facultades, se formula un concepto negativo de dominio, en el cual se considera que la propiedad es un derecho que impone a todos los demás sujetos el deber de abstenerse de interferir o impedir las amplias facultades del dueño de la cosa¹⁸.

Este concepto de usar y explotar la cosa según su arbitrio ha transitado en diversos códigos civiles, desde el austriaco, pasando por el francés, el español, y llega al Código Civil en el artículo 669, cuya redacción inicial disponía: “El dominio que se llama también propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente, no siendo contra ley o contra derecho ajeno”.

De forma paralela, se formula también un concepto positivo que busca clasificar en grupos las facultades que integran el derecho de dominio. Para ello, desde el derecho romano se definen tres facultades: usar, explotar y disponer.

La primera de ellas, usar, es la de servirse de la cosa para su destinación propia. La explotación se refiere a obtener frutos civiles o naturales de la cosa, los cuales son de propiedad del dueño. Hoy esta facultad se manifiesta en la

18 Bajo esta concepción, el dueño es el titular del derecho de propiedad, facultado para ejercer toda clase de actuaciones y poderes sobre la cosa en la cual recae su derecho. La propiedad permite al propietario obrar del modo que le plazca, según su arbitrio o libre decisión.

dirección de procesos productivos, en la facultad de emitir órdenes o directrices para el manejo de las cosas, consideradas como factores de la producción. El control y manejo de la actividad empresarial es ejercicio del derecho de explotación o de obtención de frutos de la cosa. La tercera facultad, disposición, significa la posibilidad del dueño de disponer la cosa, ya sea de manera física o legal. La disposición legal significa la facultad del dueño de transferir su derecho a terceros, mediante los mecanismos legales que permiten que la cosa sea enajenada, es decir, que salga de su patrimonio y pase al de un tercero. En la actividad empresarial actual, esta facultad permite el comercio de bienes y la venta a terceros a cambio de un precio para obtener una ganancia.

La definición del Código Civil colombiano se refiere a las facultades de gozar y disponer. Posteriormente, la expresión “arbitrariamente” del citado artículo del Código Civil fue declarada inexecutable mediante Sentencia C-595 de 1999, para ajustar la definición legal a las exigencias del artículo 58 de la Constitución Política, que garantiza la propiedad privada, agregando que es una función social que implica obligaciones. Por ello, actualmente se reconoce que la propiedad es un derecho complejo que implica facultades, cargas y obligaciones de un sujeto frente a una cosa. El contenido del derecho de propiedad se define en cada ordenamiento jurídico.

En el derecho civil se prevé el desmembramiento de las facultades que conforman el derecho de propiedad. El derecho de uso, en materia de inmuebles, puede ser separado por cierto tiempo y entregado a un tercero distinto del propietario. Ese tercero tendrá un derecho real de uso o habitación de la cosa, bajo una relación jurídica establecida directamente con la cosa, con independencia del dueño. Además, la legislación también prevé el derecho real de usufructo, en el cual, de forma temporal, las facultades de uso y explotación son desmembradas del derecho de propiedad y son entregadas a un tercero, denominado usufructuario, quien tendrá un derecho real que le permite hacer producir frutos de la cosa y apropiarlos. Este derecho real coexiste con el derecho del nudo propietario, término establecido por la legislación civil para el propietario que temporalmente ha entregado a terceros sus facultades de uso y explotación.

El derecho real de uso o habitación, así como el de usufructo, son esencialmente temporales. Esta temporalidad contrasta con la característica de perpetuidad de la propiedad, la cual solo se extingue hasta que el derecho de dominio sea traspasado a terceros conforme a la ley, o hasta que la cosa se extinga.

En consecuencia, desde el punto de vista civil, podría afirmarse que quien tiene la disposición de los bienes, sin duda, ejerce control. No obstante, desde el punto de vista fiscal, por el hecho de disponer de los bienes entregados a la

fundación de interés privado o al *trustee*, al *settlor* o fundador no es posible atribuirle rentas gravadas con el impuesto sobre la renta. Por el contrario, los beneficiarios que perciben distribuciones están sometidos al impuesto de renta. Ello lleva a preguntarse nuevamente cuál es el propósito de identificar el BE, si es establecer quién está detrás de una estructura o si es la atribución de rentas.

Una noción de BE para efectos fiscales debe ser suficiente para establecer a quién deben atribuirse las rentas, puesto que es esta persona natural la que se enriquece y, por lo tanto, es a esta persona a quien debe gravarse con el impuesto.

En consecuencia, debe determinarse si el patrimonio de la persona física se incrementa, para establecer si a esta persona debe imponérsele un tributo. En el caso de una fundación de interés privado o de un *trust*, las personas naturales que reciben distribuciones son las únicas que se enriquecen y, por ende, podrían ser consideradas como BE.

La solución a estas cuestiones por parte del Foro Global ha sido considerar como BE de un *trust* o de una fundación de interés privado a todas las personas involucradas, bajo el entendido de que, de una u otra manera, todos controlan. Además del *settlor*, se ha considerado que el protector, si existe, también controla, así como los beneficiarios o “cualquier persona natural que ejerza control efectivo” sobre el *trust*. En el caso de ciertos *trusts*, discretionales, si los *trustees* toman las decisiones de distribución de dividendos, ellos podrían ser considerados beneficiarios efectivos.

Siguiendo la recomendación del GAFI, debe informarse el constituyente, el *trustee* y el protector si lo tiene, así como los beneficiarios y otras personas naturales que ejercen control efectivo en el *trust*. Ello demuestra la inconsistencia de los propósitos fiscales con la naturaleza de BE, puesto que no necesariamente todos estos sujetos serán sujetos pasivos tributarios¹⁹.

Es por esta razón que algunos países de Latinoamérica han empezado a exigir registros específicos de beneficiarios efectivos y a exigir que para la constitución o registro de ciertas compañías se informe la calidad de BE²⁰.

19 En algunos países con estructuras más complejas se requiere informar otras partes que componen el fideicomiso. Este es el caso de los *star trusts*, los cuales tienen un *enforcer*, que es una figura similar a la de protector. Existen estructuras más complejas en las cuales el *trust* puede tener propiedad sobre una compañía. En estos casos, la recomendación del Foro Global es que se identifique el BE tanto de las entidades que no sean personas naturales, ya sean compañías o fundaciones.

20 El Foro Global afirma que este es el caso de Argentina, en donde las entidades legales deben proveer la información de los beneficiarios efectivos cuando la compañía se registra. No obstante, algunos abogados argentinos consultados para este trabajo afirman que la obligación de incluir en el registro está establecida para accionistas y no necesariamente para BE.

En el caso de Panamá, por ejemplo, se ha avanzado en materia de intercambio de información sobre beneficiarios efectivos. Desde 2016, Panamá ha tomado medidas significativas para atender las recomendaciones del Foro Global. Esto incluye la introducción de requerimientos respecto de las entidades, así como sus agentes residentes para mantener actualizada la información de la propiedad de estas entidades, el fortalecimiento de la limitación a las entidades inactivas, la creación de una obligación a todas las entidades de llevar libros de contabilidad y un aumento en la supervisión de medidas en contra de las posibles prácticas de lavado de activos y financiación del terrorismo.

En relación con la información del BE, Panamá expidió una nueva norma que clarifica que el agente residente debe mantener la información actualizada del beneficiario efectivo de fundaciones de interés privado. La Ley 23 de 2015 establece una definición de beneficiario final y considera que es la persona natural o personas que poseen, controlan o tienen influencia significativa en la cuenta, en el contrato o en el negocio, o la persona natural en cuyo nombre o beneficio se hace una transacción. A juicio del Foro Global, esta definición se encuentra en línea con las recomendaciones de GAFI²¹.

Aquí surge la cuestión de la confidencialidad de ciertos documentos asociados a este tipo de estructuras, como, por ejemplo, la carta de deseos y las instrucciones que el constituyente emite al *trustee* o fundación. A pesar de las iniciativas para suministrar la información relativa al BE de ciertas entidades o estructuras, existe controversia sobre los riesgos de hacer pública la información de los beneficiarios efectivos, y sobre que sea posible consultar públicamente los beneficiarios efectivos de todas las entidades y estructuras. El Foro Global da cuenta de los posibles riesgos de que la información de los beneficiarios efectivos esté a disposición de manera pública, relacionados específicamente con temas de seguridad. Desde 2016 en el caso del Reino Unido y desde 2017 en el caso Dinamarca, existe un registro en línea de público acceso, el cual es abierto en relación con los beneficiarios efectivos de ciertas entidades y de ciertas estructuras.

Tener a disposición la información de los BE de las estructuras es una iniciativa para evitar el lavado de activos y los actos de corrupción. No obstante, estos registros públicos no son requerimientos derivados del intercambio automático de información ni de los estándares del GAFI, sino que se trata de una iniciativa que hace parte de un debate público que tiene bastantes críticas.

21 En este sentido, ver el reporte de intercambio de información de Panamá ante el Foro Global.

2. BE como elemento para combatir el abuso tributario

2.1. Teorías de sustancia sobre la forma y la noción de BE

Las teorías de sustancia sobre la forma han justificado la existencia de un concepto de BE. Inicialmente, se presentaron en el marco de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

En efecto, los apartes 7 a 10 de los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE, después de la modificación de 1977, advierten que el convenio puede ser objeto de un uso indebido mediante construcciones jurídicas artificiales con fines de evasión fiscal. Por lo tanto, se destaca la importancia del concepto de BE de los artículos 10 (tributación de los dividendos) y 11 (tributación de los intereses), así como la necesidad de luchar contra la evasión fiscal.

En este caso, el alcance de la noción de BE pretende evitar que los alivios de la doble imposición previstos en un CDI, tales como la reducción de las tarifas de retención en la fuente en el Estado de la fuente, sean aprovechados por personas que no son los beneficiarios efectivos de las rentas. En este caso, no se pretende establecer la persona natural que está “detrás” de las estructuras, sino que se busca que las personas jurídicas o físicas que no sean beneficiarios efectivos de las rentas protegidas por un CDI obtengan las reducciones en las retenciones en la fuente.

Como consecuencia de los comentarios al Modelo de Convenio de 2003 y 2010, se agregaron observaciones sobre las “sociedades instrumentales”, esto es, sociedades que, aunque sean propietarias de la renta en sentido formal, en la práctica disponen solamente de poderes muy restringidos que las convierten en meros fiduciarios o administradores que actúan por cuenta de las partes interesadas, de suerte que no pueden ser consideradas como beneficiarias efectivas de esa renta. El apartado 8 de los comentarios al artículo 11 del año 2003 ya exponía que el concepto de BE no se utiliza en su sentido técnico estricto, sino que debe interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

El apartado 12.1 de la versión de 2010 de los comentarios indica, por su parte, que “[...] sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada” y que “una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a

ser propietaria de la renta en sentido formal, en la práctica dispone solamente de poderes muy restringidos que la convierten en mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas”.

Finalmente, en una nueva revisión de los comentarios que se efectuó en 2014, se añadieron precisiones relativas a los conceptos de *beneficiario efectivo* y de *sociedad instrumental*. De este modo, el apartado 10.3 de dicha versión de los comentarios indica que “existen muchas maneras de abordar el problema de las sociedades instrumentales y, de manera más general, los riesgos de utilización abusiva de los convenios más favorables, en particular, disposiciones específicas contra las prácticas abusivas en los convenios, las normas generales contra las prácticas abusivas, las normas que otorgan primacía al fondo sobre la forma y las normas relativas a la ‘sustancia económica’”²².

Siguiendo los comentarios de 2014, el foco de atención para la determinación del BE es el ingreso y no el activo subyacente²³.

Este objetivo antiabuso en el marco de los tratados es fundamental también en lo mencionado en la Convención Multilateral para implementar las medidas relacionadas con los tratados fiscales destinadas a prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios o instrumento multilateral.

2.2. Sociedades instrumentales

Uno de los avances más importantes en materia de BE en los CDI ocurrió en 2019, como consecuencia de la sentencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (el “Tribunal”), que resolvió cuatro litigios sobre BE en Europa.

En este caso, sociedades danesas efectuaban pagos por concepto de dividendos o intereses a sociedades financieras o *holding* intermedias residentes en otros Estados de la Unión Europea (Luxemburgo o Chipre, por ejemplo). Dichas entidades estaban, a su vez, conformadas por entidades no residentes en la Unión Europea (Bermudas o Caimán, entre otras). Las sociedades danesas pagadoras de los correspondientes dividendos o intereses estimaron que dichos pagos no estaban sujetos a retención en la fuente por aplicación de las directivas matriz-filial y de intereses y cánones a pagos de dividendos y de intereses entre compañías vinculadas.

22 Al respecto, ver Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019. Disponible en <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=2111053&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1215791>

23 Al respecto, ver Meindl-Ringler, Angelika. *Beneficial Ownership in International Tax Law*. Países Bajos, Wolters Kluwer, 2016.

En cambio, las autoridades fiscales danesas consideraron que los referidos pagos no podían beneficiarse de la exención de retenciones, por los siguientes argumentos: i) en el caso de los dividendos, debía aplicarse la cláusula antiabuso que contempla la Directiva Matriz-Filial, por el hecho que los receptores últimos de dichos dividendos eran entidades no residentes en la Unión Europea, y, ii) en el caso de los intereses, se alegó además que las entidades receptoras no eran en realidad beneficiarias efectivas de dichos intereses²⁴.

El Tribunal consideró que autorizar la creación de estructuras financieras cuyo único fin es disfrutar de las ventajas fiscales que se derivan de la aplicación de la Directiva 2003/49 no es aceptable. Adicionalmente, afirmó que existe el principio de prohibición de las prácticas abusivas en materia fiscal, cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de las operaciones de que se trate.

A juicio del Tribunal, a la aplicación del principio general de prohibición de las prácticas abusivas no se puede oponer el derecho de los contribuyentes a obtener ventajas de la competencia ejercida por los Estados miembros con motivo de la falta de armonización de la tributación de los beneficios. El intento de un contribuyente de acogerse al régimen fiscal que le resulte más ventajoso no puede fundar, como tal, una presunción general de fraude o de abuso. No obstante, el contribuyente no puede disfrutar de un derecho o de una ventaja que se deriven del Derecho de la Unión, si la operación en cuestión es puramente artificial desde el punto de vista económico y persigue eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (ver, en este sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes).

De lo expuesto se infiere que incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el amparo de los derechos establecidos por la Directiva 2003/49 cuando estos se invocan de manera fraudulenta o abusiva.

La circunstancia de que una sociedad opera como sociedad instrumental puede probarse cuando la única actividad que realiza dicha entidad consiste en la percepción de los intereses y la transferencia de estos al beneficiario efectivo o a otras sociedades instrumentales. A este respecto, la falta de una actividad económica real deberá deducirse, teniendo en cuenta las características singulares de la actividad de que se trate, de un análisis del conjunto de los datos pertinentes relativos, en particular, a la gestión de la sociedad, a sus estados contables, a la estructura de sus costes y a los

24 Al respecto, ver <https://www.osborneclarke.com/es/insights/las-normas-anti-abuso-en-el-punto-de-mira-del-tjue-jurisprudencia-de-2019-sobre-beneficiario-efectivo-y-elusion-fiscal/>

gastos reales soportados, al personal que emplea así como a las instalaciones y los equipos de que dispone.

También pueden constituir indicios de un escenario artificial los diferentes contratos existentes entre las sociedades implicadas en las operaciones financieras en cuestión, que den lugar a flujos financieros intragrupo que, como se menciona en el artículo 4º de la Directiva 2003/49, pueden tener por objeto transferir los resultados positivos de una sociedad comercial beneficiaria a entidades accionistas con el fin de evitar o reducir al máximo la carga impositiva. Asimismo, pueden utilizarse como prueba indiciaria de tal escenario el tipo de financiación utilizado para las operaciones, la evaluación de los fondos propios de las sociedades intermediarias así como el hecho de que no se haya conferido a las sociedades instrumentales el poder de disponer económicamente de los intereses percibidos. A este respecto, pueden constituir tales indicios no solamente la existencia de una obligación legal o contractual a cargo de la sociedad que percibe los intereses de transmitirlos a un tercero, sino también el hecho de que, como señala el órgano jurisdiccional remitente en los asuntos C-115/16, C-118/16 y C-119/16, “básicamente” no se haya conferido a dicha sociedad el derecho de usar y disponer de tales importes, aunque tampoco esté sujeta a una obligación legal o contractual.

En materia probatoria, el Tribunal afirmó que la concurrencia de cierto número de indicios puede acreditar la existencia de un abuso de derecho, siempre que estos sean objetivos y concordantes. Tales indicios pueden consistir, en particular, en la existencia de sociedades instrumentales carentes de justificación económica, así como en el carácter puramente formal de la estructura del grupo de sociedades, de las operaciones financieras y de los préstamos. La sola circunstancia de que el Estado miembro del que proceden los intereses haya celebrado un convenio con el Estado tercero en el que reside la sociedad beneficiaria efectiva de dichos intereses es irrelevante a la hora de constatar, en su caso, un abuso de derecho.

El Tribunal sigue las publicaciones de la OCDE y el Foro Global en materia de BE. Por otra parte, el Tribunal también reconoce la aplicación de un principio general de antiabuso comunitario, que se puede invocar por los Estados, incluso en casos en los que la directiva (como la directiva matriz-filial) prevé una cláusula antiabuso específica²⁵.

25 *Idem.*

3. Análisis de las normas colombianas de BE

Las normas colombianas incluidas en el Estatuto Tributario (ET) tratan el concepto de BE para diferentes propósitos. En algunos casos, se refieren a BE para identificar un sujeto pasivo de un tributo o de un beneficio o tratamiento preferencial. En otros casos, la noción de BE tiene un propósito antiabuso. En este supuesto, lo que se pretende es identificar un BE para efectos de evitar una conducta abusiva de la norma tributaria.

La noción de BE también está relacionada con los deberes de intercambio de información y las obligaciones formales de suministro de información en Colombia. Para este propósito, se debe identificar quiénes deben ser los beneficiarios efectivos cuya información debe ser suministrada, para que esta información sea intercambiada dentro de la política de intercambio de información a nivel internacional, o quiénes deben ser los beneficiarios efectivos de ciertas entidades colombianas cuyo BE debe ser suministrado a la administración tributaria dentro de las obligaciones de información exógena.

En consecuencia, la noción de BE tiene tres funciones principales dentro de las normas tributarias colombianas: servir como elemento para prevenir el abuso tributario, identificar el sujeto pasivo de un tributo o de una exención o tratamiento preferencial, y determinar los sujetos beneficiarios de una estructura o de una cuenta para efectos de suministrar información a la administración tributaria colombiana o a las administraciones tributarias extranjeras dentro del intercambio de información internacional.

Con excepción de la definición de BE para propósitos de estudios y cruces de información, la legislación colombiana no define en qué consiste el concepto de BE para las distintas finalidades y, en consecuencia, la noción de BE en Colombia no tiene un concepto unívoco sino que cumple diferentes propósitos.

3.1. Normas de BE para propósitos de intercambio de información

3.1.1. Información sobre cuentas

El artículo 623 del ET obliga a los bancos y a las entidades financieras, así como a las asociaciones de tarjetas de crédito y entidades emisoras, que informen anualmente, entre otros aspectos, a través de medios magnéticos, la siguiente información respecto de cuentahabientes, tarjetahabientes, ahorradores, depositantes, usuarios o clientes: i) la identificación de las personas en cuyo nombre se hayan efectuado consignaciones, depósitos y, en general, movimientos de dinero, y ii) la identificación plena de las personas o entidades que hayan

efectuado ventas o prestaciones de servicios, de los cuales deriven ingresos a través del sistema de tarjeta de crédito.

Respecto de estas operaciones se debe informar la identificación de las personas que figuren como titulares principales o secundarios de las cuentas, documentos o tarjetas, así como quienes estén autorizados para realizar operaciones en relación con una cuenta bancaria.

Esta norma no se refiere específicamente a quienes pueden ser los beneficiarios efectivos de las cuentas o los beneficiarios efectivos de las operaciones que se realizan a través de las entidades financieras, y en este mismo sentido se encuentra el artículo 623-2 (sic) del ET.

3.1.2. BE para estudios y cruces de información

Para efectos de estudios y cruces de información, el literal n del artículo 631 del ET señala que la DIAN puede solicitar a algunas entidades información sobre las personas naturales que son los beneficiarios efectivos de ciertas entidades colombianas.

Esta información debe ser suministrada por i) sociedades colombianas que sean subsidiarias o filiales de sociedades nacionales o del exterior, ii) establecimientos permanentes de empresas del exterior, iii) patrimonios autónomos o iv) fondos de inversión colectiva²⁶. Dichas entidades deberán suministrar la información completa del BE. Esta información incluye el nombre del BE, su fecha de nacimiento, el número de identificación tributaria del exterior, el porcentaje de participación en el capital de las sociedades respectivas, el país de residencia fiscal y el país de la nacionalidad del BE.

Ante la especificidad de la información sobre las personas naturales que sean BE surgen dos cuestiones: la complejidad que en algunos casos puede representar para sociedades colombianas, fondos y patrimonios autónomos colombianos obtener la información de personas naturales que actúen como beneficiarios efectivos, y cómo se va a aplicar el régimen sancionatorio en estos casos, así como cuando no sea posible obtener la información.

La norma limitó esta obligación a entidades que sean subsidiarias o filiales de sociedades nacionales o extranjeras, lo cual implica la necesidad de verificar los supuestos de subordinación establecidos en el artículo 260 y siguientes del

26 Al respecto, la Resolución 24 de 2019, emitida por la DIAN, aclaró que, respecto de los patrimonios autónomos, las sociedades fiduciarias deben suministrar el BE respecto de los patrimonios autónomos y encargos fiduciarios administrados, y que los administradores de fondos de inversión colectiva y los mandatarios deben suministrar la información de BE.

Código de Comercio. En consecuencia, el elemento que determina la obligación de suministrar la información sobre el BE en estos casos es el control. Si el poder de decisión de una sociedad está sometido a la voluntad de otras personas directamente o con el concurso de subordinadas, existirá la obligación de entregar esta información.

La norma del ET también incluye como obligados a suministrar la información del BE a otro tipo de entidades, tales como patrimonios autónomos y fondos de inversión colectiva.

Las sociedades nacionales listadas en la Bolsa de Valores de Colombia y los fondos y patrimonios autónomos cuyos derechos estén listados en la Bolsa no están obligados a suministrar esta información. No obstante, ello no resuelve el problema de las sociedades listadas en el exterior ni la dificultad de obtener información de las personas naturales que actúen como BE de sociedades listadas en el extranjero.

Por su parte, la Resolución 70 del 28 de octubre de 2019, emitida por la DIAN, agregó un sujeto obligado a reportar esta información de BE que no está en la ley, que también deben reportar la información del BE, consistente en los contratos de colaboración empresarial, de acuerdo con lo especificado en la misma norma²⁷. No es claro cómo los contratos de colaboración empresarial van a reportar beneficiarios efectivos cuando no conforman una persona jurídica independiente, o si cada uno de los miembros del contrato debe reportar quién es su BE.

También se aclara en dicha resolución que, en la información reportada, se deben identificar todas aquellas personas que hayan figurado como beneficiarios efectivos en el respectivo año gravable. En cada caso se debe indicar la fecha inicial a partir de la cual se tuvo la calidad de BE, que puede ser anterior al año gravable reportado. La fecha final corresponderá a la última fecha hasta la cual se tuvo la calidad de BE; si a 31 de diciembre del respectivo año informado se mantiene la condición de BE, esta corresponderá a la fecha final.

27 Respecto del BE, de acuerdo con la Resolución 70 de 2019 de la DIAN, debe suministrarse la siguiente información: 1. Tipo de Informante; 2. Tipo de beneficiario efectivo; 3. Tipo de documento; 4. Número de identificación; 5. Nombres y apellidos; 6. Fecha de nacimiento; 7. País de nacionalidad; 8. Dirección, departamento, municipio y país de residencia fiscal; 9. Correo electrónico; 10. Fecha inicial y final como beneficiario efectivo; 11. Participación en la persona jurídica o estructura sin personería jurídica; 12. Participación en los rendimientos o utilidades decretados o causados por la persona jurídica o estructura sin personería jurídica; 13. Valor total de los rendimientos o utilidades decretados o causados por la persona jurídica o estructura sin personería jurídica a favor del beneficiario efectivo. Respecto de la persona jurídica o estructura sin personería jurídica: 14. Valor total de la persona jurídica o estructura sin personería jurídica; 15. Valor total de los rendimientos o utilidades decretados o causados por la persona jurídica o estructura sin personería jurídica, y 16. Identificación del fideicomiso, título o contrato.

En este caso, el literal n del artículo 631 remite a la definición de BE del artículo 631-5 del ET, que se verá en el siguiente capítulo.

3.1.3. Obligación de suministrar el BE para el intercambio de información del Estado colombiano

Por su parte, el artículo 631-4 del ET regula las obligaciones relacionadas con el intercambio automático de información. En este caso, la DIAN determina las entidades obligadas a suministrar información para efectos de cumplir los compromisos internacionales en materia de intercambio automático de información²⁸.

En primer término, deben identificarse las personas que ejerzan control respecto de cuentas financieras, a quienes la norma señala como beneficiarios efectivos. Respecto de estas personas naturales o jurídicas con o sin residencia fiscal en Colombia, debe registrarse, entre otros aspectos, i) su número de identificación tributaria del exterior del titular de la cuenta financiera y/o del beneficiario efectivo en los términos del artículo 631-5 del Estatuto; ii) el número de la cuenta en la entidad financiera o su equivalente; iii) la identificación de la institución financiera para efectos del reporte internacional; iv) el saldo o valor de la cuenta y el saldo promedio al final del año calendario correspondiente o el saldo en un momento determinado, de conformidad con el instrumento internacional correspondiente, y en caso de que la cuenta haya sido cerrada, el saldo al momento de cierre; v) los movimientos en las cuentas financieras ocurridos en el año calendario correspondiente, y vi) cualquier otra información necesaria para cumplir con las obligaciones internacionales contraídas por Colombia.

En este caso, la norma considera que los beneficiarios efectivos de las cuentas cuya información se intercambia automáticamente pueden ser personas naturales o jurídicas. Si esta información no se suministra, ello constituirá una causal para no abrir la cuenta o para el cierre de esta.

Además de las sanciones por el no envío de información, la norma señala que la superintendencia que ejerza el control sobre la entidad respectiva podrá imponer el mismo régimen sancionatorio para el incumplimiento de las obligaciones de lavado de activos y financiación del terrorismo. Sobre este particular,

28 Los compromisos internacionales de intercambio de información incluyen los tratados bilaterales de intercambio de información tributaria, tales como el Acuerdo de Intercambio de Información entre Colombia y Estados Unidos (Ley 1666 de 2013), el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre Colombia y Barbados, entre otros. Adicionalmente, se encuentra la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Fiscal, aprobada mediante la Ley 1661 de 2013 y el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información Financiera. Finalmente, los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia contienen cláusulas de intercambio de información.

el artículo 107 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero establece las sanciones aplicables para las instituciones sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Financiera, que no adopten las medidas de control apropiadas para la prevención de actividades delictivas.

Como se aprecia, en el régimen sancionatorio se están aplicando criterios de derecho penal ajenos al concepto propio de BE en materia tributaria. Adicionalmente, no está claro cómo aplicará el principio de *non bis in idem* en el caso de las sanciones por el no envío de información y, simultáneamente, las sanciones de prevención de delitos.

3.2. Definición legal de BE para propósitos de estudios y cruces de información

El artículo 631-5 del ET define BE para los propósitos de su artículo 631, que obliga a ciertas entidades a suministrar información para estudios y cruces de la administración tributaria. Por lo tanto, para estos efectos, se entiende que será BE la persona natural que cumpla con cualquiera de las dos condiciones siguientes:

a) Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior.

b) Ser beneficiaria directa o indirecta de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.

3.2.1. Primer supuesto: control efectivo

El primer supuesto para la noción de BE es el control. Pero este control está calificado, pues debe ser efectivo.

La norma no define en qué consiste el control ni cuándo este es efectivo para propósitos tributarios. Un concepto al cual podría acudir en este caso es la noción del control sobre sociedades establecido en el Código de Comercio. Según las normas comerciales, las sociedades pueden ser subordinadas o controladas cuando el poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

Adicionalmente, el artículo 261 del Código de Comercio incluye unas presunciones de subordinación de las sociedades, según las cuales una sociedad será subordinada si se encuentra en uno o más de los siguientes casos: i) por participación accionaria²⁹; ii) por tener los derechos políticos de una sociedad³⁰; iii) por ejercer influencia dominante³¹, y iv) por control por parte de personas naturales, o entidades de naturaleza no societaria bajo ciertos supuestos, o cuando el control sea ejercido por otra sociedad, por intermedio o con el concurso de otras sociedades³².

Tal como ha sido sostenido por la doctrina y los conceptos de la Superintendencia de Sociedades, una persona natural puede considerarse matriz o controlante de una sociedad. No obstante, las entidades subordinadas son personas jurídicas exclusivamente³³.

Por lo tanto, los criterios de la ley comercial pueden ser una herramienta interpretativa para establecer cuándo una persona natural controla a una sociedad, pero no son suficientes para establecer el control sobre otro tipo de activos o entidades, tales como cuentas financieras, patrimonios autónomos, fondos, fundaciones de interés privado del exterior, *trusts*, entre otros. En todo caso, la norma restringe su aplicación al control efectivo sobre “una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior”, y no lo extiende a otro tipo de entidades. Tampoco es muy claro quién es la persona natural controlante de un establecimiento permanente.

Adicionalmente, los criterios del Código de Comercio son insuficientes para establecer qué debe entenderse por control *efectivo*. El carácter “efectivo” del control pareciera estar dirigido a criterios probatorios. Podría pensarse, por ejemplo, que una persona natural podría tener más del 50 % del capital de una sociedad, pero no tener control efectivo de ella por diversas razones, las cuales llevan a

29 “Cuando más del cincuenta por ciento (50 %) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto”.

30 “Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesario para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere”.

31 “Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad”.

32 A juicio de Reyes Villamizar, estas presunciones son legales, enumerativas y no taxativas. Ver Reyes Villamizar, Francisco. *Derecho societario*. Bogotá, Temis, 2002, p. 534.

33 Al respecto, ver Reyes Villamizar, *op. cit.*, pp. 531 y 532.

analizar si la efectividad del control es probatoria. En este caso, la norma sigue las recomendaciones del GAFI en cuanto a que el control debe ser efectivo, pero no define los parámetros que caracterizan esta efectividad. Es por ello que cabe preguntarse si debería existir una definición propia de BE del derecho tributario.

3.2.2. Segundo supuesto: ser beneficiario de operaciones y actividades

El segundo supuesto para ser calificado como BE es aún más problemático que el primero. Es una definición tautológica, puesto que se limita a definir BE como aquel “beneficiario de operaciones y actividades”, sin definir qué se entiende por esta noción.

Ser beneficiario de operaciones y actividades es una noción extremadamente amplia, que puede involucrar una multiplicidad de interpretaciones.

La ley de crecimiento económico, Ley 2010 de 2020, incluyó un supuesto en el cual se señala que podrá considerarse como BE la persona natural que se “beneficie” en un 5% o más de los rendimientos, utilidades o activos de la persona jurídica o estructura sin personería jurídica.

En este sentido, la definición de BE sigue siendo tautológica puesto que no se determina con exactitud qué se entiende beneficiarse de los rendimientos, utilidades o activos. ¿Se refiere a los accionistas? ¿Se refiere al acreedor de la sociedad? o ¿Se están incluyendo todas las personas naturales que puedan recibir rendimientos o utilidades? ¿Qué pasa cuando son varias personas? ¿Qué pasa cuando una estructura o sociedad tiene varias personas en la misma condición? ¿Todas son BE?

3.2.3. Posición de la DIAN

La DIAN fue consultada sobre la forma como debía entenderse “ser beneficiario de operaciones y actividades”, preguntándole si esta noción podría incluir a los empleados de una sociedad, puesto que se benefician de los salarios percibidos o los accionistas en cuanto reciben utilidades de la compañía. Adicionalmente, se preguntó si, al recibir dividendos generados con las utilidades derivadas de la compañía, los accionistas debían considerarse como beneficiarios efectivos así no tuvieran control efectivo de la sociedad.

La DIAN respondió estas consultas mediante el Concepto 901562 del 26 de julio de 2019, en el cual señaló que el supuesto de ser persona natural beneficiaria directa o indirectamente de las operaciones y actividades no corresponde a la propiedad o el control de la entidad o instrumento jurídico, sino que se refiere a “aquella persona natural que obtiene provecho de las utilidades derivadas

de las operaciones y actividades de la entidad”. Por lo tanto, a juicio de la DIAN, en este concepto no están los empleados de una compañía, en la medida en que estos no perciben las utilidades de la sociedad.

Siguiendo el GAFI, la DIAN consideró que el control efectivo puede ser ejercido de varias maneras, ya sea a través de un poder de influencia o veto sobre las decisiones que se toman en una entidad, por acuerdos entre accionistas o socios, o por el vínculo familiar o de otro tipo con quienes toman las decisiones, o por poseer obligaciones negociables u otros títulos de deuda de una entidad convertibles en acciones. Por lo tanto, a juicio de la DIAN, deberá analizarse caso a caso para determinar si la persona natural posee el control efectivo.

Finalmente, concluye la DIAN que si una persona natural es accionista y recibe dividendos generados con las utilidades producidas en la actividad de la empresa, pero no tiene control efectivo sobre ella, cumple con lo establecido en el literal b del artículo 631-5 del ET y, por lo tanto, se entenderá como beneficiario efectivo de las operaciones y actividades.

En este caso, la posición de la DIAN de identificar la noción de beneficiario efectivo de operaciones y de actividades como aquel sujeto que percibe utilidades podría llevar a que todos los accionistas, incluso los minoritarios, que perciban dividendos sean considerados BE de una sociedad. También implicaría informar como beneficiarios efectivos a personas que, sin tener la calidad de accionistas, pueden percibir utilidades por cualquier acuerdo con la sociedad o con sus socios. Tampoco parece ser una noción suficiente para entidades que no sean sociedades comerciales, ni satisface esquemas societarios donde el voto y el derecho a percibir dividendos no coinciden en la misma persona.

Afirmar que quien percibe utilidades es el BE de una sociedad puede ser un criterio para establecer la sujeción pasiva a un tributo o a un beneficio, que es una de las acepciones de BE, pero no parece ser el criterio determinante para el intercambio de información tributaria cuyo fin último es la prevención del fraude fiscal y del abuso tributario.

El artículo 631-5 del ET señala que la identificación del BE podrá hacerse teniendo en cuenta los lineamientos del sistema de administración del riesgo de lavado de activos y financiación del terrorismo (SARLAFT), aunque no se trate de una entidad sometida a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia. Sin embargo, el artículo 6.1.1.1.3 del Decreto 2555 de 2010 define la noción de “beneficiario real” así:

Se entiende por beneficiario real cualquier persona o grupo de personas que, directa o indirectamente, por sí misma o a través de interpuesta persona,

por virtud de contrato, convenio o de cualquier otra manera, tenga respecto de una acción de una sociedad, o pueda llegar a tener, por ser propietario de bonos obligatoriamente convertibles en acciones, capacidad decisoria; esto es, la facultad o el poder de votar en la elección de directivas o representantes o de dirigir, orientar y controlar dicho voto, así como la facultad o el poder de enajenar y ordenar la enajenación o gravamen de la acción.

La Circular 55 de 2016 de la Superintendencia Financiera incluye la noción de “beneficiario final” como:

[...] toda persona natural que, sin ser necesariamente cliente, reúne cualquiera de las siguientes características:

1.2.1. Es propietaria directa o indirectamente de una participación superior al 5% de la persona jurídica que actúa como cliente.

1.2.2. Es aquella persona que pese a no ser propietario de una participación mayoritaria del capital de la persona jurídica que actúa como cliente, ejerce el control de la persona jurídica, de acuerdo con lo establecido en los arts. 26 y 27 de la Ley 222 de 1995.

1.2.3. Es por cuenta de quien se lleva a cabo una transacción. Se entiende que esta persona es aquella sobre quien recaen los efectos económicos de dicha transacción.

Salvo disposición en contrario, las entidades deben tener en cuenta las notas interpretativas de las recomendaciones relacionadas con el beneficiario final emitidas por el Grupo de Acción Financiera (GAFI).

Ninguno de los supuestos establecidos por el Sarlaft incluye la percepción de utilidades, como lo afirma la DIAN.

3.3. Definición de BE para intercambio de información tributaria del Estado colombiano

Por su parte, el artículo 631-6 del ET establece la definición de BE para efectos del cumplimiento de los compromisos de intercambio de información tributaria del Estado colombiano. De acuerdo con dicha norma, BE es la persona natural que cumpla con cualquiera de estas tres condiciones:

a) Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior; o,

b) Ser beneficiaria, directa o indirecta, de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia; o,

c) Poseer, directa o indirectamente, el 25 % o más del capital o de los votos de la sociedad nacional, del patrimonio autónomo, del encargo fiduciario, del fondo de inversión colectiva o de la sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.

Los supuestos a y b ya fueron analizados. En relación con el supuesto del literal c, en este caso se exige la propiedad del 25 % del capital o de los votos de la sociedad, aplicando la sugerencia del GAFI. Surge la cuestión de si este requisito de capital o votos puede ser aplicable a los derechos en un patrimonio autónomo, fondo de inversión colectiva o encargo fiduciario, o si debe hacerse una interpretación extensiva para incluir los derechos en estas entidades, a pesar de que estos entes no posean capital o votos. Adicionalmente, cabe preguntarse si era necesario este supuesto del literal c, teniendo el supuesto del literal a.

Ante las dificultades que representa identificar una noción unívoca de BE, el Foro Global sugiere una aproximación al concepto caso por caso, acompañada por la ley doméstica particular.

3.4. Algunas normas colombianas de BE con propósitos antiabuso

3.4.1. Desconocimientos de costos y gastos

La Ley 1819 de 2016 creó una norma (art. 771-6 ET) que otorga a la DIAN la facultad para desconocer costos y gastos en el exterior cuando se verifique que:

- 1. El beneficiario efectivo, en los términos del artículo 631-5 de este Estatuto, de dichos pagos es, directa o indirectamente, en una proporción igual o superior al 50 %, el mismo contribuyente;*
- 2. El pago se efectúa a una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial o no se allegue certificado de residencia fiscal del beneficiario del pago.*

La norma aclara que esta facultad para rechazar costos y gastos no será aplicable si el contribuyente demuestra que la operación obedece a un propósito principal de negocios, diferente al ahorro tributario, para lo cual se permite la aplicación del régimen de precios de transferencia.

Como se observa, la definición de beneficiario efectivo para efectos del cruce de información establecida en el artículo 631-5 del ET tiene una incidencia directa en la deducibilidad de los gastos en el exterior.

Cabe preguntarse si esta limitación en la deducibilidad de los gastos en este caso es razonable. La norma pareciera partir de una presunción, según la cual todo pago a los mismos beneficiarios efectivos o a ciertos vinculados es abusivo. ¿Cuál es el sustento para dicha presunción? La prueba del propósito de negocios parece violar el principio de buena fe y parece exigir un nivel de cumplimiento adicional a las obligaciones formales de precios de transferencia.

Lo anterior puesto que, bajo las obligaciones de precios de transferencia, además de acreditar que los pagos se hicieron a precios de mercado, se debe certificar el propósito de sus negocios. Esta carga de la prueba está en cabeza del contribuyente³⁴.

3.4.2. Norma general antiabuso y la noción de BE

Nuestra norma general antiabuso establecida en el artículo 869 del ET señala que la administración tributaria podrá recharacterizar las operaciones que carezcan de propósito de negocios, con el fin de obtener un provecho económico.

La norma define provecho económico como la alteración de los efectos tributarios que se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos.

En este punto es muy importante resaltar que el artículo 9º del proyecto de resolución emitido por la DIAN, para regular el procedimiento para la aplicación de la norma general antiabuso, señala que la DIAN está facultada para aplicar esta regla general antiabuso y perseguir a cualquier individuo o entidad que incumpla las obligaciones derivadas del CRS o del Fatca, o del proceso de debida diligencia. El incumplimiento de dichas obligaciones, incluido el reporte de “estatus de beneficiario efectivo”, se entenderá como provecho tributario obtenido por el individuo o la entidad.

Esta asimilación que hace el proyecto de resolución entre la falta de información sobre BE y el provecho económico es antitécnica y no pareciera seguir ningún criterio de proporcionalidad³⁵, por lo cual debería ser revisada.

34 Esta norma fue declarada constitucional mediante la Sentencia C-002 de 2018, aunque no se hizo un análisis de fondo sobre la razonabilidad de la medida.

35 Además de estas normas, existen otras normas antiabuso, como es el caso del artículo 23-1 del ET sobre fondos de capital privado.

3.4.3. Normas que no tienen en cuenta la noción de BE

En otros eventos, como es el caso de la norma de enajenaciones indirectas, pareciera necesitarse una noción de BE.

En efecto, la norma de enajenaciones indirectas de activos ubicados en Colombia actualmente vigente implica que toda transferencia indirecta de activos poseídos en Colombia está considerada como un evento gravado con el impuesto sobre la renta. Ello incluye transferencias indirectas de activos que conservan su BE una vez efectuada la enajenación.

No obstante, si antes y después de la enajenación indirecta no se modifican los beneficiarios efectivos de los activos enajenados, no es razonable que aplique esta norma. La redacción actual permite que se graven con impuesto sobre la renta simples reorganizaciones de activos que hacen parte de un mismo grupo controlado por una misma persona o personas naturales que son los beneficiarios efectivos finales de los activos enajenados.

3.5. Ley de crecimiento económico y BE

La ley de crecimiento económico 2010 de 2020, incluyó normas que definen la noción de BE, sin aclarar si esta definición tiene efectos de derogatoria tácita de las definiciones contenidas en los artículos 631-5 y 631-6 antes de la entrada en vigencia de esta norma. Exclusivamente dispone que *“Para todos los efectos fiscales regulados en el ET, incluyendo para efectos de los artículos 631-5 y 631-6 se entiende por beneficiario efectivo, final o real, toda persona natural que en último término posea, controle o se beneficie directa o indirectamente de una persona jurídica o estructura sin personería jurídica”*.

De acuerdo con la norma se exigen 3 condiciones no concurrentes para ser considerado BE:

- a. *“Persona natural que directa y/o indirectamente, posea el 5% o más del capital o los derechos de voto de la persona jurídica o estructura sin personería jurídica, o*
- b. *Persona natural que, de forma individual o considerando su grupo familiar hasta un 4° grado de consanguinidad o afinidad, ejerce control directo y/o indirecto sobre la persona jurídica o estructura sin personería jurídica. El control se determinará, considerando los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, el artículo 260-1 del Estatuto Tributario y demás normas que los modifiquen o complementen, aplicando el siguiente procedimiento*

- i. Persona natural que tenga directa y/o indirectamente en última instancia el control material y/o interés o participación controlante sobre la propiedad,
- ii. En caso de que no se tenga certeza que la persona natural identificada en el paso (i) corresponda al beneficiario efectivo, final o real , se deberá identificar la persona natural que tenga control sobre la persona jurídica o estructura sin personería jurídica por cualquier otro medio,
- iii. En caso de que no se identifique la persona natural en los pasos (i) y (ii), se deberá identificar la persona natural que ostente el cargo de funcionario de más alta gerencia o dirección dentro la persona jurídica o estructura sin personería jurídica , o

c. Persona natural que se beneficie en 5% o más de los rendimientos , utilidades o activos de la persona jurídica o estructura sin personería jurídica.”

La solución adoptada por la legislación colombiana en cuanto al procedimiento para determinar quién es la persona natural que debe considerarse BE, utiliza la recomendación del GAFI según la cual en caso de no poder identificar el BE se deberá determinar la persona natural que tenga el cargo de directivo más alto y este será considerado como BE.

Como se expuso esta solución puede ser suficiente para evitar la comisión de delitos pero no es adecuada como noción propia del derecho tributario. Considerar a un funcionario directivo como BE de una estructura sería violar el principio de capacidad contributiva y el principio de equidad, puesto que a esta persona natural no pueden atribuírsele rentas sometidas a tributación.

Sin embargo, la ley de crecimiento incluyó un supuesto en el cual se señala que porá entenderse como beneficiario efectivo quien se beneficie en un 5% o más de los rendimientos, utilidades o activos de la persona jurídica o estructura sin personería jurídica.

En este sentido, queda definido de manera más práctica lo que se entiende como beneficiario de operaciones y actividades, para efectos de intercambio de información.

La ley de crecimiento económico también creó el Registro Único de Beneficiarios Efectivos (RUB), e indicó que su funcionamiento y administración estarán a cargo de la DIAN, quien deberá proferir una resolución que señale como será su operación, y su interacción con el RUT.

También señaló que el régimen sancionatorio que aplicará será el del artículo 651 E.T, cuando no se entregue la información de BE o cuando se entregue de manera errónea.

Por parte del registro, las sanciones aplicables al incumplimiento de la obligación de registrarse y actualizar el RUB, serán las señaladas en el artículo 658-3 del ET, sin embargo la norma no señala la obligación de los BE de registrarse en este, esta obligación deberá estar contenida en la resolución que profiera la DIAN regulando el RUB.

Reflexiones finales

La definición de BE propuesta por el GAFI, que ha sido adoptada por el Foro Global y por la legislación colombiana, es insuficiente. Esta definición está diseñada para la persecución de crímenes internacionales y no para la atribución de rentas en materia tributaria. De seguirse este criterio y no configurarse un concepto propio del derecho tributario, pueden violarse los principios constitucionales de equidad y de capacidad contributiva, al considerar como BE a cualquier persona, incluso con aquellas con funciones simplemente administrativas.

Adicionalmente, la noción de BE propuesta por el GAFI no resuelve los problemas que supone tener diferentes sujetos controlantes en entidades tales como *trusts* o fundaciones de interés privado, ni casos en los cuales una persona toma las decisiones sobre la disposición de los activos y otras obtienen las distribuciones de activos o de rendimientos.

Las normas colombianas incluyen una definición de BE para propósitos de intercambio de información centrada en el control que no es clara, y que requiere de interpretaciones sistemáticas con otros ordenamientos, como el comercial.

Por su parte, algunas normas colombianas de BE con funciones antiabuso presentan deficiencias, tales como la que le permite a la DIAN rechazar costos y gastos cuyo BE sea el mismo contribuyente, la cual no tiene una justificación razonable. En este mismo sentido, es desproporcionado el proyecto de resolución de la DIAN que considera como provecho tributario, para los efectos de la norma general antiabuso, no presentar la información del intercambio automático. Esta asimilación no está justificada y debe revisarse.

El esfuerzo por encontrar una definición propia de BE en el derecho tributario debe partir de preguntarse para qué se pretende obtener esta información del BE. Si la respuesta es para la atribución de rentas y evitar el abuso tributario, es necesario construir un concepto propio que considere quién debe ser

sujeto pasivo del impuesto de renta en razón de las rentas que percibe y no solo el control que pueda ejercer frente a una estructura. El control no es asimilable al principio de capacidad contributiva y por lo tanto, la noción de BE para efectos tributarios debe consultar los principios propios de nuestra disciplina y las reglas específicas de atribución de ingresos.

Debe partirse de una política fiscal que determine qué rentas deben gravarse y en cabeza de quién, para establecer una noción de BE específica, que sea útil para los propósitos fiscales y que permita atribuir las rentas. De lo contrario, la administración tributaria contará con un gran número de información irrelevante, cuya consecución es costosa, que no permitirá obtener los objetivos propuestos y que podría ser violatoria de los principios constitucionales de derecho tributario.

Bibliografía

- Bonnetcase, Julien. *Tratado elemental de derecho civil. Obra compilada y editada*. México, Episa, 1995.
- Diez Picazo, Luis. *Fundamentos del derecho civil patrimonial. Tomo III*. 5ª ed. Madrid, Thomson Civitas, 2008.
- FATF. Recommendations. Disponible en <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Exchange of Information on Request. Handbook for Peer Reviews 2016-2020*. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes e Inter-American Development Bank. *A Beneficial Ownership Implementation Toolkit*. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Peer Review on the Exchange of Information Request. Panama 2019. Second Round*.
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Peer Review Report Phase 2: Implementation of the Standard in Practice. Colombia 2015*. Disponible en <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/CO#latest>
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes*. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf>
- Hernández González, Pablo. El concepto de beneficiario efectivo en la reforma tributaria: intercambio de información y normas antiabuso. En: *El impacto de la ley 1819 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano*. Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2018.

- Knobel, Andrés. *Regulación sobre beneficiarios finales en América Latina y el Caribe*. Disponible en <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Regulaci%C3%B3n-sobre-beneficiarios-finales-en-Am%C3%A9rica-Latina-y-el-Caribe.pdf>
- Meindl-Ringler, Angelika. *Beneficial Ownership in International Tax Law*. Países Bajos, Wolters Kluwer, 2016.
- OCDE. *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, 2a ed. París, OCDE. Disponible en https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion_9789264268074-es#page4
- OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Comentarios de 2014*.
- Osborne Clarke. Las normas anti-abuso en el punto de mira del TJUE - Jurisprudencia de 2019 sobre beneficiario efectivo y elusión fiscal. Disponible en <https://www.osborne-clarke.com/es/insights/las-normas-anti-abuso-en-el-punto-de-mira-del-tjue-jurisprudencia-de-2019-sobre-beneficiario-efectivo-y-elusion-fiscal/>
- Rengifo Gardeazábal, Mauricio. *Teoría general de la propiedad*. Bogotá, Uniandes - Temis, 2011.
- Reyes Villamizar, Francisco. *Derecho societario*. Bogotá, Temis, 2002.
- Tribunal de Justicia (Gran Sala) de la Unión Europea. Sentencia de 26 de febrero de 2019.
- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries - Beneficial Ownership*. Nueva York, ONU, 2019.
- Valencia Zea, Arturo y Ortiz Monsalve, Álvaro. *Derecho civil. Derechos reales. Tomo II*. Bogotá, Temis, 2012.

El buen gobierno fiscal de la empresa: su origen, configuración y evolución en el contexto actual

Good tax governance of the company: Its origin, configuration and evolution in the current context

JOSÉ MARÍA VALLEJO CHAMORRO¹

Para citar este artículo / To reference this article

José María Vallejo Chamorro. El buen gobierno fiscal de la empresa: Su origen, configuración y evolución en el contexto actual. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 353

Resumen

El concepto y aplicación del buen gobierno fiscal de la empresa se ha ido estructurando a lo largo del tiempo de manera paralela al desarrollo del buen gobierno corporativo y la responsabilidad social corporativa. Aunado a ello se encuentran los desafíos de la tributación mundial frente la economía digital, la evasión y elusión fiscal, las planeaciones fiscales agresivas, que han llevado a los países y a las organizaciones internacionales como la Unión Europea y la OCDE a proyectar directrices para luchar contra la competencia fiscal perniciosa mediante acuerdos de intercambio de información y medidas unilaterales de algunos países como Estados Unidos de América, presionando la transparencia fiscal de las multinacionales como elemento determinante de su buena reputación mundial.

Palabras clave: Buen gobierno fiscal, transparencia, reputación, ayudas estatales, intercambio de información, competencia fiscal, evasión, economía digital.

1 Global Head of Tax del Departamento Fiscal del Grupo BBVA. KPMG Abogados, S.L. Socio responsable de Derecho Comunitario. Representación permanente en España ante la Unión Europea, en dependencia del Ministerio de Asuntos Exteriores. Ministerio de Economía y Hacienda. Subdirector general de Asuntos Fiscales Internacionales. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda. Jefe de la Unidad Adjunta de Inspección Tributaria. Jefe de Estudios de Ingresos Públicos. Vocal Asesor del director general del Instituto de Estudios Fiscales.

Abstract

The concept and implementation of the good tax governance of the company has been structured over time in parallel with the development of good corporate governance and corporate social responsibility. Overarching this is the challenge of global taxation vis-à-vis the digital economy, tax evasion and avoidance, and aggressive tax planning, that has led countries and international organizations such as the European Union and the OECD to project guidelines to combat harmful tax competition through information exchange agreements and unilateral measures by countries such as the United States, pressuring the fiscal transparency of multinationals as a key element of their good global reputation.

Keywords: Good tax governance, transparency, reputation, state aid, information exchange, tax competition, evasion, digital economy.

Sumario

1. Introducción. 2. Gobierno corporativo y gobierno fiscal. 2.1. Los conflictos de interés entre la propiedad y la dirección de la empresa: una primera aproximación al concepto de gobierno corporativo. 2.2. El gobierno corporativo en la actualidad: de los códigos de buen gobierno a un enfoque normativo. 2.2.1. *Los códigos de buen gobierno corporativo: una primera aproximación soft law.* 2.2.2. *El gobierno corporativo y su enfoque normativo.* 2.3. Conclusión: el buen gobierno fiscal como extensión del buen gobierno corporativo.; 3. Responsabilidad social corporativa y el buen gobierno fiscal de la empresa: la fiscalidad como elemento de sostenibilidad. 3.1. El impacto social de la gestión de la empresa: del medio ambiente a los derechos humanos. 3.2. Los grupos de interés y la responsabilidad social corporativa. 3.3. La crisis financiera como catalizador de la responsabilidad social corporativa. 3.4. La fiscalidad de la empresa y su relación con la RSC. 3.5. La influencia de la RSC en la configuración del buen gobierno fiscal.; 4. Contexto internacional y buen gobierno fiscal: el nuevo paradigma de la política fiscal y la administración tributaria. 4.1. Los trabajos en la ue: buena gobernanza en el ámbito fiscal sobre los principios de transparencia, intercambio de información y competencia leal. 4.1.1. *Antecedentes en la formulación de los principios de buena gobernanza.* 4.1.2. *Reforzando la buena gobernanza fiscal: desarrollo normativos en materia de transparencia e intercambio de información.* 4.1.2.1. *Directiva (ue) 2015/2376 del consejo, de 8 de diciembre de 2015: intercambio automático obligatorio de tax rulings y advanced price agreement (apa) transfronterizos.* 4.1.2.2. *Directiva (ue) 2016/881 del consejo, de 25 de mayo de 2016: información país por país, de acuerdo con la acción 13*

del plan beps. 4.1.2.3. Propuesta de directiva por la que se modifica la directiva 2013/34/UE: divulgación de información relativa al impuesto sobre sociedades por parte de determinadas empresas y filiales. 4.1.2.4. Directiva (UE) 2018/822 del consejo, de 25 de mayo de 2018: información sobre mecanismos de planificación fiscal transfronterizos sujetos a comunicación. 4.1.3. Medidas anti elusión como elemento de la buena gobernanza fiscal en la UE. 4.1.3.1. Directiva (UE) 2016/1164 del consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. 4.1.4. Una dimensión internacional de la buena gobernanza fiscal: la política internacional de la ue. 4.2. El contexto internacional del buen gobierno fiscal: los trabajos de la ocde. 4.2.1 Plan beps: la lucha contra la planificación fiscal agresiva. 4.2.2. Aumento del intercambio de información: el common reporting standard. 4.2.3. Un nuevo paradigma de la relación jurídico-tributaria: la relación cooperativa entre la administración y el contribuyente. 4.2.3.1. La gestión del riesgo de cumplimiento: gestionando y mejorando el cumplimiento fiscal. 4.2.3.2. La “declaración de seúl”. 4.2.3.3. La relación cooperativa empresa-administración tributaria. 4.2.3.4. De la “relación cooperativa” al “cumplimiento cooperativo”. 4.3. La influencia de la normativa americana en el contexto internacional. 4.3.1. La ley sarbanes-oxley (sox). 4.3.2. La norma fin 48. 4.3.3. Fatca: dinamizador del intercambio de información entre administraciones tributarias. 4.4. Contexto internacional y buen gobierno fiscal de las empresas.

1. Introducción

El buen gobierno fiscal, *Tax Governance* en su versión anglosajona, es uno de los conceptos que más atención recibe en los últimos tiempos al analizar la organización y los retos a los que se enfrentan las funciones fiscales de las empresas.

Una primera aproximación a la idea de gobierno fiscal en una empresa nos llevaría a identificarlo con el proceso de toma de decisiones fiscales en el seno de ésta, es decir, del conjunto de reglas y procedimientos que en una organización asignan responsabilidades y capacidad de decisión sobre las acciones de naturaleza fiscal. Este enfoque vendría a poner en relación este concepto con el de gobierno corporativo y lo configuraría como su versión en el ámbito de la toma de decisiones relativas al comportamiento como contribuyente de la empresa: en este sentido, se centraría en los elementos formales y materiales de la toma de decisiones, en la robustez del *Decision-Making Process* y la existencia de un conjunto de controles que garanticen y permitan verificar dicha robustez.

Pero el buen gobierno fiscal, en su acepción actual, es un concepto más amplio que el derivado de extender esos principios del gobierno corporativo al ámbito fiscal: no solo se refiere al procedimiento de toma de decisiones, asignación de responsabilidades o procesos de control y verificación. La idea de buen gobierno fiscal también incorpora elementos de transparencia, reputación, control y gestión de riesgos fiscales, implicación del máximo nivel decisorio de la compañía en las decisiones de naturaleza fiscal, preocupación por un nivel de tributación justa, la adopción de una serie de principios y estrategias que muestren un comportamiento ético como contribuyente o el mantenimiento de una relación cooperativa con los supervisores. Todos estos rasgos permiten caracterizar un concepto de buen gobierno fiscal que se está convirtiendo en la definición de unos nuevos y cada vez más elevados estándares de comportamiento como contribuyente de cualquier operador económico, y especialmente de la gran empresa.

El objetivo de este trabajo es identificar los elementos políticos, económicos y sociales que configuran y condicionan lo que entendemos por buen gobierno fiscal, cuyo espíritu trasciende de la gobernanza corporativa, de la que sin duda emana, para convertirse en un estándar aspiracional que integra tanto la mejores prácticas de la vida corporativa como otros requerimientos derivados de los nuevos paradigmas de la fiscalidad internacional, de exigencias procedentes de la sociedad civil y de nuevos marcos normativos y de *Soft Law* definidos por los reguladores y supervisores fiscales nacionales e internacionales.

Un análisis de las recomendaciones, requisitos y exigencias que cada uno de estos ámbitos de influencia establece sobre la organización y el comportamiento fiscal de las empresas permitirá identificar los rasgos que caracterizarán el buen gobierno fiscal.

2. Gobierno corporativo y gobierno fiscal

2.1. Los conflictos de interés entre la propiedad y la dirección de la empresa: una primera aproximación al concepto de gobierno corporativo

Las sociedades anónimas se caracterizan fundamentalmente por la responsabilidad limitada y la personalidad jurídica propia y distinta de los socios. Por ello, necesitan órganos para manifestar su voluntad. Por un lado, la *junta general de accionistas* que se erige como el órgano deliberante y soberano de gobierno de la sociedad y está formado por todos los socios que expresan su voluntad social a través de los acuerdos y las decisiones tomadas en su seno. Por otro, los administradores que conforman el órgano ejecutivo encargado de la gestión de la sociedad y de representarla en sus relaciones con terceros.

Esta separación entre la propiedad de los recursos y el control sobre los mismos, si bien proporciona importantes ganancias de eficiencia en la inversión de los recursos económicos en términos de especialización, pueden provocar discrepancias o conflictos de interés entre la propiedad y la dirección de la sociedad.

Los conflictos de interés entre administradores y accionistas pueden enmarcarse en distintos ámbitos, si bien los más habituales se refieren a la cuantía y plazo de las inversiones, al destino de los beneficios obtenidos, a las remuneraciones de las personas que ostentan el cargo de administradores, a la existencia de incentivos en estos para desviar recursos societarios a su favor o de terceros próximos a ellos, etc.²

La problemática anteriormente descrita tiene una solución sencilla en las sociedades anónimas cerradas, dado que los accionistas pueden instar a los administradores a actuar diligentemente y a gestionar los recursos en la forma por ellos preferida con la simple amenaza de su sustitución por otros especialistas.

Sin embargo, en las sociedades anónimas abiertas³ la solución anterior puede no estar al alcance de todos los accionistas, especialmente si ninguno de ellos tiene una participación significativa de acciones y, consecuentemente, tampoco influencia efectiva sobre los administradores.

Por todo ello, en las sociedades anónimas se articula el gobierno corporativo como instrumento minimizador de los denominados *costes de agencia*⁴, que pretende reducir los conflictos de interés a través de un proceso de

2 Véase Paz-Ares, C. y Alfaro Aguila-Real, J. (2014): Derecho de Sociedades, <https://www.docsiy.com/es/manual-de-derecho-de-sociedades/3404948/>

3 Se entiende por sociedad anónima abierta, de acuerdo con Paz-Ares, C. y Alfaro Aguila-Real, J. (2014): “Derecho de Sociedades”. Recuperado de: <https://www.docsiy.com/es/manual-de-derecho-de-sociedades/3404948/>, aquella entidad cuyas acciones son objeto de transacciones libres en un mercado de capitales. De forma más amplia, Vázquez Ruano, T. (2018): *Principios de Corporate Governance*. La personificación de la función supervisora de la administración societaria, Dykinson Madrid, considera sociedades abiertas las que facilitan que se incorporen nuevos socios, exista libre transmisión de acciones entre socios y terceros y se incremente consiguientemente la inversión, lo que acrecienta la diversidad de accionistas.

4 Según Jensen, M. C. y Meckling, W. H. (1976): “Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure”, *Journal of Financial Economics*, Volume 3, Issue 4, el objetivo de la teoría de la agencia es analizar las relaciones entre quien delega el trabajo (principal) y quien lo desempeña (agente). Cualquier conflicto de interés entre la propiedad (principal) y el órgano de control (agente) supone un coste de agencia. Para Paz-Ares, C. (1994): “La infracapitalización. Una aproximación contractual”, *Revista de Derecho de Sociedades*, número extraordinario, los costes de agencia pueden definirse como los costes derivados de la divergencia de intereses que existen entre los distintos sujetos que intervienen en la empresa. El caso paradigmático se produce en las relaciones entre administradores y socios, pero también existen costes de agencia en las relaciones entre la mayoría de control y las minorías de inversión y, muy especialmente, entre el conjunto de los miembros de la sociedad –administradores y socios– y los terceros acreedores que aportan recursos a título de crédito.

supervisión y control de la dirección de la empresa por instituciones o mecanismos internos y externos, cuya finalidad es alinear los intereses de los gestores con los de los accionistas⁵.

2.2. El gobierno corporativo en la actualidad: de los códigos de buen gobierno a un enfoque normativo

El gobierno corporativo es uno de los temas sobre el que mayor número de trabajos se han desarrollado en los últimos años. Ello ha generado la aparición, desde la década del 90, de un abundante número de definiciones⁶.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) (1999)⁷ consideró que el término gobierno corporativo *hace referencia al sistema a través del cual los negocios son dirigidos y controlados; especificando la distribución de derechos y responsabilidades entre los diferentes participantes en la corporación, tal como el consejo, dirección, accionistas y otros grupos de poder; definiendo las reglas y procedimientos para la toma de decisiones en los temas corporativos; y proporcionando la estructura a través de la cual los objetivos de la compañía son fijados, así como los medios para lograr esos objetivos y controlar la rentabilidad*⁸.

Como se señaló, el gobierno corporativo se concibe como un instrumento que reduce los costes de agencia, si bien no es el único. Existen otros mecanismos jurídicos como la obligación de auditoría de las cuentas y obligaciones contables en general, las obligaciones de información al público sobre las circunstancias que afecten al valor de las acciones, la prohibición de uso de información privilegiada, el control ejercido por la opinión pública a través de la prensa y los medios de comunicación y el control a través del ordenamiento penal.

El gobierno corporativo no se limita a tratar de minimizar y resolver los costes de agencia, sino que persigue evitarlos introduciendo una metodología

5 Eguidazu Mayor, S. (1999): *Creación de valor y gobierno de la empresa*, AB Asesores, Madrid.

6 En García Soto, M. G. (2003): “El gobierno corporativo y las decisiones de crecimiento empresarial: evidencia de las cajas de ahorro españolas”, Tesis doctoral, www.eumed.net, se recogen muchas de ellas a partir de Santana Martín, D. J. (2002): “Disposiciones estatutarias de gobierno, identidad del propietario y comportamiento corporativo. Evidencia para la empresa española”. Tesis Doctoral, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

7 El informe de 1999, OCDE (1999): *Principios de la OCDE para el gobierno de las sociedades*, OCDE, París. Recuperado de: http://www.ecgi.org/codes/documents/principles_sp.pdf, responde a la preocupación creciente de la importancia de un buen gobierno corporativo. Por ello, los países miembros de esta organización solicitan una serie de normativas y directrices que fueron presentadas en mayo de 1999. Estos principios representan la primera iniciativa para desarrollar elementos de base de un régimen de buen gobierno corporativo.

8 Véase García Soto, M. G. (2003): “El gobierno corporativo y las decisiones de crecimiento empresarial: evidencia de las cajas de ahorro españolas”, Tesis doctoral. Recuperado de: www.eumed.net,

de control que obliga a los administradores a un estricto deber de lealtad y diligencia para prevenir los conflictos de interés, es decir, incorpora tanto medidas preventivas como reactivas.

2.2.1. Los códigos de buen gobierno corporativo: una primera aproximación *soft law*

En el Informe de la OCDE (1999) se señala:

La finalidad de estos principios consiste en asistir a gobiernos de países miembros y no miembros en sus esfuerzos por evaluar y mejorar los marcos legal, institucional y normativo sobre el gobierno corporativo en sus países, así como proporcionar directivas y sugerencias para las bolsas de valores, los inversionistas, las sociedades y otras partes implicadas en el proceso de desarrollo de unas ‘buenas prácticas’ de gobierno corporativo. Los principios representan una base común que los países miembros de la OCDE consideran esencial para el desarrollo de una política de gobierno corporativo acertada. Dichos principios deberían ser concisos, comprensibles y accesibles para la comunidad internacional. Su finalidad no consiste en suplantar las iniciativas del sector privado para desarrollar mejores prácticas y más detalladas de gobierno.

En un primer momento, la OCDE (1999) solo realiza recomendaciones que constituyen *Soft Law*. Así, los mencionados “Principios no son vinculantes y no pretenden plantear fórmulas detalladas a las legislaciones nacionales. Su finalidad no es otra sino actuar como punto de referencia. Pueden ser empleados por los individuos encargados de planificar las políticas a medida que estudian y desarrollan los marcos legales y normativos del gobierno corporativo, reflejando así la propia coyuntura económica, social, legal y cultural, y de los participantes del mercado en el desarrollo de sus propias prácticas”.

No obstante, aunque recomendaciones, su impacto e influencia ha sido imparable en el desarrollo de la teoría del buen gobierno corporativo a través de informes o códigos de conducta.

A modo de ejemplo, en España, desde finales de los 90, los Gobiernos han impulsado medidas tendentes a que las sociedades cotizadas y las entidades financieras, dado su papel fundamental en la economía, cuenten con un buen gobierno corporativo. En concreto, podemos citar las siguientes iniciativas:

- La creación, desde 1997, de comisiones de expertos de las que resultaban un nuevo informe o código o una actualización del código anterior. De todos estos, destacamos el *Informe Olivencia*, cuyo objetivo fundamental era fomentar la transparencia de las empresas españolas y, sin duda,

constituye uno de los primeros pasos para la elaboración de un código de buen gobierno.

- La presentación por la comisión especial para el fomento de la transparencia y la seguridad de los mercados financieros y las sociedades cotizadas en el 2003 del *Informe Aldama* que recogía pautas de buen gobierno de las empresas españolas y, especialmente, de las empresas cotizadas en el mercado financiero.
- La publicación en el 2006 del *Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas*, también denominado *Código Conthe*, cuyo objetivo era actualizar el código de buen gobierno vigente hasta la fecha con las nuevas tendencias europeas en gobierno corporativo.
- La aprobación en el 2015 del *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*, que incluyó los últimos avances en buen gobierno corporativo en España.
- El desarrollo de actuaciones de carácter no vinculante como la *Guía técnica de buenas prácticas para la aplicación del principio cumplir o explicar* de la CNMV, del 15 de julio del 2016, que propuso una serie de criterios dirigidos a facilitar a las sociedades cotizadas el cumplimiento de la normativa sobre gobierno corporativo.

2.2.2. El gobierno corporativo y su enfoque normativo

El creciente interés actual por el buen gobierno corporativo se sostiene en dos pilares fundamentales:

- El convencimiento generalizado de la utilidad de este tipo de prácticas empresariales reconocido por los agentes económicos y sociales, al poner en valor la gestión adecuada y transparente de las sociedades, especialmente de las cotizadas.
- El papel de las estructuras de gobierno corporativo de las empresas en el desencadenamiento de la crisis financiera reciente. Los líderes de la Unión Europea (en adelante, UE) y del G-20 coinciden en señalar que la complejidad de la estructura de gobierno corporativo de determinadas entidades, así como su falta de transparencia e incapacidad para determinar la cadena de responsabilidad dentro de las organizaciones, influyó indirectamente en el origen de la crisis económica financiera de los últimos años.

El gobierno corporativo desde 1999 ha continuado su avance convirtiéndose en un “referente internacional para legisladores, inversores y otros actores interesados en todo el mundo”⁹.

Consecuentemente, la doctrina de la OCDE se transforma de meras recomendaciones a –en coherencia con el Estado de derecho– normas jurídicas en búsqueda de una supervisión y ejecución eficaces. Así, el informe de la OCDE (2016) declara:

Un gobierno corporativo eficaz requiere un marco legislativo, reglamentario e institucional sólido en el que los agentes del mercado puedan confiar cuando entablan relaciones contractuales privadas. Este marco de gobierno corporativo suele basarse en leyes, reglamentos, sistemas de autorregulación, compromisos voluntarios y prácticas empresariales que son consecuencia de las circunstancias, la historia y la tradición específicas de los países¹⁰.

En el caso de España, el salto cualitativo en gobierno corporativo se produjo con la aprobación de la Ley 31/2014, del 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC) para la mejora del gobierno corporativo, que supera las recomendaciones de los informes y códigos de conducta anteriores e introduce una serie de normas que afectan a la responsabilidad de administradores y consejeros en términos generales, con una clara incidencia en el ámbito fiscal.

El núcleo de la reforma fue la ampliación y desarrollo del catálogo de competencias indelegables de los Consejos de administración, partiendo de su configuración como órgano centrado esencialmente en la supervisión y control, tanto preventivo como *a posteriori*, de la dirección de ésta, a partir de la determinación de las políticas y estrategias generales de la sociedad. Todo ello dio contenido al nuevo espectro de funciones del Consejo, presupuesto a su vez de un nuevo ámbito de responsabilidad sobre materias fiscales nunca previsto en el ordenamiento jurídico español.

Asimismo, la citada reforma de la Ley de Sociedades de Capital estableció también la obligación de incluir en el informe anual de gobierno corporativo una mención a los sistemas de control de riesgos fiscales de las sociedades.

Como puede observarse, desde la entrada en vigor de la reforma de la Ley de Sociedades de Capital se centraliza en el Consejo la toma de decisiones con

9 Véase OCDE (2016). *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*, Ediciones OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>.

10 Véase OCDE (2016). *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*, Ediciones OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>.

especial trascendencia tributaria, que tradicionalmente han sido gestionadas principalmente en otros ámbitos, como las direcciones financieras o fiscales. Esta modificación dio lugar a una nueva dinámica en la toma de decisiones tributarias, que elevó el grado de implicación de los órganos de administración en esta materia.

Cabe asimismo mencionar que dichos patrones de gobierno corporativo en materia tributaria desarrollados por las sociedades cotizadas en aplicación de dichas normas han acabado extendiéndose fuera del ámbito de dichas sociedades, actuando como precursores de una cultura de control, supervisión, definición y gestión de los riesgos tributarios mucho más generalizada hoy en día.

2.3. Conclusión: el buen gobierno fiscal como extensión del buen gobierno corporativo

Los principios del buen gobierno formulados por organismos internacionales tienen la finalidad de asistir a los gobiernos de países miembros y no miembros en sus esfuerzos por evaluar y mejorar los marcos legal, institucional y normativo sobre el gobierno corporativo en sus países, así como proporcionar directivas y sugerencias para las bolsas de valores, los inversionistas, las sociedades y otras partes implicadas en el proceso de desarrollo de unas ‘buenas prácticas’ de gobierno corporativo.

El proceso, que comenzó con la elaboración de recomendaciones sin efecto vinculante, evolucionó y se transformó en un marco legislativo, reglamentario e institucional sólido. En este marco normativo a partir de un cierto momento se incorporan de forma explícita obligaciones relativas a la materia fiscal

Este proceso ha ido acompañado de una cada vez mayor implicación de los órganos de gobierno en la toma de decisiones estratégicas y relevantes, que también alcanza al ámbito fiscal, concretándose el alcance de estas obligaciones en la aprobación de la estrategia fiscal de la compañía o al menos de sus principales políticas fiscales.

Como último rasgo para destacar de este proceso, el refuerzo del gobierno corporativo se ha visto acompañado por la importancia creciente de los mecanismos de control internos y por la elaboración de normas de *Compliance* por organismos externos (ISO o UNE) que tienen carácter preventivo. Ambas prácticas han encontrado reflejo en la parte fiscal, mediante la implicación de los órganos de gobierno en la supervisión de los procedimientos de gestión y control de riesgos fiscales y en la aparición de normas de *Compliance* específicamente de carácter fiscal.

3. Responsabilidad social corporativa y el buen gobierno fiscal de la empresa: la fiscalidad como elemento de sostenibilidad

3.1. El impacto social de la gestión de la empresa: del medioambiente a los derechos humanos

En la empresa no solo concurren relaciones entre socios y administradores. El ámbito relacional de la empresa es muy superior y su objetivo incide en cierto modo en terceros, más allá de sus propietarios o accionistas.

Ese amplio ámbito relacional conlleva la necesidad de analizar las consecuencias del comportamiento y de la actividad de una empresa entre sus grupos de interés de orden externo.

Es esto lo que constituye el ámbito de desarrollo de la responsabilidad social corporativa (en adelante RSE o RSC)¹¹, cuyo concepto parte de “un claro componente ético que permite evolucionar del concepto clásico de empresa como entidad generadora de beneficios económicos hacia una estructura mucho más compleja que busca la creación de valor para todos los grupos afectados por la actividad desarrollada por la institución”¹².

En definitiva, la empresa como organización desempeña un papel clave en la sociedad no solo como creadora de riqueza y empleo. El viejo modelo de gestión basado en la maximización del beneficio a corto plazo se ha visto superado por una concepción que requiere que la empresa también atienda y minimice las externalidades negativas que afectan su actividad¹³.

Esa nueva concepción de la empresa, que se vio claramente influenciada por la aparición de conductas incompatibles con la ética empresarial y que desembocaron en la crisis económica y financiera, sirvió como justificación para aceptar que la tutela de intereses derivados de la actividad empresarial va más allá de la estricta creación de valor para el socio, entrando en juego una serie de principios complementarios a dicho objetivo que terminan como condicionantes del resultado empresarial¹⁴.

11 Utilizaremos indistintamente ambas expresiones.

12 Véase Millán Dueñas, L. (2015): “Origen y evolución del concepto de RSC en el entorno empresarial europeo y español”, repositorio comillas.edu. Recuperado de: <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/4516/TFG001306.pdf?sequence=1>.

13 Véase Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).

14 Véase Aparicio González, M: L: (2009): “El gobierno corporativo ante la crisis económico-financiera”, *RJUAM*, nº 19.

Por tanto, se puede afirmar que el buen gobierno corporativo encuentra frecuentemente puntos de conexión con la denominada responsabilidad social empresarial o corporativa.

Y ello es así, en la medida en que un buen gobierno corporativo, a pesar de no limitarse a la valoración de los impactos sociales de la actividad empresarial, sí debe tenerlos en cuenta en el contexto actual si desea generar y mantener valor a largo plazo.

La Comisión Europea definió en el 2001¹⁵ la RSE como *la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores.*

La RSE se considera como un camino estratégico que busca valorizar las empresas, generando relaciones beneficiosas en el largo plazo, en esta visión “no solo importa cuánto gano, sino también cómo lo gano, lo que implica un cambio radical con respecto a la óptica empresarial tradicional de simple maximización de beneficios. De esta forma, la RSE es una nueva manera de hacer negocios mediante el compromiso empresarial de contribuir al desarrollo sostenible que engloba una dimensión de responsabilidad total para con todas las ‘partes interesadas’ (Stakeholders) de la empresa [...] siempre desde una perspectiva ligada con la ética empresarial y la transparencia en los negocios”¹⁶.

La Comisión Europea presentó en el 2011¹⁷ una nueva definición más ambiciosa y amplia de la RSE, la cual señalaba:

Para asumir plenamente su responsabilidad social, las empresas deben aplicar, en estrecha colaboración con las partes interesadas, un proceso destinado a integrar las preocupaciones sociales, medioambientales y éticas, el respeto de los derechos humanos y las preocupaciones de los consumidores en sus operaciones empresariales y su estrategia básica, a fin de:

- *Maximizar la creación de valor compartido para sus propietarios/accionistas y para las demás partes interesadas y la sociedad en sentido amplio.*
- *Identificar, prevenir y atenuar sus posibles consecuencias adversas.*

15 Véase Documento COM (2001) 366 final de 18 de julio de 2001: “Libro Verde: fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas”.

16 Véase Vives, A.; Corral, A. e Isusi, I. (2005): “Responsabilidad social de la empresa en las pymes de Latinoamérica”, Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/33554003_Responsabilidad_Social_de_la_Empresa_en_las_PyMEs_de_Latinoamérica.

17 Véase Documento COM (2011) 681 final de 25 de octubre de 2011: “Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas”.

Como podemos observar, de una definición basada en el principio de la sostenibilidad medioambiental, tal vez influida por el Protocolo de Kioto de 1997, se pasó a un enfoque más amplio, tras la crisis financiera de 2007, que incorporó un elemento ético.

Cabe destacar que la ética no solo se exige a los individuos que forman parte de las empresas, sino que también se exige a éstas como agentes económicos, y que la existencia de planteamientos y códigos éticos adecuados permite compatibilizar los objetivos empresariales con el interés de los trabajadores, clientes, proveedores o del conjunto de la sociedad¹⁸.

Esta compatibilidad de intereses pretende maximizar la creación de valor compartido e incitar a las empresas a adoptar un planteamiento estratégico a largo plazo que persiga estudiar las oportunidades de desarrollar productos, servicios y modelos empresariales innovadores, que contribuyan al bienestar social y a la creación de empleos de mayor calidad y más productivos.

Asimismo, pretende animar a las empresas a desarrollar los mecanismos precisos para prevenir y mitigar los riesgos de los efectos adversos o externalidades negativas que su actividad puede producir a la sociedad, teniendo en cuenta que estos impactos negativos son pluridimensionales, en la medida en que afectan los derechos de las personas a través de aspectos económicos, sociales y ambientales¹⁹.

A modo de conclusión, cabe remarcar la importancia de la RSE como elemento beneficioso para la sociedad en su conjunto y para las empresas en cuanto a imagen de marca y reputación, que permite alcanzar un mayor valor económico de la empresa y un elemento diferenciador en su estrategia de negocio.

3.2. Los grupos de interés y la responsabilidad social corporativa

La RSE es el compromiso voluntario de las empresas con el desarrollo de la sociedad y la preservación del medioambiente, desde su composición social, y un comportamiento responsable con las personas y grupos sociales con los cuales interactúa.

18 Véase Guzmán Cuevas, J. (2005): “El rol de la ética en la ciencia económica”, *Información Comercial Española*, nº 823.

19 Véase Observatorio De Responsabilidad Social Corporativa (2014). “Obligaciones fiscales de las empresas y responsabilidad social corporativa”. Recuperado de: <http://observatoriorsc.org/obligaciones-fiscales-de-las-empresas-y-rsc/>. Para la Comisión Europea, la RSE tiene una naturaleza pluridimensional que abarca, como mínimo, los derechos humanos, las prácticas de trabajo y de empleo (como la formación, la diversidad, la igualdad de género y la salud y el bienestar de los trabajadores), las cuestiones medioambientales (como la biodiversidad, el cambio climático, el uso eficiente de los recursos, la evaluación del ciclo de vida y la prevención de la contaminación) y la lucha contra el fraude y la corrupción.

La responsabilidad social corporativa centra su atención en la satisfacción de las necesidades de los grupos de interés a través de determinadas estrategias, cuyos resultados han de ser medidos, verificados y comunicados adecuadamente.

Ante el creciente protagonismo del sector privado, la presión de organizaciones de la sociedad civil sobre el comportamiento de los gobiernos y las compañías es creciente, especialmente ante la vinculación de algunas corporaciones con escándalos sociales y ambientales. La respuesta de la sociedad y la cobertura de los medios de comunicación social también aumenta.

En esta línea, la reputación de las empresas se configura como un valioso intangible, incluyendo –al menos en algunos *Rankings*– parámetros vinculados a su comportamiento social y medioambiental, que acaban convirtiéndose en elementos de creación de valor para los propietarios. Por ello, existe cada vez un mayor interés por identificar el conjunto de grupos de interés relevantes para cada compañía o sector.

Una primera conceptualización de esta categoría la realiza Freeman (1984)²⁰, quien considera que “un *Stakeholder* en una organización es (por definición) cualquier grupo o individuo que pueda afectar o que es afectado por el logro de los objetivos de la organización”. Este enfoque, como una herramienta de la gerencia estratégica, debería conducir al diseño e implementación de procesos satisfactorios para los *Shareholders* y los *Stakeholders*.

Este planteamiento pone de manifiesto que se deben perseguir objetivos en función de las necesidades de los grupos interesados, una función basada en el bienestar común y conducente a la creación de riqueza para todos.²¹

Otro enfoque más moderno es el de AECA (2004)²², para el que los grupos de interés, partes interesadas o *Stakeholders* son aquellos grupos sociales e individuos afectados de una u otra forma por la existencia y acción de la empresa, con un interés legítimo, directo o indirecto, por la marcha de esta, que influyen a su vez en la consecución de los objetivos marcados y su supervivencia. Pueden también identificarse como grupo de interés las generaciones venideras. Tras su identificación y definición se podrán determinar sus necesidades. Pueden

20 Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder approach*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

21 Véase Uribe Arévalo, A. y Requena, R. (2013): “Consideraciones del enfoque Stakeholder” *Punto de Vista*, vol. IV, número 7.

22 Asociación Española de Contabilidad y Administración De Empresas (AECA) (2004): “Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa”, *Documentos AECA, Serie responsabilidad social corporativa*, nº1.

diferenciarse conforme a la siguiente tipología: (i) grupos de interés interno: los empleados y los accionistas/propietarios y (ii) grupos de interés externos: los clientes, los proveedores, los competidores, los agentes sociales (como sindicatos de trabajadores, asociaciones de consumidores, cámaras de comercio, organismos normalizadores, medios de comunicación, analistas, *Lobbies* y organizaciones no gubernamentales, entre otros), las Administraciones públicas, la comunidad local, la sociedad y el público en general, así como el medioambiente y las generaciones futuras.

Siguiendo el desarrollo de este concepto, que con el tiempo se va ampliando y profundizando, conviene referirnos aquí al último hito relevante en este proceso: se trata en concreto de la declaración realizada en agosto de 2019, por la Business Roundtable y firmada por 181 *CEO* que se comprometen a liderar sus empresas en beneficio de todos los interesados: clientes, empleados, proveedores, comunidades y accionistas²³.

De las referencias al concepto de *Stakeholder* y de su evolución en el tiempo, vale la pena destacar dos cuestiones:

- De un lado, a medida que se amplía el ámbito de los *Stakeholders*, la Administración aparece en un lugar destacado. Ello está plenamente justificado

23 En la mencionada declaración se comprometen a: *Las empresas desempeñan un papel vital en la economía al crear empleos, fomentar la innovación y proporcionar bienes y servicios esenciales. Las empresas fabrican y venden productos de consumo; fabricar equipos y vehículos; apoyar la defensa nacional; cultivar y producir alimentos; brindar atención médica; generar y entregar energía; y ofrecen servicios financieros, de comunicaciones y otros servicios que apuntalan el crecimiento económico.*

Si bien cada una de nuestras empresas individuales cumple su propio propósito corporativo, compartimos un compromiso fundamental con todos nuestros grupos de interés. Nos comprometemos a:

- *Entregando valor a nuestros clientes. Promoveremos la tradición de las empresas estadounidenses que lideran el camino para cumplir o superar las expectativas de los clientes.*
- *Invertir en nuestros empleados. Esto comienza con compensarlos de manera justa y proporcionar beneficios importantes. También incluye apoyarlos a través de capacitación y educación que ayudan a desarrollar nuevas habilidades para un mundo que cambia rápidamente. Fomentamos la diversidad y la inclusión, la dignidad y el respeto.*
- *Tratar de manera justa y ética con nuestros proveedores. Estamos dedicados a servir como buenos socios para las otras compañías, grandes y pequeñas, que nos ayudan a cumplir nuestras misiones.*
- *Apoyando a las comunidades en las que trabajamos. Respetamos a las personas en nuestras comunidades y protegemos el medioambiente adoptando prácticas sostenibles en todos nuestros negocios.*
- *Generando valor a largo plazo para los accionistas, que proporcionan el capital que permite a las empresas invertir, crecer e innovar. Estamos comprometidos con la transparencia y el compromiso efectivo con los accionistas.*

Cada uno de nuestros grupos de interés es esencial. Nos comprometemos a entregar valor a todos ellos, para el éxito futuro de nuestras empresas, nuestras comunidades y nuestro país.

si consideramos que los *Stakeholders* representan el interés público, ya sea formulado de forma genérica o en alguna acepción concreta, y es evidente a estas alturas la reflexión de la RSC de que la actividad económica de la empresa tiene un impacto económico y social en su entorno. Por ello, parece justificado que la administración pública gane cada vez mayor peso como *Stakeholder* del sector empresarial.

- De otro lado, este enfoque de compromiso por generar valor de forma activa para todos los *Stakeholders* como medio de garantizar un “futuro mejor para las empresas, las comunidades y el país”, nos recuerda la teoría de los fallos del mercado y a la posible aparición de externalidades negativas para algún *Stakeholder*. De alguna forma, se estaría reconociendo que ante la posible existencia de “fallos en la asignación justa” del valor generado por la empresa, es preciso adoptar instrumentos correctores y es la empresa la que decide unilateral y preventivamente implementarlos.

3.3. La crisis financiera como catalizador de la responsabilidad social corporativa

La fuerte crisis económica sufrida en los últimos años, fundamentalmente a partir del 2008, ha ido acompañada de una importante “crisis fiscal”²⁴. Así, las necesidades de consolidación fiscal han dado lugar a significativos recortes en el gasto público y al mismo tiempo a la necesidad de reformas fiscales encaminadas a alcanzar un incremento de la recaudación. La falta de actividad económica y las elevadas tasas de desempleo han impactado negativamente en la recaudación de impuestos y en particular en la de impuestos sobre la renta. En este contexto, el fraude fiscal, la evasión y elusión tributarias se han convertido en fenómenos más inaceptables que nunca.

De este modo, podemos afirmar que la suficiencia financiera, entendida como capacidad del sistema fiscal de proveer los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos y políticas públicas, pasa en este contexto de crisis fiscal a convertirse en un principio de especial relevancia y acreedor de una “especial protección”. Y en la medida que la empresa es uno de los contribuyentes más relevantes del sistema, parece lógico suponer que en el ejercicio de esa responsabilidad social que en este apartado estamos analizando, su rol como contribuyente gana en relevancia desde el punto de vista de la RSC, al tiempo que la administración tributaria pasa a consolidarse como un *Stakeholder* de especial sensibilidad en este contexto.

24 Véase García-Herrera Blanco, C. (2017): “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”, Quincena fiscal, nº 1-2.

Esta circunstancia también ha puesto de manifiesto cómo, en un contexto de la vida corporativa cada vez más abierto, existe mayor exposición a la valoración por parte de terceros de esta realidad, que abre un frente delicado en el ámbito del riesgo reputacional. En ese sentido, en los últimos tiempos se observa cómo los medios de comunicación dedican numerosas noticias tanto al riesgo de la suficiencia financiera como al montante de impuestos pagados por las empresas, con especial atención a las multinacionales, lo que produce un proceso de “demonización” sobre todo a las grandes empresas, a las cuales se ha culpado –sin razón en muchos casos– de ser las causantes de la caída de la recaudación y la crisis fiscal. Esta circunstancia también provocó que muchas ONG optaran por incluir en sus informes de RSE la información fiscal de las grandes empresas, a veces, con un análisis simplista que “criminalizaba” a las empresas multinacionales como responsables de esta situación.

Al margen de la falta de justificación de este proceso, lo relevante aquí ha sido como la crisis fiscal ha puesto el foco en la relevancia social de la contribución fiscal de las empresas y en identificar a la administración tributaria como un *Stakeholder* de primer orden en el entorno de la RSC de la empresa.

3.4. La fiscalidad de la empresa y su relación con la RSC

A partir de la identificación de las administraciones tributarias como *Stakeholders* de las empresas y de la importancia de su contribución fiscal, merece la pena prestar atención a cuál debe ser el nivel de esa aportación en un contexto como el actual, caracterizado por escasez de recursos públicos y por una creciente presión social que presenta claramente un sesgo negativo al respecto.

De acuerdo con la OCDE (2011)²⁵, es importante que las empresas contribuyan a las finanzas públicas de los países anfitriones y cumplan puntualmente con sus obligaciones tributarias. Concretamente, las empresas deberán cumplir con la letra y con el espíritu de las leyes y regulaciones tributarias de los países donde operan. Cumplir con el espíritu de la ley significa entender y respetar la intención del legislador. Esta interpretación no significa que una empresa deba pagar un impuesto superior al importe previsto por la ley. La disciplina tributaria implica, específicamente, la comunicación puntual a las autoridades competentes de la información pertinente o necesaria para el cálculo correcto de los impuestos que deban pagar por sus actividades y la adaptación de sus prácticas en precios de transferencia conforme al principio de plena competencia.

25 Véase OCDE (2011): Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales OCDE, París <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202436-es>.

En la actualidad, los tipos nominales del impuesto sobre sociedades en la mayoría de los países desarrollados y emergentes están en el entorno del 20-30 %, y el análisis de la información financiera pública de muchas de estas compañías indica que los tipos efectivos están en ese entorno²⁶. Por tanto, la fiscalidad de las empresas compatible con la RSE no implica necesariamente una opción por la mayor tributación. Así, en un entorno económico global donde el beneficio se genera en distintas jurisdicciones fiscales, si se tributa en un Estado se dejaría de tributar en otro, lo que sería una acción responsable socialmente respecto del primero, pero no del segundo. Tal vez pudiera entenderse que, desde la perspectiva ética, es exigible una mayor tributación que la legal. Pero tal exigencia podría conducir a un sistema fiscal incierto y arbitrario.

Así las cosas, lo que parece cada vez más claro es la necesidad de una correcta política de comunicación, basada en la transparencia, que traslade a la sociedad una correcta visión del esfuerzo y contribución fiscal que las empresas realizan como contribuyentes.

3.5. La influencia de la RSC en la configuración del buen gobierno fiscal

Como hemos tenido ocasión de analizar, la RSE tiene por objetivo que las empresas integren las preocupaciones sociales, medioambientales y éticas, el respeto de los derechos humanos y las preocupaciones de los consumidores en sus operaciones empresariales y su estrategia básica, a fin de maximizar la creación de valor compartido para sus propietarios/accionistas y para las demás partes interesadas y la sociedad en sentido amplio, y de identificar, prevenir y atenuar sus posibles consecuencias adversas.

Este planteamiento pone de manifiesto que se deben perseguir objetivos en función de las necesidades de los grupos interesados (*Stakeholders*), una función basada en el bienestar común, conducente a la creación de riqueza para todos.

Entre todos los efectos que genera la actividad de la empresa, en este enfoque hemos tenido oportunidad de comprobar el derivado de su aportación a las arcas públicas como uno de los más relevantes cuantitativamente, de acuerdo con la propia información financiera de las compañías. Ello nos lleva a afirmar que el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales se ha convertido en uno de los elementos críticos de la responsabilidad social de las empresas

26 Véase el Informe presentado el 5-12-19 por el European Business Tax Forum sobre la Total Tax Contribution de las principales empresas europeas.

A esta importancia cuantitativa se une la relevancia cualitativa que para las haciendas públicas de los países en que las empresas actúan tiene que contar con contribuyentes que garanticen la suficiencia financiera de forma sostenida y robusta. En otras palabras, podemos decir que la hacienda pública se consolida como *Stakeholder* de primer orden para la empresa.

Y también existe una dimensión cualitativa para la empresa en esta cuestión: la presión reputacional. La sociedad, como beneficiario último de las políticas públicas, pone atención, de forma cada vez más acusada, al grado de cumplimiento fiscal de todos los operadores económicos, y se ha generado una línea de acción concreta en muchas ONG dedicadas a este seguimiento y vigilancia.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que el establecimiento de reglas de buen gobierno fiscal dentro de las compañías está cada vez más alineado con los objetivos de responsabilidad social. Y ello es así por varias razones:

- Un buen gobierno fiscal permite incluir de forma expresa en sus principios y estrategias el interés público en la gestión fiscal de la compañía.
- Con el mismo se puede reforzar el elemento aspiracional de un comportamiento ejemplar y ejemplarizante de la empresa como contribuyente.
- Este enfoque permite incluir entre las pautas de conducta de la empresa la transparencia y la gestión de la reputación como contribuyente.

4. Contexto internacional y buen gobierno fiscal: el nuevo paradigma de la política fiscal y la Administración tributaria

Con el paso del tiempo, los gobiernos se han rendido a la evidencia de que la globalización y la digitalización de la economía generan retos y desafíos que el paradigma fiscal tradicional resuelve con dificultad.

Ello ha llevado a que los diferentes *Policy Makers* con capacidad de influencia y de decisión en el entorno global (básicamente la OCDE, la UE y EE. UU.) estén revisando sus modelos de política fiscal y de organización del funcionamiento de las Administraciones tributarias, dando lugar a lo que se está denominando una nueva gobernanza fiscal global.

Esto no solo se traduce en un cambio, o al menos una profunda revisión, de los paradigmas hasta ahora vigentes: también afecta el modo de relación de las Administraciones tributarias con los contribuyentes y en una extensión a los contribuyentes, especialmente grandes empresas, de las exigencias de los estándares que esa nueva gobernanza fiscal genera para la autoridades.

A continuación, se analizará el estado de las discusiones y avances en los trabajos de estas instituciones y gobiernos, para reflexionar sobre los efectos y exigencias que se derivan de los estándares de buen gobierno fiscal de las empresas.

4.1. Los trabajos en la UE: buena gobernanza en el ámbito fiscal sobre los principios de transparencia, intercambio de información y competencia leal

4.1.1 Antecedentes en la formulación de los principios de buena gobernanza

Los trabajos de la UE en gobernanza fiscal adquirieron relevancia con el avance de la crisis económica y sus efectos en el funcionamiento de los sistemas fiscales. Ese punto de inflexión llevó a la percepción de que el desarrollo de sistemas tributarios justos y eficaces requerían buena gobernanza en el ámbito fiscal. Conscientes de ello, los ministros de Finanzas de la UE, con ocasión del Consejo (COFIN) del 14 de mayo del 2008, definieron la buena gobernanza en el ámbito fiscal como la plasmación de los principios de transparencia, de intercambio de información y de competencia leal en materia tributaria.

El *Documento COM* (2009) 201 final, resultado de dicha reunión, señaló que la creciente integración de las economías en el mercado interior planteaba nuevos desafíos: la apertura de las fronteras puede ejercer presión sobre los sistemas fiscales y dificultar la percepción de un nivel de ingresos suficiente para financiar el gasto público.

Como indicaba el *Documento COM* (2009) 201 final, la globalización, es decir, la creciente integración económica de los mercados impulsada por los rápidos cambios tecnológicos y la liberalización de las políticas, brindaba grandes oportunidades mundiales. Son muchos los países que obtienen enormes dividendos como consecuencia de este fenómeno. Por lo que respecta a la UE, estos se estiman, como mínimo, en un quinto del incremento de la renta desde la Segunda Guerra Mundial. Pero la mundialización lleva aparejados asimismo efectos negativos desde lo económico y social. Por ejemplo, tal como está quedando demostrado, los países pueden ser más vulnerables a las turbulencias económicas y a la evasión y el fraude fiscal. En un mundo caracterizado por la libre circulación de capitales, los “paraísos fiscales” y los centros financieros internacionales sujetos a una regulación insuficiente y que se niegan a respetar los principios de transparencia y de intercambio de información pueden facilitar e, incluso, fomentar el fraude y la evasión fiscal, minando la soberanía tributaria de otros países y reduciendo sus ingresos.

Dado que rechazar la mundialización y cerrar los mercados amparándose en estos efectos negativos sería contraproducente, una solución viable, desde una perspectiva europea y como paliativo, podría consistir en celebrar con terceros países acuerdos dotados de una base geográfica lo más amplia posible que establecieran normas comunes e hicieran posible la cooperación, en el ámbito fiscal inclusive. Ello requiere la buena gobernanza en el ámbito fiscal, que no solo constituye un instrumento fundamental para combatir el fraude y la evasión fiscal transfronterizos, sino que refuerza la lucha contra el blanqueo de capitales, la corrupción y la financiación del terrorismo. Se observa claramente un consenso cada vez mayor mundialmente sobre la necesidad de dar una respuesta coordinada y sostenida a este problema, mediante iniciativas complementarias de regulación financiera y fiscalidad.

El análisis de la realidad durante la primera década del 2000 llevó al consenso la idea de que las medidas de carácter nacional y bilateral solo resolvían parcialmente los problemas de erosión fiscal y que era esencial cooperar comunitariamente diversas formas de hacer frente a la erosión de las bases imponibles y al falseamiento en la distribución de la inversión. Por ello, los Estados miembros acordaron varias medidas destinadas a fomentar una mejor gobernanza en el ámbito fiscal dentro de la UE basadas en cuatro líneas de acción: 1) intercambio de información en el marco de la cooperación administrativa; 2) competencia fiscal pernicioso; 3) ayudas estatales, y 4) transparencia.

4.1.2. Reforzando la buena gobernanza fiscal: desarrollos normativos en transparencia e intercambio de información

La línea de actuación originada a principio del 2000 se intensificó en los últimos años como consecuencia de la dureza del impacto de la crisis económica en los volúmenes de ingresos tributarios y la profundización de los procesos de globalización y digitalización. Ello ha llevado a una hiperactividad de los órganos comunitarios, en la elaboración y aprobación de normas dirigidas a perfilar un concepto más avanzado de buena gobernanza fiscal, que no solo se ha dirigido a la mejora de la coordinación y colaboración entre las Administraciones tributarias, sino que extiende sus efectos de forma directa sobre las empresas.

Entre las medidas adoptadas por la UE para fomentar la transparencia y el intercambio de información conviene destacar las siguientes:

- Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre de 2015.
- Directiva 2016/881/CE, de 25 de mayo de 2016.
- Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE.
- Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018.

4.1.2.1. Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, del 8 de diciembre de 2015: intercambio automático obligatorio de Tax Rulings y Advanced Price Agreement (APA) transfronterizos

La Directiva (UE) 2015/2376²⁷, del 8 de diciembre, modifica la Directiva 2011/16/UE²⁸ en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

La modificación introducida convierte la posibilidad de intercambiar información sobre acuerdos tributarios que podían ejercer los EE. MM. en un mecanismo automático y obligatorio de intercambio de información sobre los acuerdos tributarios previos (*Tax Rulings*) con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia (*APA*) que formulen las empresas.

4.1.2.2. Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016: información país por país, de acuerdo con la acción 13 del plan BEPS

Avanzando en su programa de transparencia en materia fiscal, la UE aprobó la Directiva 2016/881/CE²⁹ para regular el intercambio automático y obligatorio entre las autoridades fiscales de los EE. MM. de información fiscal país por país a suministrar por los grandes grupos de empresas multinacionales que operan en la UE³⁰.

El informe país por país constituye la adaptación y armonización comunitaria del *Country by Country Reporting* (en adelante, *CbC R*) desarrollado en la Acción 13 del Plan *BEPS*, que es uno de los cuatro estándares mínimos contenidos en el Proyecto *BEPS* de la OCDE.

Como la propia Directiva expone, esa información permitirá a las autoridades tributarias reaccionar frente a las prácticas fiscales perniciosas mediante cambios en la legislación o efectuando evaluaciones de riesgo y auditorías

27 Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

28 La Directiva 2011/16/UE, con efectos a partir del 1.º de enero de 2013, vino a sustituir a la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua de los EE. MM. en impuestos directos e impuestos sobre las primas de seguros, que se remontaba a 1977.

29 Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

30 La Directiva 2011/16/UE ya contemplaba la obligatoriedad del intercambio de información en una serie de ámbitos. Adicionalmente, en la UE, las industrias extractivas (petróleo, gas, minería) y madereras (Directiva 2013/34/UE sobre contabilidad) y el sector bancario y financiero (Directiva 2013/36/UE DRC IV) ya venían obligados desde el 2015 a reportar de forma similar o equivalente al informe país por país.

fiscales adecuadas, y detectar si las empresas han recurrido a prácticas que tengan por efecto trasladar artificialmente cantidades importantes de rentas a entornos fiscalmente favorables.

4.1.2.3. Propuesta de directiva por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE: Divulgación de información relativa al Impuesto sobre Sociedades por parte de determinadas empresas y filiales

Hasta la fecha, la información fiscal únicamente está destinada a ser intercambiada entre los EE. MM. de la UE para el cumplimiento de sus fines específicos, debiendo garantizarse en todo momento su carácter confidencial.

No obstante, esto puede cambiar próximamente, dado que el 12 de abril de 2016, la UE hizo pública una propuesta de Directiva que vendría a modificar la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al Impuesto sobre Sociedades por parte de determinadas empresas y filiales³¹.

4.1.2.4. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018: información sobre mecanismos de planificación fiscal transfronterizos sujetos a comunicación

El 21 de junio de 2017, la Comisión Europea hizo pública una nueva propuesta de Directiva para regular las obligaciones de información de los “intermediarios fiscales” (asesores fiscales, abogados, contables o bancos), por entender que los mismos juegan un papel trascendental en el mundo de la planificación fiscal agresiva. Dicha propuesta fue aprobada por el Consejo de la UE el 13 de marzo de 2018³².

La norma aprobada establece la obligación de los intermediarios de informar a las autoridades tributarias cualquier mecanismo de planificación fiscal transfronterizo que pudiera ser calificado como potencialmente perjudicial o fiscalmente agresivo, en los que de alguna manera sean parte por intervenir en su concepción o promoción.

Por tanto, la norma obliga a comunicar a las autoridades tributarias situaciones que deberán cumplir dos requisitos:

31 Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al Impuesto sobre Sociedades por parte de determinadas empresas y filiales, *Documento COM (2016) 198 final*.

32 Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

- Que se utilicen esquemas de planificación fiscal agresiva. Dada la enorme dificultad que ello entraña, la norma no facilita una definición del concepto de planificación fiscal agresiva y opta por regular un amplio listado de señas distintivas que supondrían indicios de la existencia de elusión o fraude fiscal.
- Que los mismos sean transfronterizos (que tenga efecto en dos EE. MM. o en un Estado miembro y un tercer país), quedando fuera de su ámbito los que no cumplan dicho requisito que seguirán siendo competencia exclusiva de los EE. MM.

La Directiva no solo establece obligaciones de información para los intermediarios, sino que la amplía a los contribuyentes (personas físicas o jurídicas) que deberán informar directamente a las autoridades tributarias en tres supuestos: si el intermediario está amparado por el secreto profesional, si el esquema se ha desarrollado sin la participación de un intermediario o si el intermediario está situado fuera de la UE.

Las obligaciones de notificación a cargo de los intermediarios fiscales se combinan con el intercambio automático de esta información entre los E.E MM., con el objetivo de que los mismos sean capaces de analizar de manera anticipada posibles riesgos de elusión y evasión fiscal.

4.1.3. Medidas antielusión como elemento de la buena gobernanza fiscal en la UE

Las medidas en cooperación administrativa (transparencia y asistencia mutua en el intercambio de información) son un complemento necesario e imprescindible en la lucha de los países contra la competencia fiscal perniciosa.

La UE ya inició a final de la década del 90 un ejercicio de lucha contra las prácticas fiscales perniciosas, consciente de los efectos positivos que una competencia leal supone tanto para el desarrollo del mercado único, como para la competitividad internacional de la UE, sus EE. MM. y sus empresas: el Código de conducta sobre fiscalidad empresarial (en adelante, Código de Conducta)³³.

Este Código de Conducta fue adoptado en 1997 y su relevancia estriba en que, a pesar de no ser un instrumento jurídicamente vinculante, su adopción supuso el compromiso de todos los EE. MM. de examinar, modificar o derogar aquellas medidas fiscales que pudieran calificarse como competencia fiscal

33 El Código de Conducta fue aprobado como Anexo I de la Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los EE MM, reunidos en el seno del Consejo, del 1.º de diciembre de 1997, relativa a un Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas (98/ C 2/01).

perniciosa, absteniéndose al mismo tiempo de promulgar en el futuro nuevas medidas fiscales que pudieran calificarse como tales³⁴.

A tal efecto, se estableció una definición parametrizada de competencia fiscal perniciosa que abarcó todas aquellas medidas (legislativas, reglamentarias y prácticas administrativas) que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad, estableciendo a tal efecto una serie de indicadores para valorar cuándo un régimen o medida fiscal es susceptible de calificarse como potencialmente perniciosa.

4.1.3.1. Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo del 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior

Sobre el antecedente que supusieron los trabajos del Código de Conducta, en el 2016 la Comisión lanzó un nuevo paquete de lucha contra la elusión fiscal³⁵, con el objetivo de combatir las prácticas fiscales abusivas de algunas empresas y revisar las normas sobre el impuesto sobre sociedades en este sentido³⁶.

Entre las medidas promovidas, destacamos la Directiva (UE) 2016/1164 del consejo, del 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (Directiva Antielusión Fiscal o *ATAD- Anti Tax Avoidance Directive*), que fue aprobada el 12 de julio de 2016, apenas cinco meses después de haber sido propuesta.

34 Es un compromiso político basado en los principios de mantenimiento del *statu quo* (*standstill*) –no introducir medidas fiscales perniciosas– y de desmantelamiento de las medidas fiscales perniciosas existentes (*rollback*).

35 Véase *Documento COM* (2016) 23 final: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, sobre un paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE.

36 Véase *Documento COM* (2015) 302 final: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, sobre un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales: la UE justifica sus acciones ante “algunas empresas están aprovechando esta situación para reorientar artificialmente los beneficios a los países con la fiscalidad más baja y reducir al mínimo su contribución fiscal global. Ha causado malestar social el hecho de que algunas multinacionales rentables pagan muy pocos impuestos sobre sus beneficios, mientras que muchos ciudadanos se ven fuertemente afectados por los esfuerzos de ajuste presupuestario. Esta percepción de falta de equidad amenaza el contrato social entre los Gobiernos y los ciudadanos, y puede incluso afectar al nivel general de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Existe una necesidad urgente de combatir estas prácticas fiscales abusivas de algunas empresas y revisar las normas sobre el impuesto de sociedades a fin de luchar mejor contra la planificación fiscal agresiva”.

La Directiva Antielusión Fiscal, en línea con lo dispuesto en el Proyecto *BEPS*, al que nos referiremos más adelante, persigue garantizar que el pago de los impuestos se realice allí donde se generen los beneficios y el valor, recogiendo algunas de las principales recomendaciones de actuación contenidas en el Proyecto *BEPS* de la OCDE /G20³⁷.

La inclusión de una norma general antiabuso es especialmente útil, ya que permite a las autoridades fiscales dar respuesta rápida y flexiblemente a los nuevos mecanismos de planificación fiscal agresiva que los contribuyentes desarrollen. Sin embargo, la dificultad estará en su aplicación uniforme, dada la amplitud en su formulación y las diferencias existentes entre los sistemas tributarios de los EE. MM.

4.1.4. Una dimensión internacional de la buena gobernanza fiscal: la política internacional de la UE

El auténtico logro de los objetivos de buena gobernanza en el ámbito fiscal debe trascender el espacio comunitario y proyectarse internacionalmente.

En un entorno global es necesario que los EE. MM. converjan en el desarrollo y aplicación de una estrategia común en buena gobernanza fiscal a las jurisdicciones de terceros países³⁸.

En ese sentido, en el marco del paquete de lucha contra la elusión fiscal de la UE (2016), se incluía una comunicación sobre la estrategia exterior para una imposición efectiva³⁹, en la que se recopilaban algunas de las principales medidas que podrían ayudar a la UE y sus EE. MM. a promover la buena gobernanza fiscal mundialmente.

4.2. El contexto internacional del buen gobierno fiscal: los trabajos de la OCDE

A la orientación inicial de sus trabajos en materia fiscal centrados en la lucha contra la doble imposición como medio de potenciar el crecimiento y la actividad economía internacional, la OCDE ha ido añadiendo otros objetivos de fiscalidad

37 A saber, las normas de limitación de los intereses, las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas y las normas sobre mecanismos híbridos asimétricos.

38 Nuevamente no nos encontramos ante un terreno inexplorado. La UE lleva mucho tiempo trabajando en este sentido, con diversas comunicaciones y planes de acción (vid., *Documento COM* (2009) 201 final; *Documento COM* (2010) 163; C (2012) 8805, etc.), y la creación en el 2013 de la Plataforma de Buena Gobernanza Fiscal. A modo de ejemplo, puede hacerse alusión a los múltiples acuerdos concluidos por la UE con los países del Espacio Económico Europeo (Islandia, Liechtenstein y Noruega) y Suiza que determinan que, en los mismos, se apliquen normas equivalentes a las existentes en el ámbito comunitario.

39 Véase *Documento COM* (2016) 24 final: estrategia exterior para una imposición efectiva.

internacional en el tiempo. A finales de los 90, en un ejercicio coincidente con el desarrollado por la UE, la OCDE centró su campo de acción en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial. Esta reorientación tuvo su razón de ser en los efectos perniciosos que para una actividad económica internacional eficiente suponía la acción gubernamental de una serie de Estados y jurisdicciones quienes, mediante una oferta de regímenes fiscales preferenciales, distorsionaban la localización de las actividades y de las bases imponibles.

En los últimos años, la OCDE ha incorporado en su campo de acción una nueva prioridad: la lucha contra la denominada planificación fiscal agresiva. Para ello, lanzó el Plan *BEPS*, con el que ha sentado las bases de un sistema moderno de fiscalidad internacional que pretende afrontar la artificiosidad de determinadas deslocalizaciones impositivas y gravar los beneficios allí donde tiene lugar la actividad económica y la creación de valor.

Los amplios consensos suscitados han contribuido a la adopción de este nuevo estándar de fiscalidad internacional y a la creación de un nuevo clima de cooperación internacional en materia fiscal, en el que la OCDE ha visto reforzado su papel como foro tributario global.

Junto con la iniciativa *BEPS*, principal ejercicio de la OCDE, esta institución también ha incluido en su agenda otros ejercicios que permiten avanzar en la configuración de esa nueva gobernanza: requerimientos de información a instituciones financieras, desarrollo de un marco de gestión de los riesgos de incumplimiento fiscal y desarrollo de una relación cooperativa entre la administración tributaria y las empresas.

4.2.1 Plan BEPS: la lucha contra la planificación fiscal agresiva

Podemos definir la *planificación fiscal agresiva* como aquella que, siendo formalmente legal, produce efectos indeseados a través del aprovechamiento de lagunas normativas, técnicas complejas o, simplemente, la falta de armonización o coordinación de las legislaciones tributarias⁴⁰.

Para la OCDE estas prácticas, además de una merma recaudatoria, generan ventajas competitivas para las multinacionales frente a empresas más pequeñas o exclusivamente locales, para las que la planificación sofisticada es inaccesible y, en consecuencia, soportan impuestos más altos.

Por ello, la demanda de reformas, internacionalmente, se ha concretado en la lucha contra la planificación fiscal agresiva.

40 Véase ROSEMBUJ, T. (2011). *La crisis financiera y el arbitraje fiscal internacional. Los productos híbridos y las entidades híbridas*, El Fisco, Barcelona.

Ahora bien, es conveniente destacar que la planificación fiscal internacional agresiva es, en muchas ocasiones, la consecuencia de la competencia fiscal que han desarrollado los Estados de la que, sin duda, se aprovechan los contribuyentes.

BEPS tiene como finalidad establecer mecanismos y herramientas para que los gobiernos puedan evaluar y combatir las estrategias mencionadas y las estructuras empresariales internacionales dirigidas a la reducción de la tributación y deslocalización de impuestos hacia territorios de baja o nula tributación.

En definitiva, *BEPS* viene a establecer un nuevo paradigma fiscal y, en particular, un nuevo enfoque en fiscalidad internacional, que pone su acento en evitar supuestos de no imposición y, por descontado, esquemas de evasión o elusión fiscal.

La OCDE presentó en julio de 2013 un plan de acción que recibió el respaldo del G20 y que incluía quince medidas cuyo desarrollo debía combatir el problema de la evasión fiscal de las empresas multinacionales.

Dicho plan de acción giraba en torno a tres pilares o líneas de actuación fundamentales:

- Dotar de coherencia aquellas normas de Derecho interno que abordan actividades transfronterizas.
- Reforzar las exigencias de actividad sustancial en los actuales estándares internacionales para establecer una clara conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor.
- Mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones.

En septiembre de 2014 se hizo público un primer grupo de informes que fueron respaldados en la Cumbre del G20 de Brisbane en noviembre del 2014, que contenían recomendaciones sobre siete de las quince acciones y proponían una modificación del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, así como sugerencias de modificación de la normativa interna de cada país.

En octubre de 2015 se aprobaron los informes finales con medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, concentrar la atención en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia.

Más de 70 países aunaron sus esfuerzos en el desarrollo de un instrumento multilateral capaz de incorporar las medidas del paquete *BEPS* a la red de

convenios bilaterales en vigor. Este Convenio Multilateral fue firmado el 7 junio de 2017 y junto con las modificaciones del Modelo de Convenio de la OCDE, constituye la plasmación jurídica de los trabajos del Plan *BEPS*⁴¹.

El contenido de los trabajos se desarrolló a través de 15 acciones que, por efectos didácticos, se podría dividir en tres bloques:

- Primer bloque, que incluye acciones encaminadas a alcanzar la coherencia internacional del impuesto sobre beneficios de las sociedades. Para ello, las acciones tratan de evitar las lagunas en los convenios que pueden dar lugar a supuestos de doble no imposición, coordinando la regulación del gasto en uno de los países con la regulación del ingreso en el otro.
- Segundo bloque, que incorpora acciones encaminadas a alinear la sustancia económica y las bases imponibles.
- Tercer bloque, que recoge acciones encaminadas a la transparencia y seguridad jurídica.

Al margen de los bloques anteriores se encuentra la acción que persigue abordar los retos de la economía digital y la acción que pretende el desarrollo de un instrumento jurídico multilateral.

El convenio multilateral para implementar las medidas relacionadas con *BEPS* entró en vigor el 1.º de julio de 2018, como consecuencia del depósito del quinto instrumento de ratificación por Eslovenia el 22 de marzo de 2018.

A modo de conclusión, podemos afirmar que *BEPS* se configura como un instrumento de actualización de la red existente de convenios fiscales bilaterales y de reducción de las oportunidades de evasión fiscal para empresas multinacionales.

4.2.2 Aumento del intercambio de información: el *Common Reporting Standard*

Por otra parte, la OCDE ha prestado especial atención a la información como elemento clave en el control de la fiscalidad de las grandes compañías. En otras palabras, la OCDE ha sido consciente de que sin información compartida globalmente, la gestión de la planificación fiscal agresiva no es posible.

Bajo la influencia de la normativa *Foreign Account Tax Compliance Act* (en adelante, *FATCA*), tras varios trabajos previos y con el impulso del G20, en febrero de 2014, la OCDE acordó el texto del conocido como *Common Reporting*

41 Al 27 de septiembre de 2018, 84 países habían suscrito el Convenio Multilateral para implementar el Plan *BEPS*.

Standard (en adelante, *CRS*), que fue inmediatamente suscrito por 44 Estados. Pocos meses más tarde, en junio de dicho año, se contaba ya con un texto definitivo que fue finalmente aprobado por el G20 en septiembre de dicho año.

CRS obliga a las jurisdicciones a obtener información sobre sus instituciones financieras y a intercambiarlas automáticamente con otras jurisdicciones anualmente, definiendo el tipo de información financiera que se debe intercambiar, las instituciones financieras llamadas a transmitir dicha información, los distintos tipos de cuentas, los contribuyentes implicados, así como los procedimientos de diligencia común razonables que las instituciones financieras deben seguir.

El Foro Global designado al efecto ha trabajado para convertir en realidad este intercambio de información por dos vías: por un lado, asegurando la existencia de un marco jurídico interno apropiado en cada Estado para posibilitar la obtención y posterior intercambio de información y, por el otro, asegurando la confidencialidad y el adecuado tratamiento de la información a través de evaluaciones constantes a los Estados de las condiciones para ello.

4.2.3. Un nuevo paradigma de la relación jurídico-tributaria: la relación cooperativa entre la administración y el contribuyente

El Foro sobre la Administración Tributaria (en adelante FAT), creado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en julio de 2002 y formado por representantes de las Administraciones tributarias, tiene como principal objetivo promover las mejores prácticas en lo que a gestión y eficacia de la administración tributaria se refiere.

En el seno del FAT se ha gestado una nueva manera de entender la relación entre Administración y contribuyentes, que se ha visto favorecida por la participación directa de la más alta representación de las propias administraciones en el foro.

De sus trabajos y reuniones han surgido documentos cuyo análisis nos permite comprender mejor la progresiva configuración de los nuevos modelos de relación entre Administración tributaria y contribuyente⁴².

42 Esta evolución ha sido descrita, entre otros, por ROMANÍ SANCHO, A. (2010): “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, volumen 11 http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/11_17.pdf y Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).

4.2.3.1. *La gestión del riesgo de cumplimiento: gestionando y mejorando el cumplimiento fiscal*

En el 2004, el subgrupo de trabajo de cumplimiento elaboró una guía (*Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*⁴³), cuyo principal objetivo era establecer un marco para la aplicación de los principios de gestión del riesgo de incumplimiento tributario que afecta a las administraciones tributarias.

La guía identifica los siguientes aspectos clave en el proceso de gestión del riesgo:

- *Relevancia del contexto*: el riesgo de incumplimiento se produce en un contexto en el que la Administración tributaria debe conocer y monitorizar continuamente.
- *Identificación de riesgos*: se propugna la utilización de técnicas *Top-Down* o de análisis macroeconómico, y de técnicas *Down-Up* basadas en el caso.
- *Evaluación y priorización de los riesgos*: las autoridades necesitan un mecanismo objetivo de evaluación del riesgo, incluido su impacto, y de priorización en función de la recaudación.
- *Análisis del comportamiento del cumplimiento*: es preciso que las Administraciones tributarias entiendan los factores determinantes del cumplimiento tributario, basándose para ello en estudios empíricos.
- *Determinación del tratamiento de las estrategias*: los programas de cumplimiento deben responder al comportamiento de los contribuyentes y permitir el cumplimiento para aquellos que lo quieran hacer y aplicar normas coercitivas para aquellos que no.
- *Aplicación de las estrategias*: las estrategias necesitan ser aplicadas con una eficaz utilización de los recursos. Para ello, resulta clave el apoyo recibido de la industria y de los intermediarios, pero especialmente el compromiso del personal.
- *Evaluación de resultados*: en el diseño de las estrategias de cumplimiento deben incorporarse los indicadores que permitan medir el éxito o fracaso de éstas.

4.2.3.2. *La Declaración de Seúl*

En la tercera reunión del foro de la OCDE sobre administración tributaria celebrado en Corea en septiembre de 2006, se reunieron 35 directores y subdirectores de

43 Véase OCDE (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>.

sendas administraciones tributarias y concluyeron sus trabajos con la denominada *Declaración Final de Seúl*.⁴⁴

La declaración comienza con una afirmación novedosa que reconoce que “la actividad central de toda Administración tributaria es la eficaz administración y aplicación de la normativa fiscal y que ello implica la recaudación de no más (y no menos) que las cantidades que corresponde legalmente a cobrar de acuerdo con la normativa fiscal nacional”.

Asimismo, la declaración reconoce dos circunstancias que pueden afectar la relación cooperativa, de las que pueden extraerse dos conclusiones:

En primer lugar, la globalización ha generado nuevos desafíos en materia tributaria que, para ser abordados, es preciso trascender la propia gestión individualizada o estanca de cada una de las jurisdicciones.

Se confirma que el incumplimiento fiscal puede presentarse de muchas maneras, desde el fraude fiscal puro y simple hasta la planificación fiscal agresiva a través de la utilización de cuentas o sociedades fiduciarias (e incluso ficticias) de carácter *Off-Shore* y mecanismos similares.

El impulso para el desarrollo de los nuevos modelos de relación contribuyente-Administraciones tributarias lo encontramos en las conclusiones de la declaración que proponen avanzar en el análisis del papel de los intermediarios fiscales en los procesos de planificación fiscal y ampliar las Directrices sobre el Buen Gobierno Corporativo, otorgando mayor atención a la relación entre tributos y el concepto de buen gobierno.

De esta forma, se vincula definitivamente el gobierno corporativo con el gobierno fiscal y la OCDE se autoerige como prescriptora de lo que ha de entenderse por buen gobierno fiscal.

4.2.3.3. La relación cooperativa empresa-administración tributaria

En la cuarta reunión del FAT, celebrada en Ciudad del Cabo en enero de 2008, se recogieron los logros alcanzados sobre las propuestas de trabajo que dos años antes se habían aventurado en Seúl.

Inicialmente, el foro se centró en el análisis del papel de los intermediarios fiscales en lo que vino a conocerse aún de manera difusa como planificación fiscal agresiva, para posteriormente dirigir su atención a la voluntad de crear un

44 Véase OCDE (2006): *Tercera Reunión del Foro OCDE sobre Administración tributaria. Declaración Final de Seúl*. www.oecd.org/korea/37417459.pdf

nuevo modelo de relación entre contribuyentes y Administraciones tributarias, denominada *relación cooperativa* también conocida como *relación reforzada*.

- En dicha reunión se presentó un importante trabajo sobre el papel de los intermediarios fiscales⁴⁵, que bajo la dirección de representantes de la administración tributaria del Reino Unido y de la secretaria de la OCDE, y con la participación del sector privado, alcanzó las siguientes conclusiones:
- Los intermediarios fiscales juegan un papel central facilitando ayuda al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pero también pueden intervenir promocionando la planificación fiscal agresiva.
- Las administraciones responden de forma diversa, estableciendo un registro y control de intermediarios fiscales o divulgando anticipadamente esquemas fiscales considerados agresivos.
- Es el contribuyente quien decide sobre su estrategia y grado de riesgo fiscal.

La gestión de riesgos se configura como un mecanismo esencial en manos de las Administraciones tributarias para priorizar y optimizar los recursos disponibles.

Es determinante disponer de información *actualizada, pertinente y fiable*, considerándose al propio contribuyente como la mejor fuente de dicha información.

La relación entre la Administración y los contribuyentes debe estar basada por parte del contribuyente en la comunicación temprana de posibles cuestiones de índole fiscal y en la transparencia.

La comunicación temprana implica la revelación anticipada de cualquier operación material sobre la que pudiera existir incertidumbre respecto de su tratamiento fiscal o sobre las que la administración tributaria hubiera manifestado su voluntad revisora.

Por parte de la Administración tributaria la relación debería estar basada en los siguientes principios:

- Comprensión fundamentada en conocimientos del mundo empresarial (*i.e.* necesidades de las entidades, circunstancias de su actividad y de la estructura de los negocios que desarrollan).

45 Véase OCDE (2008): *Study into the Role of Tax Intermediaries*. <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.

- Imparcialidad en el tratamiento de las diferencias de criterio, abogándose por la búsqueda de métodos alternativos que permitan la resolución de conflictos.
- Proporcionalidad que permita dosificar el nivel de injerencia que deben soportar las entidades por parte de la Administración tributaria en la solicitud de antecedentes respecto de los posibles resultados a obtener de las mismas.
- Apertura y transparencia, reconociéndose la necesidad de una actitud abierta y transparente en la información a disposición de los contribuyentes.
- Agilidad que otorgue la necesaria certidumbre al contribuyente, destacándose la necesidad de establecer mecanismos que impidan correcciones ulteriores por parte de superiores jerárquicos de aquellos que han otorgado la respuesta.

Por tanto, el documento diseña una relación diferente a la clásica punitiva entre Administraciones tributarias y contribuyentes, que representa beneficios para ambos.

Para la construcción de este tipo de relación, el documento sugiere la utilización de diversos mecanismos: declaración unilateral por parte de la propia Administración tributaria, en la que se establecen las consecuencias de participar o no de esta modalidad de relación, carta de servicios acordada de forma conjunta entre los interesados y la administración tributaria, y acuerdos de carácter formal o informal con contribuyentes, etc.

4.2.3.4. De la 'relación cooperativa' al 'cumplimiento cooperativo'

En la octava reunión del FAT celebrada en Moscú en mayo de 2013, que estuvo centrada en la evasión a través de territorios *Off-Shore*, se abordó la relación cooperativa y se presentó el documento *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*⁴⁶.

El documento partió de los desarrollos ya comentados en sede del FAT, así como de las experiencias prácticas internacionales en la implantación de programas de relación cooperativa.

El trabajo tiene una gran importancia, pues eleva los principios establecidos en el informe del 2008 (comunicación temprana, transparencia, comprensión fundada en el conocimiento, imparcialidad, proporcionalidad, apertura y agilidad) a categoría de *pilares de la relación cooperativa*

46 Véase OCDE (2013). *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>

Asimismo, verifica su incardinación en las estrategias de gestión del riesgo de incumplimiento que permiten dotar de mayor eficiencia a la actuación administrativa, focalizándola en aquellos contribuyentes que presenten mayor riesgo de incumplir.

Igualmente aborda, entre otras, cuestiones como la diversidad de enfoques respecto del grado de formalización de la relación cooperativa (predomina el acuerdo directo con el contribuyente o la publicación de Códigos como el existente en el Reino Unido para el ámbito de las entidades financieras o el caso español), la apertura a segmentos de pequeñas y medianas empresas, condiciones que debe cumplir el contribuyente para ser admitido en el programa, la obligatoriedad o no del suministro de información, o la posibilidad de desarrollo de programas multilaterales, etc.

El documento se centra en los desafíos que plantea la relación cooperativa respecto del principio de igualdad ante la ley, al ser percibida como discriminatoria con las entidades no admitidas a estos programas.

En ese sentido, se apunta que la justificación objetiva del tratamiento diferenciado entre contribuyentes se sustenta sobre las bases de identidad en el cumplimiento (igualdad en cuanto a la cuantía que debe ser satisfecha), pero en el marco de una diferenciada gestión del riesgo.

No obstante, la reflexión es aprovechada para destacar que el espíritu de la relación cooperativa no es la de otorgar un tratamiento privilegiado a cierto número de contribuyentes, sino procurar un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias de los mismos. De ahí que se proponga un cambio en la denominación de estos modelos de relación, de “relación cooperativa” a “cumplimiento cooperativo”.

Por último, cabe destacar que el informe realza, elevando a principio básico de la relación de cumplimiento cooperativo, la necesidad de que las empresas acepten avances en gobierno corporativo como requisito indispensable para la revelación de los riesgos y la construcción de una confianza mutua entre administraciones y contribuyentes.

4.3. La influencia de la normativa norteamericana en el contexto internacional

La posición estadounidense en fiscalidad internacional se caracteriza hace ya años por una acusada unilateralidad. Por ello, las iniciativas internacionales impulsadas por la OCDE, con las que coincide plenamente la UE, que se caracterizan por una llamada a la coordinación y cooperación, encuentran tradicionalmente cierta contestación por parte de las autoridades de EE. UU.

Ello no quiere decir que no exista una influencia notable de este país en la configuración de la buena gobernanza fiscal pública y privada, de hecho, el proceso de incorporar la fiscalidad al gobierno corporativo tiene su origen en los desarrollos normativos de carácter contable-financiero de EE. UU., que se ha centrado en la gestión de riesgos a través de mecanismos de control más férreos con involucración de los consejos de administración y en la transparencia, como exigencia previa de gestión impositiva por parte de las autoridades fiscales.

La normativa de EE. UU. ha influido en las legislaciones de todo el mundo bien por su afectación directa a otras jurisdicciones como en el caso de FATCA, bien como consecuencia del posicionamiento estratégico del país en el mercado, como en el caso del FIN 48 o la Ley Sarbanes-Oxley (SOX). Así, se ha generalizado una cierta crítica sobre la extraterritorialidad de la normativa norteamericana.

Lo cierto es que, en especial tras la crisis financiera, en muchos países se ha optado por adaptar internamente el modelo de EE. UU. y hoy el incremento de los controles internos para la gestión de riesgos de carácter fiscal, como la transparencia, es una tendencia consolidada.

4.3.1. La Ley Sarbanes - Oxley (SOX)

El punto de inflexión del desarrollo normativo en EE. UU. relativo al buen gobierno corporativo se produjo a comienzos del 2000, como consecuencia de una serie de quiebras corporativas que generaron gran alarma y desconfianza en la vida corporativa (la eléctrica Enron y empresa de telecomunicaciones Worldcom).

Los problemas de estas empresas constataron que los mecanismos de control existentes en las compañías cotizadas, la revisión ejercida por los supervisores, así como los protocolos seguidos por las auditorías externas, resultaron totalmente ineficaces.

A partir de ahí comenzó la aparición de normas que perseguían incrementar la responsabilidad financiera de las compañías, incorporando mayores exigencias de controles y estableciendo nuevas responsabilidades para los directivos de las compañías y los miembros de los consejos de administración.

Inicialmente, las medidas que se aprobaron se centraron en garantizar la responsabilidad financiera de las compañías, pero en pocos años las autoridades fiscales de EE. UU. también reaccionaron y articularon medidas encaminadas a garantizar una mayor transparencia y responsabilidad fiscal

En el 2002, se aprobó la Ley Sarbanes-Oxley (SOX)⁴⁷, cuyo objetivo era modificar la forma en que se debían formular los estados financieros públicos de las empresas cotizadas para proteger los intereses de los inversores, a través del establecimiento de controles para limitar la existencia de fraudes.

Esta ley también incorporó una característica que se repitió posteriormente en varias leyes y es la aplicabilidad extraterritorial⁴⁸ de la norma, ya que la ley no solo resulta aplicable a las empresas norteamericanas, sino que deberá ser observada también por todas las empresas que quieran cotizar en la Bolsa de Valores de Nueva York, independiente del país desde donde operen.

La norma pretende establecer una nueva manera de proceder de las compañías que se centra en la concreción de las obligaciones de los máximos responsables de la empresa, la regulación de la actuación de los auditores, el establecimiento de nuevos mecanismos de control y el endurecimiento de las penas aplicables a quienes incumplan la norma.

Pero, si por algo destaca SOX, es por el establecimiento de un procedimiento de certificaciones al más alto nivel de la compañía para garantizar la veracidad de las cuentas financieras presentadas a los distintos reguladores y que son la base de la información de los inversores.

La Ley SOX establece nuevas obligaciones y responsabilidades a los principales ejecutivos de las compañías, así como importantes sanciones en caso de incumplimiento.

Tras su aprobación, los altos responsables no pueden alegar desconocimiento alguno sobre el estado real de las cuentas de las compañías en caso de bancarrota, dado que son responsables de certificar la veracidad de las mismas y de haber implementado los controles internos necesarios para garantizarlo.

Se trata, por tanto, de un hito regulatorio sobre el que se han venido construyendo subsiguientes modelos de control y gobierno corporativo.

Desde un punto de vista fiscal, la única mención que hace la Ley es la relativa a que la declaración del impuesto sobre sociedades de la compañía debería ser firmada por su consejero delegado, lo que supone incorporar también la responsabilidad fiscal al máximo responsable de la compañía.

47 Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (30 de julio de 2002).

48 Algunas de las leyes que se analizan en el presente bloque, a pesar de tratarse de normas estadounidenses, extienden sus efectos más allá y resultan aplicables a las empresas de muchos otros países.

4.3.2. La norma FIN 48

Durante los años siguientes a la aprobación de la Ley SOX, se inició un proceso de revisión general de los criterios contables que aplicaban las compañías estadounidenses del que se destaca el *Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation*, que en el 2006 emitió la *FASB Interpretation n° 48*, más conocida como *FIN 48*, con el objetivo de establecer las reglas para la contabilización de las posiciones fiscales inciertas.

FIN 48 pretendía regular el reflejo contable de las decisiones fiscales adoptadas por las compañías que impactaban en la cuenta de resultados y que podían ser cuestionadas en el futuro por las autoridades fiscales, es decir, perseguía regular el proceso de identificación de las contingencias fiscales y las provisiones contables de cobertura.

Tal y como el propio organismo responsable de las normas contables reconoció en la exposición de motivos del *FIN 48*⁴⁹, la regulación contable existente hasta la fecha, el *FASB Statement n° 109*, resultaba insuficiente, dado que no proporcionaba una guía específica sobre cómo debían tratarse contablemente las posiciones fiscales inciertas que generasen activos o pasivos fiscales, circunstancia que había facilitado la aparición de diferentes criterios de contabilización de las mismas.

Con *FIN 48* se establecen, por tanto, nuevos criterios de medición de provisiones o información a revelar sobre los riesgos fiscales de las compañías por las decisiones agresivas en las deducciones o en las declaraciones de impuestos, o por ajustes de precios de transferencia.

Si bien es cierto que *FIN 48* se publicó como norma aclaratoria o interpretativa del *FASB 109*, la transcendencia de esta no se limitaba solo a proporcionar una mayor comparabilidad de la contabilidad entre empresas cotizadas⁵⁰. La aprobación de la norma tuvo tal repercusión que la autoridad fiscal de EE. UU. (*Internal Revenue Service, en adelante IRS*) emitió una serie de directrices sobre el tratamiento que se daría, en los procesos de inspección, a toda la documentación de trabajo necesaria para cumplir con *FIN 48* que la compañía debía proporcionar a los auditores externos.

49 Véase en: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1175801627860&acceptedDisclaimer=true

50 Inicialmente sólo resultaba de aplicación a las compañías cotizadas, pero hoy en día es aplicable a todas empresas sujetas a US GAAP.

4.3.3. **FATCA: dinamizador del intercambio de información entre administraciones tributarias**

FATCA supone un hito sin precedentes para garantizar la transparencia de datos fiscales y el reporte automático de información fiscal entre las Administraciones fiscales de distintos países. *FATCA* es en la actualidad el nuevo capítulo 4 del *Internal Revenue Code* de EE. UU, que se introdujo tras la aprobación de la Ley *The Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE) Act*, el 18 de marzo de 2010, y cuyo objetivo principal es incentivar el empleo y la contratación.

Es decir, *FATCA* forma parte de un paquete normativo dirigido a la reactivación de la economía estadounidense que pretende evitar la evasión fiscal de los contribuyentes de EE UU., imposibilitando que los *US Person*⁵¹ eludan el pago de impuestos por las rentas obtenidas en países fuera de las fronteras estadounidenses.

Para cumplir con el objetivo de evitar la defraudación de los contribuyentes estadounidenses, *FATCA* introdujo para las entidades financieras extranjeras o *Foreign Financial Institutions* (en adelante, *FFI*) la obligación de identificar y reportar las cuentas de sus clientes estadounidenses y, en caso de incumplimiento, la aplicación de retenciones punitivas del 30 por 100 sobre los ingresos procedentes de activos estadounidenses.

Las obligaciones que impone *FACTA* a las entidades financieras abarcan amplios aspectos, que van desde la adaptación de sus procesos de incorporación de clientes, sistemas informáticos y establecimiento de robustos controles internos, hasta la identificación de un responsable final que certifique todo el proceso.

La necesidad de establecer procesos de control internos y de identificar a un responsable al más alto nivel vuelve a impulsar la idea de la necesidad de que las empresas –en este caso, las entidades financieras– implementen un verdadero gobierno fiscal en materia de obligaciones fiscales, en este caso de sus clientes para que estos no puedan eludir sus obligaciones fiscales.

Es conveniente resaltar que *FATCA* es una norma sobre la que se ha escrito y discutido mucho por su aplicabilidad extraterritorial y colisión con multitud de normativas locales en vigor en muchas jurisdicciones, pero al final ha sido capaz de sortear todos los obstáculos y además representa el modelo sobre el que el resto de países están construyendo el *CRS*, auspiciado por la OCDE, y que busca la construcción de un mecanismo eficaz de intercambio de información fiscal entre países.

51 *US Person* equivale al concepto de ciudadano estadounidense, y por tanto contribuyente, según las definiciones de las autoridades fiscales de los EE U.A

4.4. Contexto internacional y buen gobierno fiscal de las empresas

El conjunto de principios, recomendaciones, *Soft Law* y normativa nacional e internacional que acabamos de describir y al que me he referido como contexto internacional de la fiscalidad internacional y de la organización del funcionamiento de las Administraciones fiscales tienen efectos directos en la configuración del concepto y alcance del buen gobierno fiscal de las empresas.

Y esos efectos se proyectan fundamentalmente de dos formas: de un lado, a través de la extensión al mundo de la empresa de lo que hemos descrito como buena gobernanza fiscal. Esta idea de buena gobernanza está pensada realmente como conjunto de principios y reglas para ordenar el comportamiento de los Estados como entes con soberanía fiscal, tanto en lo que se refiere a su producción normativa, como en su rol de agentes económicos que coinciden en su acción con otros Estados, también titulares de soberanía, que acaban actuando de forma solapada sobre actividad económica, sujetos pasivos y bases imponibles globales. Es decir, tratan de definir las reglas del juego entre los Estados en un entorno de fiscalidad global.

Pero, al mismo tiempo, es inevitable que los Estados, al adecuar su actuación a estos principios configuradores de la buena gobernanza fiscal global, trasladen estos principios, dada su condición de *Policy-Makers*, a los comportamientos y requerimientos que con su normativa fiscal acaban exigiendo a los contribuyentes. A modo de ejemplo, si la transparencia comienza a convertirse en un estándar exigible entre Estados para luchar contra la opacidad de ciertas jurisdicciones, inevitablemente esa transparencia se va configurando como requisito exigible al conjunto de los contribuyentes en su relación con la Administración.

De otro lado, el nuevo contexto se configura también con recomendaciones o normas que, con un origen no necesariamente fiscal, son interpretadas y trasladadas a ese entorno tanto por reguladores como por supervisores.

Conclusiones

Se identifica un conjunto de principios y exigencias que han ido pasando, con el tiempo, a formar parte del acervo de buenas prácticas y exigencias que las empresas han incorporado a la configuración de su comportamiento como contribuyente, condicionando no solo su actuación en su entorno, sino dando incluso lugar a Códigos de Conducta y normativa interna voluntariamente asumidos por las compañías.

- **Transparencia:** la transparencia exigida entre Estados se ha convertido en uno de los elementos más característicos del buen gobierno fiscal. Por un lado, las cada vez mayores exigencias de información a las empresas y su progresiva tendencia a la publicidad de éstas lleva a muchas compañías a anticiparse y realizar una comunicación voluntaria al mercado de sus principales magnitudes fiscales.

Por otro lado, el aumento de transparencia entre los Estados respecto de la información que disponen sobre las compañías (*APAS Rullings*, etc.) lleva a que estas ajusten su perfil de riesgo fiscal, moderando el nivel de riesgo a aceptar en sus planificaciones y posiciones fiscales, y adoptando voluntariamente interpretaciones más prudentes de la normativa.

- **Fomento del intercambio de información:** el aumento del intercambio de información, íntimamente relacionado con el punto anterior de transparencia, no solo afecta a la información ya existente intercambiada por los Estados. En los últimos tiempos han aumentado los requerimientos de información a las empresas que permiten a la Administración valorar si las estructuras corporativas y su localización en determinadas jurisdicciones buscan un aprovechamiento artificial de ventajas fiscales (*Country by Country*) o si se está produciendo prácticas de planificación fiscal agresiva (DAC 6). Ello también está condicionando que los Códigos de Conducta y las estrategias fiscales se comprometan a evitar el uso artificioso de esquemas fiscales o presencia en jurisdicciones no cooperativas.
- **Lucha contra competencia fiscal perjudicial y medidas antiabuso:** las iniciativas de la UE y la OCDE en esta materia están condicionando de tal manera el contexto internacional y las pautas de conducta de los operadores económicos que las empresas están incorporando en sus reglas de gobierno fiscal el principio de sustancia económica en su operativa y el de correlación entre la tributación de sus actividades y la generación de valor añadido en la jurisdicción correspondiente. Este aspecto también se relaciona el compromiso, en muchos casos, de evitar la presencia en paraísos fiscales y centros *Off Shore*.
- **Relación cooperativa entre la Administraciones fiscales y los contribuyentes:** este aspecto está condicionando la definición de los mejores estándares de comportamiento de los contribuyentes desde el momento en que el supervisor fiscal está dispuesto a abrir un canal de relación “alternativo” al puramente procedimental y basado en los principios de lealtad, cooperación y confianza mutua. Esto presenta efectos muy variados: un mayor grado de transparencia en la provisión voluntaria de información, colaboración para la

detección de situaciones de posible fraude fiscal y expectativa de mayor certeza jurídica para las empresas por parte de la Administración, entre otros.

- Establecimiento de nuevos controles y de exigencias de responsabilidad (derivadas de las normas SOX y *FIN 48*) y del contexto en su conjunto: las obligaciones que establecieron las normas SOX y la obligación de reportar situaciones fiscales inciertas, unido a la exigencia de que la estrategia fiscal y las decisiones fiscales de las compañías sean conocidas por el máximo nivel decisorio, llevaron a generalizar mayores estándares de control mediante el establecimiento de marcos de control fiscal, de definición de apetito de riesgo fiscal y procesos robustos y trazables que garanticen la participación del *Top Management* de las empresas en la toma de decisiones fiscales relevantes. Su relevancia es tal que son muchos los países que están reorientando y focalizando sus sistemas y actuaciones de supervisión y control tributario a la existencia, en el seno de las compañías, de procedimientos organizativos adecuados para la gestión y control de sus riesgos fiscales. En ese contexto, la gestión y control del riesgo fiscal se configura como uno de los pilares esenciales e indispensables en la construcción de todo modelo de buen gobierno o gobernanza fiscal.
- Exigencia de responsabilidad al máximo nivel corporativo: hemos visto cómo en los países de nuestro entorno la fiscalidad se ha incorporado a los mecanismos de gobierno corporativo, trascendiendo al ámbito estrictamente financiero e incrementando la responsabilidad del Consejo de administración y de las propias compañías, que incluso pueden ser imputadas por delito en caso de no contar con mecanismos adecuados de control en materia tributaria.

En definitiva, como se indicó al principio de este trabajo, el alcance de los rasgos que configuran el buen gobierno fiscal de las empresas trasciende en mucho la mera traslación al ámbito fiscal de los principios mercantiles del buen gobierno corporativo.

La relevancia de la materia sobre la que recae la función fiscal de la empresa, que no es otra que los ingresos públicos, hace que existan muchos otros condicionantes en la configuración de los elementos que perfilan lo que podríamos caracterizar como un comportamiento de contribuyente ejemplar.

Ese aspecto de la función fiscal de la empresa, vinculada al cumplimiento de unas obligaciones que tienen como fin último la provisión de los recursos que los Estados requieren para financiar las políticas públicas con las que se provee a las sociedades de bienes y servicios públicos, nos permitiría concluir que existe un elemento de autoridad pública delegada en los departamentos fiscales de las

empresas, lo que en última instancia justificaría un conjunto de principios y reglas que busquen y garanticen ese comportamiento ejemplar de la empresa.

Bibliografía

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2004): “Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa”, *Documentos AECA, Serie responsabilidad social corporativa*, nº1.
- Aparicio González, M: L. (2009): “El gobierno corporativo ante la crisis económico-financiera”, *RJUAM*, nº 19.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).
- Eguidazu Mayor, S. (1999): *Creación de valor y gobierno de la empresa*, AB Asesores, Madrid.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder approach*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- García Soto, M. G. (2003): “El gobierno corporativo y las decisiones de crecimiento empresarial: evidencia de las cajas de ahorro españolas”, Tesis doctoral, www.eumed.net
- García-Herrera Blanco, C. (2017): “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”, *Quincena fiscal*, nº 1-2.
- Guzmán Cuevas, J. (2005): “El rol de la ética en la ciencia económica”, *Información Comercial Española*, nº 823.
- Jensen, M. C. y Meckling, W. H. (1976): “Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure”, *Journal of Financial Economics*, Volume 3, Issue 4, October.
- Millán Dueñas, L. (2015): “Origen y evolución del concepto de RSC en el entorno empresarial europeo y español”, repositorio comillas.edu.
- <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/4516/TFG001306.pdf?sequence=1>.
- Paz-Ares, C. y Alfaro Aguila-Real, J. (2014): “Derecho de Sociedades”, <https://www.doccity.com/es/manual-de-derecho-de-sociedades/3404948/>
- Paz –Ares, C. (1994): “La infracapitalización. Una aproximación contractual”, *Revista de Derecho de Sociedades*, número extraordinario,
- Romaní Sancho, A. (2010): “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, volumen 11. http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/11_17.pdf
- Rosembuj, T. (2011): *La crisis financiera y el arbitraje fiscal internacional. Los productos híbridos y las entidades híbridas*, El Fisco, Barcelona.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (30 de julio de 2002)
- Uribe Arévalo, A. y Requena, R. (2013): “Consideraciones del enfoque Stakeholder” *Punto de Vista*, vol. IV, número 7.

Vives, A.; Corral, A. e Isusi, I. (2005): “Responsabilidad social de la empresa en las pymes de Latinoamérica”, Banco Interamericano de Desarrollo, https://www.researchgate.net/publication/33554003_Responsabilidad_Social_de_la_Empresa_en_las_PyMEs_de_Latinoamerica.

Documentos, directivas e informes

Documento COM (2001) 366 final de 18 de julio de 2001 “Libro Verde: fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas”.

Documento COM (2011) 681 final de 25 de octubre de 2011 “Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas”.

Documento COM (2016) 23 final: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo.

Documento COM (2015) 302 final: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo,

Documento COM (2009) 201 final; *Documento COM* (2010) 163; C (2012) 8805, etc.), y la creación en 2013 de la Plataforma de Buena Gobernanza Fiscal.

Documento COM (2016) 24 final: Estrategia exterior para una imposición efectiva.

OCDE (1999): *Principios de la OCDE para el gobierno de las sociedades*, OCDE, París. http://www.ecgi.org/codes/documents/principles_sp.pdf, normativas y directrices que fueron presentadas en mayo de 1999.

OCDE (2016), *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*, Ediciones OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>

OCDE (2011): Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales OCDE, París <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202436-es>.

OCDE (2004) *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>.

OCDE (2006): Tercera Reunión del Foro OCDE sobre administración tributaria. Declaración Final de Seúl. www.oecd.org/korea/37417459.pdf

OCDE (2008): *Study into the Role of Tax Intermediaries*. <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.

OCDE (2013): *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>

Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

Directiva 2011/16/UE, con efectos a partir del 1.º de enero de 2013, vino a sustituir a la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua de los EE. MM. en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros, que se remontaba a 1977.

Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

Directiva 2011/16/UE; Directiva 2013/34/UE sobre contabilidad y el sector bancario y financiero (Directiva 2013/36/UE DRC IV)

Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al Impuesto sobre Sociedades por parte de determinadas empresas y filiales, *Documento COM* (2016) 198 final.

Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE

El Código de Conducta fue aprobado como Anexo I de la Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los EE. MM., reunidos en el seno del Consejo, del 1.º de diciembre de 1997, relativa a un código de conducta sobre fiscalidad de las empresas (98/ C 2/01)

Informe presentado el 5 de diciembre de 2019 por el *European Business Tax Forum* sobre la *Total Tax Contribution* de las principales empresas europeas.

Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa (2014): “Obligaciones fiscales de las empresas y responsabilidad social corporativa”, <http://observatoriorsc.org/obligaciones-fiscales-de-las-empresas-y-rsc/>.

Consulta digital

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1175801627860&acceptedDisclaimer=true.

Crónica de una época: los precedentes jurisprudenciales desarrollados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (2017-2019)

Chronicle of a time: precedents by the Fourth Section of the State Council (2017-2019)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ¹

Para citar este artículo / To reference this article

Julio Roberto Piza Rodríguez. Crónica de una época: los precedentes jurisprudenciales desarrollados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (2017-2019). Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 399

Sumario

Introducción; I. Doctrina jurisprudencial relevante de enero de 2017 a diciembre de 2019; A. Tributación directa nacional; 1. Impuestos que gravan el patrimonio; 1.1. Estimación indirecta de la base gravable del impuesto; 1.2. Depuración de la base imponible; 1.3. - Valor patrimonial de los activos poseídos; 2. Impuesto sobre la renta; 2.1 Requisitos generales para la deducción de gastos; 2.2. Deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos; 2.3. Renta presuntiva; 2.4. Renta exenta del régimen tributario especial; 2.5. Principio de transparencia fiscal; 2.6. Principio de anualidad y su influencia en la retención en la fuente y la causación del impuesto; B. Tributación directa internacional; 1. Aplicación de normas para evitar la doble imposición internacional; 1.1. Obligatoriedad de la interpretación prejudicial; 1.2. Comprobación de la situación de doble imposición; 1.3. Ámbito de aplicación sustantiva de la normativa comunitaria para evitar la doble imposición; 1.4. Improcedencia de la sanción por inexactitud; 2. Aplicación del régimen doméstico de precios de transferencia; 2.1. Sanciones por el incumplimiento de los deberes formales propios del régimen de precios de transferencia; i. Aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria; ii. Sanción por corrección de la DIPT; iii. Sanción por no presentar la DIPT; -iv. Sanción de extemporaneidad; 2.2. Asuntos formales del régimen de precios de transferencia; 2.3. Asuntos de

1 Consejero de Estado, profesor de la Universidad Externado de Colombia y miembro del ICDT.

fondo del régimen de precios de transferencia; i. Criterios de vinculación económica; ii. Transacciones sometidas al régimen de precios de transferencia; iii. Procedencia de ajustes de comparabilidad; 3. Otros asuntos de tributación directa internacional; C. Impuestos nacionales indirectos; 1. Impuesto sobre las ventas; 1.1. Aspecto material del elemento objetivo del hecho generador; i. Venta: autoconsumo por retiro de inventarios; ii. Venta: incorporación de bienes muebles gravados a bienes no gravados y servicios intermedios de la producción; iii. Prestación de servicios: venta de tarjetas de recarga telefónica; iv. Prestación de servicios: intermediación en la disposición de cupos de pago con tarjetas de crédito o débito; v. Prestación de servicios: servicio de aparcadero en una propiedad horizontal; 1.2. Aspecto cuantitativo: bases gravables especiales; i. Construcción de bien inmueble; ii. Servicios integrales de aseo y cafetería; iii. Servicios de vigilancia; 2. Impuestos a las municiones y explosivos; 3. Tributos aduaneros; 3.1. Modificación del arancel de aduanas de conformidad con los tratados y convenios comerciales suscritos por Colombia; 3.2. Pagos a título de cánones o regalías que constituyen una condición de venta de las mercancías importadas; D. Impuestos territoriales; 1. Impuesto de industria y comercio; 1.1. Ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud; 1.2. Ingresos por dividendos; 1.3. Ingresos por la prestación de servicios de transporte de gas natural; 1.4. Ingresos por la prestación de servicios de transporte de valores; 1.5. Elemento espacial del hecho imponible: prueba de la extraterritorialidad de los ingresos percibidos en el periodo; 2. Contribución de plusvalía; 3. Contribución de valorización; 4. Modificación legal de los elementos de la obligación tributaria: jerarquía normativa del sistema jurídico tributario; E. Procedimiento de gestión administrativa tributaria; 1. Expedición irregular de los actos administrativos por falta de motivación; 2. Presentación de recursos ante autoridad diferente a la competente para resolver; 3. Notificación supletoria del acto que resuelve el recurso de reconsideración; 4. Simplificación de procedimientos para la gestión de los tributos locales; 5. Derecho de la sociedad absorbente a la devolución del saldo a favor en el impuesto de renta de la sociedad absorbida; 6. Procedimiento para efectuar el cambio de modalidad de importación temporal a ordinaria; 7. Cobro coactivo; 7.1. Excepción de falta de interposición de demanda contra los títulos ejecutivos; 7.2. Reglas de remisión al procedimiento de cobro coactivo del ET para ejecutar actos administrativos que liquidan deudas no tributarias a favor de la administración; 8. Demanda sin el previo agotamiento de los recursos de la vía administrativa; F. Sentencias de unificación en materia tributaria; G. Temas de relevancia constitucional; Bibliografía

Introducción

El derecho es, en buena medida, un producto pretoriano. Desde tiempos romanos hasta la actualidad, les ha correspondido a los jueces actuar como “boca de la ley”, así como precisar las oscuridades y las falencias de los textos legales, a partir del análisis de su encuadre con los casos particulares.

Atendiendo a esa circunstancia, los practicantes del derecho, ya sea que se trate de asesores, jueces, autoridades administrativas o académicos, realizan, en la motivación de sus análisis o decisiones, constantes referencias a la jurisprudencia de los tribunales de cierre. Este recurso a los precedentes tiene una doble razón: de un lado, entraña el reconocimiento a la autoridad de la que están investidos los órganos superiores de la jurisdicción, que tienen asignada la misión de unificar los criterios interpretativos de la normativa; de otro, la jurisprudencia sirve de ejemplo para justificar la decisión actual según la regla común de casos anteriores, con lo cual el ejemplo del pasado (esto es, la jurisprudencia) funciona como puente entre la norma aplicable y el caso actual que se analiza.

Pero en ocasiones sucede que quienes invocan la jurisprudencia lo hacen con vaguedad, con falta de precisión, lo cual lleva a pensar que buscan en ella el elemento de autoridad, más que el ejemplificador. Esta práctica obedece en buena medida al valor que tiene el argumento de autoridad como elemento de persuasión, fuerza que además se incrementa con la reiteración. Aun así, tal aproximación rutinaria, automática a la jurisprudencia, comporta un desvalor en tanto renuncia de manera tajante a los esfuerzos analíticos, en aras de la comodidad.

La evolución de los problemas de la sociedad impone una reflexión permanente, que valore las decisiones jurisprudenciales más por la corrección de sus argumentos que por la sola autoridad de la autoridad judicial que la profiere. La actividad que verdaderamente es relevante y útil para el conocimiento y progreso del derecho desde la revisión jurisprudencial consiste en identificar en las decisiones de los altos tribunales los criterios interpretativos que se han establecido, pues de ellos depende el nexo entre las distintas sentencias; entre el derecho que se ha decantado en el pasado y los casos que se deben resolver en el presente. La importancia de dicha operación radica en la base misma del derecho pretoriano y conduce de manera inmediata a plantear la pregunta acerca de qué se debe entender por *ratio decidendi* dentro de la jurisprudencia de cierre. Para identificarla hace falta desarrollar una labor orientada a discernir los criterios jurídicos que han decidido el caso concreto.

Al efecto, en principio habría que tomar en consideración las razones expresamente aducidas por la Alta Corte para justificar su decisión, lo cual en

la práctica se dificulta, porque no en todas las providencias se hace evidente dentro del documento una estructura analítica que conforme la premisa mayor y la premisa menor del silogismo de subsunción que lleva a atribuirle consecuencias jurídicas al caso de la realidad, de manera objetiva, sin incurrir en el arbitrio o capricho del juez. En vista de esa circunstancia, son comunes las situaciones en las que se necesita adelantar un ejercicio interpretativo de la propia sentencia, para considerar aquellas razones necesarias para la justificación de la decisión no aducidas en ella, que han sido etiquetadas por los teóricos del derecho como las *constructed ratio decidendi*, máxime porque existen sentencias en las que las consideraciones inician con una mención anticipada de las conclusiones del juicio, lo que lastimosamente recae en que la jurisprudencia desista de aportar la argumentación detallada del análisis efectuado y el pronunciamiento se convierte en un asunto críptico para los operadores jurídicos, quienes conocen la determinación judicial, pero no las razones en las que se fundamenta.

Por tanto, en la medida en que la propia jurisprudencia no siempre brinda las pautas de elaboración y mención de la *ratio decidendi*, son pertinentes y necesarios los estudios reconstructivos de los criterios, afirmaciones y doctrinas legales que dan lugar a las decisiones jurisprudenciales, que es el objetivo al que aspira la presente ponencia.

Bajo nuestro ordenamiento jurídico, las decisiones de cierre en los debates que se adelantan entre las autoridades de impuestos y los obligados tributarios le corresponde dictarlas a la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado. Ese juez colegiado, conformado por cuatro consejeros de Estado, se renueva paulatinamente a medida que se presentan vacancias, ya sea porque quienes lo componen cumplen su periodo constitucional, llegan a la edad de retiro forzoso o porque voluntariamente renuncian al cargo. De esa renovación surge, en buena medida, la evolución conceptual de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Se trata de un cuerpo plural, especializado, que adopta decisiones y fija doctrina a partir de la discusión dialéctica, cordial e informada, que desarrollan en salas semanales los consejeros que lo componen. En el transcurso de los últimos tres años se renovó casi en su totalidad, pues se incorporaron a la sección la consejera Stella Jeannette Carvajal Basto (octubre de 2016) y los consejeros Milton Chaves García (abril de 2017) y Julio Roberto Piza Rodríguez (septiembre de 2017), quienes conforman la sala actual, junto con el consejero Jorge Octavio Ramírez Ramírez (agosto de 2013).

Pasados los primeros tres años desde que empezó a darse la renovación parcial de la sala, resulta posible identificar las más relevantes líneas de

pensamiento de la sala actual, que se han visto reflejadas en las sentencias que se han venido dictando. Dichos criterios de decisión ameritan ser difundidos ante la comunidad jurídica. Por eso nos hemos propuesto realizar un análisis de las decisiones más destacadas que se han proferido desde enero de 2017 hasta diciembre de 2019, que es el periodo en el que se ha desempeñado la actual sala que conforma la Sección Cuarta, y del que cabe detraer su pensamiento jurídico. Sin embargo, dada la ingente actividad de esta sección, que se ve representada en las más de 1200 sentencias que en asuntos tributarios se han proferido en el mencionado periodo, el relato que con el presente escrito se ofrece al plenario de las XLIV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Aduanero y de Comercio Exterior, organizadas por el ICDT, no tiene la aspiración de ser una revisión completa o acabada de esa jurisprudencia, pues lo impiden las limitaciones de tiempo y de espacio a las que se somete esta ponencia.

También cabe indicar que la descripción de las temáticas abordadas en las sentencias está desprovista de todo cariz valorativo, pues no son los jueces quienes deben señalar la corrección de la doctrina que emana de sus pronunciamientos. Esa es una labor que le atañe a la academia y a los foros jurídicos y, aún más, al propio análisis histórico del derecho.

Se expondrán a continuación los precedentes jurisprudenciales de los últimos tres años, organizados bajo las siguientes temáticas: tributación directa nacional, tributación internacional, tributación indirecta nacional, tributación territorial, procedimientos de gestión administrativa tributaria, sentencias de unificación y asuntos constitucionales. Para cada una de estas cuestiones, lo que se busca es precisar la *ratio decidendi* de las sentencias, obviando el análisis detallado de cada uno de los casos, todo con el ánimo de efectuar un aporte en la aplicación actual del derecho tributario en Colombia.

I. Doctrina jurisprudencial relevante de enero de 2017 a diciembre de 2019

A. Tributación directa nacional

En un sistema tributario, los impuestos directos son los tributos que materializan en mayor medida los principios de equidad y de justicia tributaria. A tal fin, se requiere que modulen los elementos de cuantificación del tributo (base gravable y tarifa) para determinar, con la mayor fidelidad posible, la efectiva capacidad económica de los obligados tributarios. Dadas esas características, en la formulación legal del hecho imponible de los impuestos directos se hace inevitable

emplear conceptos jurídicos indeterminados, cuyo contenido ayudan a precisar las decisiones judiciales, pues el ejercicio valorativo que en ellas se incorpora complementa la proposición jurídica. Como era de esperar, en el periodo analizado hubo pronunciamientos relevantes tanto en la imposición sobre el patrimonio como en el impuesto sobre la renta.

1. Impuestos que gravan el patrimonio

Las particulares circunstancias que enfrentó el Estado colombiano en el albor del siglo XXI llevaron a restablecer de urgencia en el sistema tributario la imposición sobre el patrimonio que pocos años antes había sido desmontada². Primero para financiar a las Fuerzas Militares y después para afrontar gastos generales, desde 2002 se adoptaron sucesivas figuras temporales que tenían como objeto imponible la titularidad de bienes y derechos susceptibles de valoración económica, independientemente de cuál fuera su denominación o de cómo se modularan algunos de los elementos de la estructura del hecho imponible³.

Las temáticas que jurisprudencialmente se han abordado se agrupan en torno a i) la estimación indirecta de la base gravable del impuesto, ii) las deducciones de la base gravable y iii) el valor patrimonial de los activos poseídos.

2 La crónica en primera persona de las circunstancias que suscitaron que nuevamente se adoptara la imposición sobre el patrimonio la han hecho tanto quien era el presidente de la época, como quien se desempeñaba como ministro de Hacienda: Uribe Vélez (2012, pp. 173 a 176) y Junguito Bonnet (2018, pp. 533 a 536). Antes, la historia de la imposición sobre el patrimonio en nuestro sistema tributario había dado los siguientes pasos: el impuesto *complementario* sobre el patrimonio fue adoptado originalmente mediante el artículo 21 de la Ley 78 de 1935. La figura evolucionó en sucesivas reformas tributarias hasta su incorporación en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario expedido por el Decreto 624 de 1989, pero fue retirada del ordenamiento por virtud de un conjunto de disposiciones expedidas entre 1988 y 1992. Así, porque el artículo 11 de la Ley 84 de 1988 revistió al Presidente de la República de facultades extraordinarias pro tempore “para eliminar el impuesto complementario de patrimonio”, las cuales se ejercieron a través del Decreto 1321 del 20 de junio de 1989, que en su artículo 2º le adicionó el siguiente mandato al artículo 294 del ET: “[...] a partir del año gravable en que entren en aplicación los ajustes integrales por inflación a los estados financieros, [...] eliminase para todos los contribuyentes, el impuesto de patrimonio”. Y sucedió que el camino iniciado en el ordinal cuarto del artículo 90 de la Ley 75 de 1986, para establecer el sistema de ajustes integrales por inflación, culminó con su entrada en vigor a partir del año gravable 1992, por disposición del artículo 1º del Decreto 2911, del 30 de diciembre de 1991, con el cual se le dio una nueva redacción al artículo 329 del ET, según la cual el sistema de ajustes por inflación sería aplicable “a partir del año gravable de 1992”. Por lo anterior, el artículo 140 de la Ley 6ª de 1992 derogó, entre otras normas, los artículos 292 a 298 del ET, que eran los que disponían las tarifas impositivas aplicables sobre el patrimonio líquido que poseyeran los contribuyentes al final del periodo gravable.

3 Fueron el “impuesto para preservar la seguridad democrática”, creado por el Decreto Legislativo 1838 de 2002; el “impuesto al patrimonio”, regulado de diverso modo por las leyes 863 de 2003, 1111 de 2006, 1370 de 2009, el Decreto 4825 de 2010 y la Ley 1943 de 2018, y el “impuesto a la riqueza” de la Ley 1739 de 2014.

1.1. *Estimación indirecta de la base gravable del impuesto*

Los métodos de determinación de las bases imponibles se refieren a las operaciones que en cada impuesto deben seguirse para formar o calcular la base correspondiente a cada obligado tributario⁴. Acatando el principio de capacidad económica, por regla general esa determinación se efectúa tomando directamente datos de la realidad, sin perjuicio de que se consagren mecanismos subsidiarios para estimar la base imponible cuando la actitud contumaz del contribuyente, materializada en la falta de cumplimiento de deberes formales (por ejemplo, omitir presentar declaraciones del impuesto), impida conocer su realidad⁵. En esos casos, para estimar la base se emplean magnitudes y datos indirectos una vez se constatan los presupuestos de hecho previstos normativamente para acudir al régimen de estimación indirecta, aunque dejando a salvo la posibilidad de acudir a los datos reales del sujeto o del hecho gravados en el momento en que resulte posible establecerlos⁶.

Al respecto, las normas de imposición sobre el patrimonio consagraron, desde la Ley 863 de 2003, un método de estimación indirecta de la base imponible que se encuentra en el actual artículo 298-2 del ET (introducido en la modificación por el artículo 17 de la mencionada ley). La norma prescribe que, de no ser presentada la declaración del impuesto, se aforará el tributo “tomando como base el valor del patrimonio líquido de la última declaración del impuesto sobre la renta presentada”.

Con todo, la disposición no hizo explícita la naturaleza jurídica del mecanismo que consagra ni los parámetros conceptuales requeridos para su utilización. En esa medida, la sala ha tenido que precisar los contornos de la figura. Puntualmente, ha advertido que el presupuesto habilitante para emplearla consiste en la falta de presentación de la respectiva declaración tributaria, que en todo caso se requiere la negativa o reticencia del contribuyente a aportar la información que permita la estimación directa de la base imponible del tributo y que solo la administración puede valerse de ese método de estimación, lo cual implica que el contribuyente omiso no puede alegarlo en su favor (sentencias del 20 de septiembre del 2018, exp. 22662; del 12 de junio del 2019, exp. 23177, y del 21 de agosto del 2019, exp. 23025, CP, en todas ellas, MP Julio Roberto Piza Rodríguez).

4 Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G, y Tejerizo López, J. (1995). *Curso de derecho financiero y tributario* (6.ª ed.). Madrid: Tecnos, P. 360.

5 Sainz de Bujanda, F. (1966). Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario. EN: F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (Vol. VI). Madrid: Instituto de Estudios Políticos, p. 248 a 252.

6 Génova Galván, A. (1985). *La estimación indirecta*. Madrid: Tecnos, P. 95.

Previamente, los pronunciamientos de la sección habían puesto de presente que la normativa tributaria privilegia la estimación directa de la base gravable del impuesto al patrimonio, razón por la cual en cada caso el cálculo de la base mediante la potestad de estimación indirecta consagrada en la norma a la que nos venimos refiriendo era susceptible de ser desvirtuada valiéndose de medios probatorios con eficacia para brindar certeza sobre la real base gravable del impuesto (sentencia del 6 de diciembre de 2017, exp. 20843, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

1.2. *Depuración de la base imponible*

Situados en el ámbito de la estimación directa de la base gravada con estos impuestos que recaen sobre el patrimonio, la sección ha indicado que, del mismo modo en que sucede en el impuesto sobre la renta, le concierne al obligado tributario, y no a la administración, la carga de demostrar los factores de depuración de la base imponible, como ocurre con los pasivos que se aleguen en su favor (sentencia del 29 de agosto del 2018, exp. 21349, CP Julio Roberto Piza Rodríguez). Lo anterior es la consecuencia natural de aplicar en el debate judicial las instituciones probatorias previstas en los artículos 177 del Código de Procedimiento Civil (CPC) y 167 del Código General del Proceso (CGP), según los cuales “incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”. De modo que tampoco en este impuesto podría llegar a entenderse que el artículo 742 del ET contempla sobre la autoridad una carga absoluta de demostración o que el artículo 745 *ibidem* lleva a liberar de toda responsabilidad frente a la carga de la prueba a los obligados tributarios.

Respecto de la demostración de los pasivos que disminuyen la base gravable del impuesto, también consideró la sala, en la sentencia del 6 de diciembre del 2017 (exp. 20843, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), que la prueba supletoria de ellos prevista para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad en el artículo 771 del ET no se acredita mediante la simple declaración tributaria que hubiere efectuado el beneficiario de los pasivos en cuestión, porque se requiere demostrar con medios adicionales que el crédito correspondiente y los intereses causados son reales y el monto que les corresponde.

Finalmente, acatando las interpretaciones del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TJCAN), en providencias de la sala se han especificado las condiciones bajo las cuales cabe detraer de la base del tributo las inversiones poseídas en países miembros de la Comunidad Andina (CAN). La reseña de esos pronunciamientos queda para el epígrafe de este documento, en el cual se da cuenta de los fallos relevantes en tributación internacional.

1.3. - Valor patrimonial de los activos poseídos

El *patrimonio líquido* que lleva a determinar la base imponible es definido por el artículo 282 del ET como el resultado de restarle al patrimonio bruto el monto de las deudas a cargo. A su vez, el *patrimonio bruto* está conformado por “el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente” (*ibid.*, art. 261), teniendo por *derechos apreciables en dinero* los derechos reales y personales susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta (*ibid.*, art. 262), y por *posesión* el “aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente”, bajo la presunción de que “*quien aparezca como propietario o usufructuario de un bien lo aprovecha económicamente en su propio beneficio*” (*ibid.*, art. 263).

Las reglas con las que se determina el valor patrimonial de esos bienes y derechos que conforman el patrimonio gravado están fijadas en el Capítulo I del Título II del Libro I del ET. Así, según el artículo 267 *ibidem*, salvo disposición en contrario, el valor que se tomará como valor patrimonial a efectos de reconocer los bienes y derechos que componen el patrimonio bruto será el costo fiscal determinado conforme a las reglas del Título I del ET.

Especificando estos criterios generales sobre el valor patrimonial de los bienes que hacen parte del patrimonio a efectos de calcular la base gravable del impuesto, la sala manifestó que los valores correspondientes al saneamiento fiscal (art. 90-2 ET) y a los ajustes por inflación (*ibid.*, art. 280) hacen parte del costo fiscal de los activos (sentencia del 8 de marzo del 2019, exp. 21944, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Consecuentemente, deben ser tenidos en cuenta a la hora de determinar el valor patrimonial de los bienes integrantes del patrimonio gravado.

También cabe destacar que, en sentencia del 9 de mayo de 2019 (exp. 23040, CP Milton Chaves García), la sala señaló que, en los términos de las definiciones aportadas en los artículos 261 y 263 del ET, corresponde incluir en el cálculo del patrimonio poseído los bienes que usufructúan los padres en nombre de los hijos por ministerio de la ley, dado que son ellos quienes aprovechan económicamente el peculio adventicio ordinario de sus hijos menores. Por tanto, los padres deben declarar, conjuntamente, el valor del usufructo de los bienes de propiedad de sus hijos menores; todo porque los nudos propietarios (los hijos no emancipados) no pueden aprovechar económicamente los bienes de los que son titulares sin la anuencia de sus padres (usufructuarios). Todo sin brindar pautas sobre los criterios de valoración del usufructo legal mencionado.

2. Impuesto sobre la renta

Al tratarse de la figura central del sistema tributario, alrededor de la cual pivotan las demás, el impuesto sobre la renta es uno de los que propicia mayor actividad judicial. En el periodo acotado se identificaron 61 sentencias de las cuales derivan 11 reglas de decisión, relativas a i) los requisitos generales para la deducción de expensas para determinar la renta líquida; ii) la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos; iii) la renta presuntiva; iv) la renta exenta del régimen tributario especial; v) el principio de transparencia fiscal, y vi) el principio de anualidad y su influencia en la retención en la fuente y la causación del impuesto.

2.1 *Requisitos generales para la deducción de gastos*

En la medida en que nuestro ordenamiento contempla la posibilidad de deducir las expensas realizadas durante el periodo gravable, siempre que sean necesarias, proporcionales y guarden relación de causalidad con la actividad productora de renta, los conceptos de *proporcionalidad*, *causalidad* y *necesidad* deben ser completados valorativamente por los operadores jurídicos y, a esos efectos, la labor del juez cobra un papel preponderante.

La sala destacó, en cuanto al requisito de causalidad, que se refiere a la relación que debe existir entre el gasto y cualquiera de las actividades productoras de renta del contribuyente, sin que sea exigible que las erogaciones guarden relación exclusiva con la actividad principal del sujeto pasivo. Ello, en la medida en que los ingresos derivados de actividades secundarias están sometidos al impuesto sobre la renta y, por ende, las erogaciones que se realicen en el marco de actividades económicas distintas a la principal también afectan la base gravable del tributo (sentencia del 11 de mayo de 2017, exp. 20065, CP Stella Jeanette Carvajal Basto). Ahora, para que tales erogaciones sean deducibles de la base de imposición, deben haber contribuido, durante el periodo analizado, a la producción de renta (relación causa-efecto). En el caso específico de los pagos destinados a indemnizar trabajadores como consecuencia de la terminación del contrato laboral, estos incumplen la exigencia de causalidad, en la medida en que no obedecen a la contraprestación directa de la labor, sino al resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento de lo pactado en el contrato, pues “entender lo contrario implicaría otorgar un beneficio tributario a quien por su causa dio lugar al pago de la indemnización” (sentencia del 23 de febrero de 2017, exp. 20347, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Por su parte, el requisito de necesidad alude a que la expensa cuya deducibilidad se pretende debe ser forzosa para el desarrollo de la actividad. En ese sentido, la sala reiteró la tesis de que los pagos por indemnizaciones o penalidades

derivadas de incumplimientos contractuales no están llamados a afectar la depuración del impuesto, pues, aunque se realicen en el marco de la actividad productora de renta, no son obligatorios en virtud de la ley, de las buenas prácticas empresariales o de la costumbre mercantil, de modo que no pueden deducirse de la base gravable (sentencia del 13 de diciembre de 2017, exp. 19747, CP Julio Roberto Piza Rodríguez). En un sentido similar, se consideró que los pagos llevados a cabo por concepto de seguros que cubren el riesgo de incumplimiento contractual no son forzosos para generar ingresos, de ahí que no sean deducibles (sentencia del 5 de julio de 2018, exp. 21773, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

2.2. *Deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos*

El artículo 68 de la Ley 863 de 2003 adicionó el artículo 158-3 del ET para consagrar una deducción especial temporal (por los años gravables 2004 a 2007), con el ánimo de incentivar inversiones productivas. Concretamente, la norma permitía la deducción parcial en el impuesto sobre la renta de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos. Posteriormente, el artículo 8º de la Ley 1111 de 2006 le otorgó el carácter de permanente a la deducción, hasta que fue derogada por el artículo 1º la Ley 1430 de 2010. Sobre la posibilidad de hacer uso de la deducción con ocasión de inversiones en activos adquiridos mediante contratos de *leasing*, la sala precisó que los activos fijos reales productivos adquiridos mediante contrato de *leasing* financiero con tratamiento fiscal de arrendamiento operativo también dan lugar a la deducción en comento, pero esta se causa en el momento en que se ejerce la opción de compra, por el valor remanente del activo, de manera que el beneficio no recae sobre los cánones (cuotas de amortización) que ya han sido tratados como deducción en aplicación del ordinal 1 del artículo 127-1 del ET. De igual forma, cuando la deducción se origine en la adquisición de activos mediante contratos a los que el ordenamiento fiscal otorga el tratamiento de *leasing* financiero, aquella se realiza en el año de suscripción del contrato, dado que es en esa fecha en que el contribuyente registra el activo a su favor, a menos que el negocio jurídico esté sometido a plazo o condición (sentencia del 24 de octubre de 2018, exp. 21516, CP Julio Roberto Piza Rodríguez).

Del mismo modo, la sala tomó partido por señalar que el locatario de un contrato de *leasing* financiero tiene derecho a tomar la deducción especial en el año en que suscribe dicho negocio jurídico, aun si la opción de compra no es ejercida efectivamente, caso en el que se deberá registrar la correspondiente renta líquida por recuperación de deducciones en el año gravable en que debía ejercitar la opción, de conformidad con lo previsto en el artículo 5º del Decreto

Reglamentario 1766 de 2004, ordinal 2, literal b, punto vii (sentencia del 29 de noviembre de 2017, exp. 20252, CP Milton Chaves García). Sin embargo, esta posición fue controvertida en la sentencia del 18 de julio de 2019 (exp. 22451, CP Milton Chaves García), en la que la sala consideró que, para que proceda la referida deducción, cuando el activo se adquiere mediante *leasing*, el locatario debe comprometerse irrevocablemente a adquirir el bien, pues no basta con que tenga la *opción* de hacerlo. Este planteamiento no fue acompañado por todos los miembros de la sala, en la medida en que cuenta con un salvamento de voto en el cual se advirtió que el negocio jurídico denominado “opción de compra” permite, precisamente, que sea el locatario quien defina si se hace a la propiedad del bien, siendo la compañía de *leasing* quien no puede retractarse de la venta (fecha *ut supra*, exp. 22451, CP Julio Roberto Piza Rodríguez).

2.3. *Renta presuntiva*

Actualmente, el artículo 188 del ET dispone que la renta líquida del contribuyente no será inferior al 3,5 % de su patrimonio líquido “en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”. Respecto de esta fase de la depuración del impuesto se pronunció la sala en el periodo analizado, a propósito de una demanda de nulidad de un concepto de la DIAN, que sostuvo que el nudo propietario debía integrar su derecho en el patrimonio líquido sobre el cual se calculaba la renta presuntiva. En esa oportunidad (sentencia del 10 de octubre de 2019, exp. 23354, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), aclaró la sala que la figura en comento, en sentido estricto, no correspondía a una presunción jurídica, sino a la fijación legal de una base gravable mínima del impuesto sobre la renta, y se consideró que el usufructuario y el usufructuario deben incluir en su patrimonio el valor de sus respectivos derechos, toda vez que cada uno cuenta con i) un derecho apreciable en dinero – en los términos del artículo 262 del ET–; ii) que es poseído en la medida en que pueden aprovecharlo económicamente, honrando la presunción del artículo 263 del ET, y iii) que no fue exceptuado de la base del cálculo de la renta presuntiva por el artículo 189 del ET ni por los artículos 191 y 194 *ibidem*.

2.4. *Renta exenta del régimen tributario especial*

El artículo 19 del ET fija las reglas de imposición propias del régimen tributario especial y, en su tenor vigente antes de la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, disponía que las cooperativas estarían exentas del impuesto sobre la renta si el 20-% de su excedente, “tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988”, se destinaba a financiar programas de educación en instituciones avaladas por el Ministerio de Educación Nacional. Dado que para las cooperativas existe una relación indirecta entre la base contable y la base fiscal, la determinación del excedente y, por tanto,

la demostración de los presupuestos de acceso al beneficio se determina por la ley cooperativa vigente y por las reglas de contabilidad que resulten aplicables, de suerte que conceptos propios de este tipo de entidades, como *expensa necesaria* y la forma de registrarla, deben seguir lo dispuesto en la normativa contable. En consecuencia, si una erogación que fue tenida en cuenta para determinar el excedente no está soportada conforme a las reglas de contabilidad aplicables, esta puede ser desconocida por la administración tributaria, lo cual tendría efectos sobre la procedencia del beneficio tributario (sentencia del 12 de septiembre del 2019, exp. 21675, CP Julio Roberto Piza Rodríguez).

2.5. *Principio de transparencia fiscal*

Antes de que entrara en vigor la Ley 1607 de 2012, se debatía el reconocimiento legal del principio de transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil; esto es, si correspondía reconocerle a los derechos fiduciarios las connotaciones fiscales atribuibles a los activos subyacentes en el patrimonio autónomo. En ese debate, la jurisprudencia de la Sección Cuarta tomó posición por la tesis de que los derechos fiduciarios recibidos por la realización de aportes a un fideicomiso y los bienes que componen el patrimonio de este son activos diferentes (sentencia del 13 de agosto de 2009, exp. 16510, MP William Giraldo Giraldo), por lo cual se había negado que el tratamiento fiscal de los derechos fiduciarios estuviera determinado por los activos subyacentes en el patrimonio autónomo.

Durante el periodo objeto de nuestro análisis, la sala revisitó el tema en tres ocasiones. Primero, se profirieron dos sentencias en las que se decidió atribuirle a la venta de los derechos fiduciarios el tratamiento tributario correspondiente a la venta de los activos subyacentes, que no el de derechos diferenciados como lo solicitaba el contribuyente (sentencias 25 de julio de 2019, exp. 21703, y del 14 de agosto de 2019, exp. 23513, CP Stella Jeannette Carvajal Basto, en ambas). Y, posteriormente, en la sentencia del 14 de noviembre del 2019 (exp. 22093, CP Julio Roberto Piza Rodríguez) se siguió la misma línea de decisión, advirtiendo las razones por las cuales la sala consideraba, en contraposición con la que hasta el momento había sido la tesis de la sección, que en el ordenamiento se había instaurado, respecto de los contratos de fiducia mercantil, el principio de transparencia fiscal desde la aprobación de la Ley 223 de 1995.

En efecto, esa normativa introdujo dos modificaciones significativas al régimen tributario del contrato de fiducia mercantil. De un lado, el artículo 81 reformó el artículo 102 del ET y, de otro, el artículo 107 adicionó a la codificación el artículo 271-1. Con esos cambios se adoptó en nuestro ordenamiento el régimen de transparencia fiscal de los derechos fiduciarios, de suerte que, con la constitución de un patrimonio autónomo por cuenta de un contrato de fiducia mercantil, tiene

lugar un cambio en la composición del patrimonio del fideicomitente aportante, consistente en la sustitución del activo aportado por unos derechos fiduciarios que conservan el costo fiscal y las condiciones fiscales de aquel.

2.6. *Principio de anualidad y su influencia en la retención en la fuente y la causación del impuesto*

Al tenor del artículo 26 del ET, el impuesto sobre la renta somete a gravamen los réditos obtenidos durante el año o periodo gravable, que, a su vez, coincide con el año natural. En consecuencia, la determinación del impuesto debe tener en cuenta, únicamente, hechos ocurridos durante la anualidad respectiva. Ello implica que la determinación de la cuota tributaria toma en consideración los factores de depuración y de descuento correspondientes al periodo impositivo, por lo que no se reconocen efectos de un periodo a otro a ningún elemento determinante de la deuda tributaria, a menos de que la ley prevea expresamente lo contrario. Por tanto, una retención en la fuente practicada a finales del año gravable, cuya certificación solo fue emitida el año siguiente, solo puede ser tenida en cuenta en el año en que se practicó (sentencia del 18 de julio del 2018, exp. 20607, CP Julio Roberto Piza Rodríguez).

Del mismo modo, el aspecto temporal del hecho imponible permite determinar el momento en el cual este se realiza. De suerte que, al finalizar el año calendario, se da el momento en que el aspecto temporal se integra con los demás elementos que conforman el hecho generador, se causa el impuesto y ocurre el nacimiento de la obligación tributaria con la correspondiente aplicación de la ley vigente a esa fecha. En consecuencia, la legislación aplicable es aquella vigente a 31 de diciembre del año respectivo y no una posterior (sentencia del 10 de mayo del 2018, exp. 20698, CP Julio Roberto Piza Rodríguez).

B. *Tributación directa internacional*

Desde 2003 se incorporaron progresivamente en nuestro ordenamiento disposiciones, unas de derecho interno y otras de derecho internacional, relativas a la tributación de las rentas globales percibidas por los residentes fiscales en Colombia y de las rentas locales obtenidas por los no residentes. Por esa razón, de modo cada vez más frecuente, la judicatura se ha venido pronunciando sobre la juridicidad de los actos administrativos por medio de los cuales se aplican dichas disposiciones y de la reglamentación e interpretación oficial que de ellas se ha efectuado.

Para la presente exposición hemos compendiado las providencias que durante el periodo analizado se han proferido al respecto en tres ejes temáticos: i) aplicación de normas para evitar la doble imposición internacional, ii) la

aplicación del régimen doméstico de precios de transferencia y iii) otros asuntos de tributación directa internacional.

1. Aplicación de normas para evitar la doble imposición internacional

La sala avanzó por la senda inaugurada en 2014 de resolución de casos en los que debían aplicarse las normas comunitarias de la CAN relativas a la eliminación de la doble imposición sobre el patrimonio poseído por los residentes colombianos en los países miembros de la comunidad⁷. Estos pronunciamientos no reflejan necesariamente el pensamiento de la sección sobre el particular, pues resuelven los casos juzgados acatando la interpretación de obligatorio cumplimiento que para cada uno de ellos emitió el TJCAN.

Aun así, en las providencias dictadas –que puntualmente son las sentencias del 9 de marzo de 2017 (exp. 19195, CP Hugo Bastidas Bárcenas), del 1 de marzo de 2018 (exp. 20126, CP Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 23 de noviembre de 2018 (exp. 20203, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez)– se identifican criterios de la sala en torno a la obligatoriedad de solicitar y acatar la interpretación prejudicial del TJCAN, a la necesidad de acreditar una situación de doble imposición, a la definición del alcance sustantivo de la Decisión 40 de 1971 y a la exclusión de responsabilidad sancionadora por la presentación de declaraciones que a la postre resultaron inexactas por indebida aplicación de las normas comunitarias. Veamos:

1.1. *Obligatoriedad de la interpretación prejudicial*

En todos los fallos, la sala parte de reconocer que los países miembros de la CAN acordaron constituir un órgano jurisdiccional encargado de interpretar la normativa andina para asegurar su aplicación uniforme en el territorio de los países miembros, función que, por disposición del artículo 33 del Protocolo Modificador del Tratado de Creación del TJCAN, incorporado en Colombia por la Ley 457 de 1998, le corresponde a ese órgano. Pero lo determinante en las sentencias que debe proferir la Sección Cuarta del Consejo de Estado radica en que los artículos 33 del Protocolo y 122 y 123 de la Decisión 500 de 2001 disponen que, cuando se vaya a dictar una sentencia no susceptible de impugnación en un caso en el que se controvierta acerca de la aplicación de una norma comunitaria, el juez nacional debe suspender el proceso y solicitarle al TJCAN su interpretación de la norma comunitaria en cuestión. Así, por mandato de los artículos 35 del Protocolo y 127 de la Decisión 500 de 2001, el juez nacional que adelantó la consulta ante el TJCAN está obligado a seguir dicha interpretación en su sentencia.

7 Sentencias de agosto de 2014.

De ahí que las sentencias que profiere la sección relativas a la aplicación de las normas comunitarias para eliminar la doble tributación se limiten a acoger la interpretación del TJCAN a la que se encuentran vinculadas. O, como se advirtió en la sentencia del 1 de marzo de 2018 (exp. 20203, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), por cuenta del Protocolo y de la Decisión 500 de 2001, el juez doméstico de última instancia pierde la competencia para determinar la interpretación correcta de la normativa andina, que le está asignada privativamente al TJCAN, independientemente de si el juez doméstico concuerda con la determinación hecha por el tribunal comunitario.

1.2. Comprobación de la situación de doble imposición

Ahora bien, en las interpretaciones que hasta la fecha ha efectuado el TJCAN, la entidad ha sostenido de manera constante que el régimen de tributación exclusiva en el país de la fuente (esto es, de localización del patrimonio, para los casos vistos) –con restricción de la potestad impositiva del país de residencia del inversionista comunitario–, consagrado en las decisiones 40 de 1971 y 578 de 2004 de la CAN, está condicionado a que se compruebe que, efectivamente, se da una situación de doble imposición respecto de un mismo ingreso o elemento patrimonial, en los países miembros de la comunidad involucrados.

Así, porque para el TJCAN el espíritu de las normas comunitarias citadas es el de evitar la doble tributación, de suerte que, si esta no se da, no cabe invocar la aplicación de la regla de exención prevista en las decisiones citadas. En consecuencia, los residententes fiscales en Colombia titulares de activos situados en países comunitarios no podrán detraerlos de la base gravable del impuesto colombiano sobre el patrimonio si no logran demostrar que se les exigió un impuesto equivalente respecto de esos activos en otro país miembro. En este sentido, el mismo TJCAN le impone al juez local verificar si de manera efectiva se han pagado doblemente impuestos equivalentes sobre los activos involucrados.

Bajo esa doctrina, el TJCAN ha entendido que los activos que el residente fiscal en Colombia posee en un país miembro de la CAN, como cuentas por cobrar (sentencia del 9 de marzo de 2017, exp. 19195, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y acciones (sentencias del 1 de marzo de 2018, exp. 20126, CP Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 23 de noviembre de 2018, exp. 20203, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), deben incluirse en la base gravable del impuesto al patrimonio colombiano, en el evento de que no se acredite que estuvieron gravados en el país miembro de la CAN donde se poseían.

1.3. **Ámbito de aplicación sustantiva de la normativa comunitaria para evitar la doble imposición**

Según el artículo 1º de la Decisión 40 de 1971 de la CAN, lo allí convenido era aplicable para armonizar el impuesto complementario al patrimonio establecido en Colombia mediante la Ley 81 de 1960 con el régimen comunitario. Pero como ese concreto tributo fue derogado expresamente por el artículo 140 de la Ley 6ª de 1992 y los debates actuales versaban sobre impuestos que gravaron el patrimonio con posterioridad a 2002, la sala aclaró que las previsiones de la citada decisión andina se proyectaban sobre los tributos posteriores respecto de los cuales se demuestre (como lo exige el artículo 1º de la decisión) que emplean la misma base gravable o materia imponible del impuesto que se regulaba en los artículos 61 a 77 de la Ley 81 de 1960.

En ese sentido, se juzgó que el ámbito de aplicación sustantivo de la Decisión 40 de 1971 incluía el “Impuesto para Preservar la Seguridad democrática” creado por el Decreto 1838 de 2002, toda vez que su base gravable o materia imponible era esencial y económicamente análoga al impuesto complementario al patrimonio de la Ley 81 de 1960 (sentencias del 1 de marzo de 2018, exp. 20126, CP Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 23 de noviembre de 2018, exp. 20203, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez). De modo que cabe entender que el artículo 17 del convenio aprobado mediante la Decisión 40 de 1971 es aplicable respecto de cualquier impuesto colombiano que tenga el patrimonio como objeto imponible y como base gravable la universalidad del patrimonio líquido. Para la sala, a tal fin tendrían que estudiarse los elementos de la estructura del hecho imponible de cada impuesto para llegar a una conclusión acertada sobre esa materia. Bajo esta metodología se dedujo, al comparar los elementos de la estructura del hecho imponible del impuesto para preservar la seguridad democrática con los del impuesto al patrimonio, que más que análogos o equiparables, se trataba de tributos sustancialmente idénticos, porque la base gravable de ambas figuras impositivas era la misma: el patrimonio líquido poseído por el sujeto pasivo en la fecha de causación del tributo.

1.4. *Improcedencia de la sanción por inexactitud*

Como la imposición en el impuesto sobre el patrimonio colombiano de los activos poseídos en países miembros de la CAN obedeció a la interpretación que de la Decisión 40 de 1971 hizo el TJCAN, la sala consideró en los tres casos que aquí hemos comentado que no había lugar a sancionar por inexactitud a los contribuyentes cuyas declaraciones habían sido revisadas. Esto porque las auto-liquidaciones presentadas contaban con un fundamento normativo (señaladamente, el artículo 17 de las decisiones 40 de 1971 y 578 de 2004 de la CAN), del que se hizo una interpretación que era razonable en la medida en que resultaba

ser uno de los sentidos posibles de las palabras de esa disposición entender que los activos poseídos en países miembros de la CAN únicamente podían someterse a imposición en la jurisdicción en la que estuviesen ubicados y no en el país de residencia del inversionista. De hecho, se reconoció que era la interpretación que resultaba más ajustada al tenor literal de la disposición, que solo vino a ser superada por la interpretación prejudicial emitida por el TJCAN varios años después de haberse presentado la declaración respectiva (sentencia del 1 de marzo de 2018, exp. 20126, CP Julio Roberto Piza Rodríguez). Sobre el particular, la sala puso de presente que la interpretación de la norma comunitaria efectuada por el TJCAN añadió a esa normativa el cumplimiento de un requisito no contemplado de sujeción efectiva en el país de la residencia, pues exigió, para eximir de tributación en el país de residencia, que se acreditara el pago del tributo en el país miembro en el que se encontrasen los activos.

2. Aplicación del régimen doméstico de precios de transferencia

Originalmente, el régimen de precios de transferencia adoptado en Colombia mediante la Ley 788 de 2002, propició debates entre las autoridades y los obligados tributarios relacionados con el cumplimiento de los deberes formales que conlleva. Consecuentemente, los primeros pronunciamientos que sobre la materia profirió la sección estuvieron dirigidos a dilucidar asuntos asociados a las instituciones sancionadoras pertinentes, pero como las discusiones planteadas por las autoridades han ido migrando hacia el análisis de cuestiones de fondo, estas comienzan a hacerse presentes en las decisiones de la sala, tendencia que en el futuro próximo se hará más evidente.

Los criterios de decisión que forjó la sección al analizar el régimen sancionador giraron en torno a la aplicación del principio de favorabilidad (retroactividad *in bonus*); a las infracciones por corrección de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia (DIPT), por no presentar la DIPT y por extemporaneidad, y a las implicaciones por la presentación con errores de la documentación comprobatoria. En el ámbito del análisis de los aspectos formales del régimen de precios de transferencia, la sala se ha pronunciado sobre la presentación de la DIPT con inconsistencias frente a la documentación comprobatoria y a la declaración del impuesto sobre la renta, sobre el objeto y la función de la DIPT y de la documentación comprobatoria y sobre el término para efectuar correcciones voluntarias a la DIPT o a la documentación comprobatoria.

Por su parte, las decisiones sobre cuestiones de fondo han llevado a la sala a analizar los criterios de vinculación económica, los conceptos emitidos por la DIAN acerca del levantamiento de las limitaciones previstas en el ET sobre costos y gastos para operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia y la

procedencia de ajustes de comparabilidad para efectos de determinar el precio o margen de utilidad en transacciones controladas; a saber:

2.1. Sanciones por el incumplimiento de los deberes formales propios del régimen de precios de transferencia

i. Aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria

Las instituciones sancionadoras propias del régimen de precios de transferencia inicialmente establecidas en la Ley 788 de 2002 resultaron ser muy gravosas y, en algunas ocasiones, abiertamente desproporcionadas, tanto que el legislador tuvo que modificarlas mediante el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, para reducir las sanciones procedentes. Debido a esa evolución normativa, la jurisdicción tuvo que juzgar numerosos casos en los que la infracción se cometió cuando se encontraban vigentes las instituciones punitivas contempladas en la Ley 788 de 2002, pero la sentencia debía proferirse en una fecha en la cual ya habían sido expedidas las normas de la Ley 1607 de 2012 que consagraban un régimen sancionador más favorable que el que le precedía.

Frente a esa clase de situaciones, la sala ha afirmado de manera unánime que el principio de favorabilidad en materia punitiva, consagrado en el artículo 29 de la Constitución, impone que se aplique retroactivamente la legislación posterior favorable. Así, la sala emitió las sanciones por extemporaneidad (sentencia del 9 de marzo de 2017, exp. 20970, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), por no presentar la DIPT o la documentación comprobatoria (sentencias del 2 de marzo de 2017, exp. 21867, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 9 de marzo de 2017, exp. 21511, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 25 de septiembre de 2017, exp. 20910, CP Stella Jeannette Carvajal Basto; del 8 de noviembre de 2017, exp. 20268, CP Julio Roberto Piza Rodríguez; del 22 de febrero de 2018, exp. 20524, CP Julio Roberto Piza Rodríguez; del 7 de marzo de 2018, exp. 20317, CP Julio Roberto Piza Rodríguez; del 25 de abril de 2018, exp. 21906, CP Milton Chaves García; del 15 de agosto de 2018, exp. 21971, CP Stella Jeannette Carvajal Basto; del 21 de febrero de 2019, exp. 22182, CP Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 6 de junio de 2019, exp. 22329, CP Stella Jeannette Carvajal Basto) y por corrección de la DIPT (sentencias del 25 de mayo de 2017, exp. 20724, CP Stella Jeannette Carvajal Basto y del 2 de agosto de 2017, exp. 21478; CP Milton Chaves García).

Frente a la reducción del porcentaje para determinar la sanción por extemporaneidad, cuando coexisten sucesivas normas, la sala reiteró (sentencia del 9 de marzo de 2017, exp. 20970, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez) la aplicación del principio de favorabilidad, siempre que se trate de situaciones jurídicas

no consolidadas en materia sancionatoria. En el caso, precisó la sala que cuando coexistan sucesivas normas sobre la determinación de la sanción por extemporaneidad, se debe aplicar la que resulte más favorable al infractor, reflexión que incluso llevaba a aplicar el artículo 111 de la Ley 1819 de 2016.

Respecto a la sanción por no presentar la DIPT, la sala también decidió reliquidar la sanción, con fundamento en el principio de favorabilidad, para aplicar la contemplada en el artículo 111 de la Ley 1819 de 2016, que corresponde al 4 % del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia realizadas durante la vigencia fiscal, sin exceder 20 000 UVT (sentencias del 25 de septiembre de 2017, exp. 20910, CP Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 22 de febrero de 2018, exp. 20524, CP Julio Roberto Piza Rodríguez).

Merece la pena destacar que en la sentencia del 21 de febrero de 2019 (exp. 22182, CP Stella Jeannette Carvajal Basto), la sala consideró que, en la medida en que el mencionado principio es un imperativo constitucional, puede ser aplicado a solicitud de parte, o de oficio por el juez, incluso cuando el apelante único de la sentencia de primera instancia es la administración.

Sobre la sanción por corrección de la DIPT, la sala también ha aplicado el principio de favorabilidad para disminuir la sanción inicialmente impuesta al 0,6 % del valor de la operación inconsistente en los términos previstos por la Ley 1819 de 2016, y para reducirla al 50 % por corrección voluntaria de la DIPT antes de la notificación del pliego de cargos y dentro del término previsto en el artículo 588 del ET, en virtud de lo dispuesto en el literal f del ordinal 2 del artículo 111 de la Ley 1819 de 2016 (sentencia del 2 de agosto de 2017, exp. 21478, CP Milton Chaves García).

ii. Sanción por corrección de la DIPT

La sala se pronunció sobre la sanción por corrección de la DIPT, en los casos en los que la modificación se efectúa antes de que venza el plazo para presentar dicha declaración, en la sentencia del 25 de mayo de 2017 (exp. 20724, CP Stella Jeannette Carvajal Basto). Al efecto, concluyó que mientras el contribuyente esté dentro de los plazos para cumplir con el deber formal de presentar la DIPT, puede corregir la información allí reportada sin que implique la comisión de una infracción, pues la conducta ilícita solo se podría configurar una vez vencidos los plazos previstos para cumplir a cabalidad con el deber formal. Para arribar a esta conclusión, la sala se basó en el criterio de decisión aplicado en un fallo sobre una circunstancia que consideró análoga, relacionada con la presentación de una declaración de retención en la fuente sin pago, en la cual se

cumplió con la deuda antes de que venciera el plazo para declarar (sentencia del 26 de noviembre de 2015, exp. 19104, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

De otro lado, en la sentencia del 2 de agosto de 2017 (exp. 21478, CP Milton Chaves García), la sala se pronunció acerca de los dos tipos de sanción por corrección de la DIPT previstas en el literal b del artículo 260-10 del ET, en la versión vigente en el año 2007: una equivalente al 1 % del valor de las operaciones realizadas con vinculados durante la vigencia fiscal, sin exceder de 39 000 UVT, y otra reducida al 2 % de la sanción por extemporaneidad (1 % del total de las operaciones con vinculados durante la vigencia fiscal por cada mes o fracción de mes calendario de retraso, sin exceder de 39 000 UVT). Se advirtió en la providencia que, aunque la norma plantea dos cálculos para la sanción por corrección, corresponden al 1 % del total de las operaciones con vinculados económicos y que, sin importar el tipo de inconsistencia en la que se hubiere incurrido, la sanción por corrección es del 1 % del total de las operaciones con vinculados económicos realizadas en la vigencia fiscal. Además, que cuando se realiza una corrección de fondo de la DIPT (como una corrección del margen de utilidad), se aplica la sanción del inciso 3 del literal b del artículo 260-10 del ET (1 % sobre valor de operaciones con vinculados), sin que sea aplicable la causal del literal d del ordinal 3 del literal b del mismo artículo (esto es, el 2 % de la sanción por extemporaneidad por inconsistencias entre la DIPT y la documentación comprobatoria), porque no se trata de una simple falta de consistencia entre los datos y cifras consignados en la DIPT y la documentación comprobatoria.

En otro caso, en el cual la administración le impuso al obligado la sanción por corrección de la DIPT, pese a que este no había efectuado ninguna corrección a la declaración, sino que no había incluido en ella una operación que para la autoridad tendría que haber sido reportada, la sala consideró que solo si el contribuyente corregía la DIPT y no liquidaba la sanción por corrección o la liquidaba por un valor inferior al que correspondía, la DIAN podía determinar la sanción correspondiente incrementada en un 30 % (sentencia del 24 de octubre de 2018, exp. 21566, CP Stella Jeannette Carvajal Basto). Lo anterior, teniendo en cuenta que el ordinal 3 del literal b del artículo 260-10 del ET establecía, en la versión vigente en 2008, que cuando el contribuyente corregía voluntariamente las inconsistencias de la declaración, debía liquidar y pagar la sanción por corrección, correspondiente al 1 % del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos durante la vigencia fiscal sin exceder 39 000 UVT. Por tanto, para que la administración liquidara la sanción de corrección incrementada en un 30 % mediante acto independiente o liquidación oficial, era indispensable que el contribuyente corrigiera previamente la DIPT. La sala tuvo en consideración la sentencia C-475 de 2004, en la cual la Corte Constitucional precisó que,

de acuerdo con el principio de legalidad, las sanciones que puede imponer la administración son las que están determinadas previamente y de forma precisa en la ley, y añadió que, en el caso, no se ponía en riesgo la efectividad del régimen de precios de transferencia, pues, pese a los errores en la DIPT, la autoridad podía modificar la declaración del impuesto sobre la renta del periodo e imponer la respectiva sanción por inexactitud, si el contribuyente no corregía la DIPT. De ese modo, quedó afirmado que solo a partir de la entrada en vigor de la Ley 1607 de 2012 es posible sancionar por inconsistencias en la DIPT, independientemente de si el contribuyente corrige o no la declaración.

iii. Sanción por no presentar la DIPT

Con la sentencia del 25 de septiembre de 2017 (exp. 20910, CP Stella Jeanette Carvajal Basto), la sección juzgó que el término con el que cuenta la administración para imponer la sanción por no presentar la DIPT es de cinco años, contados desde el vencimiento del plazo para presentarla, circunstancia que no se ve modificada por el hecho de que se encuentre en firme la declaración del impuesto sobre la renta del respectivo año gravable. El análisis de la sala estuvo guiado por los pronunciamientos efectuados por la Corte Constitucional en las sentencias C-690 de 1996 y C-160 de 1998, sobre incumplimiento de la obligación de reportar la información requerida por las autoridades tributarias, y concluyó que la omisión del deber de declarar puede ser sancionada siempre que se pruebe la ocurrencia del hecho objetivo de la falta de presentación de la declaración, sin la concurrencia de alguna causal excluyente de responsabilidad.

En otro caso, también relacionado con la sanción por no presentar la DIPT, la sala señaló que el artículo 260-1 del ET establece como únicas condiciones para estar sujeto a la aplicación del régimen de precios de transferencia las de ser contribuyente del impuesto sobre la renta y ejecutar operaciones con vinculados económicos no residentes en Colombia (sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20524, CP Julio Roberto Piza Rodríguez); de modo que, si se reúnen ambas condiciones, surge como consecuencia jurídica la obligación de determinar, en el impuesto sobre la renta, los ingresos, costos y deducciones, de acuerdo con los precios y márgenes de utilidad que se habrían determinado en operaciones llevadas a cabo con partes independientes. Se aclaró, entonces, que la alusión que hace la norma a los ingresos, costos o deducciones derivados de la realización de operaciones con vinculados no constituye un requisito para estar sometido al régimen de precios de transferencia, sino que se trata de la consecuencia misma de estar sometido a este régimen, y que la expresión “operaciones” empleada por la norma se refiere a que el contribuyente colombiano y sus partes vinculadas económicamente del exterior hayan tenido negocios,

contratos o cualquier clase de declaraciones de voluntad entre sí durante el año, para la producción de relaciones jurídicas, categoría dentro de la que se subsumen también los contratos de mandato. Bajo esos parámetros, para estar sometido al régimen de precios de transferencia, no se requiere que las relaciones jurídicas ejecutadas con partes vinculadas hubieren generado ingresos, costos o deducciones que deban someterse al régimen en cuestión.

–iv. Sanción de extemporaneidad

Respecto de la extemporaneidad en la presentación de la DIPT, la sala sostuvo en la sentencia del 11 de julio de 2019 (exp. 21257, CP Julio Roberto Piza Rodríguez) que se deben considerar las circunstancias de hecho y de derecho que rodearon la conducta infractora, con miras a determinar si en el respectivo caso concurre alguna causal eximente de culpabilidad. En ese sentido, aunque el contribuyente no haya concluido el procedimiento de presentación de la DIPT a través de los servicios informáticos de la administración, si se demuestran las dificultades que tuvo para cumplir el deber formal por fallas en el sistema informático que no le sean imputables, no es procedente la imposición de la sanción. Así, aunque se pueda inferir como punto de partida que actúa de manera negligente quien omite cumplir con el deber de declarar, las exigencias propias del principio de culpabilidad imponen analizar las razones alegadas por el infractor como justificantes del incumplimiento de ese deber. A estos efectos, se debe dar lugar a que el contribuyente formule descargos en los cuales lleve a cabo la demostración de que su conducta no ha sido culpable.

2.2. *Asuntos formales del régimen de precios de transferencia*

En el caso de la presentación de una DIPT inconsistente con la documentación comprobatoria y con la declaración del impuesto sobre la renta, la sala consideró en la sentencia del 14 de junio de 2018 (exp. 20596, CP Julio Roberto Piza Rodríguez) que les es exigible a los obligados tributarios la correcta presentación de la DIPT, de modo que las cifras y los datos incluidos en ella deben ser exactos y consistentes con la documentación comprobatoria; de no ser así, la administración está habilitada para modificar la declaración del impuesto sobre la renta del periodo, según las previsiones del artículo 260-10 del ET. Pero si, pese a la discrepancia de la DIPT con los otros dos documentos, la declaración del impuesto se corresponde con el estudio de precios de transferencia de la documentación comprobatoria, no cabe modificarla, a menos de que la autoridad demostrara el incumplimiento del régimen de precios de transferencia en el sentido de que los ingresos, costos y/o deducciones no se ajustaban al principio de plena competencia. Por tanto, si en el caso juzgado la autoridad consideraba que lo denunciado en la DIPT reflejaba la realidad económica de la operación de egreso, entonces,

para modificar la declaración del impuesto sobre la renta, debía desvirtuar la documentación comprobatoria o acreditar las razones de fondo que originaban la vulneración del principio de plena competencia por parte del contribuyente.

Posteriormente, la sala analizó la oportunidad dentro de la cual se podía corregir de manera voluntaria la DIPT y la documentación comprobatoria bajo el régimen establecido por la Ley 788 de 2002 (sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751, CP Julio Roberto Piza Rodríguez). Se juzgó que, aunque las normas vigentes para la época de los hechos (2007) no regulaban expresamente la oportunidad en la que se debían efectuar las correcciones a la documentación comprobatoria, era un hecho cierto que el tema de prueba y la utilidad demostrativa del estudio de precios de transferencia se agotaban una vez que la autoridad tributaria profería el requerimiento especial respecto de la declaración del impuesto sobre la renta, o su ampliación, pues en esa instancia del procedimiento se fijaba el debate tributario con la propuesta de modificación a la declaración del impuesto hecha por la administración, de conformidad con los artículos 703 y 704 del ET.

De lo anterior se detrajo que solo hasta antes de la notificación del requerimiento especial, el sujeto pasivo estaba facultado para corregir voluntariamente la declaración del impuesto sobre la renta y el informe de precios de transferencia que soporta esa autoliquidación del tributo. Así, se estimó que las correcciones efectuadas a la documentación comprobatoria después de esa instancia del procedimiento tenían el carácter de correcciones provocadas por la actuación de la administración, por lo cual su contenido posible quedaría restringido a las cuestiones propuestas por la autoridad en el requerimiento especial.

Adicionalmente, la sala precisó respecto de la DIPT y de la documentación comprobatoria que son aportadas en cumplimiento de deberes formales establecidos para comprobar la correcta determinación del impuesto sobre la renta, pero que obedecen a finalidades distintas: con la DIPT los obligados le informan a la administración los tipos de operaciones llevadas a cabo con los vinculados económicos del exterior, durante el año gravable (sentencia C-815 de 2009), mientras que la documentación comprobatoria es el soporte calificado y tasado por la ley para acreditar en el impuesto sobre la renta y complementarios la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia (artículo 260-4 del ET). De suerte que, para la sala, la documentación comprobatoria tiene una naturaleza jurídica mixta porque, al mismo tiempo que constituye el cumplimiento de un deber formal que sirve de instrumento de fiscalización para la administración, es el medio de prueba idóneo para que el contribuyente acredite la observancia del principio de plena competencia. Consecuentemente, la actividad probatoria relacionada con la presentación del informe de precios de transferencia no es fruto del

ejercicio de la libertad probatoria que les asiste a los administrados frente a la autoridad, sino del cumplimiento de las cargas de colaboración que por ley se deben a la administración. Por eso, la ley fija el contenido de dicha documentación, para que tenga la idoneidad probatoria prevista en el artículo 260-4 del ET.

Por último, esta providencia reiteró aquello que ya se había puesto de presente en la sentencia del 14 de junio de 2018 (exp. 20598, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), en el sentido de que ni la DIPT inicial, ni su corrección, tienen la virtualidad de acreditar que los valores consignados en la declaración del impuesto sobre la renta respetan el principio de plena competencia, pues esta comprobación corresponde de forma exclusiva al estudio de precios de transferencia, por mandato del artículo 260-4 del ET.

2.3. Asuntos de fondo del régimen de precios de transferencia

i. Criterios de vinculación económica

En el ordenamiento, los criterios de vinculación económica a efectos del régimen de precios de transferencia, establecidos en el artículo 260-1 del ET, no han permanecido uniformes a lo largo del tiempo, toda vez que la redacción de la norma ha sido objeto de modificaciones. Sobre esa temática se ha pronunciado la sala al hilo de los debates judiciales respecto de la imposición de la sanción por no presentar la DIPT o la documentación comprobatoria, en particular en lo que atañe a la participación superior al 50 % en el capital de la sociedad con la que se ejecuta la operación, a la presunción de subordinación establecida en el párrafo 1º del artículo 261 del Código de Comercio y a las ventas del 50 % o más de la producción a un mismo grupo empresarial.

Frente a la vinculación económica que se daba cuando la operación se ejecutaba entre la sociedad y el accionista que poseía el 50 % o más del capital social (ordinal 6 del artículo 450 del ET, al que entonces se remitía desde el artículo 260-1 del ET), la sala consideró en la sentencia del 2 de marzo de 2017 (exp. 21867, CP Hugo Bastidas Bárcenas) que, si bien los soportes contables, como las facturas, daban cuenta de que las transacciones se habían realizado con una sociedad con la cual no se tenía vinculación económica, se debían tener en consideración las declaraciones de exportación y las órdenes de pago, que reflejaban que la importadora era una sociedad extranjera, accionista mayoritaria de la sociedad colombiana que efectuó las transacciones de venta. Por ese motivo se consideró que la sociedad colombiana realizó operaciones de exportación con una sociedad del exterior con la cual tenía vinculación económica.

Por otra parte, sobre la configuración de la causal de vinculación consistente en la existencia de una relación de subordinación o control entre sociedades,

de acuerdo con el párrafo 1º del artículo 261 del Código de Comercio (C.Co.), al cual se hacía remisión desde el inciso 3 del artículo 260-1 del ET, consideró la sección en las sentencias del 9 de marzo de 2017 (exp. 21511, CP Hugo Bastidas Bárcenas) y del 15 de agosto de 2018 (exp. 21971, CP Stella Jeannette Carvajal Basto) que se realiza ese criterio de vinculación cuando entre una sociedad colombiana y una extranjera que realizan transacciones, tienen dos socios en común y adicionalmente actúan como administradores de la sociedad colombiana en los términos del artículo 22 de la Ley 222 de 1995 (esto es, gerentes principal y suplente, o miembros de junta directiva). Para la sala, dichos socios/administradores controlaban las decisiones adoptadas en ambas sociedades.

En otro caso, relacionado con la situación de subordinación prevista en el párrafo 1º del artículo 261 del C.Co., la sala tuvo en cuenta en la sentencia del 22 de febrero de 2018 (exp. 20482, CP Milton Chaves García) que la Superintendencia de Sociedades había conceptuado mediante Oficio 220-059283 del 14 de diciembre de 2007, que el hecho de tener el poder de decisión de una sociedad sometido a la voluntad de otra u otras personas es el que determina la existencia de la situación de control o subordinación, pero que esa presunción de la situación de subordinación se podía desvirtuar acreditando que no se verifica la situación indicada en el artículo 260 del C.Co., por lo que no habría vinculación o subordinación. Con todo, debido a que en el caso el único medio de prueba de la subordinación alegada era un documento en idioma extranjero sin traducción oficial, la sala consideró que su existencia no fue debidamente demostrada.

Finalmente, sobre la causal de vinculación por ventas del 50 % o más de la producción a una misma empresa, prevista en el ordinal 9 del artículo 450 del ET al que en su día se hacía remisión desde el artículo 260-1 del ET, la sala reiteradamente ha señalado que, en la medida en que esa causal de vinculación desapareció por disposición del artículo 111 de la Ley 1607 de 2012, dejaron de ser punibles las infracciones consistentes en la omisión en la presentación de la DIPT o de la documentación comprobatoria que se hubieren cometido mientras estuvo en vigor la norma. Así se juzgó en las sentencias del 8 de noviembre de 2017 (exp. 20268, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), del 22 de febrero de 2018 (exp. 21199, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 7 de marzo de 2018 (exp. 20317, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), del 25 de abril de 2018 (exp. 21906, CP Milton Chaves García) y del 6 de junio de 2019 (exp. 22329, CP Stella Jeannette Carvajal Basto). En criterio de la sala, la normativa encargada de regular la sanción por no presentar la DIPT y la documentación comprobatoria de operaciones con vinculados económicos ha evolucionado junto con la regulación de los criterios que llevan a determinar la existencia de vinculación económica.

ii. Transacciones sometidas al régimen de precios de transferencia

Son relevantes algunas providencias relativas a la juridicidad de conceptos por medio de los cuales la autoridad de impuestos había señalado que las transacciones se encontraban sometidas al régimen de precios de transferencia.

En primer lugar, con ocasión del juicio de nulidad seguido contra el Concepto DIAN 011039 de 2006, la sala afirmó en la sentencia del 20 de septiembre de 2017 (exp. 19231, CP Stella Jeannette Carvajal Basto) que el levantamiento de las limitaciones previstas en el ET a los costos y gastos entre vinculados económicos, aplicable para aquellas operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, al que se refería el segundo inciso del artículo 260-7 del ET (vigente hasta la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016), no era procedente en lo relativo a la provisión para deudas de dudoso o difícil cobro. Si bien las normas del ET no definieron en detalle las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia, el Decreto 4349 de 2004 estableció el contenido de la DIPT y precisó en detalle las operaciones a las que era aplicable el mencionado régimen, y respecto de las operaciones de egreso, el ordinal 2 del artículo 5º del decreto señaló las operaciones de costos y deducciones, que debían ser reportadas en la DIPT, sin incluir la provisión constituida por la cartera de dudoso o difícil cobro contemplada en el artículo 145 del ET (según el cual, para efectos de la deducción de deudas de difícil o dudoso cobro, no se reconoce tal carácter a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas).

Por otro lado, al controlar los Conceptos DIAN 066668 de 2008 y 058444 de 2013, la sala estableció que la adopción del régimen de precios de transferencia (Ley 788 de 2002) no conllevó una derogatoria tácita del artículo 35 del ET, que establece los rendimientos mínimos por los préstamos efectuados entre socios y sociedad, para el caso de los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, y que el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012, por el que se modificó el artículo 260-8 del ET, tampoco derogó de manera expresa el citado artículo 35 del ET. No obstante, la sala planteó que caso distinto es que la presunción del artículo 35 del ET pretenda aplicarse a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, frente a lo cual consideró que tal presunción no se debe aplicar a dichos contribuyentes, porque estos están obligados a observar las reglas específicas fijadas por el legislador frente a las operaciones de financiamiento. Con la expedición de la Ley 1607 de 2012 (art. 118), el legislador impartió claridad al tema, al incluir de manera expresa que la presunción prevista en el artículo 35 del ET no se aplica a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, lo que encuentra explicación en la existencia de regulación especial para dicho régimen, de obligatorio cumplimiento.

En este sentido, cuando un contribuyente está sometido al régimen de precios de transferencia, para efectos del impuesto sobre la renta, debe determinar sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

iii. Procedencia de ajustes de comparabilidad

En la sentencia del 14 de junio de 2018 (exp. 20821, CP Milton Chaves García), la sala analizó la procedencia de los ajustes de comparabilidad para efectos de determinar el precio o margen de utilidad de operaciones controladas. Se planteó que el ajuste de comparabilidad –que en el caso estuvo originado por la realización de gastos administrativos derivados de gastos extraordinarios de personal incurridos para la construcción de la planta de producción– era procedente en la medida en que obedecía a una circunstancia excepcional identificable, que podía corregirse a efectos de hacer la comparación con terceros independientes, que si bien también habrían incurrido en determinados gastos, no coincidían en su proporción con los incurridos por la parte a analizar. Señaló la sala que la comparabilidad de las transacciones está determinada por la existencia de características económicas relevantes de las transacciones y por la posibilidad de efectuar ajustes técnicos razonables a las condiciones de esas operaciones, de acuerdo con el artículo 260-3 del ET. Dentro de las condiciones de comparabilidad pueden encontrarse las generales del mercado o las estrategias de negocios. Lo anterior conduce a la conclusión de que si la comparación se enfrenta con una condición económica particular, presente en la parte analizada y no en las comparables, o viceversa, esta podrá eliminarse en pro de la comparabilidad.

Acerca del soporte probatorio de los gastos administrativos objeto del ajuste de comparabilidad, la sala advirtió que fueron determinados en el proceso mediante un certificado del revisor fiscal de la demandante, en el cual consta el incremento de los gastos de personal, que, al no haber sido objetado por la administración, debía entenderse probado en los términos consignados en el certificado mencionado. También se aportaron dos opiniones expertas que tampoco fueron cuestionadas por la administración. En definitiva, ni controvertió las pruebas del proceso ni ofreció un cálculo diferente que permitiese concluir que las comparables habían experimentado un nivel de gastos similar.

Al juzgar la oportunidad para realizar los ajustes, la sala consideró que, aun cuando los ajustes procedentes no se reflejaron en la DIPT, no se podía obviar el análisis consignado en la documentación comprobatoria a la hora de contrastar la realidad económica de la sociedad, frente a la información contenida en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente. Lo anterior porque, si

bien se espera que la DIPT refleje plenamente la situación económica del contribuyente frente a sus comparables, incluyendo los ajustes procedentes, en el caso, por la falta de correspondencia, era viable acudir a la documentación comprobatoria, a estudios adicionales o a la aplicación de otros métodos, con el fin de constatar si procedía el ajuste en la declaración del impuesto sobre la renta para reflejar la realidad económica de la sociedad.

3. Otros asuntos de tributación directa internacional

La sentencia del 17 de mayo de 2018 (exp. 20729, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez) llevó a la sala a tomar posición sobre la contabilización del término que establecía el artículo 10 del ET, antes de ser reformado por el artículo 2º de la Ley 1607 de 2012, para determinar la residencia fiscal de las personas naturales. De acuerdo con la norma, eran residentes fiscales quienes permanecieran de forma continua o discontinua en el país por más de seis meses. Según la sala, en aplicación de las disposiciones del Código de Régimen Político y Municipal (Ley 4ª de 1913), para efectuar ese cálculo no deben contabilizarse los días de salida del territorio colombiano, porque en esa fecha el individuo no habrá permanecido en el territorio colombiano por el espacio de 24 horas. Con todo, ese criterio de contabilización difiere del que actualmente está vigente, que procede de la modificación efectuada por el artículo 2º de la Ley 1607 de 2012 al artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, toda vez que de manera expresa se señala en el precepto que, para contabilizar la permanencia en el territorio nacional, a efectos de establecer la residencia fiscal, se deben incluir los días de entrada y de salida del país.

El criterio de residencia fiscal, igualmente, fue el punto focal del pronunciamiento efectuado en la sentencia del 20 de septiembre de 2018 (exp. 23401, CP Milton Chaves García), en la que se estudiaron los efectos que tenía el cambio de residencia en las obligaciones del impuesto a la riqueza establecido por la Ley 1739 de 2014. Afirmó la sala que, debido a que el hecho generador del tributo tenía lugar el 1 de enero de 2015 y la determinación de la base gravable respecto de cada uno de los años para los cuales era exigible tributo atendía al patrimonio poseído el primer día de 2015, los cambios de residencia posteriores a dicha fecha no le permitirían al contribuyente disminuir ni aumentar la base gravable por fuera de los parámetros limitados fijados en el parágrafo 4º del artículo 295-2 del ET.

Por otra parte, la regla que adoptó el artículo 15 de la Ley 49 de 1990 e incorporó en el que fuera el inciso 2 del artículo 287 del ET, de acuerdo con la cual las sucursales constituidas en Colombia de sociedades extranjeras debían integrar en su patrimonio las cuentas por cobrar que tuvieran con su matriz o con agencias o sucursales de esta, fue considerada en la sentencia del 13 de diciembre de 2017 (exp. 19747, CP Julio Roberto Piza Rodríguez). Señaló la sala que

los saldos débito o crédito que tuviera la sucursal colombiana con otras empresas del mismo grupo empresarial, pero que no fueran ni la casa principal ni agencias o sucursales de dicha casa principal, no constituían patrimonio declarable en Colombia, teniendo en cuenta el tenor literal del inciso 2 del artículo 287 del ET (antes de ser reformado por el artículo 122 de la Ley 1819 de 2016).

Finalmente, cabe destacar el análisis que hizo la sala en la sentencia del 15 de mayo de 2019 (exp. 19797, CP Milton Chaves García) sobre el deber formal, exigido a los inversionistas extranjeros, de presentar declaración del impuesto sobre la renta por el cambio del titular de la inversión situada en Colombia. Concretamente, se estimó que las expresiones empleadas en la disposición que reglamenta el mencionado deber se acompañan con la norma reglamentada (art. 326 ET). Según la interpretación que de esas expresiones se consideró adecuada, se debe entender que siempre que en virtud de un acto jurídico haya un cambio de titular de la inversión, independientemente del tipo de negocio jurídico del que se trate, es exigible la presentación de la declaración tributaria a la que se refiere el reglamento. Esta línea de análisis suscitó una aclaración de voto en la cual se especificó que se respalda la decisión adoptada por la sala, bajo el entendido de que los negocios jurídicos que no constituyen una enajenación a efectos fiscales (como es el caso de fusiones y escisiones), no dan lugar a que el inversionista extranjero tenga que presentar una declaración del impuesto sobre la renta por la transacción (fecha *ut supra*, exp. 19797, CP Julio Roberto Piza Rodríguez). Lo anterior porque no se le podría exigir a un inversionista extranjero presentar una declaración por una transacción que no realiza el hecho generador del impuesto sobre la renta, o al menos no sin contrariar el alcance del artículo 326 del ET.

C. Impuestos nacionales indirectos

Son numerosas las sentencias en las que la Sección Cuarta fijó criterios interpretativos sobre disposiciones jurídicas relativas al impuesto sobre las ventas y el impuesto sobre las municiones y explosivos y aranceles aduaneros. No obstante, muchos de esos casos son repetitivos, en la medida en que se trata del mismo debate planteado respecto de varios periodos de liquidación. En esa medida, a continuación se expone la doctrina judicial relevante, siguiendo como parámetro la estructura del hecho imponible de los distintos impuestos indirectos que han ocupado la atención de la sala.

1. Impuesto sobre las ventas

1.1. *Aspecto material del elemento objetivo del hecho generador*

i. Venta: autoconsumo por retiro de inventarios

En la sentencia del 28 de febrero de 2019 (exp. 23479, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), la Sección Cuarta interpretó el alcance del supuesto de hecho gravado por la modalidad autoconsumo incorporada en el literal b del artículo 421 del ET. En ese contexto, afirmó la sala que el retiro de inventarios, para uso de los respectivos bienes en la actividad económica del sujeto pasivo, está gravado con IVA únicamente cuando la nueva actividad de destino o uso no otorga derecho al IVA descontable que inicialmente hubiera tomado el sujeto pasivo. De esa manera, se preserva la neutralidad del tributo, mediante la causación del IVA, cuando el empresario destine los bienes retirados a una actividad económica que no dé derecho a descontar el IVA pagado⁸.

A la luz del anterior criterio, para el caso concreto la sala consideró que el autoconsumo de petróleo realizado por la parte demandante no estaba gravado con el IVA, por cuanto el petróleo fue destinado a la misma actividad de extracción y explotación de crudo, de manera que no se destinó a una actividad distinta que adicionalmente tuviera un régimen diferenciado en materia de impuestos descontables.

ii. Venta: incorporación de bienes muebles gravados a bienes no gravados y servicios intermedios de la producción

En sentencia del 13 de junio de 2017 (exp. 22345, CP Milton Chaves García), juzgó la sala que la venta gravada descrita en el literal c del artículo 421 del ET requiere, además de realizar acciones consistentes en incorporar o transformar bienes, que estos hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúa las actividades de transformación o incorporación al producto final. En virtud de ese criterio, no se incurre en el hecho generador indicado, sino que se está en presencia de un servicio intermedio de la producción, contemplado en el parágrafo del artículo 476 del ET, cuando la incorporación o transformación es realizada por una persona distinta al productor del bien final, esto es, por

8 La señalada línea de decisión fue reiterada en las sentencias proferidas en las siguientes fechas: del 28 de febrero de 2019 (exp. 23779, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), del 15 de mayo de 2019 (exp. 24092, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), del 22 de mayo (exp. 23114 y 22681, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), del 30 de mayo de 2019 (exp. 24262, 23470 y 24418, CP Julio Roberto Piza Rodríguez y 22838, CP Milton Chaves García), del 12 de junio de 2019 (23053, 24297 y 24274, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), del 4 de julio de 2019 (exp. 24236, CP Stella Jeannette Carvajal Basto), del 11 de julio (exp. 23373, CP Stella Jeannette Carvajal Basto), del 25 de julio (exp. 23647, CP Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 1 de agosto (exp. 23621, CP Milton Chaves García).

un tercero especializado, que interviene para coadyuvar la fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización del bien final.

iii. Prestación de servicios: venta de tarjetas de recarga telefónica

Según determinó la sala en la sentencia del 21 de febrero de 2019 (exp. 22510, CP Jorge Octavio Ramírez), la actividad de comercialización de tarjetas prepago de telefonía o recargas en línea, realizada por un comercializador, en favor del operador de telefonía móvil y remunerada por este con un descuento en el valor nominal de la tarjeta prepago o de la recarga, está gravada con el IVA. Señaladamente, en esos casos se incurre en el hecho generador por la prestación de un servicio, acorde con la definición del artículo 3º del Decreto 1372 de 1992, por cuanto el comercializador realiza una obligación de hacer (sin que medie relación laboral, legal o reglamentaria), consistente en una actividad de intermediación entre el operador y un tercero, remunerada por aquel con un descuento, que a su vez constituye la base gravable del impuesto. De esta forma, la operación descrita corresponde a la prestación de un servicio y no a la “enajenación” o “venta de derechos de tiempo al aire” con los operadores de telefonía.

La tesis fijada por la sala respecto de esta clase de negocios fue reiterada, entre otras, en las sentencias del 2 de mayo de 2019 (exp. 22346, CP Stella Jeanette Carvajal Basto) y del 14 de agosto del 2019 (exp. 23898, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), sin perjuicio de lo cual el criterio no ha sido compartido por el consejero Milton Chaves, quien considera que no estaba gravada la operación, porque transado entre las partes es un bien intangible y no la prestación de un servicio.

iv. Prestación de servicios: intermediación en la disposición de cupos de pago con tarjetas de crédito o débito

Con un análisis similar al recién enunciado, se determinó en la sentencia del 12 de septiembre de 2019 (exp. 21572, CP Julio Roberto Piza Rodríguez) que se subsume en la definición de prestación de servicios gravada con el IVA la transacción consistente en permitirles a los tarjetahabientes utilizar mediante datáfono el cupo de crédito o débito que tienen asignado por la entidad emisora de la tarjeta, a cambio de la entrega de una cantidad de efectivo en una cuantía menor a la pagada mediante el datáfono. Lo anterior porque la causa de la operación enjuiciada no era el pago de la adquisición de bienes o servicios, sino la obtención de dinero en efectivo por parte de los tarjetahabientes, de manera que la demandante percibía como remuneración una suma de dinero de parte de aquellos, que equivalía a la diferencia surgida entre el valor del pago efectuado con la tarjeta de crédito y el efectivo que se le entregaba al titular de esta; la comisión

se percibía a cambio de poner a disposición del cliente el establecimiento de comercio afiliado al sistema de pagos mediante datáfono.

Juzgó la sala que, en la medida en que el comercio puso a disposición del cliente su calidad de establecimiento afiliado al sistema de pagos electrónicos, a cambio de una comisión, desarrolló una actividad que cumple con las notas distintivas de la definición normativa de prestación de servicios en el IVA, contenidas en el artículo 1° del Decreto 1372 de 1992. Además, determinó que, de conformidad con el artículo 447 del ET y el artículo 2° del Decreto 1107 de 1992, el monto de la comisión o descuento era la base gravable del IVA generado, pues esa fue la remuneración percibida por el demandante⁹.

v. Prestación de servicios: servicio de aparcadero en una propiedad horizontal

En la sentencia del 23 de noviembre de 2017 (exp. 19445, CP Stella Jeannette Carvajal Basto) se consideró que las propiedades horizontales son sujetos pasivos del impuesto, tras señalar que, dado el artículo 482 del ET, en el IVA no aplica la desgravación para impuestos nacionales que el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 incorporó en favor de las personas jurídicas a las que dan origen las propiedades horizontales. Planteado lo anterior, concluyó que el servicio de aparcadero público prestado por propiedades horizontales realiza el hecho generador del IVA, por cuanto constituye una prestación de servicios en los términos del artículo 3° del Decreto 1372 de 1992.

1.2. Aspecto cuantitativo: bases gravables especiales

i. Construcción de bien inmueble

El artículo 3° del Decreto 1372 de 1992 dispone una base gravable especial para los servicios de construcción de bien inmueble, que está asociada a aquella parte del contrato que remunera directamente la actividad desarrollada por el constructor. Con relación a ella, estimó la sala en sentencia del 13 de junio de 2017 (exp. 21188, CP Milton Chaves García) que los servicios de construcción a los que alude la norma no solo son aquellos que tienen por objeto el levantamiento de edificaciones, sino también los que conllevan la realización de obras y bienes que de manera estrecha se adjuntan a la edificación; tanto, que resultan imprescindibles para su funcionamiento y, si se retiran, esta se deteriora o pierde funcionalidad.

9 Este criterio fue reiterado en las sentencias del 25 de septiembre de 2019 (exp. 22205, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), del 24 de octubre de 2019 (exp. 21755, CP Milton Chaves García), del 10 y 30 de octubre de 2019 (exps. 21571, 21709 y 21964, CP Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 14 de noviembre de 2019 (exp. 21964, CP Stella Jeannette Carvajal Basto).

Bajo ese criterio, se decidió en el caso enjuiciado que la elaboración e instalación de carpintería, ventanas, puertas y fachadas de cristal en construcciones no tendría en el IVA la calificación jurídica de venta de bienes muebles con servicio de instalación, pues se trataba de un servicio de construcción sometido a imposición sobre la base gravable especial prevista en el artículo 3º del Decreto 1372 de 1992 para las actividades de construcción¹⁰.

ii. Servicios integrales de aseo y cafetería

Los servicios integrales de aseo y cafetería también están sometidos a imposición en el IVA bajo una base gravable especial, prevista en el artículo 462-1 del ET (modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012), disposición que fue reglamentada por el artículo 14 del Decreto 1794 de 2013. De esa reglamentación se demandaron algunas expresiones y, en la valoración efectuada por la sala, se concluyó que el sentido del precepto no conllevaba que las actividades de aseo deban desarrollarse dentro de un inmueble, construcción, edificación u otro similar (sentencia del 1 de agosto de 2018, exp. 21326, CP Julio Roberto Piza Rodríguez). Por el contrario, se advirtió que la expresión acusada (*instalaciones*) no restringe los servicios para los que está prevista la base gravable especial a las actividades que se relacionen con la limpieza y conservación de inmuebles del contratante. Esta determinación siguió la línea argumental que previamente había trazado el auto dictado el 7 de diciembre de 2017 (Exp. 23254, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), por medio del cual se concedió la suspensión provisional de otros apartes del citado reglamento, en tanto que se resolvía la respectiva demanda de nulidad; todo por cuanto la disposición reglamentada, esto es, el artículo 462-1 del ET, no dispuso ningún condicionamiento en relación con el lugar donde se lleva a cabo la prestación del servicio.

Por otra parte, en sentencia del 4 de julio de 2019 (exp. 22482, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez) se juzgó la legalidad de los literales b y c del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, en los cuales se establecía que la base gravable especial para los servicios de aseo y cafetería aplicaba siempre y cuando fueran prestados por sindicatos con personería jurídica vigente, cooperativas y precooperativas de trabajo asociado vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, de modo que los mismos servicios prestados por otro tipo de personas estarían sometidos a la base gravable general del artículo 447 del ET.

10 También se aplicó el referido criterio de decisión en las sentencias del 2 de agosto de 2017 (exp. 21060, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 24 de agosto de 2017 (exp. 21279, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 13 de septiembre de 2017 (exp. 21815, CP Stella Jeannette Carvajal Basto), del 29 de noviembre de 2017 (exp. 20982, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 27 de julio de 2019 (exp. 21359, CP Julio Roberto Piza Rodríguez).

Tras analizar las disposiciones demandadas y contrastarlas con el artículo 462-1 del ET, la sala afirmó que la norma de rango legal estableció la base gravable especial en consideración a la naturaleza del servicio (integrales de aseo y cafetería) y no del aspecto subjetivo asociado a la naturaleza del prestador de tales servicios, por lo cual concluyó que eran ilegales las normas demandadas en cuanto limitaban la aplicación de la referida base gravable únicamente a los sindicatos, cooperativas y precooperativas. Con la decisión se determinó, por tanto, que la base gravable especial se aplica en todos los casos en los que se preste el servicio integral de aseo y cafetería.

iii. Servicios de vigilancia

Con relación al análisis de las bases gravables especiales en el IVA, el último pronunciamiento que cobra relevancia de aquellos dictados en el periodo estudiado consta en la sentencia del 14 de agosto de 2019 (exp. 21758, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), por medio de la cual la sala precisó que, según el artículo 6º del Decreto-Ley 356 de 1994, los servicios de transporte de valores son una categoría más de servicios de vigilancia y seguridad, en la medida en que se encuentran dentro de aquellos que no pueden llevarse a cabo sin previa expedición de una licencia por parte de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, y por medio de los elementos que tal entidad autorice emplear (armas, personal, transporte, entre otros.) De ahí que se encuentren gravados con IVA bajo dicha categoría general de servicios, bien en los términos previstos en el artículo 462-1 del ET o del artículo 468-3 *ejusdem*, según sea el caso.

1.3. Exenciones: exportación de servicios

Por medio de sentencia del 30 de agosto de 2017 (exp. 19421, CP Stella Jeannette Carvajal Basto), la sala afirmó que la exención prevista en el literal e del artículo 481 del ET (contenida actualmente en el literal c de esa misma disposición) procede siempre y cuando los servicios se presten en el territorio nacional y sean utilizados exclusivamente en el extranjero, además de los requisitos fijados en las normas reglamentarias. En ese sentido, se precisó que el servicio se entiende utilizado exclusivamente en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad que reporta se materializa en forma integral fuera del país, lo que debe verificarse en cada caso concreto; así, no habría lugar a la exención cuando el beneficiario del servicio se situara en Colombia, ya sea que se tratara del propio contratante o de un vinculado económico suyo¹¹.

11 Criterio reiterado en las sentencias del 14 de agosto de 2019 (exp. 21751, CP Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 25 de septiembre de 2019 (exp. 22861, CP Stella Jeannette Carvajal Basto).

2. Impuestos a las municiones y explosivos

En armonía con las decisiones adoptadas por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, por medio de las cuales se resolvieron unos conflictos negativos de competencia¹², en sentencias del 24 de octubre de 2019 (exp. 22425, CP Julio Roberto Piza Rodríguez, y exp. 22081, CP Milton Chaves García), la Sección Cuarta concluyó que la DIAN es quien ostenta la calidad de sujeto activo del impuesto social a las municiones y explosivos, por lo cual es quien ejerce las potestades de gestión administrativa tributaria relativas al impuesto, en atención a la cláusula de competencia residual prevista en el artículo 1º del Decreto 4048 de 2009.

Si bien, en el caso concreto, la demandante no provocó decisión o discusión alguna ante el referido sujeto activo del tributo, que propiciara de este un acto administrativo de determinación oficial del impuesto, la sala afirmó que, excepcionalmente, era procedente determinar la legalidad de la cuota tributaria repercutida al comprador de los bienes mediante las facturas emitidas por el vendedor de los bienes gravados (Indumil). La determinación se adoptó en consideración a las dificultades que aquejaron a los adquirentes de los bienes gravados y a las demás partes, en los procesos judiciales relativos a este tributo, para determinar el ente administrativo al que le correspondía atender las reclamaciones jurídicas formuladas respecto de la correcta liquidación del impuesto. Por todo lo anterior, la sección definió dictar sentencia de fondo en los procesos seguidos contra las facturas de venta por medio de las cuales se repercutió el *impuesto social a las municiones y explosivos*, siempre y cuando hayan sido emitidas hasta la fecha en que la DIAN asumió sus competencias, a través de la Resolución 124 del 20 de junio de 2014, sin perjuicio de las aclaraciones que consideran necesarias hacer quienes componen la sala, acerca del proceso judicial adelantado en estos casos en contra de las facturas emitidas por el vendedor de los bienes gravados. Para las operaciones facturadas con posterioridad a esa fecha, la discusión en sede judicial del citado tributo solo procederá respecto de los actos administrativos de contenido tributario que haya proferido la DIAN.

Sobre la cuestión de fondo, la sala afirmó que, a diferencia de lo que ocurre con el *impuesto social a las armas de fuego*, en el caso del *impuesto social a las municiones y explosivos*, definido en el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, el porte o autorización del porte de los bienes gravados es un dato ajeno a la estructura del hecho imponible y que, por lo mismo, no incide en la causación del tributo. Además, señaló

12 Los conflictos negativos de competencia entre Indumil, la DIAN y el Ministerio de Salud y Protección Social fueron resueltos mediante decisiones: del 10 de febrero de 2014 (exp. 2013-00381-00(C), CP Augusto Hernández Becerra), del 11 de noviembre de 2014 (exp. 2014-00170-00(C), CP Germán Bula Escobar) y del 7 de diciembre de 2015, exp. 2015-00158-00, CP Álvaro Namén Vargas.

que, a efectos del hecho generador, según la normativa sectorial pertinente (señaladamente, los artículos 50 del Decreto-Ley 2535 de 1993 y 4º y 5º del Decreto 334 de 2002), constituyen explosivos los elementos individuales o una mezcla de ellos que en determinadas condiciones pueden producir rápidamente una gran cantidad de gases con violentos efectos mecánicos o térmicos, y que es competencia de Indumil determinar los elementos que, aunque individualmente no constituyan explosivos, sí lo lleguen a ser mediante mezcla con otros elementos.

3. Tributos aduaneros

3.1. *Modificación del arancel de aduanas de conformidad con los tratados y convenios comerciales suscritos por Colombia*

Mediante sentencias del 1 de agosto de 2019 (exp. 21139, CP Milton Chaves García, y exp. 20497, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), la sala se pronunció sobre la legalidad de los decretos 74 de 2013 y 456 de 2014, con los cuales el Gobierno fijó un arancel mixto para la importación de productos calificados en los capítulos 61, 62, 63 y 64 del arancel de aduanas, correspondientes a textiles y calzado.

La sala determinó que el Decreto 74 de 2013 (juzgado en el proceso seguido bajo el exp. 20497, CP Julio Roberto Piza Rodríguez) no desconoció el principio del trato nacional contemplado en el GATT de 1994, pese a que el arancel impuesto aumentó la base gravable del IVA que se calcula por la importación de esos específicos bienes. De acuerdo con la providencia, solo cuando se fijen tarifas diferenciales a los impuestos aplicables a los bienes importados o implementen tributos que solo este tipo de bienes deban liquidar, se vulneraría el principio indicado.

En lo que respecta a la acusación planteada en la demanda acerca de que la disposición vulneraba de la lista de concesiones de que trata el GATT, acordada por Colombia como cuantía máxima de los aranceles que impondría, la sala determinó que, dada la forma como se moduló en el citado decreto el arancel mixto, no resultaba posible afirmar que, en términos generales y abstractos, el arancel adoptado superara el tope máximo arancelario de la lista de concesiones, razón por la cual no era pertinente su anulación; esto sin perjuicio de que, en casos particulares, se demostrara que, al aplicar el arancel mixto en una concreta importación, el arancel exigible excediera el previsto en el listado de concesiones. En suma, la sala no anuló el decreto, pero declaró su legalidad condicionada, en el entendido de que en ningún caso podría exigirse un arancel que propasara el máximo contemplado en el listado de concesiones.

Sin embargo, de otro lado, el Decreto 456 de 2014 (juzgado en el proceso seguido bajo el exp. 21139, CP Milton Chaves García) derogó el Decreto 74 de 2013 y previó un arancel compuesto para la importación de las mercancías ya

referidas, caracterizado por incluir dentro del cálculo del componente específico del tributo el valor FOB de las mercancías importadas como criterio para determinar la cuantía del arancel. Así, en función del mencionado referente numérico y de la naturaleza de los bienes importados, el valor específico del gravamen variaba. Bajo ese contexto, para determinar si el arancel desconoció los límites previstos en la lista de concesiones respectiva, la sala realizó un análisis cuantitativo, que le llevó a concluir que existen algunos supuestos fácticos en los que se superan los topes previstos en los acuerdos internacionales, sin que llegue a ocurrir en todos los casos. En consecuencia, la sala decretó la legalidad condicionada de la norma, en el sentido de que no se ajustan a la legalidad aquellos casos en los que el valor del arancel supera el tope al que se obligó Colombia en virtud de la respectiva lista de concesiones.

3.2. Pagos a título de cánones o regalías que constituyen una condición de venta de las mercancías importadas

La sentencia del 10 de mayo de 2018 (exp. 20734, CP Stella Jeannette Carvajal Basto) llevó a la sala a pronunciarse acerca de los pagos a título de regalías que, al constituir condiciones de venta, constituyen parte del valor de la mercancía para todos los efectos aduaneros.

Valoró la providencia que, conforme con en el artículo 1º del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT de 1994 (Ley 170 de 1994), el punto de partida para la valoración de la mercancía es el monto de la transacción, ajustado, si es del caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8º del mismo Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio. Este precepto establece que al precio realmente pagado se añadirán, entre otros rubros, los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Para efectos de determinar qué se considera una condición de venta de las mercancías objeto de valoración, la providencia estableció dos condiciones, a saber: i) cuando las ventas de las mercancías determinan que el importador debe pagar el canon y ii) cuando resulte imposible separar el pago del canon del correspondiente a la venta de las mercancías importadas. Con fundamento en esas consideraciones, la sala concluyó que, en el caso enjuiciado, el pago del canon asumido por la demandante no constituyó una condición de venta para la exportación de las mercancías importadas, sino una condición para fabricar y vender en el país de importación. Por consiguiente, no procedió añadir ese pago al precio realmente pagado o por pagar.

D. Impuestos territoriales

1. Impuesto de industria y comercio

1.1. *Ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud*

En el marco de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho ejercida por una institución prestadora de servicios de salud (IPS), el Consejo de Estado, mediante sentencia del 4 de abril de 2019 (exp. 20204, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), abordó como problema jurídico la desgravación, para efectos del impuesto de industria y comercio (ICA), de los servicios de salud, originalmente establecida en el literal d del ordinal 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, según el cual los municipios tenían prohibido gravar con el impuesto una serie de entidades de distinto orden, dentro de las que se encontraban “los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”. Al respecto, la sala concluyó que las leyes 10 de 1990 y 100 de 1993 le restaron eficacia normativa a la disposición antes referida, debido a que subrogaron el modelo de seguridad social y con ello se eliminaron los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud.

Por ende, juzgó la sala que, a la luz del artículo 111 de la Ley 788 de 2002 (ajustado a las exigencias del artículo 48 del Texto Supremo por la Corte Constitucional, en Sentencia C-1040 de 2003), la desgravación de los ingresos derivados de la prestación de servicios de salud está sujeta a la acreditación de dos circunstancias: i) que el contribuyente sea una entidad integrante del sistema general de seguridad social en salud y ii) que los ingresos percibidos por la entidad contribuyente correspondan a recursos de la seguridad social destinados a la finalidad del sistema de seguridad social en salud.

1.2. *Ingresos por dividendos*

En aras de zanjar la discusión relativa a la sujeción al ICA de los dividendos percibidos por personas jurídicas, la sala mayoritaria fijó como punto de conexión entre la percepción de dividendos y la realización del hecho generador la *habitualidad* y *profesionalidad* con la que el sujeto pasivo transa acciones. Así se lee en la sentencia del 31 de mayo de 2018 (exp. 21776, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Bajo el anterior supuesto, la sala dispuso que los dividendos están gravados siempre y cuando la negociación de acciones haga parte del giro ordinario de los negocios de la sociedad perceptora de los dividendos, entendido como la realización habitual y profesional de las actividades comprendidas en el objeto social principal y secundario. Sumado a lo anterior, se sirvió de la característica de *habitualidad* para armonizar la tesis del giro ordinario de los negocios con la tesis de la naturaleza de los activos, pues, a juicio de la sala, la periodicidad con la que se transan acciones

determina si un activo es fijo o movable y, por ende, si los dividendos son fruto de un activo movable (gravados), o por el contrario de un activo fijo (exentos).

1.3. *Ingresos por la prestación de servicios de transporte de gas natural*

Según la premisa de que se encuentra vigente la prohibición de gravar con impuestos territoriales las actividades vinculadas a la cadena de producción de petróleo y sus derivados, y, en consecuencia, que dicha prohibición se extiende al gas natural, la sala retomó la posición según la cual el transporte de gas natural no está gravado, en la sentencia dictada el 31 de octubre de 2018 (exp. 21866, CP Milton Chaves García).

Para llegar a esa regla jurisprudencial, el análisis partió de un recuento normativo sobre el tratamiento de la producción de petróleo a efectos del ICA. Se destacó la prohibición contenida en el artículo 16 del Código de Petróleos (Decreto-Ley 1056 de 1953), extendida al gas natural mediante el artículo 1º del Decreto 850 de 1965, que reglamentó la norma. Adicionalmente, se advirtió que tales normas no fueron derogadas en la Ley 14 de 1983 y fueron reproducidas bajo el rótulo de “prohibición de gravamen a la explotación de recursos no renovables”, en el artículo 27 de la Ley 141 de 1994.

1.4. *Ingresos por la prestación de servicios de transporte de valores*

La disyuntiva de aplicar al servicio de transporte de valores la tarifa del servicio de transporte o la tarifa del servicio de vigilancia fue resuelta por la sala en favor de la segunda, en la sentencia dictada el 10 de octubre de 2018 (exp. 22485, CP Julio Roberto Piza Rodríguez). Para el efecto, se abordó el problema jurídico planteado desde una perspectiva sistémica del ordenamiento jurídico, en la que se utilizó la regulación del sector de vigilancia (Decreto-Ley 356 de 1994 y Decreto 2187 de 2001, compilado en el Decreto 1070 de 2015), que comprende la actividad de transporte de valores, para dotar de contenido la definición de servicio de vigilancia a efectos del ICA.

1.5. *Elemento espacial del hecho imponible: prueba de la extraterritorialidad de los ingresos percibidos en el periodo*

La sala se apartó del tenor literal de la norma local según la cual los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones municipales se prueban con las declaraciones presentadas en cada una de ellas, para dar cabida a la libertad en materia probatoria. Esta nueva regla de decisión se fundamentó, en primer lugar, en la articulación de la normativa local del ICA con el artículo 1º del Decreto 3010 de 1983, que ordena a los contribuyentes llevar registros contables que permitan

determinar el volumen de los ingresos obtenidos en cada jurisdicción municipal. En segundo lugar, por la remisión al régimen probatorio del Estatuto Tributario Nacional que consagra la libertad en materia probatoria.

2. Contribución de plusvalía

La configuración del aspecto material del elemento objetivo de la participación en plusvalía ha sido analizado por el Consejo de Estado en múltiples oportunidades. En algunas de ellas ha concluido que la acción urbanística definida por la administración constituye, por sí sola, el hecho generador de la participación; pero en otras ha sostenido que el hecho generador se configura cuando concurren dos actos, uno general, que determina la acción urbanística, y otro específico, que autoriza de manera concreta el aprovechamiento generado con la acción urbanística.

En sentencia del 25 de julio de 2019 (exp. 22268, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), la sala tomó partido por la primera de esas tesis, pues consideró que es lo que deriva de los artículos 74 y 83 de la Ley 388 de 1997. Puntualmente, se tuvo en cuenta que el artículo 74 define las tres acciones urbanísticas, o actos generales, que dan lugar a la configuración del hecho generador del impuesto, y se estimó que los actos específicos que concretan la plusvalía se refieren a la exigibilidad del tributo, no a su causación, razón por la cual la solicitud de licencia de construcción no es la actuación que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

3. Contribución de valorización

La sala se pronunció mediante sentencia del 12 de septiembre de 2018 (exp. 22219, CP Stella Jeanette Carvajal Basto) para avalar la legalidad de un acuerdo municipal en el que se impuso el cobro de la contribución de valorización a los propietarios o poseedores de bienes inmuebles beneficiados con la ejecución de obras de interés público, entendiendo el beneficio “en su concepto más amplio y general, sin limitarlo al de mayor valor o plusvalía y sin calificarlo necesariamente con una connotación económica”.

Con lo anterior, la sala mantiene la posición asumida en previas oportunidades por la sección, según la cual mediante el Decreto 1604 de 1966 se amplió el concepto tradicional del beneficio de la propiedad inmueble referido exclusivamente al mayor valor que recibieran los bienes raíces, para adoptar el “concepto genérico de beneficio que produzca la obra”, que no atiende exclusivamente al factor económico como resultado de la ejecución de obras públicas. Con todo, cabe advertir que no todos los miembros de la sala coinciden con ese análisis, motivo por el cual han expuesto su posición disidente en aclaraciones de voto: fecha *ut supra*, exp. 22219, CP Julio Roberto Piza Rodríguez.

4. Modificación legal de los elementos de la obligación tributaria: jerarquía normativa del sistema jurídico tributario

Con ocasión de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho promovida por un particular en contra de actos administrativos mediante los cuales la administración tributaria profirió liquidación de aforo por la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, la sala abordó nuevamente el estudio de la potestad tributaria de los entes territoriales, en la sentencia del 21 de febrero de 2019 (exp. 22219, CP Milton Chaves García).

La sala reafirmó que las normas territoriales que regulan la estructura del hecho generador no pueden ser contrarias a la ley ni a la Constitución. De modo que si la ley modifica dicha estructura, se derogan o integran automáticamente aquellas disposiciones locales que regulen el tributo, sin necesidad de que se expida un acuerdo municipal u ordenanza departamental que incorpore los cambios legislativos.

E. Procedimiento de gestión administrativa tributaria

1. Expedición irregular de los actos administrativos por falta de motivación

A propósito del contenido que deben honrar los actos administrativos para garantizar el debido proceso, en múltiples oportunidades la sección se ha pronunciado acerca de la motivación exigible para fundamentar la decisión adoptada por la autoridad. Como es conocido, en varias ocasiones la sala ha anulado los actos administrativos con fundamento en los artículos 137 del CPACA u 84 del CCA, por estar incurso en la causal de expedición irregular por falta de motivación. Avanzando en esta línea de análisis, recientemente se estimó, en la sentencia del 18 de julio de 2019 (exp. 21026, CP Julio Roberto Piza), que en algunos casos la autoridad podrá cumplir con el requisito de la motivación mediante la simple alusión a la normativa que regula la situación jurídica o esbozando de manera genérica y abstracta los presupuestos normativos, mientras que en otras, debido a la injerencia de la valoración probatoria, a los cambios jurisprudenciales o normativos, o a la vaguedad, ambigüedad o imprecisión de la ley, se requerirá que la administración brinde mayores razones jurídicas para dotar del soporte adecuado a su decisión.

De esta manera, la sala enfatizó que, cuando los asuntos de los que se ocupe el acto se subsuman en los presupuestos jurídicos de una norma pacífica, la motivación del acto no demandará la misma complejidad de otros actos administrativos que decidan sobre aspectos fácticos, probatorios o que dependan de la aplicación de normativas de compleja interpretación.

En esta temática, también se destaca que mediante sentencia del 26 de julio de 2018 (exp. 22074, CP Julio Roberto Piza Rodríguez) se advirtió que la falta de motivación del acto administrativo definitivo no puede subsanarse al momento de decidir los recursos interpuestos en sede administrativa, porque quebrantaría la oportunidad para ejercitar el derecho de contradicción del administrado y conllevaría una vulneración del debido proceso garantizado en el artículo 29 constitucional.

2. Presentación de recursos ante autoridad diferente a la competente para resolver

Mediante la sentencia del 9 de marzo de 2017 (exp. 21511, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas [E]), la sección acogió la tesis según la cual los artículos 559 y 720 del ET habilitan, en el caso de que el administrado se encuentre en un lugar distinto al de la autoridad tributaria, para interponer los recursos de reconsideración ante cualquier autoridad local, aunque esta no sea la competente para resolverlo. Más aún, se indicó que la expresión “lugar distinto”, que emplea el artículo 559 citado, no significa que el contribuyente se encuentre en un municipio distinto a aquel donde se sitúa la concreta administración tributaria ante la cual debe interponer el recurso, sino que bastaba con hallarse en un punto diferente de aquel en el que funciona la referida entidad fiscal, incluso dentro del mismo término municipal.

Dicho precedente fue reiterado en la sentencia del 15 de agosto de 2018 (exp. 21971, CP Stella Jeannette Carvajal Basto), en un asunto análogo debatido entre las mismas partes procesales de la anterior decisión. Aquí se advirtió que el término a partir del recurso interpuesto comienza a correr, para la administración tributaria correspondiente, desde el día siguiente de la fecha en que reciba el escrito de impugnación.

3. Notificación supletoria del acto que resuelve el recurso de reconsideración

El procedimiento para notificar el acto que desata el recurso de reconsideración es el previsto en el inciso 2 del artículo 565 del ET y, a simple vista, parece tratarse de una mera contabilización de términos cuando se requiere acudir a la notificación por edicto, que es la supletoria a la notificación personal, que la norma contempla como principal medio de publicidad del acto. No obstante, la indebida interpretación de esa norma ha originado múltiples litigios en los que la administración ha resultado vencida, como ocurrió en la sentencia dictada el 28 de marzo de 2019 (exp. 22355, CP Stella Jeannette Carvajal Basto). Para la sala, la notificación supletoria, por edicto, debe practicarse al vencerse el término de diez días para que el contribuyente comparezca y se notifique personalmente.

Ese término de diez días para efectuar la notificación personal inicia el primer día hábil siguiente a la fecha de introducción del correo del aviso de citación (art. 59 Código del Régimen Político Municipal), conforme al artículo 565 del ET, en consonancia con la Sentencia C-929 de 2005 de la Corte Constitucional.

4. Simplificación de procedimientos para la gestión de los tributos locales

En el ámbito del procedimiento de gestión administrativa tributaria local, la sección ha sido enfática en advertir que, en virtud del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los entes territoriales están autorizados para disminuir los términos previstos en el ET para la gestión y fiscalización de los tributos a su cargo, para adecuarlos a sus necesidades y particularidades. En este sentido, la sala ha reconocido la posibilidad de que una norma territorial simplifique el término que tiene la administración para resolver un recurso de reconsideración, lo que repercutiría inevitablemente en la configuración del silencio administrativo positivo regulado por la norma tributaria nacional. Así se juzgó en la sentencia proferida el 10 de mayo de 2018 (exp. 21489, CP Milton Chaves García), aunque disintió uno de los miembros de la sección (fecha *ut supra*, exp. 21489, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez), pues consideró que la figura del silencio administrativo positivo era un asunto sustancial, cuya configuración resultaba indisponible para las autoridades territoriales.

5. Derecho de la sociedad absorbente a la devolución del saldo a favor en el impuesto de renta de la sociedad absorbida

Frente a un proceso de reorganización empresarial compleja, consistente en una escisión y posterior fusión, la sala se pronunció en la sentencia del 19 de octubre de 2017 (exp. 19221, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez) para señalar que la escisión se perfeccionó después de causado el impuesto sobre la renta de la sociedad escindida, de manera que la declaración del impuesto que esta presentó surtió efectos legales, y que tras la formalización de la fusión surgió para la absorbente la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los correspondientes deberes formales, posteriores a esa fecha. También se puntualizó que la absorbente tiene derecho a la devolución del saldo a favor declarado por la absorbida, en virtud de la transferencia en bloque del patrimonio que tuvo lugar con ocasión del proceso de fusión.

6. Procedimiento para efectuar el cambio de modalidad de importación temporal a ordinaria

Comoquiera que en las transacciones económicas transnacionales se causan tributos, a la sección le correspondió resolver sobre un aspecto aduanero relativo a

la finalización de una importación temporal a largo plazo. Se discutió ese asunto en los procesos que concluyeron con las sentencias dictadas por la sala el 25 de julio y el 25 de septiembre de 2019 (exps. 22175 y 22179, CP Milton Chaves García y Julio Roberto Piza Rodríguez, respectivamente), por medio de las cuales se establecieron dos reglas de interpretación basadas en los artículos 150 y 156 del Estatuto Aduanero (EA), a saber: i) el hecho de que el importador incumpla la obligación de finalizar la importación en el plazo autorizado no le impide que, aun cuando haya vencido ese plazo, pueda modificar el tipo de la importación a ordinaria, siempre que la administración no haya declarado el incumplimiento del régimen de importación temporal y, ii) cuando concluya el plazo con el que cuenta el importador para finalizar la importación temporal, sin que así hubiere ocurrido, la DIAN queda habilitada para adelantar el procedimiento previsto en el artículo 150 del EA, es decir, declarar el incumplimiento del régimen de importación y, una vez ejecutoriado ese acto, modificar, de oficio, la declaración de importación temporal a importación ordinaria. Todo con miras a fijar la sanción por incumplimiento del régimen de importación y determinar los tributos aduaneros que se hayan causado.

Sobre ese tipo de procedimiento debe observarse que en aquellos eventos en los que el importador haya efectuado el cambio de modalidad a la ordinaria y, en esa nueva declaración (modificación) liquide tributos aduaneros, la administración no está facultada para determinar esos tributos en el acto sancionatorio sin que medie liquidación oficial de corrección, pues la declaración efectuada por el importador es válida, a menos que se dé alguna de las causales para que la declaración no surta efectos, previstas en el artículo 132 del EA.

7. Cobro coactivo

7.1. *Excepción de falta de interposición de demanda contra los títulos ejecutivos*

Acercas de las excepciones que contempla el artículo 831 del ET en contra del mandamiento de pago, tiene gran relevancia la interposición de demanda en contra del acto administrativo que conforma el título ejecutivo. Lo anterior porque, en materia tributaria, dichos actos cuentan con una regla de ejecutoria (art. 829 ET) distinta de la que opera con carácter general en el derecho administrativo (art. 89 del CPACA), pues el carácter ejecutorio se enerva mediante la interposición de demanda en contra del acto que determina una deuda dineraria a favor de la administración. De allí que el artículo 831 del ET haya señalado como una de las excepciones procedentes contra el mandamiento de pago la “interposición de demandas de restablecimiento del derecho [...] ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo”.

Durante largo tiempo, la Sección Cuarta, al igual que la DIAN, interpretó que la citada excepción procedía solo cuando se demostrara la admisión de la demanda. Por consiguiente, no bastaba con el mero ejercicio de la acción, sino que se requería demostrar que efectivamente se había trabado la relación procesal mediante su admisión. Esa lectura de la disposición fue superada con el análisis efectuado en la sentencia del 6 de noviembre de 2019 (exp. 23198, CP Milton Chaves García), en la cual se observó que la norma no supeditaba la procedencia de la excepción a la admisión de la demanda, motivo por el cual se estimó que el procedimiento de cobro tendría que concluir con la simple *interposición* en contra de los actos de liquidación.

7.2. Reglas de remisión al procedimiento de cobro coactivo del ET para ejecutar actos administrativos que liquidan deudas no tributarias a favor de la administración

En la sentencia del 14 de julio de 2019 (exp. 23471, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), la sala precisó la regla de remisión que trae el artículo 101 del CPACA al procedimiento de cobro coactivo del ET, con miras a ejecutar las deudas no tributarias de las que la Administración es acreedora. Para la sala, dicha remisión al ET solo se refiere al procedimiento de cobro coactivo; por ello, la excepción de falta de ejecutoria del título deberá observar la regla de ejecutoria que prevea el CCA o el CPACA, según sea el caso, y no a las del artículo 829 del ET, ya que ese aspecto de ejecutoriedad de los actos es propio del derecho sustancial y no del procedimental. Adicionalmente, se señaló que el CPACA no habilita el levantamiento de las medidas cautelares que hubiere decretado la entidad que adelanta la ejecución, sin perjuicio de que, de conformidad con el parágrafo 1º del artículo 837 del ET, se pueda solicitar tal levantamiento cuando se acredite que se constituyó una garantía bancaria por el valor objeto de ejecución. De este análisis discrepó la consejera Stella Jeannette Carvajal Basto, quien salvó el voto, porque considera que ordinal 2 del artículo 100 del CPACA no dota de prevalencia a la aplicación del CPACA sobre el procedimiento de cobro del ET, en aquellos casos en que no existan reglas especiales aplicables al cobro. Sin embargo, manifiesta que dicha norma no está dando prevalencia al CPACA. Bajo ese criterio, planteó que la sección debió aplicar integralmente el artículo 837 del ET y no fraccionarla en cuanto hizo aplicable la caución para el levantamiento de medidas cautelares, pero restringió la posibilidad del levantamiento en los términos de esa norma. Igualmente, sostuvo que era aplicable el artículo 829 del ET, ya que no altera las normas que rigen el proceso de formación de los actos administrativos.

8. Demanda sin el previo agotamiento de los recursos de la vía administrativa

Acerca de la posibilidad contemplada en el parágrafo del artículo 720 del ET, según la cual la interposición del recurso de reconsideración es optativa, que no obligatoria, cuando se trata de impugnar liquidaciones de revisión, la sala fijó dos criterios de decisión concretos presentes en las sentencias del 20 de septiembre de 2017 y del 22 de mayo de 2019 (exps. 21372 y 20471, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez y Milton Chaves García, respectivamente), de acuerdo con los cuales i) procede la demanda sin el previo agotamiento del recurso, incluso en el evento de que este hubiera sido presentado, pero se haya rechazado por extemporáneo, puesto que la extemporaneidad en su interposición surte el mismo efecto que haber prescindido de aquel, y ii) procede, únicamente, respecto de las liquidaciones oficiales de revisión, dado que solo en ese tipo de actos definitivos el acto previo es el requerimiento especial.

F. Sentencias de unificación en materia tributaria

En ejercicio de sus atribuciones constitucionales como tribunal supremo de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, y con fundamento en los artículos 270 y 271 del CPACA, en el año 2019 la Sección Cuarta del Consejo de Estado profirió, por primera vez, sentencias de unificación. Con ellas se adoptan reglas jurídicas de decisión, en casos que ameritaban esta clase de pronunciamientos perentorios, ya fuera por su importancia jurídica, trascendencia económica o por el volumen de litigiosidad. Los asuntos abordados fueron alumbrado público, IVA en venta de bienes desde zona franca, póliza de seguro como garantía de la devolución de impuestos y sanciones por no enviar información.

En lo atinente al alumbrado público, en la sentencia del 6 de noviembre de 2019 (exp. 23103 CP Milton Chaves García) se unificaron las reglas en cuanto al hecho generador, base gravable y tarifas de este tributo. Frente a lo primero, se reiteró que el hecho generador del tributo consiste en ser usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público, entendido como toda persona natural o jurídica que forma parte de una colectividad, porque reside, tiene el domicilio o, al menos, un establecimiento físico en determinada jurisdicción municipal, sea en la zona urbana o rural, y que se beneficia de manera directa o indirecta del servicio de alumbrado público. En cuanto a la base gravable, se fijaron como referentes idóneos el consumo de energía eléctrica y la capacidad instalada de las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energía eléctrica, según corresponda, pero sin que sea posible que un sujeto deba pagar por los dos bases. En lo relativo a la tarifa se reiteró que esta debe ser razonable y proporcional con respecto al costo que

demanda prestar el servicio y que la carga de probar lo contrario está en cabeza del sujeto pasivo. Asimismo, se precisó la regla probatoria de que es el municipio el que tiene la carga de demostrar la existencia de establecimiento físico en la respectiva jurisdicción y con ello la calidad de contribuyente del impuesto.

Acerca de las ventas de mercancía realizadas desde las zonas francas hacia el territorio aduanero nacional, la sentencia del 14 de agosto de 2019 (exp. 21793, CP Stella Jeannette Carvajal Basto) precisó que esa clase de operaciones, que tiene la calificación jurídica de importación para el adquirente de las mercancías, no tiene como correlato el tratamiento como una exportación para el vendedor.

En lo que respecta a las pólizas de seguro como garantía de la devolución de impuestos, a la luz de la protección al debido proceso constitucional, la sentencia del 14 de noviembre de 2019 (exp. 23018, CP Jorge Octavio Ramírez) rectificó la jurisprudencia vigente hasta ese momento, para aclarar que la administración debe notificar a los deudores solidarios, garantes y aseguradoras del requerimiento especial y el pliego de cargos expedidos en los procedimientos sancionador o de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal, siempre que el riesgo esté amparado en el respectivo seguro o garantía. Indicó que la notificación implica que los mencionados sujetos pueden demandar ante la jurisdicción los anteriores actos, pues son los que configuran el siniestro y que los mismos se constituyen como títulos ejecutivos para el deudor principal y el subsidiario o solidario, siempre que individualicen las obligaciones a cargo de cada uno de ellos.

Por último, en materia de sanciones por no enviar información, la sentencia del 14 de noviembre de 2019 (exp. 22185, CP Julio Roberto Piza Rodríguez), determinó que la infracción se comete el día en que vence el plazo para suministrar la información, sin que esto ocurra, o cuando se entrega la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido, por lo que la caducidad comienza a correr desde el día en que se presenta o debe presentarse la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio, correspondiente al periodo en el que se incumple con ese deber. Igualmente, señaló que, cuando la información carezca de cuantía o sea imposible establecerla, la base de la multa serán los ingresos netos del periodo al que corresponda la información requerida. A falta de ellos, la cuantía será el patrimonio bruto poseído en el año anterior a aquel al que corresponda la información requerida.

En cuanto a la graduación de las sanciones, se concluyó en esta sentencia que las infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 se deben graduar dependiendo del momento en el cual se entregue la información o se corrijan los errores y corresponderá para los eventos en que se pueda

determinar la cuantía de la información al 0,5 %, si es antes de que se notifique el pliego de cargos; 1 %, si es antes de que se notifique la resolución sancionadora; 3 %, si es en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción, y 5 % si es después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración o cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora. Para los casos en los que la información carezca de cuantía o no se pueda establecer, la graduación responde a los mismos supuestos, pero con los porcentajes del 0,05 %, 0,1 %, 0,3 % y 0,5 %, respectivamente.

G. Temas de relevancia constitucional

Entre otros asuntos de relevancia constitucional, es menester destacar las providencias que trataron los temas de principio de favorabilidad, la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad y las reglas respecto de los aportes parafiscales a la seguridad social, recursos que por mandato constitucional tienen una destinación específica.

En lo referente a la aplicación del principio de favorabilidad, la sala indicó en la sentencia del 23 de noviembre de 2018 (exp. 22392, CP Stella Jeannette Carvajal Basto) que no procede la aplicación inmediata de una norma que modifica favorablemente alguno de los elementos de un impuesto de periodo.

Posteriormente, retomó el análisis de la misma cuestión en la sentencia del 27 de junio de 2019 (exp. 22421, CP Julio Roberto Piza Rodríguez). En esta oportunidad se puso de presente que el precedente constitucional fijado sobre la materia no era el aludido por el demandante, pues a pesar de que la Corte Constitucional ha admitido la aplicación desde el mismo periodo de su expedición de las normas tributarias de contenido benéfico, cuando así lo ha decidido el propio legislador (por ejemplo, en la Sentencia C-686 de 2011), no ha llegado a afirmar un criterio de *favorabilidad* en la aplicación de las normas tributarias.

Según se precisó, la primera ocasión en la cual la Corte Constitucional estudió la cuestión fue en la Sentencia C-527 de 1996. Allí no se afirmó el criterio de *favorabilidad* en la aplicación de las normas tributarias. De hecho, la Corte Constitucional ni siquiera empleó esa expresión ni señaló que fuese un imperativo constitucional asignarles vigencia inmediata (retroactiva impropia, para el caso de los impuestos de periodo) a las disposiciones tributarias beneficiosas a los intereses del contribuyente. Tan solo aceptó que tal clase de normas “pueden” tener esos efectos temporales. Sin embargo, en la Sentencia C-185 de 1997 (MP José Gregorio Hernández) hizo algunas manifestaciones que generaron confusión en la comunidad jurídica, en la medida en que causaba la impresión de que, pese a los dictados del último inciso del artículo 338 de la Constitución, es

forzosa la aplicación inmediata de las normas beneficiosas para los contribuyentes, desde el inicio del mismo periodo en que se expiden. Pero aclaró la Sección Cuarta que, aunque resuenen, las afirmaciones de la sentencia de la Corte Constitucional no representan verdaderos precedentes judiciales en los términos del artículo 48 de la Ley 270 de 1996, interpretado en la Sentencia C-621 de 2015, porque no se integran en la *ratio decidendi* del caso y, además, porque fueron neutralizadas rápidamente por la Sentencia C-063 de 1998, tanto en su parte motiva como en la resolutive. De esta suerte, tampoco en la Sentencia C-185 de 1997 reside el precedente en pro de la favorabilidad como criterio de aplicación temporal de las disposiciones tributarias que alega la parte demandante.

Con la Sentencia C-063 de 1998 se reencausó la línea argumental que estaba comenzando a abrirse paso con las sentencias C-185 de 1997 y C-006 de 1998. En toda regla, esa Sentencia C-063 de 1998 representó un caso de *overruling* o cambio de precedente, pues se moduló la fuerza vinculante de las consideraciones planteadas a partir de la Sentencia C-185 de 1997, toda vez que el propio tribunal encontró que se habían afirmado de forma muy amplia y se requería precisar que la derogatoria de tributos en ningún caso podría tener efectos retroactivos (impropios), a menos que lo señalara expresamente el legislador. Además, las proclamaciones hechas en la Sentencia C-006 de 1998 confrontaban axiológicamente el sistema constitucional colombiano, porque contrarían el ordinal 1 del artículo 150 de la Constitución, que fija como competencia privativa del legislador derogar las leyes que componen el ordenamiento, y porque instauran un prejuicio interpretativo cuyo razonamiento de base es una equiparación entre las normas punitivas y las impositivas, desatendiendo que unas y otras responden a justificaciones y bases teóricas diversas.

Habida cuenta de esas razones, señaló que no cabe reconocerle a la Sentencia C-006 de 1998 el carácter de precedente constitucional de obligatorio acatamiento sobre la aplicación en el tiempo de las normas beneficiosas relativas a impuestos de periodo, mucho menos si se tiene en cuenta que la propia Corte Constitucional advirtió en el fundamento jurídico 3.4 de la sentencia que, “dada la especificidad de los cargos de la demanda y al análisis que en concreto se ha realizado en esta providencia, los efectos de la cosa juzgada que conlleva el presente pronunciamiento son relativos, es decir, únicamente con respecto a las cuestiones planteadas por los actores en su demanda”. De suerte que ni de la Constitución, ni de la ley ni de la jurisprudencia vigente surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo. Para la sala, en el ámbito tributario la *favorabilidad* no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la

disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva.

Por otro lado, en sentencias del 28 de marzo y del 2 de mayo de 2019, exps. 22456 y 22693, respectivamente, CP Milton Chaves García, se precisaron las reglas de que es improcedente el estudio de fondo de la excepción de inconstitucionalidad cuando i) ya hubo pronunciamiento de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional respecto de la norma sobre la que se alega la excepción y ii) cuando lo pretendido a través de ella es la inaplicación de la sentencia que declaró la exequibilidad de la norma legal, y la consecuente declaratoria de la excepción.

Respecto al régimen de los aportes parafiscales al Sistema General de la Seguridad Social, en especial sobre los procesos litigiosos en los que es demandada la UGPP, en el año 2019 la sala profirió seis sentencias, de la que pueden extraerse las siguientes pautas: i) el IBC de aportes parafiscales en los trabajadores con salario integral es el 70 % y no del 100 % de lo que percibe el trabajador (sentencia del 2 de octubre de 2019, exp. 24090, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez); ii) para los periodos anteriores a la entrada en vigor del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, el término de firmeza de las autoliquidaciones de aportes es el establecido en el artículo 714 del ET (sentencia del 24 de octubre de 2019, exp. 23599, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez); iii) en virtud de la prohibición del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, los pagos no constitutivos de salario que excedan el 40 % del total de la remuneración deben ser adicionados al IBC de aportes parafiscales (sentencia del 24 de octubre de 2019, exp. 24085, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez); iv) el deber de aportar cesa cuando los trabajadores cumplen los requisitos para acceder a la pensión de vejez o cuando se pensionan por invalidez (sentencia del 24 de octubre de 2019, exp. 24085, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Por último, en la sentencia del 1 de agosto de 2019 (exp. 23379, CP Milton Chaves García) se definió que los rentistas de capital están obligados a cotizar al SGSS bajo la categoría de “*trabajador independiente*”, tesis que no acompañó el consejero de Estado Julio Roberto Piza Rodríguez, quien señaló en salvamento de voto que, de acuerdo con las disposiciones legales, los aportes a la seguridad social están previstos respecto de los rendimientos del trabajo, mas no para las rentas derivadas de la explotación del capital.

Bibliografía

MCALLISTER, Marc. “Dicta redefined”. En: *Williamette Law Review*, nro. 47, 2010-2011, pp. 161 a 210.

MORENO CRUZ, Pablo. “Una (pequeña) caja de herramientas para el estudio de los sistemas de relevancia (más, o menos) vinculante del precedente judicial. (Re)visitando lugares comunes”. En: *Contribuciones para el sistema de precedentes jurisprudencial y administrativo*. BENAVIDES, José Luis (compilador). Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014, pp. 59 a 110.

Génova Galván, A. (1985). *La estimación indirecta*. Madrid: Tecnos.

Junguito Bonnet, R. (2018). *Cien episodios de la historia económica de Colombia*. Bogotá: Ariel.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G, y Tejerizo López, J. (1995). *Curso de derecho financiero y tributario* (6.ª ed.). Madrid: Tecnos.

Sainz de Bujanda, F. (1966). Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario. EN F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (pp. 193 a 279), (Vol. VI). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Uribe Vélez, Á. (2012). *No hay causa perdida*. SL: Pearson.

Gravamen a los dividendos

Tax on dividends

TULIO RESTREPO RIVERA¹

Para citar este artículo / To reference this article

Tulio Restrepo Rivera. Gravamen a los dividendos. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 451

Resumen

El presente documento tiene como fin presentar los cambios legislativos que se han generado con ocasión de la Ley 1819 de 2016 para efectos de la distribución de dividendos y participaciones, tanto para las personas naturales residentes y no residentes, así como para las personas jurídicas nacionales y extranjeras. De igual forma, establecer el momento en el que se debe entender la causación de los dividendos o participaciones, la realización para quien los recibe y su exigibilidad. Adicionalmente, se busca determinar el tratamiento de acuerdo con el año gravable al que corresponden las utilidades y al año en que se distribuyen de acuerdo con el régimen de transición. Se pretende dar una mirada al fenómeno de doble tributación, y a la distribución de dividendos y participaciones, a la luz de los regímenes de las entidades controladas del exterior y las compañías *holding* colombianas.

Sumario

Introducción; A. Definición de dividendos o participaciones en utilidades; 1. Aspectos mercantiles; 2. Aspectos tributarios; B. Conceptos de realización, decretados, exigibles y pago o abono en cuenta; C. Utilidades del estado financiero de apertura; D. Capitalizaciones de utilidades; E. Normalización tributaria; F. Retenciones en la fuente y su imputación en las declaraciones de renta; 1. Cambios introducidos con la Ley 1819 de 2016; 2. Ley 1943 de 2018 y el régimen de transición; 3. Ley 2010 de 2019; G. Dividendos y participaciones provenientes de sociedades y entidades extranjeras; H. Régimen simple de tributación

1 Socio de Restrepo & Londoño SAS.

- Simple; K. Dividendos de compañías controladas del exterior; L. Dividendos de las compañías holding colombianas; Bibliografía

Introducción

En Colombia y muchos otros países, las utilidades obtenidas por los entes societarios, distribuibles a los asociados, después de descontar la provisión de impuestos a su cargo, han sido objeto de gravamen con el impuesto sobre la renta, de manera especial, cuando se decretan en calidad de exigibles en cabeza de los respectivos socios o accionistas, según corresponda al tipo societario.

En la historia tributaria colombiana se ha gravado de diversas maneras. Desde 1974² hasta 1986, en el caso de las sociedades de personas, el ingreso se realizaba con apenas el reconocimiento de las utilidades en los estados financieros de la sociedad.

Por ello, a cada socio se le certificaba lo que le correspondiera y debía incluirlo en su declaración de renta como ingreso del periodo. La tarifa de renta para estas sociedades limitadas y asimiladas³ era del 20 %⁴ y a las personas naturales se les gravaba progresivamente según el monto de los ingresos gravables de cada periodo fiscal.

Al contrario, en las sociedades de capital, el dividendo se realizaba cuando se decretaba a favor del accionista en la respectiva asamblea general de accionistas, que se celebraba en el periodo siguiente. La tarifa de renta para las

2 Decreto-Ley 2053 de 1974.

3 Decreto-Ley 2053 de 1974: “Artículo 5°. Las sociedades de responsabilidad limitada asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta, sin perjuicio de que los respectivos socios, comuneros o asociados paguen el impuesto correspondiente a sus aportes o derechos y sobre sus participaciones o utilidades, los cuales se determinan en la forma establecida en el presente decreto. Se asimilas (sic) a sociedades de responsabilidad limitada para los efectos del presente decreto, las sociedades colectivas las en comandita simple; las sociedades ordinarias de minas las sociedades irregulares o de hecho de características similares a las anteriores; las comunidades organizadas, las corporaciones y asociaciones con fines de lucro y las fundaciones de interés privado”. Y artículo 16 literal c, exceptuando la realización de ingresos: “c) Los ingresos por concepto de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos socios, comuneros o asociados en el mismo año o periodo gravable en que las utilidades son realizadas por parte de dichas entidades”.

4 Decreto-Ley 2053 de 1974, artículo 80.

sociedades anónimas y asimiladas⁵ era del 40 %⁶ y cada accionista declaraba su ingreso y pagaba el impuesto de igual manera con las tablas progresivas que para entonces se aplicaban⁷. La tarifa única de renta gravable para las personas naturales sin residencia en el país era del 40 %.

Por muchos años, a las personas extranjeras se les cobraba el impuesto de remesas o de transferencia de dineros al exterior sobre los dividendos a la tarifa del 7 %.

Vino luego la reforma tributaria del año 1986⁸ y desmontó la llamada doble tributación, igualando al 30 % las tarifas del impuesto de renta para ambos tipos societarios y para no residentes⁹, y determinando reglas para establecer si las utilidades y dividendos debían gravarse o no cuando se decretaran en calidad de exigibles para los asociados¹⁰.

La primera consistió en unificar la realización de los ingresos por utilidades y dividendos para los dos grupos de sociedades, determinando que se entienden realizados cuando les sean abonados en cuenta en calidad de exigibles. La segunda estableció que, si la sociedad hubiese pagado el impuesto de renta y su complementario de ganancias ocasionales sobre las utilidades generadas, estas

5 Decreto-Ley 2053 de 1974: “Artículo 4º. Las sociedades anónimas y asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta, sin perjuicio de que los respectivos accionistas, socios o suscriptores, paguen impuesto que les corresponda sobre sus acciones y dividendos o certificados de inversión y utilidades. Se asimilan a sociedades anónimas, para los efectos del presente decreto, las sociedades en comandita por acciones; las sociedades irregulares o de hecho de características similares a unas u otras; los fondos de inversión; los fondos mutuos de inversión; las empresas industriales y comerciales del Estado; las sociedades de economía mixta del orden mixta del orden nacional, y los fondos a que se refiere el artículo 3º del Decreto 1979 de 1974”. Y “Artículo 40. La renta bruta de los respectivos accionistas, socios o suscriptores de sociedades anónimas y asimiladas, está constituida por los dividendos o utilidades que se les abonen en cuenta en calidad de exigibles”.

6 Decreto-Ley 2053 de 1974, artículo 81.

7 *Ibid.*, arts. 82 y 83.

8 Ley 75 de 1986.

9 Ley 75 de 1986, “Artículo 1º. Fijase en un treinta por ciento (30 %) la tarifa única sobre la renta gravable y las ganancias ocasionales de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas, y de los demás entes asimilados a unas y otras de conformidad con las normas pertinentes. La misma tarifa se aplicará a la renta gravable y las ganancias ocasionales de las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras. Parágrafo 1º. Transitorio. Para los años gravables 1986, 1987 y 1988, la tarifa única sobre la renta gravable y las ganancias ocasionales de las sociedades anónimas y sus asimiladas será del treinta y tres por ciento (33 %), treinta y dos por ciento (32 %) y treinta y uno (31 %), respectivamente. Para los años gravables 1989 y siguientes, esta tarifa se regirá por lo previsto en el inciso primero de este artículo”.

10 Ley 75 de 1986, artículos 21 y 22. Artículo 24. El literal b) del artículo 16 del Decreto 2053 de 1974 quedará así: “b) Los ingresos por concepto de dividendos, y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles”.

no serían gravables al trasladárselas a los socios o accionistas. Sería igual si se hubieran recibido de otras sociedades como no gravables. La tercera considera que, si las utilidades no estuvieron sujetas al mencionado impuesto y su complemento de ganancias ocasionales, al ser distribuidas a sociedades la tarifa ascendió al 35 %, y para personas naturales se sumaban a sus rentas ordinarias para ser gravadas con las tablas de tarifas progresivas vigentes hasta el año 2016.

A través de los años, las dos últimas reglas estuvieron sujetas a ajustes y reglamentaciones de acuerdo con la evolución normativa de las leyes tributarias para cada periodo fiscal.

En el año 2016¹¹ regresamos a la llamada doble imposición, mediante el sistema cedular, que considera una cédula especial para dividendos¹², y retenciones en la fuente del impuesto respectivo, como se indicará más adelante.

A. Definición de dividendos o participaciones en utilidades

1. Aspectos mercantiles

Desde la óptica del derecho comercial, el artículo 151 del Código de Comercio (C.Cio) reglamenta el procedimiento para la distribución de utilidades, señalando que no podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si estas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos.

El artículo 156 *ibidem* establece que, con la aprobación del máximo órgano social¹³ que conste en el acta y conforme al balance aprobado, podrán ser exi-

11 Ley 1819 de 2016, artículo 1º, adicional el artículo 330 del ET.

12 *Ibid.*, “Artículo 342. Ingresos de las rentas de dividendos y participaciones. Son ingresos de esta cédula los recibidos por concepto de dividendos y participaciones, y constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes, recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras. Artículo 343. Renta líquida. Para efectos de determinar la renta líquida cedular se conformarán dos subcédulas, así: 1. Una primera subcédula con los dividendos y participaciones que hayan sido distribuidos según el cálculo establecido en el numeral 3 del artículo 49 del Estatuto Tributario. La renta líquida obtenida en esta subcédula estará gravada a la tarifa establecida en el inciso 1º del artículo 242 del Estatuto Tributario. 2. Una segunda subcédula con los dividendos y participaciones provenientes de utilidades calculadas de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario, y con los dividendos y participaciones provenientes de sociedades y entidades extranjeras. La renta líquida obtenida en esta subcédula estará gravada a la tarifa establecida en el inciso 2º de artículo 242 del Estatuto Tributario”.

13 Artículo 187. Funciones generales de la junta o asamblea de socios. La junta o asamblea ejercerá las siguientes funciones generales, sin perjuicio de las especiales propias de cada tipo de sociedad: “3) Disponer de las utilidades sociales conforme al contrato y a las leyes”.

gibles judicialmente las sumas debidas a los asociados por concepto de utilidades, las cuales entran a formar parte del pasivo externo de la sociedad.

Adicionalmente, señala el referido artículo que las utilidades que se repartan se pagarán en dinero efectivo dentro del año siguiente a la fecha en que se decreten, y se compensarán con las sumas exigibles que los socios deban a la sociedad.

De acuerdo con lo anterior, tenemos que los dividendos se entienden causados y, por ende, representan un derecho de crédito a favor de los asociados, a partir del momento en que son debidamente decretados por el máximo órgano social, pero solo se hacen exigibles en las fechas y bajo las condiciones que al efecto haya acordado el mencionado órgano social al aprobarlos¹⁴.

Corresponde preguntarse si es posible disponer de un plazo superior a un (1) año en la distribución de las utilidades y si es posible también repartir utilidades en especie, distinto a las capitalizaciones.

Sobre el primer particular, la Superintendencia de Sociedades¹⁵ (Super-sociedades) señaló que, según la regla general, el pago de dividendos se hará dentro del año siguiente a la fecha en que se decreten por el máximo órgano social y en las épocas pactadas por este.

No obstante, si vencido el plazo otorgado por el máximo órgano, sin que se les hayan pagado, pueden existir circunstancias especiales que le permitan a la sociedad modificar su decisión de distribuir dividendos y, en su lugar, por medio de la decisión del máximo órgano social, aplazar el pago o convertirlo en reserva, cuando se cuenta con el consentimiento expreso y escrito de la totalidad de las partes¹⁶.

De lo anterior se puede concluir, para el primer interrogante referido al plazo, que está a discreción de la totalidad de los asociados aplazar el pago de las utilidades decretadas, por fuera del plazo máximo señalado en la ley (1 año).

Frente al segundo interrogante, la Superintendencia ha conceptuado en varias oportunidades sobre este aspecto, y ha llegado a distintas conclusiones. En primera medida, señaló que era posible el pago en especie, entendiéndose por estos bienes distintos a acciones o participaciones propias de la sociedad, siempre que se cumpla con las autorizaciones prescritas para ellos¹⁷.

14 Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-088600 de 2011. (16 de agosto de 2011).

15 Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-013095 de 2017. (6 de febrero de 2017).

16 Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-049977 de 2007. (16 de octubre de 2007).

17 Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-031783 de 2011. (20 de febrero de 2011).

En otro pronunciamiento, la entidad señaló que no encontraba viable la posibilidad de efectuar el pago de dividendos en especie, diferente al pago con acciones emitidas por la misma sociedad¹⁸, en particular por tratarse en dicho caso de una operación de sustitución de la inversión colombiana en el exterior.

Sin embargo, en su más reciente doctrina, la entidad reiteró la posición institucional según la cual “los dividendos también podrán pagarse en bienes distintos de acciones siempre y cuando los asociados así lo acepten y que el máximo órgano social haya previsto esta situación para el pago¹⁹”.

Por último, vale la pena señalar que, conforme lo establece el artículo 418 del C.Cio, en el evento de una cesión de las acciones (venta o donación), los dividendos pendientes, es decir, los que están sometidos a plazo suspensivo y los exigibles, pertenecerán al adquirente de las acciones desde la fecha de la carta de traspaso, salvo pacto en contrario de las partes, en cuyo caso se debe dejar expresamente señalado en la carta de traspaso.

2. Aspectos tributarios

En principio, el artículo 30 del Decreto 624 de 1989 señaló que se entiende por dividendo o utilidad la distribución ordinaria o extraordinaria que, durante la existencia de la sociedad, transformación o liquidación, hiciera una sociedad anónima o asimilada en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios o suscriptores, de la utilidad neta realizada durante el año o periodo gravable o de la acumulada en años o periodos anteriores, sea que figure contabilizada como utilidad o como reserva²⁰.

Esto se traduce en que dividendo y participación constituyen un reparto de utilidades comerciales obtenidas por un ente económico. Si el ente es sociedad de capital, se tratará de un dividendo; si quien reparte es una sociedad de personas, será una participación.

Adicionalmente, la ley consideraba como dividendo lo que reciba el socio o accionista en exceso del capital aportado, al momento de la liquidación de la sociedad.

Posteriormente, la Ley 1607 de 2012 modificó el artículo 30 del Estatuto Tributario (ET) e introdujo el término participación en utilidades, aun cuando se entendía que la norma aplicaba tanto a sociedades por acciones como a sociedades de personas y, adicionalmente, se amplió la noción de dividendos al incluir la transferencia de utilidades que correspondan a rentas y ganancias ocasionales

18 Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-0637775 de 2016. (13 de abril de 2016).

19 Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-028457 de 2019. (9 de abril de 2019).

20 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 101180 de 2007. (7 de diciembre de 2007).

de fuente nacional obtenidas a través de sucursales o establecimientos permanentes de entidades extranjeras.

De una manera más práctica, la Ley 1819 de 2016 modificó nuevamente el artículo 30, estableciendo que se entiende por dividendos o participación en utilidades toda distribución de beneficios en dinero o en especie “con cargo al patrimonio” que se realice en favor de los accionistas o socios, exceptuando la disminución del capital y la prima en colocación de acciones.

En efecto, el reembolso de capital o de la prima en colocación de acciones con cargo al patrimonio no se considera una distribución, al no producir incremento neto del patrimonio²¹ y, por lo tanto, no está sujeto a gravamen.

Para la Administración de Impuestos²², la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social encuadra dentro de la definición de dividendos y participaciones del artículo 30 del ET, comoquiera que corresponden a la distribución de un beneficio en especie con “cargo a una cuenta del patrimonio”, es decir, la de capital, que se realiza a favor de los asociados, que no está incluido en las excepciones previstas en la norma.

B. Conceptos de realización, decretados, exigibles y pago o abono en cuenta

El artículo 27 del ET señala que, para los no obligados a llevar contabilidad, el ingreso se entiende realizado cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie, de manera que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlo se extingue por alguno de los modos de extinción de la obligación tributaria; es decir que el principio general que rige la realización del ingreso fiscal es el de caja y no el de causación o devengo²³.

Ahora bien, dentro de las excepciones al principio general de realización se encuentran los ingresos por concepto de dividendos o participaciones, que

21 Artículo 1.2.1.7.1. Concepto de incremento neto del patrimonio. Para los efectos del artículo 15 del Decreto 2053 de 1974 (hoy artículo 26 del Estatuto Tributario), se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio. No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente.

22 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 018-001171 de 2019. (16 de enero de 2019).

23 Según el parágrafo 3º del artículo 21-1 del ET, “Para los fines de este Estatuto, cuando se haga referencia al término de causación, debe asimilarse al término y definición de devengo o acumulación de que trata este artículo”.

se entienden realizados en cabeza de los socios o accionistas cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.

Esta excepción también aplica a los obligados a llevar contabilidad conforme lo ha señalado el artículo 28 del ET.

Volviendo con lo expuesto frente a la realización del ingreso por concepto de dividendos y participación en utilidades, dicha norma fue modificada por el artículo 89 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 27 de la Ley 1819 de 2016, bajo las cuales se adicionó que, en el caso de la transferencia de utilidades que correspondan a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se realizan al momento de la transferencia de las utilidades.

Ahora bien, frente a lo que se debe entender por “el abono en cuenta en calidad de exigible”, aspecto determinante para la realización fiscal del ingreso tanto en personas naturales como personas jurídicas, es el derecho que le asiste al accionista o socio de exigir el pago de su dividendo o participación y a la sociedad la obligación de pagar o abonar en cuenta.

Esta realización tiene lugar a partir del momento en el cual el máximo órgano societario decreta y ordena su correspondiente pago, siendo justamente a partir de dicho instante en que surge la obligación para la sociedad y el derecho de los accionistas o socios a percibir los dividendos o la participación en utilidades, respectivamente, en la forma y fecha que se disponga para el efecto²⁴.

En otras palabras, se entiende que la exigibilidad por parte del accionista puede hacerse efectiva en forma inmediata, ya sea porque la asamblea general no dispuso plazo para su exigibilidad o porque, habiéndose dispuesto, este ha expirado o culminado, resultando entonces procedente su cobro.

Respecto al momento en que los dividendos tienen la calidad de exigibles, la DIAN²⁵ señaló que los dividendos tendrán el carácter de exigibles i) una vez la asamblea general de accionistas decreta y ordene el pago correspondiente y, adicionalmente, ii) exista la obligación para la sociedad de pagarlos y el derecho del accionista a percibir los dividendos en la fecha que se disponga.

24 Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Superintendencia de Valores. Circular Externa 013 de 1998. (9 de octubre de 1998).

25 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficios 1688-017810 y 1668-017788 de 2019.

Desde el punto de vista contable, y para el caso de los dividendos en dinero, corresponde al movimiento contable mediante el cual el emisor (la sociedad) traslada la totalidad de los dividendos o participaciones decretados por el máximo órgano social, de una cuenta del patrimonio (reserva o utilidades) a una cuenta del pasivo (dividendos por pagar), reiterando que su causación se genera en el momento en que se decretan.

Como se mencionó anteriormente, en los eventos en los cuales el máximo órgano social someta a un plazo la distribución de los dividendos o participación en utilidades, la realización del ingreso se entenderá en el momento en que se cumpla el plazo y no serán exigibles de manera inmediata.

Aunado a lo anterior, el Gobierno nacional expidió el Decreto 2371 de 2019, cuyo artículo 1.2.1.10.8 señala que, para efectos de ese decreto, se entiende por dividendos o participaciones en utilidades decretados en calidad de exigibles o abonados en cuenta en calidad de exigibles aquellos cuya exigibilidad puede hacerse efectiva en forma inmediata, porque el máximo órgano societario no dispuso plazo o condición para su exigibilidad o, habiéndose dispuesto, este ha expirado o culminado, resultando procedente su cobro.

C. Utilidades del estado financiero de apertura

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), reguladas por la Ley 1314 de 2009 y compiladas en el Decreto 2483 de 2018, generó para las sociedades un saldo débito o crédito en la cuenta “ajustes adopción por primera vez”, lo que se traduce en un aumento o disminución de la utilidad acumulada, dependiendo del caso.

Sobre el particular, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública²⁶ manifestó, frente a la distribución del incremento de las ganancias acumuladas como consecuencia del efecto de conversión a las NIIF, que estas no corresponden a ganancias realizadas, motivo por el cual no debe ser distribuido mientras no se haga la realización efectiva.

Al respecto, la DIAN²⁷ declaró que el tratamiento del ingreso una vez se realice o devengue de conformidad con el artículo 28 del ET, proveniente de la realización de los activos o pasivos que dieron origen a las ganancias acumuladas derivadas del proceso de conversión de los nuevos marcos técnicos normativos contables, constituirá renta líquida o ganancia ocasional sujeta a lo señalado en

26 Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Concepto 056 de 2014. (10 de marzo de 2014).

27 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 902067 de 2017. (24 de marzo de 2017).

los artículos 26 y 300 del ET y, por consiguiente, la posibilidad de ser distribuido como dividendo gravado o no gravado será determinada según el procedimiento previsto en el artículo 49 del ET.

De acuerdo con lo anterior, el incremento en los resultados acumulados como consecuencia de la conversión a los nuevos marcos técnicos normativos no podrá ser distribuido como dividendo, sino hasta el momento en que tal incremento se haya realizado de manera efectiva.

D. Capitalizaciones de utilidades

Conforme lo establece el artículo 455 del C.Cio, una vez hechas las reservas a las que se refiere el artículo 452 y subsiguientes, en el evento en que el máximo órgano social considere no realizar el pago de las utilidades en dinero, podrá pagarse el dividendo o participación en forma de acciones o cuotas liberadas de la misma sociedad, si así lo dispone la asamblea con el voto del 80 % de las acciones representadas.

En el caso en que no se reúna la mayoría antes señalada, solo podrán entregarse acciones a título de dividendo a los accionistas que así lo acepten.

Por regla general, las utilidades susceptibles de ser distribuidas en acciones o cuotas de interés social que sean reconocidas como utilidades no gravadas o gravadas en los términos de los artículos 48 y 49 del ET estarán sujetas a imposición y retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios, en los términos que se señalan más adelante, dependiendo del periodo a que corresponda.

Excepcionalmente, el artículo 36-3 del ET reconoce como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO) i) la distribución de utilidades no gravadas en acciones o cuotas de interés social; ii) el traslado a la cuenta de capital, producto de la capitalización de la cuenta de revalorización del patrimonio, y iii) la distribución en acciones o la capitalización de las utilidades gravadas, en el caso de las sociedades, cuyas acciones se cotizan en bolsa.

E. Normalización tributaria

La Ley 2010 de 2019 consagró nuevamente el impuesto complementario de normalización, que ya había sido establecido en la Ley 1739 de 2014 y la Ley 1943 de 2018, por lo cual es necesario determinar el tratamiento de los activos

omitidos o pasivos inexistentes, al momento de su distribución como dividendos o participaciones.

De acuerdo con la mencionada disposición, este impuesto está a cargo de las personas jurídicas, entre otros contribuyentes del impuesto sobre la renta que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes.

El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos o pasivos inexistentes a 1 de enero de 2020, y para cada año de acuerdo con la norma aplicable en cada periodo.

En este punto, cabe preguntarse cuál es el tratamiento de dicho activo omitido o del pasivo inexistente para una sociedad nacional.

Al respecto, la DIAN²⁸ ha señalado que, habiéndose presentado la normalización tributaria, se genera una mayor utilidad en los años subsiguientes o posteriores al que se acogió mediante la liquidación y el pago del impuesto complementario de normalización.

Siguiendo este concepto, podríamos afirmar que el reconocimiento contable del activo podría tener la contrapartida dentro del patrimonio bajo el concepto de “utilidades retenidas” y su preexistencia conlleva a que fueron adquiridos en ejercicios contables pasados.

Bajo este entendido, y al tratarse de “utilidades retenidas”, se podrían distribuir a los socios a título de dividendos o participaciones en utilidades.

Ahora bien, el artículo 48 y 49 del ET establece la fórmula para determinar el monto de los dividendos que se consideran como INCRNGO, partiendo del valor de la renta y deduciendo el respectivo impuesto, para lo cual no solamente incluye las rentas ordinarias, sino también las ocasionales, por lo cual vale la pena inquirir si el impuesto de normalización pagado se debe tener en cuenta para la determinación que señalan los artículos 48 y 49 del ET.

Al respecto, la Administración de Impuestos indicó que la normalización tendrá como consecuencia, para efectos de los dividendos y/o participaciones que se llegaren a obtener en los periodos posteriores, la aplicación de los artículos 48 y 49 del ET²⁹.

De la lectura del artículo 49 *ibidem* se extrae que los dividendos o participaciones no gravados resultan de restar de la renta líquida gravable más las ganancias ocasionales gravables el impuesto básico de renta y el impuesto de

28 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 005723 de 2016. (15 de marzo de 2016).

29 *Idem*.

ganancias ocasionales; de ahí que no se pueda entender que el impuesto complementario de normalización forme parte de esta depuración.

Por otra parte, las normas que contempla el impuesto de normalización señalan que el incremento patrimonial que pueda generarse no dará lugar a la determinación de renta líquida gravable, por lo cual no es posible dar aplicación a lo señalado en el artículo 49 del ET.

En conclusión, las utilidades que se generen producto del impuesto complementario de normalización resultan gravadas y, por lo tanto, en el momento de su distribución estarán afectadas con la tarifa del impuesto de renta, correspondiente dependiendo del periodo en que se distribuyan.

Como reflexión nos queda que la normalización, en cabeza de una persona jurídica, genera un mayor gravamen en el momento en que se distribuya como dividendo o participación.

F. Retenciones en la fuente y su imputación en las declaraciones de renta

1. Cambios introducidos con la Ley 1819 de 2016

Con ocasión de lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, el tratamiento tributario de los dividendos y participaciones fue modificado a fin de gravar el ingreso en cabeza del socio o accionista persona natural residente y no residente en Colombia y asimiladas, así como a las entidades extranjeras sin domicilio en Colombia.

De esta manera, la mencionada norma introdujo cambios en la determinación del impuesto sobre la renta para las personas naturales residentes, pasando de un sistema sintético en donde se depuraban todo tipo de ingresos en conjunto, a un sistema en donde se clasificarán sus ingresos en cédulas específicas: de trabajo, no laborales, pensiones, capital y dividendos.

De acuerdo con lo anterior, los dividendos con cargo a utilidades generadas a partir del año 2017 que se paguen o abonen en cuenta a personas naturales residentes fiscales en Colombia, que tengan la calidad de accionistas, se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta.

Así las cosas, la persona natural residente que reciba ingresos por dividendos en el año 2017 deberá determinar su renta líquida cedular, atendiendo los siguientes criterios:

Al dividendo proveniente de utilidades que pueden ser distribuidas como ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional (INCRNGO) se le aplicarán las siguientes tarifas:

Rango en UVT		Tarifa	Impuesto
Desde	Hasta		
> 0	600	0 %	Cero
> 600	1000	5 %	[Dividendos en UVT (-) 600 UVT] x 5 %
> 1000	en adelante	10 %	[Dividendos en UVT (-) 1000 UVT] x 10 % + 20 UVT

El dividendo proveniente de utilidades gravadas estará sujeto a una tarifa del 35 %, caso en el cual el impuesto señalado en la subcédula 1 se aplicará una vez disminuido este impuesto.

Para las personas jurídicas que devenguen dividendos no gravados, estos tendrán el tratamiento de ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional (INCRNGO).

2. Ley 1943 de 2018 y el régimen de transición

Con la expedición de la Ley 1943 de 2018 se establecieron nuevas disposiciones sobre dividendos y participaciones, tanto para las personas naturales residentes como para las sociedades nacionales.

Por una parte, se incrementó la tarifa de retención en la fuente [impuesto] del 10 % hasta del 15 % para las personas naturales residentes.

En este caso, las sociedades nacionales beneficiarias del dividendo o participación están sujetas a retención en la fuente a título de impuesto sobre los dividendos del 7,5 %, y cuando esta, a su vez, los decreta en cabeza de sus asociados personas naturales, los dividendos están sujetos a retención en la fuente a la tarifa de hasta el 15 %, detrayendo el 7,5 %

Frente a este particular, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública³⁰ señaló que las retenciones sobre los dividendos descontadas a una sociedad nacional, las cuales son trasladables al beneficiario final, se presentarán como una partida dentro del patrimonio de la sociedad nacional quien recibe los dividendos, como un menor valor del patrimonio (cuenta de naturaleza débito en los resultados acumulados), en un auxiliar que bien podría denominarse “retención en la fuente imputable a accionistas art. 242-1 ET”.

30 Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Concepto 1004 de 2019. (11 de octubre de 2019).

Según lo anterior, en un caso hipotético, si el valor del dividendo o participación que recibe la sociedad es igual al que posteriormente le entrega al socio o accionista persona natural residente, el dividendo finalmente resulta gravado en contexto sociedad-asociado, con la tarifa del 15 %, es decir, con la misma tarifa de la persona natural residentes, señalada en líneas anteriores.

Comoquiera que estas modificaciones trajeron consigo nuevas situaciones y cuestionamientos frente a la correcta aplicación de los artículos 246-1 del ET y del artículo 121 de la Ley 1943 de 2018, se hace necesario revisar sus efectos en cada periodo.

a. Utilidades del año gravable 2016 y anteriores

Para las personas naturales residentes y no residentes, los dividendos o participaciones en utilidades que se repartan con cargo a utilidades generadas con anterioridad al año gravable 2017 mantendrán el régimen anterior a la Ley 1819 de 2016, así fuesen decretados con posterioridad al 31 de diciembre de 2018.

Es decir, para las personas naturales, el dividendo distribuido con cargo a utilidades del año 2016 o anteriores, con la calidad de no gravadas, representa un ingreso no sometido a retención en la fuente, en consideración al régimen de transición previsto en el artículo 246-1 del ET.

Por su parte, a los dividendos y participaciones provenientes de distribución de utilidades gravadas se les aplicará la tarifa de retención del 20 %, conforme a lo señalado en el Decreto 2250 de 2017, en consonancia con el reciente Decreto 2371 de 2019³¹, que si bien ha sido objeto del fenómeno jurídico de decaimiento del acto administrativo, se entiende que es la interpretación de la norma por parte del Gobierno nacional.

Cuando no estén obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta, la tarifa de retención será del 33 %, o bajará al 20 % si los dividendos superan las 1400 UVT (2020 = \$ 49 849 800), comoquiera que, si superan dichas UVT, se vuelven declarantes del impuesto sobre la renta.

Para las personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras sin domicilio principal en Colombia, la tarifa de retención en la fuente será del 33 % sobre las utilidades gravadas.

31 Al respecto, vale la pena traer a colación la Sentencia C-069 de 1995 proferida por la Corte Constitucional, la cual señala que el decaimiento de un acto administrativo que se produce cuando las disposiciones legales o reglamentarias que le sirven de sustento desaparecen del escenario jurídico. Cuando se declara la inexistencia de una norma legal en que se funda un acto, se produce su extinción y su fuerza ejecutoria.

b. Utilidades año gravable 2017

i. Personas naturales

Para las personas naturales residentes, los dividendos y participaciones en utilidades que se hayan repartido en el 2019, con cargo a utilidades generadas en el 2017 que no hayan sido decretados en calidad de exigibles al 31 de diciembre de 2018, estarán sujetos a la tarifa de hasta el 15 %.

Por su parte, a los dividendos y participaciones provenientes de la distribución de utilidades gravadas se les aplicará la tarifa señalada en el artículo 240 del ET, según el periodo gravable en que se paguen o abonen en cuenta en calidad de exigibles; es decir, 33 % para el año gravable 2019, 32 % para el año gravable 2020, 31 % para el año gravable 2021 y 30 % a partir del año gravable 2022. Una vez disminuido este impuesto, al saldo se le aplica el 15 %.

Los dividendos o participaciones provenientes de la distribución de utilidades provenientes de sociedades y entidades extranjeras estarán gravados a la tarifa prevista en el artículo 240 del ET, según el caso, y tendrán derecho al descuento tributario previsto en el artículo 254 del ET.

ii. Personas naturales no residentes y entidades extranjeras

Para las personas naturales no residentes y entidades extranjeras, los dividendos y participaciones que se repartan con cargo a utilidades no gravadas generadas en el 2017 que no hayan sido decretados en calidad de exigibles al 31 de diciembre de 2018 estarán sujetos a la tarifa del 7,5 %.

A los dividendos o participaciones provenientes de la distribución de utilidades gravadas se les aplicará la tarifa señalada en el artículo 240 del ET, de acuerdo con el periodo gravable en que se paguen o abonen en cuenta en calidad de exigibles; es decir, 33 % para el año gravable 2019, 32 % para el año gravable 2020, 31 % para el año gravable 2021 y 30 % a partir del año gravable 2022. Una vez disminuido este impuesto, al saldo se le aplica el 7,5 %.

iii. Sociedades nacionales

Para las sociedades nacionales, los dividendos o participaciones que se repartan con cargo a utilidades generadas en el año 2017, decretados hasta del 31 de diciembre de 2018, tendrán la calidad de INCRNGO y no estarán sometidos a retención en la fuente.

No obstante, el Decreto 2371 de 2019 señala que, cuando correspondan a utilidades que se distribuyan a partir del 1 de enero de 2019, estarán sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta a la tarifa del 7,5 %.

c. Utilidades año gravable 2018

i. Personas naturales

Para las personas naturales residentes, los dividendos o participaciones que se repartan con cargo a utilidades generadas en el año 2018, decretados hasta del 31 de diciembre de 2019, deberán asumir la retención del 15 %, mientras que a los decretados a partir del 1 de enero de 2020 se les deberá practicar la retención en la fuente a la tarifa del 10 %.

ii. Sociedades nacionales

Para las sociedades nacionales, los dividendos o participaciones que se repartan con cargo a utilidades generadas en el año 2018, decretados hasta del 31 de diciembre de 2019 o a partir del 1 de enero de 2019, asumirán la retención en la fuente a la tarifa del 7,5 %.

3. Ley 2010 de 2019

Con la reciente expedición de la Ley 2010 de 2019, se establecieron nuevas disposiciones sobre dividendos y participaciones, tanto para las personas naturales residentes y no residentes como para las entidades extranjeras.

En efecto, para las personas naturales residentes se disminuyó la tarifa de retención en la fuente (impuesto) del 15 % hasta el 10 %, mientras que para las personas naturales no residentes y entidades extranjeras aumentó del 7,5 % al 10 %.

Por su parte, una sociedad nacional beneficiaria del dividendo o participación estará sujeta a retención en la fuente (impuesto) sobre los dividendos del 7,5 %, y cuando esta, a su vez, los decreta en cabeza de sus asociados personas naturales residentes, los dividendos están sujetos a retención en la fuente (impuesto) a la tarifa de hasta el 10 %.

No obstante, el impuesto pagado inicialmente por la sociedad nacional (7,5 %) es trasladable a la persona natural beneficiaria del dividendo.

Para las sociedades nacionales, los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas en cualquier año posterior al año gravable 2017 estarán sujetos a retención en la fuente a la tarifa del 7,5 %.

Los que se repartan con cargo a utilidades generadas con anterioridad al año gravable 2017 mantendrán el régimen anterior a la Ley 1819 de 2016 y a la Ley 1943 de 2018, así fuesen decretados con posterioridad al 31 de diciembre de 2018³².

32 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 1380-014307 de 2019. (5 de mayo de 2019).

No obstante, el Decreto 2371 de 2010 señala que toda utilidad que se distribuya a partir del 1 de enero de 2019 –independientemente del año en que se generaron–, si tiene la calidad de no gravada, está sujeta a la retención del 7,5 % o a la tarifa compuesta para el caso de las gravadas.

Sobre este particular, nos inclinamos por la opinión de la Administración de Impuestos, es decir que debería tener aplicación el régimen vigente para la fecha, comoquiera que corresponde a periodos anteriores a la existencia de la norma, y debe tener plena aplicación el principio de irretroactividad de la ley.

Para las sociedades nacionales, los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos y participaciones, cuando correspondan a utilidades del año 2018 y 2019 que se distribuyan a partir del año 2019, estarán sometidos a retención en la fuente a la tarifa del 7,5 %.

En el evento en que dichos dividendos correspondan a utilidades gravadas, se aplicarán las siguientes tarifas: 33 % para el año gravable 2019, 32 % para el año gravable 2020, 31 % para el año gravable 2021 y 30 % a partir del año gravable 2022. Una vez disminuido este impuesto, se aplica el 7,5 %.

El impuesto pagado o retenido inicialmente por las sociedades nacionales (7,5 % o la tarifa compuesta si corresponde a utilidades gravadas) es trasladable a la persona natural residente o no residente beneficiaria del dividendo.

La retención en la fuente se aplicará por una sola vez, al momento del pago o abono en cuenta del dividendo o participación a la sociedad nacional.

La excepción a la regla anterior, es decir, a la obligación de practicar la retención, solo se presentará en los casos de los pagos o abonos en cuenta a i) personas jurídicas pertenecientes al régimen tributario especial (RTE), ii) personas jurídicas del régimen de compañías *holding* colombianas (CHC), iii) entidades públicas descentralizadas, iv) grupos empresariales o dentro de sociedades en situación de control debidamente registrados ante la Cámara de Comercio y v) sociedades nacionales que reciban dividendos o participaciones de sociedades domiciliadas en un país miembro de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y que los trasladen o distribuyan a otra sociedad nacional.

Por último, vale la pena mencionar lo relacionado con la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementarios, comúnmente denominada autorretención a “especial” de renta, la cual fue reglamentada por el Decreto 2201 de 2016.

Sobre el particular debemos mencionar que esta autorretención especial solo aplica para sociedades nacionales contribuyentes declarantes del impuesto sobre

la renta y complementario exoneradas del pago de parafiscales, por lo cual para las personas naturales residentes y no residentes no tiene aplicación práctica.

El mencionado decreto señala que las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta y complementario serán aplicables igualmente para practicar la autorretención “especial”, y agrega que esta autorretención se liquidará sobre cada pago o abono en cuenta realizado al contribuyente sujeto pasivo de este tributo, de acuerdo con las actividades económicas.

Ahora bien, señala la norma que no procederá la autorretención, sobre los pagos o abonos en cuenta que no se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y complementario, lo que genera confusión frente a su aplicabilidad sobre aquellos ingresos que pueden ser comprendidos como INCRNGO.

Adicionalmente, se podría considerar que de estar sujetos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta (independientemente de tratarse de utilidades gravadas o no gravadas) practicar la autorretención “especial” podría generar un saldo a favor, y supone la norma en materia de renta que la retención debe ser igual al impuesto, como quiera que dichos ingresos no tienen depuración.

4. Tarifas - Resumen

Dividendos no gravados				
Retención = Impuesto				
	2016 y anteriores	2017 y 2018*	2019	2020 y siguientes
PN residentes	0 %	0 %-5 %-10 %	0 %-15 %	0 %-10 %
Persona jurídica	0 %	0 %	7,5 %	7,5 %
PN no residentes	0 %	5 %	7,5 %	10 %
Entidades del exterior	0 %	5 %	7,5 %	10 %

*Decretados como exigibles a 31 de diciembre de 2018

Dividendos gravados				
Retención = Impuesto				
	2016 y anteriores	2017 y 2018*	2019	2020 y siguientes
PN residente	33 %**	33 % + 5 % o +10 %	33 % + 15 %	32 % + 10 %
Persona jurídica	33 %	33 %	33 % + 7,5 %	32 % + 7,5 %
PN no residente	33 %	33 % + 5 % o +10 %	33 % + 7,5 %	32 % + 10 %
Entidades del exterior***	33 %	33 % + 5 % o +10 %	33 % + 7,5 %	32 % + 10 %

*Decretados como exigibles a 31 de diciembre de 2018

**Tabla personas naturales residentes

*** CDI

G. Dividendos y participaciones provenientes de sociedades y entidades extranjeras

Los dividendos y participaciones provenientes de sociedades y entidades extranjeras pagados o abonados en cuenta a sociedades nacionales estarán sujetos a la tarifa señalada en el artículo 240 del ET, según el periodo gravable en que se paguen o abonen en cuenta en calidad de exigibles; es decir, 33 % para el año gravable 2019, 32 % para el año gravable 2020, 31 % para el año gravable 2021 y 30 % a partir del año gravable 2022.

H. Régimen simple de tributación - Simple

El Decreto 2371 de 2019³³ reguló lo relacionado con la distribución de dividendos y participaciones de las sociedades que estén inscritos en el Simple, que paguen o abonen en cuenta a los socios o accionistas dividendos o participaciones.

En primera medida, el decreto señala que, si las utilidades obtenidas provienen de ingresos que estuvieron sometidos en su **totalidad** al impuesto unificado bajo el Simple, se entenderá que han sido declaradas en cabeza de la sociedad y, por lo tanto, los dividendos o participaciones pagados o abonados a los socios o accionistas están gravados a la tarifa del 15 %³⁴ para las personas naturales residentes.

Sin embargo, yerra el decreto al señalar que la tarifa de retención para las personas jurídicas es del 7,5 % para las sociedades nacionales y del 10 % para sociedades y entidades extranjeras y personas naturales no residentes, como quiera que el artículo 905 del ET establece que podrán ser sujetos pasivos del Simple las personas jurídicas cuyos socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia.

Por otra parte, si las utilidades obtenidas por las sociedades que pertenecen al régimen Simple no estuvieron sometidas en su totalidad al impuesto unificado bajo dicho régimen, tendrán el tratamiento de utilidades gravadas.

J. Doble imposición sociedades - socios o accionistas

El régimen fiscal anterior a la Ley 1819 de 2016 consagraba que los dividendos y participaciones originados en utilidades que ya hubiesen pagado impuesto de

33 *Ibid.*, 29.

34 Debe entenderse la tarifa del 10 % conforme a lo señalado en la Ley 2010 de 2019.

renta en cabeza de la sociedad, al momento de ser distribuidos a los accionistas o socios, tenían la calidad de INCRNGO, conforme al artículo 49 del ET.

Sin embargo, a partir de la Ley 1819 y sus posteriores reformas (1943 y 2010), el legislador consideró gravar vía retención las utilidades no gravadas y las gravadas que genere la sociedad en favor de sus asociados, lo que de manera general se ha denominado como doble tributación.

Sin embargo, si entendemos que se trata de hechos económicos distintos, pues una es la actividad que desarrolle la sociedad (comercial, industrial o de servicios) y otra es la actividad del inversionista (asociado), mal podríamos hablar de una doble tributación.

Adicionalmente, los sistemas tributarios han adoptado por una exención de los dividendos, entendida como aquella en la cual las utilidades se gravan en la sociedad y su distribución se considera un ingreso no gravable dentro de la renta personal³⁵.

En efecto, la exposición de motivos de la Ley 75 de 1986 señala que la norma (art. 21) *convierte* en ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional las utilidades que reciban los asociados. Obsérvese cómo lo que pretendió el legislador fue neutralizar el reparto de utilidades e incentivar a que los inversionistas tuvieran preferencia por invertir en una sociedad.

Cabe recordar que, para el año 1986, las tarifas de las sociedades anónimas ascendían al 40 % y de las sociedades limitadas al 18 %, por lo cual el impuesto en conjunto sociedad-asociado ascendía en el caso de las anónimas al 63 % y de las limitadas al 58,2 %.

Bajo este contexto, es posible afirmar que no ha existido doble tributación, sino la implementación de un sistema de exención a los dividendos, que fue necesario impulsar debido a las altas tasas de tributación de la época.

Ahora bien, en la actualidad es importante considerar que la tarifa del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas se ha reducido, y esta reducción en la tarifa justifica que se graven los dividendos.

Aunado a lo anterior, si el porcentaje de reparto de utilidades es bajo o nulo, no se genera ninguna tributación en cabeza del asociado, mientras que si el reparto es del 100 %, resulta obvio que se genera un mayor gravamen, aunque reducido, en la medida en que las tarifas para las sociedades comerciales son menores. El siguiente ejemplo ilustra lo dicho:

35 Ávila Mahecha, Javier. *Equidad y doble tributación*. Disponible en www.ceta.org.co/html/archivos/foro/ArchivoForoID1201

Impuesto en la sociedad

Utilidad del ejercicio	147
Impuesto - Tarifa 32 %	47
Utilidad a distribuir	100

Impuesto en los asociados según el % reparto

% Reparto	\$ a recibir asociado	Impuesto asociado 10 %	Total impueso sociedad + asociado				% tarifa consolidado
100	100	10	47	+	10	57	38,8 %
90	90	9	47	+	9	56	38,1 %
80	80	8	47	+	8	55	37,4 %
70	70	7	47	+	7	54	36,7 %
60	60	6	47	+	6	53	36,1 %
50	50	5	47	+	5	52	35,4 %
40	40	4	47	+	4	51	34,7 %
30	30	3	47	+	3	50	34,0 %
20	20	2	47	+	2	49	33,3 %
10	10	1	47	+	1	48	32,7 %
0	0	0	47	+	0	47	32,0 %

Por otra parte, ese gravamen a las utilidades permite ser prudente en el reparto, y en consecuencia fortalecer el patrimonio de la sociedad.

También se deben considerar los tipos de sociedades, las sociedades de familia cerradas, las sociedades que no cotizan en bolsa y las que cotizan en bolsa. En este último caso, prima la rentabilidad después de aplicados los impuestos, al tener en cuenta que las utilidades generadas por la enajenación de las acciones es un INCRNGO.

Por último, vale la pena señalar que el gravamen a los dividendos es un fenómeno internacional que se presenta en distintas jurisdicciones, como es el caso de España, EE. UU., Reino Unido, Alemania, Italia, Países Bajos, Bélgica, Francia, Portugal, Dinamarca, Noruega, Finlandia, Suecia, Suiza, Canadá y Chile, entre otros.

K. Dividendos de compañías controladas del exterior

El régimen de las entidades controladas del exterior (ECE) tiene como objetivo lograr que los ingresos pasivos obtenidos por las compañías controladas

extranjeras sean declarados por la matriz en el mismo periodo en que dichos ingresos fueron generados en la ECE.

Sobre el particular, la DIAN³⁶ manifestó que este régimen tiene como características principales i) la transparencia fiscal internacional y ii) el antifidejamiento del impuesto sobre la renta de ingresos pasivos, originados por el no reconocimiento oportuno de las operaciones al momento de su realización.

En general, la reglamentación de las normas ECE cubre la totalidad de las rentas pasivas, excluyendo actividades reales o rentas activas.

Según el artículo 882 del ET, se debe cumplir con dos condiciones para encontrarse ante una ECE.

- Que la entidad no sea “residente fiscal en Colombia”.
- Que se pueda establecer el control (artículo 260-1 del ET).

Según lo incorporado en el artículo 883 del ET, cuando se identifique que la ECE es controlada por residentes colombianos, y ostente más del 10 % del capital o de los resultados de la ECE, están obligada a *reconocer* en las declaraciones de impuestos la renta pasiva, que será el resultado de tomar los ingresos de la ECE y descontar los costos y deducciones asociados a esa renta, en la proporción de la participación que se tenga, en el mismo periodo gravable en que se generen.

El artículo 884 del ET señala que pueden ser considerados ingresos pasivos los ingresos generados que no involucren una actividad sustancial o, como algunos las denominan, “rentas sin necesidad de trabajar”.

Por regla general, son ingresos pasivos obtenidos por una ECE los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o la realización de utilidades provenientes de participaciones en otras sociedades o vehículos de inversión.

Sin embargo, esta regla general encuentra dos excepciones. La primera señala que las utilidades que son susceptibles de distribución correspondan a rentas *activas* de la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes, y para este fin deben tener origen principalmente en actividades económicas reales³⁷ en la jurisdicción en la que se encuentre ubicada o tenga su residencia fiscal, según el caso, la ECE, sus filiales, subordinadas o

36 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto General Unificado 0386 de 2018. (10 de abril de 2018).

37 Conforme lo señala el artículo 884 del ET, la referencia a utilidades con origen principalmente en actividades económicas reales significa que dichas utilidades se deriven en un porcentaje igual o superior a un 80 % de ingresos que no sean considerados como rentas pasivas.

establecimientos permanentes³⁸. La segunda excepción se genera cuando los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución o realización de utilidades se encuentren exentos de tributación en Colombia, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

En este sentido y para efectos de la tarifa aplicable a título de impuesto sobre la renta, tanto las personas naturales residentes como las sociedades nacionales deberán aplicar la tarifa general del impuesto sobre la renta.

Vale la pena señalar que la Ley 2010 de 2019 introdujo dos presunciones de pleno derecho³⁹, aplicables al régimen de la ECE, por lo cual se presume que, cuando los ingresos pasivos de la ECE representan un 80 % o más de los ingresos totales de la ECE que la totalidad de los ingresos, costos y deducciones de la ECE, estos darán origen a rentas pasivas y, así mismo, cuando los ingresos activos o de actividades económicas reales de la ECE representan un 80 % o más de los ingresos totales de la ECE que la totalidad de los ingresos, costos y deducciones de la ECE, estos darán origen a rentas activas.

L. Dividendos de las compañías *holding* colombianas

La Ley 1943 de 2018⁴⁰ incorporó en el ordenamiento tributario nacional el régimen de compañías *holding* colombianas (CHC), previsto igualmente en la Ley 2010 de 2019⁴¹, por medio del cual se concede un régimen de exención de los dividendos y utilidades en la enajenación de acciones.

Los artículos 894 a 898 del ET prevén que, para acogerse al régimen CHC, se requiere ser una sociedad nacional cuya actividad principal sea la tenencia de valores, la inversión o *holding* de acciones o participaciones en sociedades o entidades colombianas⁴² y/o del exterior, y/o la administración de dichas inversiones. Las CHC deben cumplir los siguientes requisitos:

-
- 38 En las voces del artículo 884 del ET, en el caso de las filiales, subordinadas o establecimientos permanentes de la ECE, estas, a su vez, sean controladas indirectamente por uno o más residentes fiscales colombianos.
 - 39 Una presunción absoluta, de hecho y de derecho, o *iuris et de iure* es aquella que se establece por ley y que no admite prueba en contrario.
 - 40 Artículo 69, por medio del cual se adicionó el Título II al Libro Séptimo del Estatuto Tributario, consagrado nuevamente por el artículo 77 de la Ley 2010 de 2019.
 - 41 Artículo 77 de la Ley 2010 de 2019.
 - 42 El proyecto de la Ley de Financiamiento (Ley 1943 de 2018) presentado por el Gobierno nacional solo previó la inversión en sociedades del exterior; la ponencia para primer debate lo amplió a las tenencias de acciones en entidades nacionales.

1. Participar directa o indirectamente en al menos el 10 % del capital de 2 o más sociedades o entidades colombianas y/o extranjeras por un periodo mínimo de 12 meses.
2. Contar con los recursos humanos y materiales para la plena realización del objeto social, lo cual se cumple cuando la compañía cuente con al menos tres (3) empleados, una dirección propia en Colombia y pueda demostrar que la toma de decisiones estratégicas respecto de las inversiones y los activos se realiza en Colombia.
3. Comunicar a la DIAN mediante los formatos que establezca el reglamento.

Conforme al régimen CHC, los dividendos recibidos y distribuidos por entidades no residentes están exentos del impuesto sobre la renta y se declaran como rentas exentas de capital, y los dividendos distribuidos por sociedades en Colombia no están sujetos a retención en la fuente⁴³.

De otra parte, los dividendos que a su vez distribuya la CHC a una persona natural o jurídica residente contribuyente del impuesto sobre la renta están gravados a la tarifa del impuesto sobre la renta por concepto de dividendos, de conformidad con los artículos 242 y 242-1 del ET. Si se distribuyen a una persona natural o jurídica no residente, se entienden rentas de fuente extranjera, por lo que no habrá gravamen en el país⁴⁴.

Adicionalmente, la distribución de la prima en colocación de acciones que no constituye costo fiscal tiene el mismo tratamiento que los dividendos ordinarios: i) está exenta cuando se distribuya a una CHC, ii) es un ingreso de fuente extranjera cuando la CHC la distribuya a una persona natural o jurídica no residente; iii) es renta gravable cuando la CHC la distribuya a una persona natural o jurídica residente en Colombia.

Así mismo, las rentas derivadas de la venta o transmisión de la participación de una CHC en entidades no residentes en Colombia estarán exentas del impuesto sobre la renta y deben declararse como ganancias ocasionales exentas.

La venta o transmisión de acciones en la CHC está exenta para los socios residentes en el país, excepto por el valor correspondiente a las utilidades obtenidas por actividades realizadas en Colombia. Para los socios no residentes, se entiende que la proporción de la venta atribuible a las actividades realizadas o los activos poseídos por entidades no residentes son rentas de fuente extranjera.

43 Parágrafo 2º del artículo 242-1 del ET.

44 Literal e del artículo 25 del ET. Ingresos de fuente nacional y de fuente extranjera.

Como medida antiabuso, el régimen señala que los beneficios consagrados no aplican cuando el perceptor de los dividendos o de la utilidad en la enajenación es residente en una jurisdicción no cooperante de baja o nula imposición y/o de un régimen tributario preferencial, según lo dispuesto en el artículo 260-7 del ET.

Bibliografía

Ávila Mahecha, Javier. *Equidad y doble tributación*. Disponible en www.ceta.org.co/html/archivos/foro/ArchivoForoID1201

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Concepto 056 de 2014. (10 de marzo de 2014).

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Concepto 1004 de 2019. (11 de octubre de 2019).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-069 de 1995. [MP Hernando Herrera Vergara].

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 101180 de 2007. (7 de diciembre de 2007).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 5723 de 2016. (15 de marzo de 2016).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 902067 de 2017. (24 de marzo de 2017).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto General Unificado 0386 de 2018. Régimen de Entidades Controladas del Exterior (ECE). (10 de abril de 2018).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 018-001171 de 2019. (16 de enero de 2019).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 1380-014307 de 2019. (5 de junio de 2019).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 1668-017788 de 2019. (10 de julio de 2019).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio 1688-017810 de 2019. (10 de julio de 2019).

Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-049977 de 2007. (16 de octubre de 2007).

Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-031783 de 2011. (20 de febrero de 2011).

Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-088600 de 2011. (16 de agosto de 2011).

Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-0637775 de 2016. (13 de abril de 2016).

Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-013095 de 2017. (6 de febrero de 2017).

Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-028457 de 2019. (9 de abril de 2019).

Arrendamientos: perspectiva contable y fiscal¹

Lease Agreement: accounting and taxation overview

DANIEL FELIPE ORTEGÓN SÁNCHEZ²

Abogado Tributarista

Para citar este artículo / To reference this article

Daniel Felipe Ortégón Sánchez. Arrendamientos, perspectiva contable y fiscal. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 477

Resumen

Desde el punto de vista contable, el cambio de la NIC 17 al NIIF 16 pretendió establecer una fiabilidad mayor en los lineamientos para el reconocimiento de los arrendamientos, reconociendo el derecho de uso en cabeza del arrendatario y viéndose esto reflejado en su estado de resultados. Ahora, se presenta una desconexión entre lo contable y lo fiscal, pues si bien el artículo 127-1 del Estatuto Tributario fue redactado dentro del contexto de la NIC 17, con la NIIF 16 se hace aún más evidente la desconexión.

Esencialmente, la desconexión se presenta por la diferenciación que se realiza entre arrendamiento operativo y arrendamiento financiero en el ámbito fiscal, situación que la NIIF 16 elimina, planteando un tratamiento más acercado al de arrendamiento financiero para todas aquellas operaciones que cumplan con los presupuestos de un arrendamiento.

Palabras clave: Arrendamiento financiero, Arrendamiento operativo, Depreciación, IVA - Impuesto sobre las ventas, NIIF 16, Reconocimiento inicial

1 Colaboración de David René Molano, contador de la Universidad Javeriana, especialista en tributación de la Universidad de los Andes y candidato a maestría en tributación en la Universidad de los Andes y Susana Casas, Abogada de la Universidad del Rosario.

2 Asociado director de JHRCORP en las áreas de Consultoría Tributaria y Litigio., abogado, especialista y magíster en Derecho en Tributación de la Universidad Externado de Colombia.

Abstract

From an accounting point of view, the change from IAS 17 to IFRS 16 sought to establish greater reliability in the guidelines for the recognition of leases, recognizing the right of use in the lessee and reflecting this in its financial statements. Now, there is a disconnection between the accounting and the tax regulation, because although article 127-1 of the Tax Statute was drafted within the context of IAS 17, with IFRS 16 the disconnection becomes even more evident.

Essentially, the disconnection is presented by the differentiation that is made between operating leasing and financial leasing in the tax treatment, a situation that IFRS 16 eliminates, proposing a treatment closer to that of financial leasing for all those operations that meet the requirement of a lease.

Keywords: Finance leases, Operating leases, Depreciation, VAT – sales tax, IFRS 16, Initial recognition

Sumario

Introducción; 1. Aspectos generales contables de la NIIF 16; 1.1 Reconocimiento y medición para el arrendatario; 1.1.1 Activo del arrendamiento; 1.1.2 Pasivo del arrendamiento; 1.2 Reconocimiento y medición para el arrendador; 2. Comparación de la NIIF 16 con la anterior NIC 17; 3. Regulación fiscal de los arrendamientos; 3.1 Comparación de la legislación anterior y la actual en materia fiscal; 4. Casos prácticos del tratamiento contable y fiscal de la norma- interacción de la norma contable y fiscal; 4.1 ¿Conexión o desconexión?; 4.2 Casos prácticos; 4.2.1 Escenario en el cual hay un arrendamiento financiero contable pero no fiscal; 4.2.2 Escenario en el cual no existe diferencia entre el ámbito contable y fiscal; 4.2.3 Escenario de arrendamiento en el cual actúa como arrendador un productor o comercializados de los bienes que arrienda; 5. Asuntos problemáticos de la norma fiscal – posición dian; 5.1 Posibilidad de celebrar un leasing financiero entre particulares y sus implicaciones respecto al impuesto sobre las ventas; 5.2 Costo fiscal de los bienes en arrendamiento financiero, el caso de los bienes inmuebles -; 5.3 Renting en Colombia; 5.4 Arrendadores que son comercializadores o productores de los bienes que arriendan; 6. Conclusiones; bibliografía

Introducción

Desde el punto de vista contable, en el año 2016 el IASB³ emitió la Norma Internacional de Información Financiera 16 “arrendamientos”, norma que a partir del 1º de enero del 2019 reemplazó la norma de arrendamientos NIC 17.

En Colombia, los artículos 1º y 2º del Decreto 2170 de 2017 adicionaron el anexo 1.3 al Decreto único reglamentario 2420 de 2015 aplicable a las entidades del grupo 1 de preparadores de información financiera, con el fin de incorporar en Colombia la aplicación de dicha norma junto a otras normas NIIF⁴ y NAI⁵.

Dentro de este compilado de normas está la NIIF 16, norma que busca entregar mejores lineamientos a fin de que las entidades que tienen contratos de arrendamiento emitan información financiera y contable más fiable y pertinente, definiendo así los requerimientos para la contabilidad de los arrendamientos tanto para arrendatarios como para arrendadores.

Ahora, desde la perspectiva fiscal, el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016, modificó el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, en el cual se aprecia un esfuerzo de acercar la norma contable vigente en ese entonces, la cual era la NIC 17, con la norma fiscal. Sin embargo, existen desconexiones entre el citado artículo del Estatuto Tributario con la norma NIC 17 del momento, e incluso aún más con la actual NIIF 16. El presente documento desarrolla, desde el punto de vista teórico y práctico, las desconexiones entre la norma contable y fiscal, la explicación de cada uno de los tratamientos del arrendamiento financiero y del arrendamiento operativo, y un análisis crítico de la disposición fiscal, frente algunas situaciones problemáticas de la norma, en especial con el tratamiento del impuesto sobre las ventas en este tipo de transacciones, las dificultades regulatorias de la interpretación de la norma, el tratamiento del costo en el caso de bienes inmuebles, y finalmente las operaciones de renting.

1. Aspectos generales contables de la NIIF 16

La NIIF 16 trae como principal característica que, para los arrendatarios, ya no se tiene que realizar la clasificación entre arrendamientos operativos o financieros como lo disponía la anterior NIC 17. En consecuencia, la gran mayoría de estos contratos se ven reflejados en el estado de situación financiera como un activo por derecho de uso de un activo subyacente y un pasivo por los flujos futuros del arrendamiento

3 International Accounting Standards Board.

4 Norma internacional de información financiera.

5 Norma internacional de auditoría.

(como se muestra en el Gráfico 1). El anterior reconocimiento está determinado por la realidad de la operación, es decir, depende de si existe o no un contrato que contiene un arrendamiento entre las partes inmersas en un hecho económico.

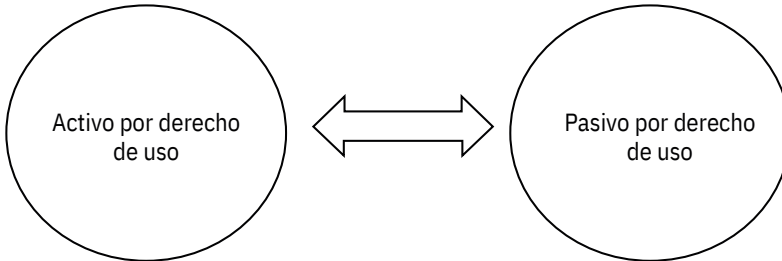


Gráfico 1

Los criterios de identificación de un arrendamiento son definidos por la NIIF 16 dentro del párrafo 9 al 11. En esta normativa se explica que al inicio de cada contrato es necesario determinar si dicho contrato es, o contiene en su esencia, un arrendamiento. Adicional a esto, la NIIF 16 menciona dos posibles excepciones en arrendamientos, es decir, dos supuestos bajo los cuales no se entiende para efectos contables como un arrendamiento según los requerimientos de la norma, a saber, que el arrendamiento sea de corto plazo o que el arrendamiento tenga un activo subyacente de bajo valor.

1.1 Reconocimiento y medición para el arrendatario:

En primera medida, el arrendatario debe determinar si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Se considera que existe un arrendamiento cuando se transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un período de tiempo, a cambio de una contraprestación. En caso de verificarse que existe arrendamiento, el arrendatario debe reconocer el activo por derecho de uso y el pasivo de la obligación derivada del arrendamiento.

La NIIF 16 en su párrafo 22 establece las pautas para el reconocimiento de los activos y pasivos relacionados con un arrendamiento, de forma que en la fecha de comienzo en el reconocimiento inicial un arrendatario reconoce un *activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento*. En cuanto a la medición del activo y del pasivo, la NIIF 16 establece lo siguiente:

1.1.1 Activo del arrendamiento

El costo del activo por derecho de uso comprende :

- (a) *el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento; (En la fecha de comienzo, un arrendatario mide el pasivo por arrendamiento al valor*

presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descuentan usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utiliza la tasa incremental por préstamos del arrendatario);

- (b) los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;*
- (c) los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario;*
- (d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos al producir los inventarios. El arrendatario puede incurrir en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un período concreto.*

En la medición posterior, el activo por arrendamiento debe medirse por el modelo del costo del párrafo 30 al 33 o por otros modelos de medición expuestos en el párrafo 34 y 35 de la NIIF 16, en los cuales se establece que del costo se resta de la depreciación y pérdidas acumuladas por deterioro. Además, se ajusta por nuevas mediciones del pasivo y se debe tener en cuenta que si hay transferencia de la propiedad, la depreciación en cabeza del arrendatario se da desde el momento en que inicia el arrendamiento:

Modelo del costo:

Para aplicar un modelo del costo, un arrendatario mide un activo por derecho de uso al costo:

- (a) menos la depreciación y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y*
- (b) ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 36;*
- (c) un arrendatario aplica los requerimientos de la depreciación de la NIC 16 propiedades, planta y equipo al depreciar el activo por derecho de uso, si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al fin del plazo del arrendamiento o si el costo del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario ejerce una opción de compra, el arrendatario deprecia el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo del mismo*

hasta el final de la vida útil del activo subyacente. En otro caso, el arrendatario deprecia el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la vida útil del activo cuyo derecho de uso tiene, o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que tenga lugar primero;

(d) un arrendatario aplica la NIC 36 deterioro del valor de los activos para determinar si el activo por derecho de uso presenta deterioro de valor y contabilizar las pérdidas por deterioro de valor identificadas.

Otros modelos de medición

Si un arrendatario utiliza el modelo del valor razonable de la NIC 40 propiedades de inversión a sus propiedades de inversión, el arrendatario también aplica ese modelo del valor razonable al derecho de uso de los activos que cumplan la definición de propiedad de inversión de la NIC 40. Si el derecho de uso de los activos se relaciona con una clase de propiedades, planta y equipo a la que el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NIC 16, este puede optar por utilizar ese modelo de revaluación para todos los activos por derecho de uso de activos relacionados con esa clase de propiedades, planta y equipo.

Conforme los anteriores criterios, el reconocimiento inicial del activo por derecho de uso debe corresponder al valor del pasivo calculado y para el reconocimiento posterior puede utilizar el método de costo u otros modelos de medición, como lo son el valor razonable o el modelo de revaluación, dependiendo del destino que se le dé al activo subyacente del contrato de arrendamiento.

1.1.2 Pasivo del arrendamiento

En la medición posterior, el pasivo por arrendamiento debe medirse como lo exponen los párrafos 36, 37 y 38:

Después de la fecha de comienzo del arrendamiento, un arrendatario mide un pasivo por arrendamiento:

(a) incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento;

(b) reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados; y

(c) (...) midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar las nuevas mediciones o modificaciones del arrendamiento especificadas(...) (...)El interés de un pasivo por arrendamiento en cada período durante el plazo del arrendamiento es el importe que produce una tasa periódica constante de

interés sobre el saldo restante del pasivo por arrendamiento(...) Después de la fecha de comienzo, un arrendatario reconoce en el resultado del período, a menos que los costos se incluyan, en función de otras Normas aplicables, en el importe en libros de otro activo:

(a) el interés sobre el pasivo por arrendamiento; y

(b) los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento en el período en el que ocurre el suceso o condición que da lugar a esos pagos.

Lo anterior quiere decir que el pasivo por arrendamiento debe medirse por el valor presente de los pagos a realizar y afectado por la causación de intereses y por los pagos realizados, usando la tasa implícita del contrato de arrendamiento. De igual manera, cualquier afectación en el contrato o en el plan de pagos debe reflejarse en el pasivo y activo por arrendamiento.

Ahora, si el contrato no contiene un arrendamiento, no se debe reconocer un activo y pasivo por derecho de uso y solo se reconoce la cuenta por pagar y el gasto periódico.

1.2 Reconocimiento y medición para el arrendador

El tratamiento de los arrendamientos para el arrendador no sufrió mayores cambios con la entrada en vigencia de la NIIF 16, ya que se debe continuar clasificando los arrendamientos en operativos o financieros. Tal como disponía la anterior norma NIC 17, los párrafos 61, 62 y 63 de la NIIF 16 regulan la clasificación para estos arrendamientos, haciendo la distinción entre arrendamiento financiero si sustancialmente se transfieren todos los riesgos y beneficios relacionados con la propiedad del bien y arrendamiento operativo, si no se transfieren estos riesgos y beneficios:

El arrendador clasifica cada uno de sus arrendamientos, bien como arrendamiento operativo, bien como arrendamiento financiero.

62 Un arrendamiento se clasifica como financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Un arrendamiento se clasifica como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente.

63 Que un arrendamiento sea financiero u operativo depende del fondo económico de la transacción y no de la forma del contrato. Son ejemplos de

situaciones que, por sí solas o de forma conjunta, normalmente llevan a clasificar un arrendamiento como financiero. Veamos los ejemplos :

(a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

(b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo subyacente a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable en la fecha en que la opción sea ejercitable, de modo que, en la fecha de inicio del arrendamiento, tenga una certeza razonable de que ejercerá tal opción;

(c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo subyacente, aunque no se transfiera su propiedad;

(d) en la fecha de inicio, el valor actual de los pagos por arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo subyacente; y

(e) el activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlo sin modificaciones importantes.

64 otros indicadores de situaciones que pueden llevar, por sí solas o de forma conjunta, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son los siguientes:

(a) en el supuesto de que el arrendatario pueda cancelar el arrendamiento, las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación son asumidas por el arrendatario;

(b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo, en forma de una disminución del alquiler equivalente a la mayor parte del producto de la venta al final del arrendamiento); y

(c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento por un segundo período, con un alquiler sustancialmente inferior al del mercado.

El reconocimiento inicial en cabeza del arrendador, cuando se trate de un arrendamiento que cumple con las características de ser un arrendamiento financiero, debe realizarse como una cuenta por cobrar correspondiente al importe de la inversión neta en el arrendamiento, valorada con la tasa de interés implícita en el contrato.

La medición de la cuenta por cobrar en la fecha de comienzo del arrendamiento comprende los pagos por arrendamiento incluidos. Es así que los pagos

que se relacionan a continuación por el derecho de uso del activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se hayan recibido en dicha fecha, son los siguientes:

- (a) pagos fijos, menos los incentivos de arrendamiento a pagar;
- (b) los pagos por arrendamiento variables;
- (c) cualquier garantía de valor residual otorgada al arrendador por el arrendatario;
- d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejerce esa opción; y
- (e) los pagos de penalizaciones por rescisión del arrendamiento.

Posteriormente, la cuenta por cobrar comprende los pagos por arrendamientos realizados, junto con la causación del interés periódico.

Ahora bien, si el arrendador es fabricante o distribuidor del activo arrendado, debe reconocer un ingreso por venta correspondiente al valor razonable⁶ del activo subyacente, o por el valor presente de los pagos a recibir por concepto de arrendamiento del activo, el que fuere menor. De igual manera, se debe reconocer en el costo de ventas el valor en libros del activo subyacente.

2. Comparación de la NIIF 16 con la anterior NIC 17

En el presente documento ya se han mencionado tangencialmente los nuevos requerimientos exigidos por la NIIF 16. Sin embargo, es importante entender la razón de la emisión de esta norma, y las mejoras introducidas comparado con la anterior norma de arrendamientos NIC 17.

El IASB, dentro de las razones que planteó para la expedición de la NIIF 16, explica que la anterior NIC 17 no satisfacía los requerimientos de los usuarios de la información financiera en cuanto no reflejaba correctamente los derechos y obligaciones concernientes específicas de los arrendamientos, ya que para el caso del arrendamiento operativo no se reconocían los elementos en los

6 El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida) independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración.

estados financieros derivados del contrato de arrendamiento desde la perspectiva del arrendatario.

Por consiguiente, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y el organismo nacional emisor de normas de los EE. UU., el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB)⁷, iniciaron un proyecto conjunto con vistas a desarrollar un nuevo enfoque para la contabilidad de los arrendamientos que requiere que un arrendatario reconozca los activos y pasivos por los derechos y obligaciones creados por los arrendamientos. Este enfoque buscó dar lugar a una representación más fiel de los elementos de este tipo de transacciones y, junto con las mejoras de la información a revelar, proporcionar mayor transparencia del apalancamiento financiero y del capital empleado por un arrendatario. Frente al reconocimiento del arrendador, no se originaron mayores cambios.

A continuación, se exponen las principales diferencias entre la nueva norma NIIF 16 y su antecesora NIC 17:

CONCEPTO	NIIF 16	NIC 17
Arrendamiento	Un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un período de tiempo a cambio de una contraprestación.	Es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado.
Activo por derecho de uso	Un activo que representa un derecho a que un arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento.	No se define individualmente, se nombra dentro del alcance de la norma.
Contabilización para el arrendatario de un contrato de arrendamiento	Reconocimiento del derecho de uso como un activo y pasivo por arrendamiento.	Se debe establecer si es financiero u operativo, conforme la transferencia de riesgos y beneficios.
Contabilización para el arrendador de un contrato de arrendamiento	El arrendador clasifica los arrendamientos como financieros u operativos, contabilizándolos de forma diferente.	El arrendador clasifica los arrendamientos como financieros u operativos, contabilizándolos de forma diferente.
Reconocimiento inicial del arrendatario	Se debe identificar si el contrato es o contiene un arrendamiento.	Se debe establecer si se está frente a un arrendamiento financiero u operativo.

7 Junta de Normas de Contabilidad Financiera.

Medición inicial del arrendatario	El activo por arrendamiento corresponde al importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento. Al inicio del arrendamiento, un arrendatario mide el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha.	Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, este se reconoce, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si este fuera menor.
Medición posterior del arrendatario	Se deprecia el derecho de uso conforme la política contable escogida, puede seguir la política contable establecida para propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión.	Se deprecia el activo en arrendamiento financiero conforme la política contable escogida, puede seguir la política contable establecida para propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión.

Cuadro 1

Una vez explicados la generalidad de la norma contable, y la respectiva comparación entre la anterior NIC 17 y la actual NIIF 16, se debe ahora abordar la regulación fiscal actual que regula estos hechos económicos, la cual no es otra que la comprendida en el Estatuto Tributario y en otras normas relacionadas.

3. Regulación fiscal de los arrendamientos

3.1 Comparación de la legislación anterior y la actual en materia fiscal

La regulación fiscal, antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016, permitía clasificar un contrato de arrendamiento como operativo sobre aquellos leasings financieros celebrados hasta el año 2012, siempre y cuando cumplieran como mínimo con los siguientes plazos del contrato para cada tipo de activo, como se muestra en la Tabla 1 a continuación:

Tipo de activo	Plazos meses
Inmuebles (sin terrenos)	60
Maquinaria, equipo, muebles y enseres	36
Vehículos de uso productivo y equipos de computación.	24
Una vez cumplidos estos plazos, el contrato se consideraba como un arrendamiento operativo.	

Tabla 1

Como puede observarse, con los anteriores plazos se pretendía que el contrato tuviera una duración que representara la mayor parte de la vida económica del bien, caso en el cual se consideraría como arrendamiento operativo,

con excepción de los terrenos incluidos como activos subyacentes dentro de los inmuebles.

Frente a la nueva versión del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, la norma busca que prime la esencia económica del contrato. A continuación, se muestran los principales aspectos de la norma:

Artículo 127-1 E.T (Modificado por la LEY 1819 DE 2016)	
Arrendamiento operativo	Es todo arrendamiento diferente de un arrendamiento o leasing financiero.
Arrendamiento o leasing financiero	Es aquel contrato, que tiene por objeto la adquisición financiada de un activo y puede reunir una o varias de las siguientes características: <ol style="list-style-type: none"> 1. Transferencia de la propiedad al final del contrato. 2. Opción de comprar el activo a un precio que sea suficientemente inferior a su valor comercial en el momento en que la opción de compra sea ejecutada. 3. El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación. 4. Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor comercial del activo objeto del contrato. La DIAN puede evaluar la esencia económica del contrato para comprobar si corresponde o no a una compra financiada. 5. Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Artículo 127-1 E.T (Modificado por la LEY 1819 DE 2016) – Tratamiento	
Para el arrendador financiero	<ol style="list-style-type: none"> 1. Al momento de celebración del contrato, el arrendador debe reconocer un activo por arrendamiento financiero por el valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía en caso de ser aplicable. 2. Debe incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento. Para tal efecto, se entiende por ingresos, los ingresos financieros procedentes del activo por arrendamiento, así como los demás ingresos que se deriven del contrato.
Para el arrendatario	<ol style="list-style-type: none"> 1. Al inicio del contrato, el arrendatario debe reconocer un activo y un pasivo por arrendamiento, que corresponde al valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía en caso de ser aplicable, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el contrato. La suma registrada como pasivo por el arrendatario debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo por arrendamiento. Adicionalmente y de manera discriminada, se pueden adicionar los costos en los que se incurra para poner en marcha o utilización el activo siempre que los mismos no hayan sido financiados.

Para el arrendatario	<ol style="list-style-type: none"> 2. El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado o deducido, tiene la naturaleza de activo el cual puede ser amortizado o depreciado en los términos previstos en este estatuto como si el bien arrendado fuera de su propiedad. 3. El IVA pagado en la operación solo es descontable o deducible según el tipo de bien objeto del contrato por parte del arrendatario, según las reglas previstas en este estatuto. 4. Cuando el arrendamiento financiero comprenda bienes inmuebles, la parte correspondiente a terrenos no será depreciable ni amortizable. 5. Los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario deben descomponerse en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero. La parte correspondiente a abonos de capital se carga directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de este. La parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero es un gasto deducible para el arrendatario sometido a las limitaciones para la deducción de intereses. 6. Al momento de ejercer la opción de compra, el valor pactado para tal fin se carga contra el pasivo del arrendatario, debiendo quedar este en ceros. Cualquier diferencia se ajusta como ingreso o gasto. 7. En el evento en que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectúan los ajustes fiscales en el activo y en el pasivo, y cualquier diferencia que surja no tiene efecto en el impuesto sobre la renta, siempre y cuando no genere un costo o gasto deducible, en tal caso se trata como una recuperación de deducciones.
----------------------	--

4. Casos practicos del tratamiento contable y fiscal de la norma- interaccion de la norma contable y fiscal:

Una vez comprendido el contexto fiscal y contable de los arrendamientos, es preciso analizar la conexión y desconexión que tienen ambos ámbitos frente al tema. Por tanto, se plantean los siguientes puntos:

4.1 ¿Conexión o desconexión?

Como se mencionó anteriormente, el artículo 4º de la Ley 1314 de 2009⁸ consagró la conexión formal entre la norma contable y fiscal, frente a esto, es pertinente revisar la conexión entre la NIIF 16 y el artículo 127-1.

El artículo 127-1 del Estatuto Tributario en su momento tuvo un acercamiento fuerte a la norma vigente anterior NIC 17, principalmente en los criterios para definir un arrendamiento financiero, como se muestra a continuación:

8 Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

	NIC 17	ART 127-1 ET
Definición de arrendamiento financiero	<p>Normalmente conllevaría a la clasificación de un arrendamiento si cumple:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento; 2. El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida; 3. El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación; 4. Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y 5. los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes. 	<p>Es aquel contrato, que tiene por objeto <i>la adquisición financiada</i> de un activo y puede reunir una o varias de las siguientes características:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Transferencia de la propiedad al final del contrato. 2. Opción de comprar el activo a un precio que sea suficientemente inferior a su valor comercial en el momento en que la opción de compra sea ejecutada. 3. El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación. 4. Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor comercial del activo objeto del contrato. La DIAN puede evaluar la esencia económica del contrato para comprobar si corresponde o no a una compra financiada. 5. Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe entender que la conexión formal se da cuando la norma fiscal remite a la norma contable, como por ejemplo el artículo 21-1, 28, 59 o 105, donde se detallan remisiones a la técnica contable.

En su momento, el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, sin bien guardaba concordancia con la norma NIC 17, aun así, no existía conexión formal entre la norma fiscal y contable de aquel entonces, ya que como se mencionó anteriormente, la norma fiscal se basa en la contable cuando se remita a ella o cuando no se regule la materia, hecho que no ocurre con el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, pues esta norma tiene identidad propia fiscal al no remitirse a la técnica contable, por lo cual esta norma regula la integridad del tratamiento fiscal, y no requiere una interacción de la norma contable. Esta diferencia radica principalmente en que la norma contable buscaba el reconocimiento del activo cuando cumpliera ciertas características, basado en el principio de control, mientras que la norma fiscal, si bien tenía unos requisitos muy similares, dependía de que el bien estuviera bajo una modalidad de adquisición financiada, hecho controversial que ya se abordó anteriormente en este escrito.

Ahora bien, con la incorporación de la NIIF 16 a las normas contables que se deben adoptar en Colombia, se ratifica aún más la desconexión entre la norma contable y fiscal, apartándose los tratamientos para los dos ámbitos, esta norma contable como ya se ha abordado busca reconocer derechos de uso sobre activos.

4.2 Casos prácticos

Dentro de los casos prácticos, se abordan los siguientes escenarios:

- Escenario en el cual hay un arrendamiento financiero contable pero no fiscal (perspectiva del arrendatario).
- Escenario en el cual hay un arrendamiento financiero contable y fiscal (perspectiva del arrendatario).
- Escenario de arrendamiento en el cual actúa como arrendador un productor o comercializados de los bienes que arrienda (perspectiva del arrendador).

Como bien se comentó anteriormente, bajo el modelo de la NIIF 16, un arrendatario debe reconocer un arrendamiento cuando tiene el derecho de uso del bien, esto se da principalmente cuando:

- (a) Se tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el período de uso.
- (b) Las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y:
 - (i) El arrendatario tiene el derecho a operar el activo (o decidir a otros para operar el activo de la forma que determine) a lo largo de todo el período de uso, sin que el arrendador tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas; o
 - (ii) El arrendatario designó el activo (o aspectos específicos del mismo) de forma que determina cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el período de uso.

Con este contexto, se pueden abordar de mejor manera los siguientes ejemplos:

4.2.1 Escenario en el cual hay un arrendamiento financiero contable pero no fiscal

La compañía XYZ busca cambiar las oficinas donde opera, para ello espera arrendar 3 pisos de un edificio de 20 pisos.

La compañía destinará las oficinas para el área administrativa y suscribió un contrato con el arrendador por un período de 4 años, la tasa de descuento que la compañía estima adecuada para la medición de sus contratos de arrendamiento es del 10%. El total de los cánones anuales ascienden a un total de \$ 200.000.000.

Desarrollo:

Contablemente, en este escenario, se concluye que el contrato deriva en el reconocimiento del derecho del uso y del pasivo por arrendamiento financiero, ya que la compañía destina el uso de las oficinas conforme su voluntad, y de igual manera tiene el derecho exclusivo para usar los activos.

- a. Determinación del derecho de uso y el pasivo.

Inicialmente, para medir el derecho de uso de los pisos que se arriendan, se debe reconocer el valor presente de los pagos por arrendamiento comprometidos en el contrato:

Medición del pasivo por arrendamiento y del derecho de uso					
Año	1	2	3	4	Total arrendamiento
Cuotas	\$200,000,000	\$200,000,000	\$200,000,000	\$200,000,000	\$800,000,000
				Valor presente	\$633,973,089
				Tasa	10%

El reconocimiento inicial contable concerniente al derecho de uso y el pasivo por arrendamiento sobre los pisos de las oficinas, es el siguiente:

Concepto	DB	CR
Activo por derecho de uso	\$633,973,089	
Pasivo por derecho de uso		\$633,973,089

b. Tabla de amortización de pasivo

Conforme los cánones se van cancelando, se debe reconocer la carga financiera por separado de la cuota del arrendamiento.

Periodo	Cuota	interés	Abono capital	Saldo
0				633,973,089
1	200,000,000	63,397,309	136,602,691	497,370,398
2	200,000,000	49,737,040	150,262,960	347,107,438
3	200,000,000	34,710,744	165,289,256	181,818,182
4	200,000,000	18,181,818	181,818,182	-

Conforme lo anterior, el registro contable para el año 1 debe ser (tomando como ejemplo que los pagos son anuales):

Concepto	DB	CR
Efectivo		\$200,000,000
Gasto financiero	\$63,397,309	
Pasivo por arrendamiento	\$136,602,691	

c. Depreciación del derecho de uso

Para efectos contables se debe tener en cuenta que si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al fin del plazo del arrendamiento o si el costo del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario ejercerá una opción de compra, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo de este hasta el final de la vida útil del activo subyacente. En otro caso, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la vida útil del activo cuyo

derecho de uso tiene o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que tenga lugar primero.

En este ejemplo, no se espera realizar la compra del activo, por lo cual se deberá depreciar el activo en el tiempo que se tendrá el derecho de uso sobre las oficinas.

Período	Cuota de depreciación	Saldo derecho de uso
0		633,973,089
1	158,493,272	475,479,817
2	158,493,272	316,986,545
3	158,493,272	158,493,272
4	158,493,272	-

Conforme lo anterior, el registro contable para el año 1 de la depreciación del activo se debe reconocer así:

Concepto	DB	CR
Derecho de uso		\$158,493,272
Gasto por depreciación	\$158.493.272	

d. Ajustes fiscales:

En este caso, contablemente se reconoce un derecho de uso y un pasivo como arrendatarios de los pisos, sin embargo, fiscalmente no se reconozca dicho activo ni pasivo, en virtud de que el arrendamiento no cumpla los requisitos exigidos por del artículo 127- 1 ET para ser reconocido como un arrendamiento financiero. Dentro de las condiciones que no cumple el contrato de arrendamiento del presente ejemplo para ser catalogado como financiero se encuentra:

- i. Al final del contrato se trasfiere la propiedad del activo al arrendatario o locatario.
- ii. El arrendatario o locatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que sea suficientemente inferior a su valor comercial en el momento en que la opción de compra sea ejercida, de modo que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción puede ser ejercida.
- iii. El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se trasfiere al final de la operación.
- iv. Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor comercial del activo objeto

del contrato. La DIAN puede evaluar la esencia económica del contrato para comprobar si corresponde o no a una compra financiada.

- v. Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes. Los contratos de leasing internacional se someten a las reglas anteriores.

En este caso, para efectos del impuesto de renta y complementarios, no se debe declarar el activo ni el pasivo, ya que el arrendamiento es operativo para fines fiscales. De igual manera, la depreciación, los efectos financieros diferentes al pago de intereses que hayan sido pactados contractualmente, u otra erogación que provenga de la medición del activo o pasivo producto de la NIIF 16, no son deducibles ni gravados, ya que el tratamiento fiscal es el de un arrendamiento operativo, por consiguiente, solo es deducible el canon de arrendamiento que se pague en virtud del arrendamiento.

Los ajustes para efectos del impuesto de renta y complementarios en el año 1 son los siguientes:

Descripción	Saldo contable	Db	Cr	Saldo fiscal
Activo por derecho de uso	475,479,817		475,479,817	
Depreciación acumulada	158,493,272	158,493,272		
Pasivo derecho de uso	497,370,398	497,370,398		
Gasto depreciación derecha de uso	158,493,272		158,493,272	
Gasto intereses arrendamiento	63,397,309		63,397,309	
Gasto canon pagado		200,000,000		200,000,000

4.2.2 Escenario en el cual no existe diferencia entre el ámbito contable y fiscal

La compañía ABC busca cambiar los vehículos que usan los ejecutivos de ventas para trasladarse a las oficinas de cada cliente, para ello, la compañía adquiere un vehículo por medio de un leasing financiero con una entidad financiera.

El término del contrato leasing del vehículo es por un tiempo de 3 años, la tasa de interés pactada contractualmente es del 10%. El total de los cánones anuales ascienden a un total de \$ 20.000.000.

Al final del contrato se tiene la opción de compra del vehículo por un valor de \$ 2.000.000.

Desarrollo:

Contablemente, en este escenario, se concluye que se debe reconocer el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento, ya que la compañía espera adquirir el vehículo y usarlo durante toda su vida útil, de igual manera tiene el derecho exclusivo para el activo.

a. Determinación del derecho de uso y el pasivo

Inicialmente, para medir el derecho de uso por el vehículo que se adquiera de forma financiada, se debe reconocer el valor presente de los pagos por arrendamiento comprometidos en el contrato y, al tiempo, también incluir la opción de compra, ya que la compañía espera ejercerla:

Medición del pasivo por arrendamiento y del derecho de uso				
Año	1	2	3	Total arrendamiento
Cuotas	\$ 20,000,000	\$ 20,000,000	\$ 22,000,000.	\$ 62,000,000
			Valor presente	\$51,239,669
			Tasa	10%

El reconocimiento inicial contable concerniente al derecho de uso y el pasivo por arrendamiento sobre el vehículo, es el siguiente:

Concepto	DB	CR
Activo por derecho de uso	\$51,239,669	
Pasivo por derecho de uso		\$51,239,669

b. Tabla de amortización de pasivo

Conforme los cánones se van cancelando, se debe reconocer la carga financiera por separado de la cuota arrendamiento:

Período	Cuota	interés	Abono a capital	Saldo
0				51,239,669
1	20,000,000	5,123,967	14,876,033	36,363,636
2	20,000,000	3,636,364	16,363,636	20,000,000
3	22,000,000	2,000,000	20,000,000	-

De esta manera, el registro contable para el año 1 debe contener el canon de arrendamiento más los intereses explícitamente pactados en el contrato (tomando como ejemplo que los pagos son anuales):

Concepto	DB	CR
Efectivo		20.000.000
Gasto financiero	5,123,967	
Pasivo por arrendamiento	14.876.033	

c. Depreciación del derecho de uso

Para efectos contables como el arrendatario desea ejercer la opción de compra, se debe depreciar el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo de este hasta el final de la vida útil del activo conforme la política contable establecida, la compañía deprecia sus vehículos a 5 años.

El activo se deprecia de la siguiente forma:

Período	Cuota de depreciación	Saldo derecho de uso
0		51,239,669
1	10,247,934	40,991,736
2	10,247,934	30,743,802
3	10,247,934	20,495,868
4	10,247,934	10,247,934
5	10,247,934	-

Conforme lo anterior, el registro contable para el año 1 de la depreciación del activo se debe reconocer así:

Concepto	DB	CR
Derecho de uso		\$10,247,943
Gasto por depreciación	\$10,247,934	

d. Ajustes fiscales:

En este caso, el arrendamiento cumple los criterios exigidos por el artículo 127-1 E.T, por lo cual se reconoce la operación como un arrendamiento financiero para el ámbito contable y fiscal por igual, por consiguiente, en este caso no existe diferencia en la medida que el tratamiento debe ser exactamente el mismo.

Solo se debe tener en cuenta las posibles diferencias en vidas útiles entre el ámbito contable y fiscal, conforme con el artículo 137 E.T., para el caso en concreto, no hay diferencias ya que una tasa del 20% anual de depreciación contable no excede los límites fiscales aceptados.

4.2.3 Escenario de arrendamiento en el cual actúa como arrendador un productor o comercializados de los bienes que arrienda

La compañía 123 LTDA se dedica a fabricar equipos biométricos de seguridad electrónica, estos equipos pueden ser tanto vendidos, como arrendados por los respectivos clientes, ya que a veces también pueden ser usados por empresas por períodos fijos.

Esta compañía suscribió un contrato de arrendamiento de equipos biométricos con uno de sus clientes empresariales, el cual consiste en que dicho cliente arrendara los equipos por un período de tres años, con pagos anuales por 3 años de \$ 2.000.000, además se tienen los siguientes datos:

- El costo de producción de dichos equipos asciende a \$3.000.000.
- La tasa de descuento que la compañía usa para sus arrendamientos es del 10%.

Desarrollo

- Reconocimiento del arrendamiento para el arrendador.

Según lo anterior, la compañía debe reconocer en el primer momento a la venta del inventario, ya que por disposición de la NIIF 16, se debe reconocer la transacción como una venta.

El reconocimiento del ingreso es por el menor valor entre el valor razonable del bien y el valor presente de los pagos del contrato de arrendamiento.

Medición de la cuenta por cobrar del arrendador				
Año	1	2	3	Total arrendamiento
Canon	\$ 2,000,000.00	\$ 2,000,000.00	\$ 2,000,000.00	\$ 6,000,000.00
			Valor presente	\$4,973,703
			Tasa	10%

En este caso, el menor valor entre el valor razonable y el valor presente es el valor presente. Una vez establecido el valor presente, se procede a reconocer la operación completamente.

Concepto	DB	CR
Inventario de equipos biométricos		\$3,000,000
Costo de ventas	\$3,000,000	
Ingreso de actividades ordinarias		\$4,973,704
Cuentas por cobrar	\$4,973,704	

b. Tabla de amortización de la cuenta por cobrar.

Posteriormente, se debe reconocer periódicamente el ingreso por intereses concerniente a la medición del valor presente de la cuenta por cobrar.

Período	Cuota	Interés	Saldo
0			4,973,704
1	2,000,000	497,370	3,471,074
2	2,000,000	347,107	1,818,182
3	2,000,000	181,818	-

Para el año 1, se realiza el siguiente reconocimiento:

Concepto	DB	CR
Ingreso por intereses		497,370
Cuentas por cobrar intereses	\$497,370	

Con el pago en el año 1:

Concepto	DB	CR
Efectivo	2,000,000	
Cuenta por cobrar intereses		497,370
Cuentas por cobrar		1,502,630

5. Asuntos problemáticos de la norma fiscal – posición DIAN

5.1 Posibilidad de celebrar un leasing financiero entre particulares y sus implicaciones respecto al impuesto sobre las ventas.

Frente a la definición de arrendamiento financiero, el Decreto 913 de 1993 regula el ejercicio de la actividad definiéndola de la siguiente manera:

“Artículo 1 º: (...) A Partir del 1º de julio de 1993 las compañías de financiamiento comercial actualmente existentes o que se constituyan podrán celebrar a su vez operaciones de leasing, las cuales no podrán exceder del treinta y cinco por ciento (35%) del total de sus activos.

Artículo 2º Entiéndese (sic) por operación de arrendamiento financiero la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para el efecto financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra.

En consecuencia, el bien deberá ser de propiedad de la compañía arrendadora derecho de dominio que conservará hasta tanto el arrendatario ejerza la opción de compra. Así mismo debe entenderse que el costo del activo dado en arrendamiento se amortizará durante el término de duración del contrato, generando la respectiva utilidad.

Artículo 3º: Con el fin de que las operaciones de arrendamiento se realicen de acuerdo con su propia naturaleza las compañías de financiamiento comercial inclusive las especializadas en leasing, se sujetarán a las siguientes reglas:

a) Los bienes que se entreguen en arrendamiento deberán ser de propiedad de la compañía arrendadora. Lo anterior sin perjuicio de que varias compañías de financiamiento comercial arrienden conjuntamente bienes de propiedad de una de ellas mediante la modalidad de arrendamiento sindicato. En consecuencia, las compañías de financiamiento comercial no podrán celebrar contratos de arrendamiento en los cuales intervengan terceros que actúen como copropietarios del bien o bienes destinado a ser entregados a tal título.

b) No podrán asumir el mantenimiento de los bienes entregados en arrendamientos financieros ni fabricar o construir bienes muebles o inmuebles.

c) El contrato de leasing o retroarriendo solo [sic] podrá versar sobre activos fijos productivos equipos de cómputo maquinaria o vehículos de carga o de transporte público o sobre bienes inmuebles; el valor de compra del bien objeto del contrato deberá cancelarse de contado.

d) El arrendamiento no podrá versar sobre documentos de contenido crediticio, patrimonial, de participación o representativos de mercaderías, tengan estos [sic] o no el carácter de títulos valores.⁹

La anterior norma permite suponer dos interpretaciones:

- a) La primera eminentemente restrictiva, bajo la cual se extrae la conclusión de que un arrendamiento o leasing financiero solo puede ser celebrado por compañías de financiamiento comercial, lo cual desvirtúa la utilización de la figura expuesta del artículo 127-1 para relaciones entre particulares. La Superintendencia Financiera de Colombia en Concepto 1999025345-1 del 8 de junio de 1999 se pronunció al respecto y estableció que únicamente las compañías de financiamiento comercial especializadas en leasing pueden

9 DECRETO 913 DE 1993.

celebrar contratos de leasing en calidad de arrendadores. Lo anterior bajo el entendido que únicamente las sociedades constituidas y autorizadas bajo el régimen financiero pueden efectuar operaciones de arrendamiento financiero en calidad de arrendadores:

“Por todo lo anterior, se concluye que en virtud de lo dispuesto en el párrafo del artículo 6o. del Decreto 3039 de 1989, concordante con el artículo 12 de la Ley 35 de 1993 y el Decreto 913 de 1993, entidades diferentes de las compañías de financiamiento comercial no pueden celebrar operaciones de leasing financiero en calidad de arrendadores» [sic].”

- b) La segunda interpretación, que puede considerarse extensiva, en el sentido de entender que la norma no consagra la prohibición de la celebración de contratos de leasing financiero entre particulares, ya que no hay prohibición expresa en dicho decreto.

Al respecto la DIAN, se pronunció sobre este aspecto señalando que:

“1.8.- En línea con la pregunta 1.7.- arriba y a título de ejemplo, ¿una entidad que no se encuentra sujeta a inspección y/o control de la Superintendencia Financiera de Colombia, por ejemplo, una entidad diferente a un establecimiento de crédito o a una compañía de financiamiento comercial, estaría cobijada por la exclusión de IVA cuando celebra un contrato que para fines fiscales califica como arrendamiento financiero por cumplir con los lineamientos del artículo 127-1.

Si la respuesta es negativa y, por ende, se concluye que solo [sic] aplicaría la exclusión de IVA para arrendamientos financieros celebrados, por ejemplo, por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, ¿Cómo debe interpretarse la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 que establece expresamente que “se elimina el requerimiento de que el arrendador debe ser vigilado por la Superfinanciera?

No corresponde a [sic] esta dependencia señalar si las entidades que no se encuentran cobijadas por la vigilancia de la Superintendencia Financiera pueden desarrollar actividades de leasing financiero, ni los efectos legales que les acarrea esta actividad; no obstante, se puede colegir que si una entidad está autorizada por la ley para desarrollar esta actividad de acuerdo con las normas que regulan materia y la operación califica como arrendamiento financiero por cumplir con el contenido del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, puede aplicar el beneficio del numeral 3 del artículo 447 ibidem.

En cuanto a la eliminación de la expresión sobre el requerimiento de que el arrendador deba ser vigilado por la Superintendencia, cabe observar que la ausencia de esta condición o texto no desvirtúa ni deroga las normas sobre las exigencias que puede hacer el Gobierno Nacional para el ejercicio de determinadas actividades económicas como la que nos ocupa.

... En consecuencia, corresponde al contribuyente verificar si se cumplen con las condiciones y exigencias de la Superintendencia Financiera para el ejercicio de estas actividades, dado que la definición que trae el Estatuto Tributario no crea una autorización para que cualquier contribuyente desarrolle este tipo de operaciones en específico”. (Negrilla fuera de texto).¹⁰

En suma, en criterio de la autoridad tributaria, la regulación del artículo 127- 1 no puede desconocer los requerimientos o habilitaciones que establecen las demás disposiciones legales vigentes en Colombia para las operaciones de leasing financiero, por lo que, en concordancia con los anteriores pronunciamientos, solo los vigilados por la Superintendencia Financiera, pueden optar por el tratamiento fiscal previsto en la enunciada disposición con las implicaciones que de ello deriva para efectos del impuesto sobre las ventas que a continuación observaremos.

Sobre el tratamiento tributario del IVA asociado a los cánones periódicos del contrato, la norma tributaria indica que están excluidos de IVA, de conformidad con lo establecido en el numeral 16 del artículo 476 del E.T.

La DIAN se pronunció en el ya citado Concepto 0782 del 22 de julio de 2019 al respecto, señalando que:

“(...) consideramos que el artículo 476 E.T. establece de forma expresa la exclusión del IVA en el arrendamiento financiero o leasing, es decir sobre la totalidad del valor del canon de arrendamiento financiero o leasing, sin establecer un tratamiento diferenciado entre las partes del mismo relacionadas con capital e intereses”.

Se debe mencionar también que la Administración Tributaria en Oficio No. 193 del 5 de febrero de 2019, indicó que siempre que se trate de activos fijos no se causa IVA sobre el ejercicio de la opción de compra, pues es un hecho económico que no causa el impuesto por exclusión expresa del artículo 420 del Estatuto Tributario.

10 DIAN concepto 000105 de 2018.

Ahora, sobre la viabilidad de que un contrato de leasing financiero suscrito entre particulares y que subsista la oportunidad de que la operación continúe excluida de IVA, la DIAN consideró, en su concepto 000105 de 2018, lo siguiente:

“1.7.- Asumiendo que en un caso específico un contrato de arrendamiento califica para efectos tributarios dentro de la categoría de arrendamiento financiero ¿aplicaría la exclusión de IVA consagrada en el artículo 476 numeral 3 del Estatuto Tributario sin importar la calidad del arrendador?”

*El numeral 3 del artículo 476 no menciona quien [sic] debe prestar el servicio de arrendamiento financiero; por tanto, se presume que se trata de la actividad de arrendamiento **financiero prestada de acuerdo con las demás normas legales exigidas para el desarrollo de la misma operación, caso en el cual aplicaría la exclusión citada.**”*

...

A pesar de lo expresado en este concepto por la DIAN, el legislador, al realizar la eliminación del requisito de ser una entidad bajo la vigilancia de la Superfinanciera en el texto del artículo 127-1 del E. T., había manifestado una voluntad contraria, estableciendo lo siguiente (Exposición de Motivos Ley 1819 de 2016):

*“(…) Adicional a lo anterior, este artículo otorga el mismo tratamiento que se otorgaba previamente a los contratos de arrendamiento financiero; sin embargo, en esta nueva versión del artículo, **se elimina el requerimiento de que el arrendador debe ser vigilado por la Superfinanciera. Esto, porque existen contratos que pueden no ser suscritos por una entidad con dichas características, pero la esencia del contrato corresponde a la de un contrato de arrendamiento financiero**”. (Negrilla fuera de texto).*

Conforme lo anterior, somos del criterio de que de conformidad con lo previsto puede entenderse que la exclusión del IVA es aplicable también en la celebración de contratos de leasing o arrendamiento financiero entre particulares, ateniendo el espíritu de la norma, y en la medida en que consideramos que es una regulación que solo tiene efectos desde el punto de vista fiscal, en virtud del principio de autonomía que regula las relaciones desde el punto de vista tributario.

Sin embargo, somos del criterio que falta una regulación más estricta sobre el tema para no generar controversias ni tratamientos ambiguos acerca de este tema y que de manera pacífica, establezca una reglamentación clara en la

materia, en especial en el impuesto sobre las ventas, en razón a las implicaciones que conlleva si no causación en otras esferas del derecho.

5.2 Costo fiscal de los bienes en arrendamiento financiero, el caso de los bienes inmuebles -:

El costo fiscal de los bienes en calidad de arrendamiento financiero, están regulados por el artículo 71 del Estatuto Tributario:

Para determinar la utilidad en la enajenación de bienes inmuebles que se encuentren contenidos en el artículo 69 y 69-1 del Estatuto Tributario, se resta al precio de venta al costo fiscal, establecido de acuerdo con las alternativas previstas en este Capítulo.

Cuando se trate de inmuebles adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing, retroarriendo o lease-back, de acuerdo con lo previsto en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, el costo de enajenación para el arrendatario adquirente es el determinado en el numeral 2 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, más las adiciones y mejoras, menos, cuando fuere el caso, la depreciación o amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

La anterior disposición, presenta incompatibilidad con el artículo 72 del Estatuto Tributario, en la medida que el artículo 72 del Estatuto Tributario regula los costos fiscales alternativos relacionados con los activos fijos, y no cabe duda de que para efectos fiscales y contables un activo en modalidad de arrendamiento financiero tiene carácter también de activo fijo para el arrendatario, el artículo 72 del Estatuto Tributario menciona:

“El avalúo declarado para los fines del impuesto predial unificado [sic], en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la Ley [sic] 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo 5o. de la Ley 14 de 1983, podrán ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del impuesto predial unificado [sic] y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7o. de la Ley 14 de 1983.

<Inciso adicionado por el artículo 51 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> En caso de tomarse como costo fiscal el avalúo o autoavalúo, en el momento de la enajenación del inmueble, se restarán del costo fiscal las depreciaciones que hayan sido deducidas para fines fiscales.”

Las anteriores disposiciones pueden crear conflictos de interpretación en la medida en que se puede entender que un bien adquirido por la modalidad de arrendamiento financiero solo puede tener como costo fiscal el dispuesto por el numeral 2 del artículo 127-1, el cual comprende el valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el contrato, más adiciones y mejoras, menos cuando fuere el caso, la depreciación o amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

Para este caso, la norma no aclara si este tratamiento se da durante o después de la finalización del contrato de arrendamiento financiero, lo cual está limitando la posibilidad a los contribuyentes que adquieran bienes por medio de leasing o arrendamiento financiero a declarar dichos activos por costos fiscales alternativos como lo son el avalúo catastral o autoavalúos aceptados para efectos catastrales.

En nuestro criterio el anterior escenario está generando un trato inequitativo frente a los contribuyentes que adquieran inmuebles por medio de la modalidad de leasing o arrendamiento financiero, ya que llegado el caso que el bien enajenado ya tenga depreciación acumulada, posiblemente tenga un valor neto mucho inferior al autoavalúo o avalúo catastral, lo cual puede generar una carga impositiva mayor al adquirente del bien mediante arrendamiento financiero o leasing al momento de una venta, frente a la imposibilidad de atribuir los costos fiscales reglamentados por el artículo 72 E.T.

5.3 Renting en Colombia

En términos generales, el contrato de renting se entiende como un contrato consensual, bilateral, oneroso y conmutativo, *cuyo objetivo redunde en que una de las partes cede el uso de un bien por determinado tiempo a cambio de un pago periódico, siendo el bien de propiedad exclusiva del arrendador.*

Teniendo en cuenta el análisis realizado previamente, desde el punto de vista de los elementos del contrato podría clasificarse como un arrendamiento o leasing operativo. Sin embargo, autores como Rodríguez Mateos¹¹ o Sequeira han afirmado que el contrato de renting se diferencia del leasing operativo en el

11 Mateos Rodríguez, P. El contrato de Leasing mobiliario internacional. Pág.. Ed.? (1997). Eurolex.

hecho de que en el leasing el bien es propiedad del arrendador, mientras que en el contrato de renting el arrendador adquiere el bien para luego arrendarlo. Rodríguez Azuero¹² lo ha definido como:

“Este contrato, que se asemeja por muchos aspectos al llamado leasing operativo, presupone la existencia de materiales en poder de la sociedad y elimina, desde luego, la llamada etapa de colaboración entre las partes destinadas a la adquisición de los bienes, los cuales son simplemente arrendados al usuario. Se acompaña de una serie de servicios exclusivos a favor del arrendador para el mantenimiento, reparación, asistencia técnica, etc., de los bienes. En esta clase de contrato, que guarda desde luego similitudes con el leasing, es sumamente remota la opción de compra para el usuario y, por el contrario, es bien frecuente el caso de que las sociedades arrendadoras se nieguen a venderlos pues parte de su estructura de mercado implica conservar los equipos bajo su dominio en forma definida”¹³.

Adicional a esto, el Consejo de Estado en sentencia del 18 de mayo de 2006 proferida por el Consejero Ponente Gustavo Aponte Santos definió el contrato de renting equiparándolo a un arrendamiento operativo:

“El contrato de arrendamiento operativo o Renting; es decir, sin opción de compra; contratos atípicos que prevean la tenencia, posesión o disposición de uso del vehículo en cabeza de la empresa transportadora. En relación con la identificación de las características y contenido prestacional del contrato de arrendamiento operativo, en la consulta se hace referencia al Renting y al Leasing como modalidades de contratos en los cuales “una sociedad es la propietaria de los bienes entregados y otra persona es la usuaria de los mismos configurándose una tenencia a través de un arrendamiento,” operativo en el caso del Renting y financiero en el caso del Leasing. Sobre el arrendamiento operativo señala que también es llamado “Renting” y que estos bienes, “que por lo general tienen amplia demanda y son de fácil alquiler, se dan en arrendamiento teniendo el arrendador la obligación de prestarle mantenimiento y asistencia técnica durante el plazo del contrato. El contrato de arrendamiento operativo o Renting es un contrato de tracto sucesivo en el cual la propiedad de los vehículos está en cabeza de la compañía de Renting que los adquiere para darlos en arrendamiento a clientes que los requieren para desarrollar su profesión de transporte, por un tiempo determinado, a cambio de un canon, en el que el arrendatario ejerce las

12 Nombres y apellidos (así en citación de libros, etc) Rodríguez Azuero, S. . Contratos Bancarios. Ed.?(2009). Colombia: Legis S.A.

13 Contrato Bancarios. Su significación en América Latina Cuarte Edición. Bogotá. FELABAN. 1990 Pág. 488. Revisar Manual de estilo BlueBook para citar de manera precisa el documento.

facultades de uso, usufructo y goce del bien, esto es, controla operativamente el vehículo, y por lo general se conviene que el arrendador asuma el mantenimiento y asistencia técnica durante el plazo del contrato; puede pactarse por períodos cortos, o establecerse una relación de mediano o largo plazo. Se diferencia del Leasing o arrendamiento financiero, en que no tiene por finalidad última la adquisición del bien arrendado. Confrontada esta figura con el decreto [sic] 173 de 2001 -especialmente con los artículos 21 y 22,- se advierte que el vínculo jurídico establecido entre la sociedad de Renting y el locatario, permite a la empresa, por una parte, disponer del vehículo para la prestación del servicio, acrecentando su capacidad transportadora, y por otra, al mismo Estado identificar el origen del equipo, su propietario, y su destinación al servicio público de transporte -pues se entiende que aquellos vehículos tomados en arrendamiento por las empresas transportadoras deben encontrarse matriculados para el servicio público, atendiendo la exigencia del artículo 23 de la ley [sic] 336 ya referido. Así las cosas, y dado que las normas legales y reglamentarias no restringen la vinculación a una sola modalidad contractual, y que no se advierte el desconocimiento de las reglas imperativas de derecho público que regulan la actividad transportadora, la Sala no encuentra impedimento de orden legal o reglamentario para que las empresas transportadoras utilicen este contrato para incorporar vehículos a su capacidad transportadora”.

De las definiciones analizadas, se tiene que los elementos esenciales del contrato de renting son:

- Plazo: al ser un contrato de alquiler, el renting se pacta por un período determinado que máximo corresponde a la vida útil de los bienes. Al final de este plazo, el arrendatario debe devolver el o los bienes objeto del contrato.
- Precio: por lo general se pacta un pago por cuotas a cambio del uso del bien, el cual incluye el mantenimiento y reparación de los bienes.
- Objeto: por lo general el contrato recae sobre bienes muebles, los cuales deben restituirse al finalizar el contrato.
- Derechos de uso, goce y disfrute.

Consideramos que una vez descritas las características básicas del contrato de renting, se observa su diferencia con un arrendamiento o leasing financiero y se asemeja más a un arrendamiento o leasing operativo, sin embargo, esta situación se hace compleja en la medida en que, por ejemplo, estos contratos de renting se suscriban por la vida útil del activo, caso en el cual en estricta literalidad en virtud de lo dispuesto en el artículo 127-1 cumpliría una de las

condiciones previstas para tratar el activo como leasing financiero, lo que implicaría complicaciones en la transacción y a la esencia jurídica del contrato, en especial en los casos de la depreciación de los activos.

En este punto, somos de la opinión en que la esencia jurídica y económica de contrato de renting, nunca es la adquisición financiada del activo, luego en estricto sentido consideramos que desde el punto de vista tributario, se registra únicamente como un gasto el valor de los cánones, sin tener la posibilidad el arrendatario de tomar la depreciación del bien, en caso de que fuera aplicable al bien objeto del contrato y por ende el propietario del bien será quien declare el bien dentro de su patrimonio y reconocerá como ingreso el valor de los cánones.

5.4 Arrendadores que son comercializadores o productores de los bienes que arriendan

Desde la perspectiva contable, la NIIF 16 exige que los arrendadores que son a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados reconozcan en la fecha del comienzo del arrendamiento lo siguiente:

- (a) ingresos de actividades ordinarias por el valor razonable del activo subyacente, o si es menor, por el valor presente de los pagos por arrendamiento acumulados (devengados) al arrendador, descontados usando una tasa de interés de mercado;
- (b) el costo de venta por el costo o el importe en libros, si fuera distinto, del activo subyacente, menos el valor presente del valor residual no garantizado; y
- (c) el resultado de la venta (que es la diferencia entre los ingresos de actividades ordinarias y el costo de la venta) de acuerdo con su política de ventas directas a los que se aplica la NIIF 15. Un arrendador, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reconoce el resultado de la venta sobre un arrendamiento financiero en la fecha de comienzo, independientemente de si el arrendador transfiere el activo subyacente como describe la NIIF 15.

Lo anterior implica que el arrendador, en este caso, reconozca la transacción como una venta, reconociendo así el ingreso de la transacción y el costo de ventas concerniente a la venta del activo. Dicho reconocimiento del ingreso debe ir en línea también con los requerimientos establecidos por la NIIF 15, ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

Para este caso en especial, es importante tener en cuenta las implicaciones fiscales, ya que ocurren dos hechos en materia tributaria:

- **Impuesto sobre la renta:** para efectos del impuesto sobre la renta, se puede entender que el ingreso contable percibido en el primer momento para este tipo de arrendadores debe ser gravado de igual manera con el impuesto sobre la renta, lo anterior en virtud del numeral 2 del artículo 127-1 en el literal a. numeral ii., en el cual se establece que el arrendado financiero:

“Deberá incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento. Para tal efecto, se entiende por ingresos, los ingresos financieros procedentes del activo por arrendamiento, así como los demás ingresos que se deriven del contrato”.

También puede entenderse un ingreso realizado, en virtud del artículo 28 E.T.:

“Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable (...)”

Sin perjuicio de lo anterior, la norma que primaria por su especialidad es la del artículo 127-1 E.T, sin embargo, el resultado es el mismo, el reconocimiento del ingreso gravable para efectos del impuesto de renta y complementarios.

- **Impuesto sobre las ventas:** teniendo en cuenta que, en este caso, la compañía debe retirar del rubro de activos movibles los inventarios reconociendo así una venta, dan dos posibles interpretaciones.

La primera, que se entienda realizada la venta en materia de IVA por la transferencia de dominio de los bienes, y en línea con los registros contables que reflejan una venta de los activos o;

Que se esté bajo una reclasificación del inventario a una cuenta por cobrar en modalidad de arrendamiento financiero. En cualquiera de los escenarios, se está a en los supuestos del artículo 421 del E.T. y por tanto bajo el hecho generador de IVA, el cual dispone que se considera venta:

“(..) a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea

que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.

b) Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa”.

Este retiro se puede entender en el sentido que la reclasificación del inventario a otro tipo de activo puede entenderse como un retiro para hacer parte de los activos fijos de la empresa. Adicional a lo anterior, este retiro de inventario debe estar sujeto a lo dispuesto en el artículo 458 del E.T., el cual señala que:

“En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421 del estatuto tributario, la base gravable será el valor comercial de los bienes”.

Conforme lo anterior, el hecho generador del impuesto sobre las ventas se da en este tipo de contratos de arrendamiento donde participa un comercializador o productor de los bienes que arrienda.

Por tanto, en los arrendamientos donde el arrendador produce o comercializa los bienes que arrienda, al momento de iniciar el contrato de arrendamiento, contablemente se debe reconocer un ingreso por venta de dichos activos, lo cual puede generar implicaciones importantes tanto en el impuesto sobre la renta y complementarios, como en el impuesto sobre las ventas.

6. Conclusiones

Finalmente, como puntos importantes del presente escrito, es pertinente realizar las siguientes conclusiones:

- La NIIF 16 busca establecer mejores y más fiables lineamientos para el reconocimiento de los arrendamientos, por medio del reconocimiento de los derechos de uso que tienen los arrendatarios, afectando principalmente el estado de situación financiera.
- Si bien el artículo 127-1 E.T., en su momento fue creado con base en la anterior NIC 17, aun así, existía en su momento desconexión entre las normas.
- Con la integración de la NIIF 16 a las normas contables, la brecha entre la norma fiscal y contable es ampliada aún más, con lo cual se ratifica la desconexión formal que hay entre la norma contable y fiscal de arrendamientos.
- Si bien la DIAN, no ha sido contundente en aseverar que el contrato de leasing o arrendamiento financiero no puede ser celebrado entre particulares,

de los antecedentes legislativos y de conformidad con el principio de autonomía que regula el Derecho tributario, consideramos que el tratamiento previsto en el artículo 127-1 del Estatuto tributario aplica para este tipo de relaciones.

- En igual sentido en relación con el punto anterior, la exclusión de IVA a pesar de no estar claramente definida para los particulares que no estén vigilados por la superintendencia financiera, consideramos que la misma puede ser aplicable para estas relaciones.
- Se tiene incertidumbre aun de la posibilidad de aplicar el costo alternativo a los bienes adquiridos en modalidad de arrendamiento financiero, la disposición fiscal debe habilitar que el mismo sea aplicable para efectos de los inmuebles adquiridos bajo esta modalidad.
- En el caso de las operaciones de renting, si bien, pueden cumplirse dentro de la estructura del contrato algunos de los elementos señalados en el artículo 127-1 (caso de la vida útil) somos de la opinión que en la medida en que la esencia jurídica y económica de la transacción no es la adquisición financiada del activo, le deben aplicar las normas propias del arrendamiento operativo.

Bibliografía

Decreto 624 de 1989 [con fuerza de ley]. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Marzo 30 de 1989 D.O.N° 38.756.

Decreto 2483 de 2018 [con fuerza de ley]. [Por medio del cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las normas de información financiera, NIIF para el grupo 1 y de las normas de información financiera NIIF para las Pymes Grupo 2, anexos al decreto 2420 de 2015, modificado por los decretos 2596 de 2015, 2131 de 2016 y 2170 de 2017, respectivamente y se dictan otras disposiciones]. Diciembre 28 de 2018 D.O.N° 50.820.

Ley 1314 de año. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Julio 13 de 2009 D.O.N° 47.409.

Legis editores *Doctrina sobre normas de información financiera* 2014. Revisar Manual Blue-Book para mirar cómo citar el documento.

Decreto 913 de 1993 [con fuerza de ley]. Por el cual se dictan normas en materia del ejercicio de la actividad de arrendamiento financiero o leasing. Mayo 20 de 1993 D.O.N°40.884.

Dirección de impuestos y aduanas nacionales. *Concepto 0782*. Julio 22 de 2019.

Dirección de impuestos y aduanas nacionales. Oficio *DIAN No. 193*. Febrero 5 de 2019.

Dirección de impuestos y aduanas nacionales. *Concepto 000105*. Febrero 12 de 2018.

Responsabilidades penales atribuibles al gobierno corporativo. Aproximación desde el derecho penal colombiano¹

Criminal Liabilities Attributable to Corporate Governance. An Approach from the Perspective of Colombian Criminal Law

FRANCISCO BERNATE OCHOA²

Para citar este artículo / To reference this article

Francisco Bernate Ochoa. Responsabilidades Penales Atribuibles al Gobierno Corporativo. Aproximación desde el derecho penal colombiano. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 513

Un homenaje a los Profesores Mauricio Plazas Vega, Juan Rafael Bravo Arteaga y Lucy Cruz de Quiñónez

Sumario

Introducción; 1. El Derecho Penal Económico. Concepto y desafíos; 1.1. Concepto; 1.2. Los desafíos de la Dogmática Penal frente al Derecho Penal Económico. Complejidades y alternativas de solución; 2. La empresa frente al Derecho Penal; 2.1. La empresa como sujeto de imputación; 2.1.1. La responsabilidad penal en un modelo de imputación; 2.1.2. La responsabilidad penal de las corporaciones; 2.2. La empresa como víctima; 2.3. Responsabilidades de los administradores; 3. Delitos societarios; 3.1. Administración desleal; 3.2. Corrupción privada; 3.3. Fraude contable; Bibliografía

Introducción

Lo primero, y lo más importante, es mencionar que para mí resulta un inmenso honor estar participando de estas jornadas de Derecho Tributario, en el Instituto

1 Abreviaturas empleadas: L. Ley. CN. Constitución Nacional. CP. Código Penal. CPP. Código de Procedimiento Penal. SMLMV. Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes. CSJ. Corte Suprema. Cas. Penal. Sala de Casación Penal. Sent. Sentencia.

2 Profesor Titular, Director de la Especialización en Derecho Penal y del Grupo de Investigación en Derecho Penal de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario. Miembro correspondiente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, Conjuez de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal Superior de Bogotá DC.

Colombiano de Derecho Tributario, sin dudas el centro de pensamiento más importante en esta materia en nuestras latitudes. Todo el agradecimiento para los organizadores de estas exitosas jornadas, en las que me han conferido el inmerecido honor de participar. Quisiera, aprovechar esta oportunidad y experiencia para expresar un merecido homenaje a los Doctores Lucy Cruz de Quiñónez, Mauricio Plazas Vega y Juan Rafael Bravo Arteaga, sobrando, por supuesto los motivos para ello, pero queriendo destacar de manera particular, (i) sus indudables aportes al Derecho Colombiano, a la consolidación de un estudio científico del Derecho Tributario, (ii) la forma en que enaltecen en todos los ámbitos los ideales de la Comunidad Rosarista, y (iii) por sobre todo, el trato siempre deferente que han tenido con el suscrito, durante mi formación y desde entonces.

Me he propuesto en este breve escrito, plantear la actualidad de la responsabilidad penal en el ámbito societario y, puntualmente, frente al Gobierno Corporativo. Si bien es cierto encuentro fascinante, pertinente y siempre enriquecedora la literatura y las experiencias que acontecen en otras latitudes, en lo personal, debo manifestar que me resulta mucho más atractivo y de mayor utilidad referirme hoy a la situación específica en el Derecho Penal Colombiano, prescindiendo del análisis de lo que pueda ocurrir en otros modelos legales. Creo firmemente en la necesidad de entendernos como país, dimensionar los inmensos aportes que encontramos en nuestra literatura y en los pronunciamientos de nuestras Altas Cortes, y en la necesidad de construir una dogmática del derecho penal colombiano. De manera que, el propósito del presente escrito es a su vez descriptivo, en tanto que mostramos las responsabilidades penales atribuibles al gobierno corporativo desde la perspectiva general y especial del derecho penal nacional, y, posteriormente, propositivo en lo que tiene que ver con la interpretación de las instituciones vigentes y con los desafíos que debe afrontar nuestro sistema legal en el futuro frente a esta problemática.

A partir de la problemática elegida que se trata en este importante evento, como lo son las responsabilidades penales atribuibles al Gobierno Corporativo, se realiza una aproximación desde el derecho penal colombiano, como encuentro que se hace necesario iniciar para precisar el concepto de Derecho Penal Económico. Por supuesto, que es perfectamente imaginable que un directivo, administrador, o socio cometa un delito no relacionado con los delitos económicos, como cuando tiene un accidente de tránsito, o porta una licencia de tránsito falsificada, asunto que no es del interés del Derecho Penal Económico, pero que es el objeto del presente trabajo, en el que todas las problemáticas que se abordan se realizan, exclusivamente, desde esta perspectiva .

Es por ello, que iniciamos con la presentación de lo que es el Derecho Penal Económico, en punto de (i) su evolución, (ii) conceptualización y rasgos diferenciales. Esto nos permite diferenciar, el Derecho Penal Económico en sentido estricto y amplio, y entender cómo opera en cada una de estas acepciones. El Derecho Penal como ciencia que es, ha tenido un avance, que le permite asentarse sobre unos postulados básicos y, unas exigencias puntuales para que proceda este tipo de responsabilidad legal. Estas bases han sido cuestionadas por el funcionamiento del Derecho Penal Económico, surgiendo puntos concretos donde pareciera que no pueden funcionar de manera armónica, por lo que hacemos una especial referencia a estas incompatibilidades, para mostrar las vías de solución al respecto.

Superado lo anterior, ingresamos a la empresa como sujeto de responsabilidad penal, como víctima, y la responsabilidad del empresario. En este capítulo, pretendemos poner de presente como en el estado actual de la dogmática penal, la cuestión no pasa por la causalidad (quién produjo un resultado) sino por la imputación (quien es el jurídicamente obligado a evitarlo) señalando que la responsabilidad penal surge del incumplimiento de deberes, que pueden ser generales, como el deber general de no dañar a otro, o especiales, como lo es el de configurar un mundo en común con otra persona. A partir de allí, podemos entender a la empresa como sujeto de imputación penal, explicando las tendencias actuales en la materia, y los presupuestos para que ello suceda. Igualmente, abordamos la responsabilidad penal de las personas jurídicas, asunto que hoy en día no tiene el nivel de debate que llegó a tener en el pasado, y que apoyamos en este escrito.

Siendo la empresa sujeto de imputación penal, y la Corporación igualmente penalmente responsable se hace necesario discutir la situación del empresario frente a estas realidades, en tanto que hoy en día su situación no se limita a abstenerse de cometer delitos, sino que de él se espera de cumplimiento a los deberes de aseguramiento en el tráfico, disponiendo todo lo necesario para evitar que la empresa cometa delitos *hacia afuera*, o los sufra *desde adentro*.

Superado lo anterior, podemos ingresar al análisis de la parte especial en lo que se denominan los *delitos societarios*, en los que nos guiamos por lo que al respecto contienen otras legislaciones, como son, la *administración desleal*, la *corrupción privada* y el *fraude contable*.

Pretendemos con estas líneas presentar la actualidad del debate jurídico penal en lo que tiene que ver con la actividad empresarial y, por supuesto, plantear algunos puntos de vista, de manera que estamos frente a un trabajo

descriptivo sobre las responsabilidades de los administradores en asuntos societarios, teniendo como única referencia, la legislación nacional.

1. El Derecho Penal Económico. Concepto y desafíos

1.1. Concepto

Partimos de la base de que el Derecho Penal se encuentra, desde finales de los años setenta, en medio de un proceso de consolidación de nuevas estructuras teóricas que pretenden acompañarlo frente a las demandas de la comunidad en general y, por supuesto, los desafíos que temáticas como la protección de los consumidores, el medio ambiente, la seguridad alimentaria y, desde luego, el orden económico representan para su funcionamiento.³

El Derecho Penal representa sin duda la más importante herencia del pensamiento ilustrado del Siglo XVIII, que desafió las estructuras hasta entonces inmodificables del modelo absolutista de Estado. Gracias al pensamiento que antecedió la revolución Francesa y a las ideas que la siguieron, principios como la lesividad, la taxatividad, la culpabilidad, se han convertido en garantías irrenunciables y, de alguna manera, patrimonio de la humanidad. Fue entonces, cuando se concibió el sistema de castigo institucional como un modelo en el (i) que a través de la represión de conductas abstractamente definidas aparejadas de un castigo se lograría (ii) prevenir los comportamientos lesivos para los intereses de los integrantes de la comunidad como (iii) una manifestación de la soberanía estatal.

A partir de este modelo, se ha generado la teoría del delito, que siempre se ha concebido como una garantía fundamental de los ciudadanos, al representar una barrera de contención frente al poder punitivo del Estado. El modelo tradicional del delito, generalmente admitido entre académicos y jueces gravita en torno a las ideas de causalidad, intencionalidad y lesividad siempre elaboradas a partir de criterios ontológicos, como el dolo, el nexo de causación, y el daño a un bien jurídicamente tutelado. Por supuesto, en tanto que la idea de delito está, en este modelo tradicional, ligada a delitos que tutelan intereses individuales como el hurto, el homicidio, el secuestro o las lesiones personales, en los que las afectaciones a los intereses del sujeto pasivo son tangibles, su funcionamiento, podríamos decir, era perfecto, a manera de un maravilloso castillo teórico en el que se fueron perfilando nociones que más que divergentes representan una evolución constante del pensamiento dogmático.

3 Por todos, Tiedemann Klaus. *Poder económico y delito*. Ed. Ariel. (1985).

En la primera mitad del siglo XIX, era prácticamente unánime en el pensamiento penal el paradigma etiológico, en virtud del cual el derecho penal era apenas una rama de la sociología jurídica que estudiaba el delito como un ente de hecho, teniendo al infractor como el protagonista entendido como un ser pre-dispuesto a la comisión de los hechos establecidos como delito. En este contexto, aparece la teoría del *delincuente de cuello blanco*, obra de SUTHERLAND⁴ y cuya propuesta se conoce como la asociación diferencial⁵. Así, el comportamiento desviado se aprende, al igual que el actuar virtuoso, y, encontramos en nuestras sociedades, afectaciones graves a los intereses económicos de los ciudadanos ocasionadas por personas que, lejos de diferenciarse del común de la ciudadanía como en el modelo del delincuente propuesto por LOMBROSSO, tenían exactamente las mismas características, y, de hecho, actuaban conforme a los patrones de comportamiento social, mismos que les permitían ganarse la confianza de quienes posteriormente serían sus víctimas.⁶

Esta propuesta representa un punto de quiebre en la criminología contemporánea⁷, y, por supuesto, las repercusiones en el ámbito dogmático no se podían hacer esperar. Tras la crisis económica mundial, precisamente, de los años 30 y siguientes del siglo XIX, la aplicación del modelo keynesiano en los sistemas económicos conllevó una mayor participación del Estado en la economía, a través de mecanismos como el establecimiento de monopolios rentísticos, la regulación de ciertas actividades, la creación de la banca central, el establecimiento de entidades de supervisión, vigilancia y control y, por supuesto, el aumento del gasto público que procuraba fomentar el consumo para reactivar la economía.

La intervención del Estado en la economía, que pasaría de un modelo liberal (*Laissez faire et laissez passe*) a uno intervencionista con Constitución de 1886, y, particularmente, en la misión Kemmerer entre 1919 y 1931 y la reforma constitucional de 1936, conllevó la reglamentación, inspección, vigilancia y control de ciertas actividades económicas y, por supuesto, la tutela de la intervención estatal en la economía apareció, con lo que surge entre nosotros el Derecho Penal Económico, en sentido estricto, es decir, la tutela del modelo económico predeterminado por cada Estado en particular.

4 Edwin Sutherland Edwin. El delito de cuello blanco. Ed. Bdef. (2009).

5 Adán Nieto Martín . *Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa*, En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascuráin Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). Pág. 41.

6 *Ibíd.*

7 *Ibíd.* P. 47.

En el Derecho Penal Económico en sentido estricto, encontramos que las normas administrativas que regulan la actividad económica -pensemos, por ejemplo, la que fija la tasa de interés- cuentan con un reforzamiento especial para garantizar su cumplimiento a través de una norma penal, como sucedería, en el precitado ejemplo, con el delito de usura. Así las cosas, el ilícito penal y el administrativo en estas formas de criminalidad comparten un mismo núcleo de desvalor, y la diferencia entre uno y otro es que un mismo comportamiento, económicamente relevante, tiene tres niveles de reglamentación, uno, en el que se trata de un hecho permitido, un segundo nivel en el que constituye una falta administrativa, y una tercera, en la que se trata de un hecho penalmente relevante.

De manera que, al Código Penal que tutela los bienes jurídicos individuales, como la vida, el patrimonio, las libertades, el honor, habría que agregarle los colectivos, dentro de los cuales encontramos la administración pública, la seguridad pública, la administración de justicia, en una convivencia relativamente armónica con las estructuras del delito ya establecidas.

Es a partir de los años 70 cuando en Alemania comienza a hablarse de Derecho Penal Económico, no solamente en sentido estricto, como ya se definió, sino también de legitimar la intervención penal en los procesos económicos que desarrollan los entes privados y, por supuesto, las personas naturales⁸. Hacemos referencia entonces, a la aparición desde lo conceptual del derecho penal económico en sentido amplio, esto es, la tutela penal de los procesos de producción, distribución y fabricación de bienes y servicios, siempre y cuando exista una afectación patrimonial.

Aparecen entonces los delitos contra los consumidores, contra la competencia, la seguridad alimentaria, el sistema financiero, el secreto industrial o comercial, la propiedad intelectual, primero desde los conceptos, pero, segundo, desde la necesidad social de reprimir cierto tipo de conductas que lesionan lo que se va a denominar el orden económico y social, que abarca tanto los delitos económicos en sentido estricto, como los delitos económicos en sentido amplio. Esta transición, naturalmente se presenta en Colombia, por una vía, con la existencia de importantes trabajos doctrinales que conceptualizan el delito económico, como los que en su momento realizan Fernando Carrillo Flórez y Jorge Pinzón Sánchez⁹, pionero en Colombia, y como no, el monumental trabajo que

8 Adán Nieto Martín. *Introducción al Derecho Penal Económico y de la En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller Jacobo, Lascuráin Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín Adán. Derecho Penal Económico y de la Empresa. Ed. Dykinson. (2018). Pág. 47.*

9 Fernando Carrillo Flórez & Jorge Pinzón Sánchez. *Sector financiero y delincuencia económica. Ed. Temis. (1985).*

hiciera Antonio José Cancino Moreno. A esto, ha de sumarse la transición del Código Penal de 1936, heredero de la filosofía positivista, a un Código Penal de corte dogmático como lo es el que rigiera a partir de 1980. En este estatuto, ya encontramos tipologías propias del derecho penal económico en sentido amplio que hacen necesaria su conceptualización, y, como no referirnos a la importante reforma que se llevó a cabo a raíz de la gran crisis financiera de 1982 en la que se introdujeron entre nosotros los delitos financieros, como la captación masiva y habitual, los autopréstamos y la destinación de los dineros captados del público para la adquisición de entidades vigiladas.

La aparición del orden económico en la literatura y su consecuente adopción en los estatutos penales, pronto puso de presente que la imbricación con la dogmática contenida en la parte general iba a ser una labor absolutamente compleja, como lo demuestra el simple hecho de que las causales de justificación tradicionales, como son la legítima defensa y el estado de necesidad, no aplican en este tipo de delitos, y este solo hecho da cuenta de una problemática mucho más grande, como es la posibilidad de acoplar un derecho penal nuclear, con el Derecho Penal Económico.

1.2. Los desafíos de la Dogmática Penal frente al Derecho Penal Económico. Complejidades y alternativas de solución

Nos ocupamos, a continuación de explicar las complejidades que trae este acompañamiento, y las maneras en que la ciencia ha buscado resolverlas.

En primer lugar, el protagonista de la delincuencia económica es la persona jurídica, siendo necesario abordar el debate de si puede o no establecerse un modelo de responsabilidad penal de los entes corporativos entre nosotros. Este no es un asunto novedoso en Colombia, en tanto que ya desde el denominado *Proyecto Porras* de 1889 se establecía la posibilidad de que fueran penalmente responsables, lo cual se replicó en el Proyecto de Código Penal del año 1978 y, como se ve más adelante, se materializa en la Ley 499 de 1999, en materia ambiental. Sin embargo, más allá de la consagración legislativa -así se haya quedado solo en proyectos- de la responsabilidad penal de los entes colectivos, la realidad es que en la literatura Colombiana esta posibilidad se niega de manera casi uniforme.

En virtud del principio de interdicción de arbitrariedad¹⁰ contenido en el Sistema Interamericano de Protección de Derechos Humanos en materia penal rige el principio de tipicidad estricta (arts. 29 CN de 1991 y 6º del CP de 2000) en

10 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-115 de 2017.

virtud del cual el legislador -ordinario (art. 150 CN)- debe definir, de manera clara e inequívoca todos los elementos constitutivos de la infracción penal, esto es, el sujeto activo, el pasivo, el objeto material y el jurídico y, por supuesto, el verbo rector que representa la conducta que el legislador pretende sancionar. Sin embargo, los ámbitos económicos son sumamente cambiantes, como sucede, por ejemplo, con la fijación de tasas de interés, o los bienes que son oficialmente considerados de primera necesidad, o, los obligados a declarar renta, por lo que resulta materialmente imposible, que cada vez que se acude a una modificación de la regulación económica ello se acompañe con una modificación al Código Penal, que es sumamente dispendiosa y puede producirse cuando ya se haga necesaria una nueva reglamentación en asuntos económicos.

Es por ello, que, en el derecho penal económico, como característica se acude en materia de técnica legislativa a los denominados tipos penales en blanco, en los que el supuesto de hecho ha de ser completado por normas de carácter administrativo¹¹. Es lo que sucede, por ejemplo, con el delito de usura, en el que, a fin de establecer lo prohibido se acude a la norma que fija la máxima tasa de interés legalmente permitida, o con el acaparamiento, en el que es la norma administrativa la que determina los precios *oficialmente considerados como de primera necesidad*, y en la *omisión de agente retenedor*, en el que es la normativa tributaria la que determina quién es el agente auto retenedor o auto recaudador. En tanto que el reenvío que haga la norma penal sea claro, y no delegue en la norma administrativa la determinación de la conducta prohibida, o la sanción, las normas penales en blanco no representan una vulneración de las garantías penales, siendo necesario señalar que frente a la norma que recibe el reenvío no procede al principio de favorabilidad¹².

El derecho penal nuclear, desde la visión de la Escuela Clásica Italiana, quizá la primera corriente de pensamiento denominada escuela, está clara la vigencia del principio de lesividad, en virtud del cual el delito solamente puede ser sancionado cuando lesione o ponga en peligro un bien jurídicamente tutelado, lo que comúnmente se denomina *desvalor de resultado*¹³. Sin embargo, en

11 Adán Nieto Martín. *Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascurain SÁnchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). P. 49.

12 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-091 de 2017. “*El principio de estricta legalidad que, desde un punto de vista positivo, ordena al legislador actuar con el mayor nivel posible de precisión y claridad; desde una perspectiva negativa implica que son inadmisibles desde el punto de vista constitucional los supuestos de hecho y las penas redactadas en forma incierta o excesivamente indeterminada. Todos los componentes de un tipo penal (sujetos, verbos rectores, ingredientes subjetivos y objetivos, sanción, agravantes, etc) deben estar determinados o ser razonablemente determinables por el intérprete*”.

13 CSJ. Cas. Penal. Sent. 40.089 del 2 de Noviembre de 2016.

determinados eventos el legislador no puede esperar a que se produzca la lesión del bien jurídico, sancionando la puesta en peligro del mismo, como sucede en los denominados delitos de peligro, que a su vez pueden ser, de peligro concreto -aquellos en los que habrá de determinarse si en el caso en concreto efectivamente el interés jurídico estuvo en riesgo- y los de peligro abstracto, en los que con la sola realización de la conducta prohibida se presume la lesividad¹⁴.

En materia de Derecho Penal Económico se acude, por regla general a los delitos de peligro abstracto, usualmente repudiados en el derecho penal nuclear, de manera que la realización del hecho prohibido, hace presumir la peligrosidad de la conducta, como sucede en quien capta dineros del público, o quien comete los delitos de contrabando o de omisión de agente retenedor.

Todas estas complejidades que supone el Derecho Penal Económico frente al Derecho Penal tradicional y que significan un quiebre frente a la visión tradicional del derecho penal plantean el debate de cómo enfrentar los desafíos que esta coyuntura plantea. Por una parte, encontramos las posturas que, desde la Escuela de Frankfurt¹⁵ sostienen que el Derecho Penal no debe renunciar a estas garantías mínimas, y que, por lo tanto, el Derecho Penal Económico no tiene cabida dentro del derecho represor, siendo el derecho administrativo un sancionador de su lugar natural¹⁶. Se trata de una postura que pretende reducir el Derecho Penal a su visión nuclear, propugnando por el retorno al *viejo y buen* Derecho Penal.

Por supuesto que la contención del poder punitivo resulta deseable, y es innegable que el Derecho Penal ha de ser la *última ratio*, por lo que solamente puede acudir a su empleo cuando se trate de hechos que afecten de manera seria el funcionamiento social, sin que existan mecanismos menos invasivos de los derechos fundamentales de los ciudadanos que permitan prevenir de manera efectiva estos sucesos¹⁷. También es cierto que como cuerpo científico quisiera-

14 CSJ. Cas. Penal, Sent. 44.997 del 11 de Julio de 2017.

15 Winfried Hassemer. *Crítica al Derecho Penal de hoy*. Traducción de Patricia S. Ziffer. Universidad Externado de Colombia. Bogotá DC, 1997.

16 Adán Nieto Martín. *Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa*. En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascuráin Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). P. 47.

17 Corte Constitucional. Sentencia C-365 de 2012. *“La Corte ha sostenido que el derecho penal se enmarca en el principio de mínima intervención, según el cual, el ejercicio de la facultad sancionatoria criminal debe operar cuando los [sic] demás alternativas de control han fallado. Esta preceptiva significa que el Estado no está obligado a sancionar penalmente todas las conductas antisociales, pero tampoco puede tipificar las que no ofrecen un verdadero riesgo para los intereses de la comunidad o de los individuos; como también ha precisado que la decisión de criminalizar un comportamiento humano es la última de las decisiones posibles en el espectro de sanciones que el Estado está en capacidad jurídica de imponer, y entiende que la decisión de sancionar con*

mos que una misma lógica motivara la totalidad de las conductas punibles que se sucedan en la realidad, por lo que en aras de la pulcritud dogmática de la ciencia lo deseable es mantener lo punible dentro de lo nuclear.

Pero la realidad, es otra. Por una parte, existen compromisos internacionales que demandan la criminalización de comportamientos económicos, como el lavado de activos, la corrupción privada, los delitos ambientales, entre otros, lo que significa que han de satisfacerse determinados estándares no solamente en términos de garantías, como sucede con los tratados internacionales de derechos humanos, sino también, en materia de criminalización de comportamientos, como ha sucedido en materia de crímenes de lesa humanidad, o aquellos de competencia de la Corte Penal Internacional y, más recientemente, en materia de delitos económicos.

Y es interesante detenernos en cómo por vía de *soft law* se han generado importantes cambios en materia del derecho penal interno¹⁸. En efecto, mientras en el derecho penal clásico el *ius puniendi* era visto como la máxima expresión de la soberanía estatal y, por ende, el origen de los delitos y las penas siempre era una cuestión de Estado, en los tiempos que corren los acuerdos internacionales y los tratados multilaterales generan obligaciones de penalizar determinados comportamientos. Como ejemplo de ello, podríamos citar la Convención de Viena en materia de Lavado de Activos y represión del tráfico de estupefacientes, la Convención de Palermo respecto de la delincuencia organizada, o la Convención de *Belem do Para* en asuntos de violencia de género¹⁹. En los tiempos más recientes, encontramos como ejemplos de esta tendencia la Convención Interamericana Contra la Corrupción, vigente en Colombia, que establece la obligatoriedad de sancionar determinados comportamientos, y, al igual que la OCDE²⁰ hace referencia a la necesidad de acoplar el derecho interno para admitir la responsabilidad de los entes colectivos.

una pena, que implica en su máxima drasticidad la pérdida de la libertad, es el recurso extremo al que puede acudir al Estado para reprimir un comportamiento que afecta los intereses sociales. En esta medida, la jurisprudencia legitima la descripción típica de las conductas sólo [sic] cuando se verifica una necesidad real de protección de los intereses de la comunidad. De allí que el derecho penal sea considerado por la jurisprudencia como la última ratio del derecho sancionatorio”.

18 Adán Nieto Martín *Derecho Penal Económico y de la empresa europea e internacional* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascurain Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). Pág. 61. Como ejemplos del *soft law* y la estandarización plantea Martín Nieto el G20, el GAFI que general decisiones en materia de lavado de activos, o la IOSCO que define las operaciones que deben tenerse como lícitas en el mercado de valores.

19 Ley 248 de 1995

20 Ley 1958 de 2019.

Más allá de la existencia de compromisos internacionales para reprimir ciertas tipologías propias del derecho penal económico, la realidad es que asistimos de un tránsito del *derecho penal de la clase baja*, al *derecho penal de la clase alta*²¹. Los graves daños ocasionados al medio ambiente, el perjuicio que se ha ocasionado con atentados al orden económico y, sobre todo, la seguridad alimentaria demandan una reacción más contundente del Estado que la que proporciona el Derecho Administrativo Sancionador, especialmente por el mensaje contundente que se envía con la represión penal de este tipo de comportamientos.

Por lo anterior, consideramos que la salida no es ni la de aislar al derecho penal de estas realidades y mantenerlo en su estructura nuclear, ni tampoco la de forzar sus categorías para hacerlas aplicables a la delincuencia económica. Sin duda, el reconocimiento de un Derecho Penal de varias velocidades, en las que las garantías esenciales se relajan, de manera que en una primera se encontraría el derecho nuclear, con las prerrogativas más intensas, las garantías; una segunda, en el que se relajan un poco y en el que encontramos el Derecho Penal Económico y una tercera conformada por la macro criminalidad y la criminalidad organizada.

El reconocimiento de estas diferentes velocidades permite (i) evitar el esfuerzo de acoplar esquemas de pensamiento que son parcialmente incompatibles entre sí, (ii) reconocer, y avanzar, en diferentes modelos de investigación para estos comportamientos, asunto en el que en Colombia está todo por hacer. Pero, por supuesto que como contrapartida a esta disminución de garantías para el ciudadano debe exigirse que las sanciones para el derecho penal de segunda velocidad sean inferiores a aquellas establecidas para el derecho penal nuclear²². Acá encontramos otro inmenso desafío en nuestro país, donde comportamientos como la captación masiva y habitual de dineros, el no reintegro de dineros captados del público, el lavado de activos o el contrabando son penados de manera más intensa que el Femicidio, el homicidio tentado, el aborto, las lesiones personales causadas con ácido y el secuestro simple.

A partir de lo anterior encontramos dos grandes desafíos para el derecho penal colombiano como son, el establecimiento de modelos diversos de investigación para la criminalidad tradicional, la criminalidad económica y la

21 Bernd Schünemann. *Responsabilidad penal en el marco de la empresa. Dificultades relativas a la individualización de la imputación*. Traducción de Beatriz Spínola Tártalo en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*.

22 Silva Sánchez & Jesús María. *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. Ed. Civitas. (2001).

racionalización de las sanciones en los delitos económicos respecto de aquellos que atentan contra las personas.

En el capítulo siguiente, nos referimos a los cambios que se han generado en la visión de la empresa frente al Derecho Penal.

2. La empresa frente al Derecho Penal

A lo largo del presente siglo, más allá de las transformaciones que se han presentado en el tratamiento penal del terrorismo, y el debate sobre el *derecho penal del enemigo*, el asunto más relevante ha sido la consolidación del derecho penal de las personas jurídicas. En efecto, se pasa de una discusión teórica, a un replanteamiento significativo de la responsabilidad de los entes colectivos, a realidades legislativas y nuevos espacios de discusión.

En este apartado, entramos en el debate de la empresa frente al derecho penal desde las dos perspectivas, la empresa como sujeto de imputación, y la empresa como víctima. Superado lo anterior, debatimos, en estos nuevos escenarios, la responsabilidad de los administradores.

2.1. La empresa como sujeto de imputación

2.1.1. La responsabilidad penal en un modelo de imputación

Lo primero que hay que señalar, es que el Derecho Penal actual prescinde de la causalidad para establecer la responsabilidad. El debate hoy, no es quién causa un resultado, sino quién debió evitarlo. Esta modificación en la estructura de la responsabilidad penal se debe al avance industrial y tecnológico que se presenta a inicios del siglo XX, y, particularmente gracias a la masificación de actividades riesgosas como la conducción automotriz, el transporte aéreo, las cirugías estéticas, entre otras.

Estos espacios de actividad representan un dilema para la responsabilidad penal, pues se trata de actividades riesgosas, en las que existe la posibilidad de que de su ejercicio sobrevengan resultados lesivos para bienes jurídicos. Ante ello, el legislador enfrenta una disyuntiva particular, cual es la de (i) prohibirlos, caso en el cual se evitan los resultados lesivos que se desprenden de su actividad, con lo que se priva a los seres humanos de obtener los beneficios que sin duda representan, o (ii) permitirlos y establecer unas condiciones en las que se puedan desarrollar, no para evitar la producción de resultados sino para minimizar, al máximo la posibilidad de que estos se produzcan.

El legislador toma partido por la segunda, y es allí donde vira el paradigma de la responsabilidad penal, que ya no gravita en torno a la causalidad, sino a la imputación²³. Un delito es imputable a una persona, cuando esta haya creado un riesgo jurídicamente no permitido, que, para el caso de los delitos de resultado, produce un resultado²⁴. Así, quien opera adecuadamente una máquina, o conduce el vehículo atendiendo las leyes de la *lex artis*, no tendrá responsabilidad alguna aun cuando lesione un bien jurídicamente tutelado, pues estaremos frente a un accidente y no frente a un delito²⁵.

El moderno derecho penal entiende que los seres humanos en las sociedades contemporáneas recibimos una importante cantidad de beneficios de vivir en sociedad, como el acceso a vías públicas, la posibilidad de tener canales de expresión, etc. Como contrapartida tenemos unos deberes, unos comunes a todos, y unos especiales para quienes se encuentran en una determinada situación. Así, en materia penal hablamos de unos deberes negativos, o unos deberes de competencia por organización, que se pueden reducir al deber básico que le asiste a toda persona de no dañar a otro²⁶. El homicidio, para el derecho penal de hoy no es la causación de la muerte de un ser humano, sino la no evitación de la muerte ajena, el incumplimiento del deber de no matar a otro. En este escenario, todo ciudadano está obligado a (i) *Deberes de aseguramiento en el tráfico*, esto es, conformar sus espacios de actuación de una forma tal que no ponga en peligro a otros, así, quien constituye una empresa debe organizarla normativamente de una forma tal que no ponga en peligro a los consumidores, el medio ambiente, el sistema tributario, etc. (ii) *Deberes de salvamento*. Cuando se ha generado un peligro a pesar de que la organización actúe correctamente, como cuando se presenta un accidente industrial, ha de disponer todo lo necesario para superar esta situación, y (iii) *Deberes derivados de la injerencia*. En virtud de este deber, quien ha puesto en peligro a un bien jurídico, debe acudir a ponerlo a salvo, como quien construye una obra y se presenta una inundación, o de lo contrario asume la responsabilidad por los resultados que se puedan producir.

Sin embargo, en algunas ocasiones la legislación no se conforma con imponer el deber general de no dañar a otro, sino que exige ir más allá, como podemos apreciarlo en la relación paterno filial, en la que los deberes no se limitan a

23 Roxin Claus. *Derecho Penal, Parte General. Traducción de la 2ª edición*. Traducción de Luzón Peña, Diego, Díaz Y García Conlledo, Miguel. De Vicente Remesal, Javier. Ed. Civitas, Tomo I. Madrid, 1997. P. 342.

24 Günther Jakobs. La imputación objetiva en el Derecho Penal. *Pág 43*. Ed. Ad Hoc. (1996).

25 *Ibid.* P. 50.

26 Günther Jakobs. La imputación penal de la acción y de la omisión. Editorial.(Año de la edición citada). Traducción de Javier Sánchez Vera . Universidad Externado de Colombia, Bogotá, DC, 1996. P. 31.

señalar que el padre debe evitar lesionar a su hijo, sino que además le exige socorrerlo, criarlo y evitar que pueda ser afectado por cualquier situación. Estos, son los denominados deberes positivos, o *deberes de competencia por institución*, en la que el ciudadano, por estar en una situación especial, debe realizar actuaciones positivas para mantener a salvo el bien jurídico bajo su custodia.

De manera que, la imputación jurídico penal se presenta cuando se omiten estos deberes generales o particulares y, si fuere del caso, se presenta un resultado, con lo que la responsabilidad penal hoy no está constituida sobre elementos naturalísticos, como el dolo, la causalidad, o la lesión al bien jurídico, sino sobre la infracción a estas imposiciones. Por supuesto, está todo dado desde lo teórico para asumir la responsabilidad penal de las empresas.

2.1.2. La responsabilidad penal de las corporaciones

A la evolución de la dogmática jurídico penal de la estructura de la causación a la imputación, ha de sumarse un cambio en el enfoque de la lucha contra el delito en general, y, particularmente, contra la corrupción, hechos de los que deriva el cambio de paradigma en el que nos encontramos hoy en día.²⁷

Cada vez más el Estado ha tomado conciencia de la insuficiencia del modelo de investigación y juzgamiento para resolver todos los delitos que se presentan en una comunidad en un determinado momento. En un primer lugar, se acudió a conceptos como la priorización o la selectividad de los asuntos, para establecer mecanismos que permitieran que ciertos sucesos no llegaran al proceso penal, o, para evacuar rápidamente aquellos que resultaran intrascendentes a través de vías como el principio de oportunidad, por ejemplo. Pero, gracias a la influencia cada vez mayor del derecho norteamericano en sistemas como el colombiano se ha impuesto entre nosotros la estructura del compliance o los denominados programas de cumplimiento y su incidencia dentro de la responsabilidad penal. Es por ello, que el Estado establece disposiciones que las empresas han de cumplir, desde ordenamientos como el laboral, el tributario, el administrativo o el comercial, para que se prevenga la causación de resultados indeseables. El incumplimiento de estas condiciones de funcionamiento se sanciona, hasta ahora, desde lo administrativo sancionador.

Para comenzar, encontramos que, en los ordenamientos comerciales, tributarios, administrativos, urbanísticos, laborales, el legislador establece una serie de pautas que han de atenderse por las empresas con el propósito de evitar que se produzcan resultados indeseables. Esto sucede, por ejemplo, en punto

27 Carlos Gómez-Jara Díez. Cuestiones fundamentales de Derecho Penal Económico. Parte General y Parte Especial. Universidad Externado de Colombia, 2009. P. 23.

de seguridad alimentaria, prevención del lavado de activos, la seguridad laboral, entre otros, donde se establece que la compañía ha de cumplir con una reglamentación a fin de poder operar, y, cuando se presenta un hecho en el que resultan afectaciones a terceras personas, es llamada a responder en el evento en que (i) este programa no existiera, o, (ii) fuere un asunto estrictamente formal, sin aplicación real en la práctica.

Si compaginamos los dos puntos anteriores, tenemos entonces, que la responsabilidad penal surge por el hecho de incumplir unos deberes negativos, entre los que está la denominada *seguridad en el tráfico*, de manera que, la empresa ha de estar normativamente acorde a las exigencias comerciales, civiles, administrativas, urbanísticas o financieras. Si sumamos el que el Estado reconoce su incapacidad para hacerle frente a la totalidad de los hechos lesivos que ocurren dentro de una sociedad, la gravedad de comportamientos que, como los atentados contra la seguridad alimentaria suponen para las sociedades actuales, y la insuficiencia de las sanciones administrativas o comerciales para las empresas que incumplen con estas reglamentaciones, ello generó el que se diera el siguiente paso, como es la penalización del incumplimiento de estas normativas, como sucedió, en el ámbito del lavado de activos, en el que no solamente se sanciona la comisión activa de este delito, sino que se apareja la sanción a quien no cuente con un programa de cumplimiento para su prevención. O, en igual sentido, se sanciona el terrorismo y, dada su gravedad y la necesidad de cortar los apoyos financieros que estas estructuras requieren, se penaliza su financiación.

Entonces, dos asuntos, uno, la responsabilidad penal se anticipa, para sancionar a quien no tiene una estructura normativa acorde en aquellos eventos donde así se demanda por el ordenamiento jurídico y, dos, en un momento más avanzado, la causación de determinado resultado es imputable a quien incumple estas obligaciones, como sucede cuando se atribuye a una empresa el deceso de un funcionario por el incumplimiento de las normas de prevención de riesgos laborales. Tanto en uno como en otro evento, estamos frente a espacios de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

De manera que, a título de recapitulación, encontramos que, en la actualidad, la responsabilidad penal de las personas jurídicas es viable desde lo teórico²⁸, y se estructura en que la compañía incumple con unos deberes de contar con una reglamentación interna que prevenga cierto tipo de resultados que se

28 Jacobo Dopico Gómez Aller . *La responsabilidad penal de las personas* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascaraín SÁnchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). P. 129.

consideran lesivos²⁹. Con ello, se otorgan nuevos espacios de protección a intereses jurídicos del mayor interés, y en la tarea de prevenirlos, actúan de manera mancomunada el Estado y las empresas.

Así establecida, la responsabilidad de la persona jurídica es, y ha de ser, autónoma de la de aquellos que la conforman³⁰. Pensemos, por ejemplo, en un hecho de soborno transnacional, en el que una persona perteneciente a una compañía realiza sobornos en el exterior. En la visión tradicional, tendríamos que asumir la responsabilidad personal, e individual de esta persona, de manera que ella sería investigada por estos hechos, y, eventualmente condenada. Por supuesto, bastaría con que la compañía destinara a un nuevo ejecutivo para poder continuar con su política de sobornos a funcionarios en el exterior y, por supuesto, la administración pública del otro Estado, continuaría en riesgo dado que la sociedad continúa operando.

En tanto que ya la legislación nacional, producto del acoplamiento de tratados internacionales en la materia, ha establecido el deber de las empresas de contar con una efectiva política interna en materia de prevención del soborno transnacional, en la visión moderna tendíamos que ante el incumplimiento de esta normativa o porque no lo tiene o porque no es efectivo, la sociedad es igualmente responsable, desde lo penal, con independencia de la responsabilidad que le asista al funcionario en particular³¹.

El que la responsabilidad penal de la persona jurídica sea autónoma³², por el incumplimiento de sus deberes internos de contar con la normativa exigida en ciertos ámbitos de interacción como los ya comentados resulta respetuoso del principio de culpabilidad que demanda que la responsabilidad penal sea personal, pues se le atribuye la infracción de un deber que le es propio. Este no es un asunto menor, en tanto que, dentro de las alternativas de responsabilidad penal de las personas jurídicas, encontramos el denominado *modelo vicarial* en el que

29 Ibid.. P. 146.

30 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-320 de 1998.

31 Convención para combatir el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales de la OCDE Ley 1573 de 2012. Convención de las naciones unidas contra la corrupción, Ley 970 de 2005. Convención interamericana contra la corrupción Ley 412 de 1997. Convención de las naciones unidas contra la delincuencia organizada transnacional Ley 800 de 2003. Ley 1778 de 2016. Ley anti soborno transnacional y nacional. Superintendencia de Sociedades, resolución 2657 del 25 de julio de 2016 y circular externa 3 del 26 de julio de 2016. Sistema de gestión de riesgos circular externa de la superintendencia de sociedades 3 del 26 de julio de 2016.

32 Dopico Gómez Aller Jacobo. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascuraín SÁnchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). P. 132.

se responde por los hechos de sus funcionarios, empleados o directivos cuando estos valiéndose de su cargo y en desarrollo del mismo comete un delito³³.

Por supuesto que esto representa un cambio sustancial en el paradigma de lo penal, que no solamente pasa a admitir, como lo hacen la mayoría de los sistemas legales del planeta la responsabilidad penal de los entes colectivos, sino también transita a una combinación, entre lo represivo, que siempre será de su esencia, a lo preventivo.

En Colombia, encontramos disposiciones penales como la omisión de control en el lavado de activos o en la financiación del terrorismo y en la prevención del fraude en la salud en las que se sanciona a los encargados de diseñar o poner en funcionamiento programas de cumplimiento que prevengan estos comportamientos, pero, hasta hoy no es viable señalar, o por lo menos no en este apartado, que exista una responsabilidad personal y directa de las personas jurídicas. Como se desarrollará en los dos apartados siguientes, es un escenario donde siguen respondiendo los representantes legales, administradores o encargados, o, donde se pueden tomar medidas en el proceso penal de naturaleza administrativa. Sin embargo, ante los compromisos adquiridos por Colombia para ingresar a la OCDE y las obligaciones contenidas en tratados internacionales sobre la materia, podemos afirmar que estamos muy cerca de un escenario de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

La construcción de una responsabilidad penal de las personas jurídicas en Colombia no solamente beneficia a la sociedad en general, dado que hechos cometidos por las empresas tienen una consecuencia. Considero que esta alternativa resulta igualmente más garantista de los derechos de la propia colectividad, tales como el principio de culpabilidad que le permite responder solamente por sus actos y por los hechos que puedan serle atribuidos como suyos, y el del debido proceso, que establece que toda persona, natural o jurídica tiene derecho a ser juzgada dando cumplimiento a unos mínimos, como el derecho a la defensa, a la controversia probatoria, o a estar asistida por un abogado, entre otros. Mientras las empresas sigan respondiendo por los hechos de sus directivos, se está violentando la garantía de la culpabilidad, y mientras los procesos penales se sigan realizando sin atender a las empresas, se está desconociendo el derecho a un debido proceso. Pero, por demás, el que en Colombia exista, como lo veremos en el siguiente apartado, la posibilidad de que jueces penales, en

33 Sobre los modelos de responsabilidad de las personas jurídicas, Cfr. Dopico Gómez Aller Jacobo. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascuráin Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). P. 137.

procesos en los que las empresas no son parte, sean liquidadas, deja a las personas jurídicas desamparadas de la garantía de la imposibilidad de aplicar penas de muerte contenidas en el SIDDHH, y en la misma CN. Este solo déficit de protección debe ser suficiente para que se implemente entre nosotros la responsabilidad de los entes colectivos.

A manera de conclusión de este apartado, tenemos entonces que el derecho penal ha ampliado sus ámbitos de cobertura y su misma visión, pasando de un escenario retributivo represivo, a uno que combina esta función consustancial al derecho represor, con la de la prevención, a manera de mantener a salvo intereses de muy alta valía para la colectividad.

2.2. La empresa como víctima

En este apartado, hacemos referencia a aquellos eventos en los que la empresa resulta afectada por el comportamiento de un tercero, encontrando acá dos posibilidades teóricas. Una, que el hecho lo cometa alguien ajeno a la compañía, como quien vende un lote ajeno a la empresa, y otra, en la que la sociedad sufre un daño por el hecho de un representante, administrador o director. En este apartado nos ocupamos solamente de la segunda alternativa, esto es, ¿si un administrador, directivo o funcionario comete un delito -no contra la empresa-, bajo que presupuestos podemos decir que la empresa es una víctima?

Podría pensarse que esta situación no tiene mucho que ver con la materia de disertación, relacionada con la responsabilidad de los administradores en el manejo societario, pero, en nuestro enfoque particular, consideramos que es a partir de la determinación que sabemos en qué momento la empresa es víctima o no, y podemos probar que en nuestro país hay una normativa que permite afirmar que las empresas si pueden tener una responsabilidad penal, y que el empresario está obligado a tomar una serie de medidas en aras de proteger el patrimonio social. A fin de demostrar este punto en concreto, se incluyó este apartado dentro de este escrito.

La legislación colombiana es sumamente dispersa en torno a las víctimas, asunto en el que convergen la legislación internacional, como sucede con el Estatuto de la Corte Penal Internacional, la normatividad administrativa sobre las víctimas del conflicto armado, y, como no, la legislación penal. En este escrito, nos limitaremos a esta última posibilidad, sin dejar de reconocer la importancia que esta noción tiene en otros espacios de la normativa nacional.

Para efectos penales, la víctima es todo aquel que ha sufrido un daño, de cualquier naturaleza, como consecuencia del injusto. Esto es, todo aquel que se ha visto perjudicado con que una tercera persona realice un comportamiento

típico y antijurídico, de lo que se desprende, la independencia de la responsabilidad penal de la obligación de reparar. El ejemplo es sencillo, pensemos en un inimputable por trastorno mental transitorio sin base patológica que comete un delito, en este evento, no hay responsabilidad penal en tanto que no concurre la categoría dogmática de la culpabilidad, presupuesta de la responsabilidad, pero sí es responsable civilmente.

El punto, es que en materia penal se estudia la victimodogmática, entendida como la ciencia que evalúa la participación de la víctima en el delito y las consecuencias que de ello se derivan. En la visión tradicional, bastaba con señalar el perjuicio material, moral, o de cualquier otra índole, para establecer la legitimidad de la reparación, pero en los desarrollos actuales decimos que el Estado protege a las víctimas que han cumplido con sus propios deberes de auto tutela. Por ejemplo, un avezado comerciante que realiza un negocio en el que omite las reglas propias del tráfico social y del negocio en particular, no puede luego predicarse víctima de una estafa. De manera que, como primera conclusión, la víctima dentro del derecho penal se ve como alguien que tiene unos deberes de auto cuidado, y, por ende, no se le reputa como tal, ni es tratada como tal cuando los desatiende, en tanto que el Estado no puede tutelar a quien no se cuida a sí mismo.

La legislación colombiana frente a la realidad del empleo de personas jurídicas para la comisión de delitos, ha encontrado una salida heredera de la legislación española, y que se denomina *las consecuencias accesorias*. En términos sencillos, cuando se establece que una empresa ha sido destinada total o parcialmente a la comisión de delitos, el juez penal, dentro del proceso penal, puede tomar medidas administrativas en contra de la empresa, como el cierre de establecimientos de comercio, la remoción de administradores e, incluso, la liquidación del ente.

A efectos de materializar eso, la legislación procesal penal colombiana expedida con posterioridad a la Constitución de 1991, ha realizado un diseño sencillo, en el que (i) se acredita que la empresa ha sido empleada total o parcialmente para la comisión de delitos, (ii) en cualquier momento de la indagación, y, (iii) se toman dos medidas, una cautelar, consistente en la suspensión de la personería judicatura mientras avanza el proceso, y una definitiva, al momento de la sentencia.

Así, tanto en el Decreto 2700 de 1991 como en la Ley 600 de 2000, el Fiscal a cargo de la instrucción es el encargado de tomar la medida cautelar, y el Juez, el competente para tomar la medida definitiva en la respectiva sentencia. La Ley 906 de 2004 priva de las facultades judiciales al Fiscal, por lo que, si bien mantiene la estructura de la figura, señala que la decisión cautelar está a cargo del

Juez de Control de Garantías y la definitiva a cargo del Juez de Conocimiento. El estatuto anticorrupción, Ley 1474 de 2011 modifica esta situación, al reducir el estándar para que procedan las medidas cautelares y decisivas, pues ya no se trata del empleo total o parcial de la empresa para la comisión de delitos, sino que ahora serán procedentes estas medidas cuando se determina que la empresa pudo beneficiarse de un hecho de corrupción. A manera de ejemplo, si un directivo ofrece un soborno a un funcionario, que este último no acepta, es posible suspender la personería jurídica como medida cautelar y liquidar la empresa como medida definitiva.

En este momento, nos encontramos frente a dos interpretaciones de esta normativa. Una primera, en la que se acoge un modelo vicarial frente a la responsabilidad de la persona jurídica, de manera que siempre que se cometa un delito empleando una persona jurídica proceden las medidas cautelares y definitivas en su contra. Esta propuesta, consideramos, representa una vulneración de los derechos al debido proceso y a la culpabilidad de la empresa, por lo que debe ser descartada.

Primero, en cuanto al debido proceso, nótese como si esta fuese la visión correcta, el funcionario ejerce su defensa y de contera representa los intereses de la compañía, respecto de quien se tomara decisiones sin haber sido oída y vencida en un juicio, vulnerando su derecho al debido proceso. Segundo, en cuanto al principio de culpabilidad, la empresa termina asumiendo unas responsabilidades por hechos cometidos por sus administradores, es decir, una responsabilidad por el hecho ajeno. Estas dos situaciones se intensifican si pensamos que una de las sanciones es precisamente la liquidación de la empresa, es decir, la pena de muerte.

Como contrapartida a este escenario de responsabilidad empresarial, encontramos el debate sobre aquellos eventos en los que, por cuenta de un hecho cometido por un directivo, funcionario, asesor o administrador en el ejercicio de sus funciones, la empresa puede ser considerada como víctima.

El debate es bastante similar al anterior, en tanto que tiene dos interpretaciones y es por ello que nos ocupamos de este asunto en este trabajo relacionado con la responsabilidad de los administradores. La primera, es acudir a un modelo en el que entendemos que la empresa siempre es víctima de los hechos que cometan sus administradores y representantes o funcionarios, y acude siempre en condición de tal a los procesos penales. La segunda, es que, cometido un delito dentro de la empresa, se hace necesario determinar hasta qué punto la empresa realmente es víctima o es un vehículo que facilitó el hecho, lo que la hace corresponsable del mismo.

Esta segunda visión tiene unas consecuencias significativas, pues si se determina que la empresa no siempre es víctima de los hechos cometidos por los administradores, primero, no puede comparecer al proceso penal en condición de tal, pero, segundo, en un modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas es penalmente responsable, y en uno que no admita esta posibilidad, es llamado a reparar los perjuicios.

A partir del modelo procesal ya comentado, en el que se permiten las medidas sobre las empresas cuando hayan sido empleadas para la comisión de delitos, o cuando se hayan podido beneficiar de los mismos, es evidente que en Colombia se toma postura por una interpretación en virtud de la cual la condición de víctima de una persona jurídica dentro del proceso penal no es absoluta, y ha de determinarse si facilitó, propició o contribuyó a la realización del hecho.

Se presentan entonces, dos conclusiones en este apartado. Primero, las medidas cautelares o definitivas sobre las empresas solamente proceden cuando se demuestre que el hecho cometido contó con la complacencia, colaboración o facilitación por parte de la compañía, y, segundo, la empresa solamente es tenida como víctima dentro de un hecho punible cuando haya tenido las medidas internas de prevención de este tipo de comportamientos, es decir, contara con programas de cumplimiento. De lo contrario, debe asumir las consecuencias societarias y civiles derivadas de estos hechos.

2.3. Responsabilidades de los administradores

Hemos establecido en los apartados anteriores, la responsabilidad penal de las personas jurídicas y los entes colectivos como víctimas, señalando, en resumen, que hoy en día las empresas no solamente deben abstenerse de cometer delitos, sino que, además, deben contar con programas de cumplimiento, que permitan evitar la comisión de atentados contra los intereses de los ciudadanos. En este apartado, revisamos la responsabilidad de los administradores, a partir de estas dos perspectivas, esto es, la de los deberes negativos, y, la de los deberes positivos frente a la sociedad.

En cuanto a lo primero, es evidente que en el curso de su actividad los directivos deben abstenerse de cometer delitos tanto contra la sociedad, como respecto de la comunidad en general y en ello, considero, no hay que ahondar. Igualmente, no amerita la más mínima discusión este punto de que la empresa tenga que denunciar los delitos por los cuales es víctima, y actuar como tal dentro del proceso penal en procura de la verdad, la justicia y la reparación.

El asunto de debate, es la responsabilidad que tienen los administradores para prevenir la comisión de delitos al interior de la sociedad. Desde una

perspectiva tradicional, han sido múltiples los esfuerzos a los que han acudido los científicos del derecho penal para atribuir una responsabilidad a quien se encuentra en una posición de dirección de una compañía.

La primera, por supuesto, que es la más extendida desafortunadamente en la legislación colombiana, es la de señalar que, si la empresa comete un delito, el responsable es el representante legal, figura que encontramos, por ejemplo, en el delito de omisión de retenedor. Esta postura, por supuesto que es insostenible, en tanto que en materia penal rige el principio de culpabilidad, por lo que la responsabilidad penal no puede transferirse.

La segunda, es señalar que el empresario tiene una posición de garante y por ende responde no solamente por aquellos resultados que de manera activa produzca, sino también por aquellos que se produzcan y que debió evitar³⁴. Esta postura, es igualmente insostenible, en tanto que (i) la obligación de evitar un resultado debe estar expresamente contenida en la Ley (10.2, 25.1 CP) y el que el representante legal deba evitar todos los hechos que cometa la empresa no es una situación que legalmente esté establecida, pero, además (ii) desconoce el principio de igualdad en las cargas públicas, pues el empresario permanece con un pie en la cárcel.³⁵

Es por ello que consideramos que la responsabilidad penal del administrador, se relaciona con la obligación de disponer un cuerpo normativo interno que prevenga la comisión de delitos, y que el mismo sea efectivo³⁶. Establecido lo anterior, encontramos dos espacios, a saber, (i) los eventos en que no contar con un programa de cumplimiento sea un delito, y (ii) aquellos supuestos en que no exista un delito derivado de no contar con estos programas.

En cuanto al primer supuesto, tenemos que la legislación colombiana establece que, en determinados eventos, las empresas están legalmente obligadas a contar con un programa de cumplimiento, y el no hacerlo, genera (i) una responsabilidad penal o, (ii) una responsabilidad administrativa.

34 Juan Antonio Lascaraín Sánchez. *La responsabilidad penal individual en los delitos de empresa* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascaraín Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). Pág. 87.

35 Sobre ello, Lascaraín Sánchez señala que “*El empresario no es garante en relación con todos los peligros que para terceros surjan de su empresa, sino solo en relación con aquellos que sean expresión de la actividad propia de la empresa y que la catalogan como fuente de peligro, lo que ocurrirá...con los riesgos laborales o para el medio ambiente... o con el riesgo para la salud de los consumidores...*”. Juan Antonio Lascaraín Sánchez. *La responsabilidad penal individual en los delitos de empresa*. En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascaraín Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). P. 96.

36 *Ibid.* P. 126.

En cuanto a los eventos en los que el incumplimiento de estos deberes genera de por sí la comisión de un delito se presenta en la omisión de control en el lavado de activos, (325 CP), la omisión de reportes sobre transacciones en efectivo, movilización o almacenamiento de dinero en efectivo (325A CP) y la omisión de control en el sector de la salud (325B CP). Dentro de estas tipologías, encontramos que dos de ellas se dirigen a los empleados, miembros de junta, representante legal, administrador o empleado, como son la omisión de control en el lavado de activos y en el sector de la salud. Por el contrario, la omisión de reporte sobre transacciones en efectivo, movilización o almacenamiento de dinero en efectivo, se dirige a los sujetos sometidos al control de la UIAF, excluyendo expresamente a los miembros de junta directiva, representantes legales, administradores, o empleados de instituciones financieras o de cooperativas que ejerzan actividades de ahorro y crédito (325A.2 CP).

En el caso de la omisión de control en el lavado de activos, se hace referencia al miembro de junta, representante legal, administrador o empleado de instituciones financieras o cooperativas que para ocultar o encubrir el origen ilícito del dinero omite el cumplimiento de alguno o todos los mecanismos de control establecidos por el ordenamiento jurídico para transacciones en efectivo. De manera que, en este supuesto, la entidad debe contar con un SARLAFT efectivo, unos responsables, y hacer los reportes correspondientes, pues, de lo contrario podría cometer este delito, siendo importante mencionar, que para que se sancione el agente debe actuar con el propósito de ocultar el origen ilícito de los dineros.

La más reciente novedad sobre la materia, se presenta en la prevención de la corrupción en el sector de la salud, asunto en el que el Estatuto Anticorrupción no solamente incrementa las penas y establece nuevas tipologías, sino que determina que las entidades vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud deben tener un programa de cumplimiento que prevenga la corrupción en este sector. En el caso de no tenerlo, siempre que ello se haga con el propósito de encubrir u ocultar un hecho de corrupción se presentará este delito.

Como podemos apreciar en estos eventos, lo que se sanciona penalmente no es solamente no contar con un programa de cumplimiento, sino el hecho de (i) no contar con uno o, (ii) contar con uno y no hacer uso del mismo en ambos casos con el propósito de encubrir un hecho ilícito. Respecto del soborno transaccional, se ha avanzado mediante la L. 1778 en el sentido de establecer la obligatoriedad de contar con estos programas de cumplimiento y se ha elaborado un modelo de responsabilidad por no contar con ellos, pero la consecuencia sigue siendo administrativa.

A manera de conclusión preliminar, diremos que el no contar con un programa de cumplimiento no genera por sí mismo una responsabilidad penal en nuestro país, como sucede en otras latitudes.

Sin embargo, consideramos que la responsabilidad del empresario no se limita a evitar la comisión de delitos, sino que también debe salvaguardar los intereses de la compañía, sus funcionarios, sus accionistas, y, adicionalmente, cooperar con la sociedad en la prevención y el esclarecimiento de ciertos hechos por lo que contar con un programa de cumplimiento es una práctica deseable.

En cuanto a lo primero, ya hemos sostenido que el hecho que la empresa cuente con un programa de cumplimiento permite que tome distancia de los delitos que cometen sus directivos, administradores, directores, funcionarios, empleados, asociados, desmarcándose de estas actuaciones, como cuando alguien ofrece un soborno a un funcionario. Aquella compañía que cuente con un programa anticorrupción puede sostener que este hecho se cometió en contra de sus políticas, y que, en tanto que lo afectó, es víctima del mismo.

Por otro lado, tratándose de actos de corrupción, pública o privada, consideramos que es obligatorio que las empresas cuenten con programas de cumplimiento en esta materia, no solamente para poderse desmarcar de los hechos que puedan cometerse por las personas vinculadas a la entidad, sino, especialmente, para mitigar el riesgo de la aplicación de las sanciones previstas en el Código de Procedimiento Penal a las que ya se hizo referencia, relacionadas con la suspensión y cancelación de la personería jurídica.

En las sociedades contemporáneas, como ya se indicó, se habla del control del riesgo, y ello es así en todos los ámbitos, por supuesto, incluido el empresarial. El empresario debe mitigar aquellos riesgos que pueden afectar su normal operación, y dentro de ellos, está el *riesgo penal*, que, a su vez, abarca tanto los delitos que se pueden cometer *contra* la empresa, como aquellos que se realizan *desde* la empresa. Se trata de una situación de buen manejo de las sociedades comerciales, y, por supuesto, de prevenir los riesgos que se pueden generar, de conformidad con lo indicado con anterioridad.

Para ello, el empresario encuentra en los programas de cumplimiento el mecanismo ideal, que le permite (i) desmarcarse de los hechos individuales que puedan presentarse (ii) ser reconocido como víctima de los mismos, (iii) esclarecer los hechos que se presenten dentro de la empresa, (iv) formular planes de mejoramiento y, (v) mitigar los riesgos de ser víctimas de delitos. Para el caso de la legislación nacional, estos programas pueden ser considerados como buenas prácticas en asuntos de comercio, pero cuando se realiza una negociación con

una sociedad proveniente de un Estado en el que son obligatorios, como Chile, por ejemplo, se vuelven indispensables.

La legislación nacional no establece cuáles deben ser los contenidos de los programas de cumplimiento, ni tampoco si debe haber una entidad externa que oficie como certificadora de los estándares en la materia. Sin embargo, a partir de los estándares existentes, podríamos señalar que se requiere (i) un código de ética que disponga los principios de la corporación en asuntos como la corrupción pública o privada, el manejo de información, el tráfico de influencias o la libre competencia y, (ii) un código de prevención e investigación, en el que encontremos, un canal de denuncias, unos procedimientos internos de investigación, unas instancias encargadas de documentar el funcionamiento del programa de cumplimiento, un programa de mejoramiento, entre otros. Por supuesto, cada programa debe ser elaborado a la medida para cada corporación, siendo, por supuesto, deseables los estándares o modelos para un mismo sector, pero, creemos el modelo solamente es efectivo si se diseña a la medida de cada entidad. Naturalmente, la capacitación y difusión del programa de cumplimiento no solamente resultan necesarios para garantizar su efectiva implementación, sino que también aportan a la creación y fortalecimiento de la cultura de la legalidad.

La empresa, por supuesto ha de designar a un externo que se entere de la situación de la compañía, su conformación, sus riesgos y a partir de allí elabora, a la medida el respectivo programa de cumplimiento. En cada caso se abordarán los riesgos concretos, como pueden ser, la corrupción pública o privada, la filtración de información, la financiación de grupos al margen de la ley, el tráfico de influencias, el conflicto de intereses o el acoso sexual. En los países donde existe la responsabilidad penal de los entes colectivos, encontramos dos modelos, aquellos que establecen el deber de prevenir todas las tipologías, y otros en los que se circunscribe este deber a unos delitos concretos. Ello, por supuesto, incide en los delitos por los que pueden responder las personas jurídicas.

Una empresa respetuosa de la legalidad, con programas de cumplimiento robustos, en un constante proceso de mejoramiento es una empresa que se valoriza, y que, además está a salvo de que se reiteren los mismos hechos que puedan afectar su patrimonio, por lo que su implementación ha de ser una prioridad para el empresario.

De manera que, a título de conclusión de este apartado, tenemos que la responsabilidad de los directivos no se limita a no incurrir en los delitos establecidos, sino que, adicionalmente, han de hacer un manejo y control del riesgo penal, a fin de evitar la imposición de consecuencias administrativas sobre la

empresa, fortalecer la cultura de la legalidad, cooperar en el esclarecimiento de los sucesos, y valorizar a los entes económicos.

3. Delitos societarios

La legislación penal colombiana actual no contempla, a diferencia de lo que hace, por ejemplo, la española, unos delitos societarios, de manera que estas tipologías están dispersas a lo largo de la legislación entre delitos contra el patrimonio económico, la fe pública, la administración pública y el orden económico, entre otros. Ello no necesariamente supone un defecto de nuestra legislación que hasta hoy está atiborrada de comportamientos punibles que no se aplican y, consideramos que con los que se tienen es más que suficiente para proteger, a la empresa de sus accionistas y administradores, a los asociados y administradores de la empresa, y, a la comunidad en general del ente económico.

Por supuesto que son muchas las tipologías que pueden incluirse dentro del concepto *delitos societarios*, pero hemos elegido algunas por lo novedosas en nuestro medio o, por su especial relación con la gestión empresarial, aclarando que es algo simplemente descriptivo y en el que muchas de las tipologías aún están por desarrollarse. En el derecho comparado, y siguiendo las disposiciones de la L. 222 de 1995, consideramos que son tres las tipologías de mayor interés, a saber: la administración desleal, la corrupción privada y el fraude contable.

3.1. Administración desleal

Quien administra un patrimonio ha de hacerlo con la diligencia debida a fin de no perjudicar o a su titular, o al patrimonio como tal³⁷, pues en nuestra legislación es permitida la figura del patrimonio autónomo, algo que, como veremos, no es afortunadamente tratado en el delito de administración desleal entre nosotros. En resumen, comete este delito quien, estando encargado de un patrimonio, actúa en contra de los intereses del titular del patrimonio, por ello su denominación de *administración desleal*.

Esta figura no del todo desconocida en nuestro medio, donde ya se sanciona por la vía de la malversación y dilapidación de bienes de familiares (236 CP) a quien “*malverse o dilapide los bienes que administre en ejercicio de la patria potestad, tutela o curatela en ascendiente, adoptante, cónyuge o compañero permanente*”. Igualmente, es evidente que quien comete actos de apropiación sobre

37 Adán Nieto Martín. *Administración desleal y apropiación indebida* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascurain Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). Pág. 250

el patrimonio de la sociedad, está incurso en los delitos de hurto o de abuso de confianza, según sea del caso, por lo que, dentro del delito de administración desleal no estarán incluidos los actos de apoderamiento (el gerente que sustrae dinero de la caja de la entidad) o de apropiación (el administrador que realiza pagos personales con la tarjeta de crédito que se le asignó).

La administración desleal es un delito contra el patrimonio económico que comete quien como (250B CP) “*administrador de hecho o de derecho, o socio de cualquier sociedad constituida o en formación, directivo, empleado o asesor, que en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, disponga fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraiga obligaciones a cargo de esta causando directamente un perjuicio económicamente evaluable a sus socios*”.

Como podemos apreciar de entrada, la legislación penal toma como sujeto pasivo de la administración desleal a los socios, cuando exige un perjuicio económicamente evaluable para estos. Ello, en nuestro criterio es un gran error, pues lo que se protege es la entidad jurídica del patrimonio, que puede o no tener un titular³⁸, y que puede verse afectado sin que se cause un menoscabo a sus socios. En el mundo empresarial, diríamos que una cosa es el patrimonio societario, y otro el de los socios que conforman la empresa, disyuntiva que en absoluto parece clara para el legislador penal en esta disposición.

Según lo establece el tipo penal en comento, el delito lo comete el *administrador de hecho*³⁹ o de derecho, o socio de cualquier sociedad constituida o en formación, directivo, empleado o asesor, esto es, casi cualquier persona que se encuentre vinculada con una sociedad *de hecho o de derecho, formada o en formación*. Sin embargo, consideramos que no basta con la condición formal de tener un vínculo con la sociedad para que pueda cometerse el delito de administración desleal, siendo necesario que la persona tenga la capacidad de disponer del patrimonio de la compañía, esto es, que pueda obligarla jurídicamente, pues solamente así puede incurrir en los verbos rectores que contempla el tipo penal⁴⁰.

38 Adán Nieto Martín. *Administración desleal y apropiación* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascurain SÁnchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). P. 263.

39 Sobre el administrador de hecho. Juan Antonio Lascurain Sánchez. *La responsabilidad penal individual en los delitos de empresa* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascurain SÁnchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). P. 97.

40 Adán Nieto Martín. *Administración desleal y apropiación indebida* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascurain SÁnchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). P. 261.

Pero el argumento para señalar que no basta con una cualificación formal para poder cometer el delito de administración desleal no se agota en el que solamente así puede cumplir con el verbo rector, sino que es necesario agregar que el mismo tipo demanda que se actúe con *abuso de las funciones propias de su cargo*. Este elemento, es uno de los que permite diferenciarlo del hurto o el abuso de confianza, pues, por cuenta de su cargo o de su función, el sujeto accede al manejo del patrimonio de la sociedad, y lo administra en detrimento de los intereses de los asociados. Esto sucede, por ejemplo, cuando el administrador realiza ventas de bienes por valores inferiores al que comercialmente está establecido, o compra activos por valores superiores a los que corresponden, abusando de sus funciones.

Cuando el administrador accede a las cosas fuera de sus funciones, como cuando sustrae dinero o cosas de la entidad, comete el delito de hurto, y cuando se apropia de aquellas que le han sido conferidas, como cuando realiza compras personales con la tarjeta de crédito corporativa comete el delito de abuso de confianza⁴¹. En la administración desleal no hay apropiación o apoderamiento de las cosas de la sociedad, sino un ejercicio indebido de la función de administrador que perjudica el patrimonio societario, como sucede en los ejemplos ya comentados.

Llama la atención igualmente que se hable de cualquier tipo de *sociedad, de hecho, o de derecho, formada o en formación*, lo cual supone varios problemas. El primero, la dificultad, en las sociedades de hecho y en aquellas que están en formación, de diferenciar entre el patrimonio societario -tutelado a través de la administración desleal-, y el de los asociados -que se custodia en figuras como el hurto o el abuso de confianza-. Lo segundo, que la tipología permite pensar que se incluyen sociedades como las empresas industriales y comerciales del Estado, o las sociedades de economía mixta, cuyo patrimonio se tutela a través del delito de peculado en sus diversas tipologías. Por demás, al referirse a cualquier tipo de sociedad, es claro que está incluida la sociedad conyugal de manera que los cónyuges pueden cometer este delito aún cuando esta conducta no sea una causal de divorcio legalmente establecida entre nosotros.

Nuestro Código Penal especifica las conductas que considera constitutivas de administración desleal, como son la disposición fraudulenta del activo, o contraer obligaciones a cargo de la sociedad abusando de sus funciones. Como puede apreciarse, se trata de un delito de resultado, al exigir la causación de un

41 Nieto Martín Adán. *Administración desleal y apropiación* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascuráin SÁnchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). Pág. 237.

detrimento patrimonial a los asociados, perjuicio que ha de estar acreditado en el caso en concreto, sin que se sancionen las actuaciones que, siendo desafortunadas, no causan perjuicio alguno, como el contrato que antes de perfeccionarse es desistido por la sociedad, o el acto que, requiriendo autorización de la junta directiva, no se realiza precisamente al no ser aprobado por este órgano social.

Se dispone del activo de manera fraudulenta cuando se realizan operaciones como el efectuar préstamos sin las garantías del caso, o cuando se hacen adquisiciones de bienes innecesarios a cargo de la sociedad, se realizan contratos que no se necesitan, o hay sobre costos en los contratos que se realizan. Por su parte, la disposición del pasivo sancionado hace referencia al endeudamiento innecesario de la sociedad, o en condiciones desfavorables para esta.

Se trata de un delito doloso, (21 y 22 CP) que admite el dolo directo, como cuando el funcionario deliberadamente dispone de los activos de la sociedad, como el dolo eventual, cuando se toman arriesgadas⁴² decisiones en la dirección de la compañía, como sucede, por ejemplo, al decidir invertir las utilidades en un esquema de captación de dineros. En este evento, el funcionario no persigue directamente afectar a la sociedad, sino que asume una conducta de alto riesgo para el patrimonio social.

Al tratarse de un delito contra el patrimonio económico, se agrava (279 CP) cuando la cuantía de lo deslealmente administrado supera los 100 AMLMV y se atenúa cuando (268 CP) sea inferior a 1 SMLMV. En el caso en que el sujeto activo indemnice integralmente a la sociedad, la acción penal se extingue (82.7 CP).

La dificultad de aplicar la administración desleal radica en la inexistencia de estándares objetivos en casos como la fijación de bonos, asignación de incrementos salariales, contratación de servicios profesionales, compra de bienes muebles, entre otros⁴³. Hemos visto ya, como el delito supone la creación de un riesgo jurídicamente desaprobado que se realiza en un resultado, siendo necesario determinar claramente por qué se considera que se ha creado un riesgo desaprobado, acudiendo para ello a las leyes, la *lex artis*, y excepcionalmente a criterios como el del *buen hombre de negocios*. En tanto que la normativa comercial en este punto remite a este baremo, resulta muy complicado precisar en qué

42 Nieto Martín, Adrián. *Administración desleal y apropiación indebida* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascuráin Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). Pág. 279.

43 Nieto Martín, Adán. *Administración desleal y apropiación indebida* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller, Jacobo Lascuráin Sánchez, Juan Antonio, & Nieto Martín, Adán. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018). Pág. 281.

eventos se comete este delito, en tanto que, reiteramos, el criterio siempre es valorativo de quien interpreta una situación en concreto.

3.2. Corrupción privada

Introducida mediante la Ley 1474, la corrupción privada sanciona a quien *directamente o por interpuesta persona prometa, ofrezca o conceda a directivos, administradores, empleados o asesores de una sociedad, asociación o fundación una dádiva o cualquier beneficio no justificado para que le favorezca a él o a un tercero, en perjuicio de aquella*, indicando que, *con las mismas penas será castigado el directivo, administrador, empleado o asesor de una sociedad, asociación o fundación que, por sí o por persona interpuesta, reciba, solicite o acepte una dádiva o cualquier beneficio no justificado, en perjuicio de aquella*. Se indica que cuando la conducta realizada produzca un perjuicio económico en detrimento de la sociedad, asociación o fundación, se incrementa la pena.

Se trata nuevamente de una tipología que atenta contra el patrimonio económico de la sociedad, nótese como en este caso, a diferencia de lo que ocurre con la administración desleal, se tutela correctamente el haber societario y no el de los asociados. A diferencia de lo que sucede con la administración desleal, esta tipología se encuentra descrita como un delito de peligro en el que el resultado es un agravante. Estamos, en nuestro criterio, frente a un delito de peligro concreto, de manera que habrá de verificarse, en el caso específico si el actuar de la persona pudo afectar el patrimonio de la sociedad. Por último, consideramos que integra el objeto de protección, junto con el patrimonio económico de la sociedad, el deber de lealtad del funcionario con la sociedad, elemento que, si bien conforma el bien jurídico, no es el objeto primario de protección, que es el patrimonio social.

Se trata de la contrapartida privada a los delitos de cohecho y concusión, que aparecen en los delitos contra la administración pública y surgen gracias a la comprensión del fenómeno de la corrupción privada, asunto que deviene de la Convención Interamericana Contra la Corrupción.

Se sanciona, en primer lugar, el cohecho privado, asunto que se comete -al igual que el cohecho por dar u ofrecer- por el particular que de manera directa o por interpuesta *prometa ofrezca o conceda a directivos, administradores, empleados o asesores de una sociedad, asociación o fundación una dádiva o cualquier beneficio no justificado para que le favorezca a él o a un tercero*, favorecimiento que ha de ser consecuencia o de la infracción a los deberes propios del cargo del *directivo, administrador, empleado o asesor* de la empresa, o de la realización de actos propios del cargo o la función, pero asistido de un

interés particular. Como podemos apreciar, no se requiere que el *directivo, administrador, empleado o asesor* reciba la dádiva o acepte la promesa o la oferta, cometiendo el delito el particular por el solo hecho de dar, ofrecer o prometer. Sin embargo, cuando el vinculado con la sociedad acepta o recibe, está cometiendo igualmente este delito aun cuando ello no afecte a la sociedad, en tanto que, recordemos, que si se afecta a la sociedad ello constituye una circunstancia de agravación.

A diferencia de lo que ocurre en el delito de cohecho público, en esta modalidad de corrupción privada no se sanciona el (i) cohecho aparente, o el (ii) subsiguiente, eventos que se presentan, (i) por el solo hecho de recibir cualquier utilidad de persona interesada en asunto que el funcionario deba resolver, o (ii) cuando se recibe con posterioridad a la dejación del cargo, eventos que lesionan la integridad y la ética del funcionario pero que se han considerado permitidos, seguramente atendiendo la costumbre entre nosotros, de entregar obsequios a los funcionarios en ciertas épocas del año.

Respecto del *directivo, administrador, empleado o asesor*, la norma deja en claro que no se sancionan aquellas dádivas que acepta a cambio de realizar su trabajo, como cuando se le da una bonificación por cumplir con sus funciones. Sería este el caso, en el que jugadores de un equipo de fútbol reciben dineros a cambio de ganar un partido, lo que comúnmente se denominan estímulos, hecho que en Colombia resulta atípico en tanto que se trata de *beneficios no justificados*.

Al mismo tiempo, se sanciona al *directivo, administrador, empleado o asesor* que *solicite* dádivas o cualquier otro beneficio no justificado a un particular, lo que podríamos equiparar con la concusión que comenten los servidores públicos. La norma es clara en señalar que en este caso se sanciona la solicitud en la que no media ningún tipo de amenazas o constreñimientos, lo cual, en el caso de perseguir un beneficio patrimonial, sería punible a título de extorsión, como cuando el funcionario demanda al contratista entregarle unos dineros a cambio de no renovar el contrato.

En este caso, no media la violencia física o síquica, sino que hay una petición, un pedimento, o una solicitud, como cuando el encargado de seleccionar el proveedor de los insumos al interior de la empresa, le pide dinero a uno de los contratistas, o la práctica frecuente en nuestro medio de solicitarle dinero a los deportistas a cambio de posicionarlos dentro del equipo. Cuando no se solicita dinero sino el que alguien realice, tolere u omite algo, mediante violencia no estamos frente a este delito ni al de extorsión, sino en un supuesto de constreñimiento ilegal.

Se trata, por supuesto, de un beneficio no justificado, que no se presentaría, por ejemplo, en el caso de un *influenciador* que solicita el pago de una suma de dinero a cambio de realizar publicaciones en las redes sociales.

En la concusión privada, a diferencia de la pública no se sanciona el acto de inducir al particular a prometer, dar u ofrecer, dentro de lo que se ha denominado *concusión implícita*. Esta situación abre un debate muy interesante, y es la responsabilidad del particular que, ante una solicitud por parte del funcionario, entrega la dádiva o promete la utilidad.

En el caso del servicio público, se entiende que cuando es el servidor quien *solicita*, o induce, su condición de funcionario conlleva un respeto, o un miedo hacia la autoridad, que hace que el particular esté supeditado y es por ello que el particular en estos eventos, aun cuando cumpla con la exigencia, es irresponsable. Nótese que este no sería el caso de la corrupción privada, donde no hay violencia por parte del servidor, ni explícita ni implícita sino una solicitud, por lo que, consideramos, que (i) si solamente se presenta la petición por parte del funcionario y el particular no acepta, aquel cometerá el delito de corrupción privada, y (ii) si el particular accede, serán coautores de este delito el empleado y el particular.

3.3. Fraude contable

La contabilidad es el medio por excelencia para llevar y conocer la realidad económica del ente. A partir de allí, directivos y accionistas pueden tomar las decisiones que consideren, y el Estado determinar las sumas que habrán de pagarse al fisco. Igualmente, los eventuales inversionistas dependen de la forma en que estos documentos reflejen la realidad de la sociedad para tomar decisiones de inversión. Precisamente, por lo anterior, es indispensable que los estados financieros, balances y demás se correspondan con la realidad del ente económico.

A pesar de la importancia de estos documentos, y de la forma en que la legislación los ampara, es una realidad que directivos, funcionarios y demás encuentran múltiples estímulos para alterarla, y, desafortunadamente así sucede. Esta alteración puede ser para incrementar el resultado natural, a fin de obtener una bonificación, o mantener el empleo, para mantener un resultado estable a lo largo del tiempo aun cuando haya tenido alteraciones, a fin de presentar un bajo nivel de riesgo, o, incluso, presentar un resultado inferior al que realmente se obtuvo, a fin de engañar a las autoridades fiscales, o a las propias directivas de la compañía. Existen pues, incentivos para alterar la realidad del ente económico y consenso sobre su lesividad, siendo necesario analizar la forma en que la legislación penal aborda esta cuestión.

Lo primero que resulta llamativo es que no encontramos en nuestro país un delito específico que se relacione con el fraude contable, encontrando que la única vía para sancionarlo es el delito de falsedad en documentos.

En nuestro medio, se tutela la *fe pública*, entendida como la protección de las funciones que dentro del tráfico documental cumplen los documentos, esto es, la de *garantía*, la *probatoria* y la de *perpetuidad*. En virtud de la primera (*garantía*), el documento permite atribuir su contenido a quien es su autor, real o aparente. Es así como cuando alguien suscribe un documento está asumiendo su contenido, y por ende el mismo le puede ser exigido, por supuesto, jurídicamente hablando. La función de *perpetuidad*, permite que la declaración de voluntad que se plasma en un soporte material subsista al paso del tiempo, de manera que cuando el documento salga de la esfera de custodia de su creador pueda subsistir. Por último, el documento en materia jurídico penal es considerado un medio para acreditar situaciones jurídicamente relevantes, esto es, aquellas en las que nacen, se modifican o extinguen derechos u obligaciones. Esta es la función probatoria, que se relaciona con que el documento pueda dar cuenta de situaciones diferentes a su sola existencia.

Estando claro el objeto de tutela, encontramos que el documento tiene dos cualidades, como son su *autenticidad*, y su *veracidad*. La primera, hace referencia a la correspondencia entre el autor real y el aparente, de manera que el contenido sea realmente producto del intelecto de su creador. La segunda, tiene que ver con que su contenido se compadezca con la verdad, de manera que aquello respecto de lo cual da cuenta sea ajustado a la realidad.

En materia penal, cuando se desconoce la autenticidad, esto es, cuando falta esa correspondencia entre el autor real y el aparente hablamos de *falsedad material*, que puede ser, *propia*, cuando se crea integralmente un documento para asignarle su contenido a quien no lo ha creado, o se elabora a partir de una firma que se ha obtenido de manera espurea, o con una fotocopia, o *impropia*, cuando se altera un documento añadiendo elementos al documento que originalmente no estaban (falsedad por adición) o suprimiendo elementos que estaban inicialmente en el documento (falsedad por supresión).

Por otra parte, el documento es *ideológicamente falso*, cuando siendo materialmente auténtico contiene afirmaciones contrarias a la verdad o calla total o parcialmente una verdad. Sin embargo, no basta con que el documento contenga mentiras o calle verdades para que podamos hablar de falsedad ideológica, siendo necesario (i) que quien así procede esté revestido de una facultad certificadora, y que (ii) se trate de afirmaciones relevantes dentro de la situación jurídica que respalda el documento.

Nuestro Código Penal diferencia entre (i) los *documentos públicos* que son aquellos elaborados por un servidor en ejercicio de sus funciones, y los (ii) documentos privados que son aquellos que no cumplan con los requisitos para ser considerados documentos públicos. Mientras que, tratándose de documentos públicos, diferencia entre la falsedad material (287 CP) y la ideológica (286 CP), cuando estamos frente a documentos privados emplea únicamente la expresión *falsedad en documentos*, señalando que en este delito quien *falsifique documento privado que pueda servir de prueba* (289 CP).

Esta ambigüedad en la definición, ha conllevado la discusión sobre si en la falsedad en documentos privados se sanciona tanto el material, como la ideológica. Lo primero que hay que señalar al respecto, es que no cabe duda que en esta forma de falsedad está sancionada la falsedad material, siendo evidente abarca tanto la modalidad propia como la impropia. Es evidente que cualquier persona que cree integralmente unos estados financieros, o los altere agregando o suprimiendo su contenido está cometiendo este delito, y también lo es que se trata de un deber de competencia por organización, de manera que es deber de todos abstenerse de atentar contra la integridad de estos documentos.

Sin embargo, la situación con la falsedad ideológica es bastante diferente, en tanto que estamos lejos de llegar a un consenso sobre su punición en los documentos privados, dentro de los cuales, por supuesto, están los estados financieros. Lo anterior por cuanto la falsedad ideológica solo se presenta cuando el creador del documento (i) está dotado de falsedad certificadora y (ii) goza de una presunción de veracidad, como sucede en los documentos públicos.

Si bien es cierto en los documentos privados encontramos personas dotadas de condición certificadora (contador, revisor fiscal, funcionario encargado de las certificaciones laborales) también lo es que la ley no establece, de manera específica un deber de veracidad para los particulares ni tampoco una presunción de veracidad, al punto que permite la simulación contractual. Es por ello, que esta modalidad de falsedad no está incluida dentro del delito de falsedad, siendo punible cuando el documento espurio es empleado para inducir o mantener en error (i) a un funcionario público, caso en el cual estamos en el fraude procesal, o (ii) a otro particular con el propósito de obtener un beneficio patrimonial, caso en el cual estamos frente a una estafa. Así las cosas, las mentiras que se consignen en los estados financieros no son un delito salvo que se usen con estos propósitos.

Nuestra Jurisprudencia, por el contrario, ha señalado que el deber de veracidad puede no solo tener una fuente legal, sino que también surge de la importancia que el documento cumple en el tráfico social, como sucede con las

historias clínicas, o los estados financieros, admitiendo la existencia de la falsedad ideológica en *documentos privados* en estos eventos⁴⁴. Ya hemos hecho amplia referencia a la importancia de la fidelidad de la información que se consigna en este tipo de documentos, y es por ello que consideramos necesaria una precisión legal en este sentido, pues entre tanto estamos en una situación volátil, en el que lo punible lo determina aquello que el intérprete considere como relevante o no para el tráfico social.

Bibliografía

Literatura

Adán Nieto Martín

Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa. En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller Jacobo, Lascuráin SÁnchez, Juan Antonio, & Martín Adán Nieto. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018).

Administración desleal y apropiación indebida En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller Jacobo, Lascuráin SÁnchez, Juan Antonio, & Martín Adán Nieto. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018).

Carlos Gómez-Jara Díez. Cuestiones fundamentales de Derecho Penal Económico. Parte General y Parte Especial. Universidad Externado de Colombia, 2009.

Edwin Sutherland El delito de cuello blanco. Ed. Bdef. (2009).

Fernando Carrillo Flórez, y Jorge Pinzón Sánchez. Sector financiero y delincuencia económica. Ed. Temis. Bogotá, DC (1985).

Günther Jakobs

Introducción al Derecho Penal Económico y de la empresa En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller Jacobo, Lascuráin SÁnchez, Juan Antonio, & Martín Adán Nieto. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018).

La imputación objetiva en el Derecho Penal. Ed. Ad Hoc. (1996).

La imputación penal de la acción y de la omisión. Editorial. (Año de la edición citada). Traducción de Javier Sánchez Vera . Universidad Externado de Colombia, Bogotá, DC, 1996.

Jacobo Dopico Gómez Aller . *La responsabilidad penal de las personas jurídicas* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller Jacobo, Lascuráin SÁnchez, Juan Antonio, & Martín Adán Nieto. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018).

Juan Antonio Lascuráin Sánchez. *La responsabilidad penal individual en los delitos de empresa* En: De la Mata Barranco, Norberto J., Dopico Gómez Aller Jacobo, Lascuráin SÁnchez, Juan Antonio, & Martín Adán Nieto. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Ed. Dykinson. (2018).

44 Por todos, CSJ Cas. Penal. Sentencia. 52.700. (14 Mayo, 2019).

Roxin Claus. *Derecho Penal, Parte General. Traducción de la 2ª edición.* Traducción de Luzón Peña, Diego, Díaz Y García Conlledo, Miguel. De Vicente Remesal, Javier. Ed. Civitas, Tomo I. Madrid, 1997.

Schünemann, Bernd Schünemann. *Responsabilidad penal en el marco de la empresa. Dificultades relativas a la individualización de la imputación.* Traducción de Beatriz Spínola Tártalo en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales.*

Silva Sánchez & Jesús María. *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales.* Ed. Civitas. (2001).

Tiedemann Klaus. *Poder económico y delito.* Ed. Ariel. (1985).

Winfried Hassemer. *Crítica al Derecho Penal de hoy.* Traducción de Patricia S. ZIFFER. Universidad Externado de Colombia. Bogotá DC, 1997.

Tratados internacionales y normativa nacional

Convención para combatir el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales de la OCDE Ley 1573 de 2012.

Convención de las naciones unidas contra la corrupción, Ley 970 de 2005. Convención interamericana contra la corrupción Ley 412 de 1997.

Convención de las naciones unidas contra la delincuencia organizada transnacional Ley 800 de 2003. Ley 1778 de 2016.

Ley anti soborno transnacional y nacional. Superintendencia de Sociedades, resolución 2657 del 25 de julio de 2016 y circular externa 3 del 26 de julio de 2016.

Ley 1958 de 2019.

Ley 248 de 1995

Sistema de gestión de riesgos circular externa de la superintendencia de sociedades 3 del 26 de julio de 2016.

Jurisprudencia

Corte Constitucional de Colombia

Sentencia C-091 de 2017.

Sentencia C-115 de 2017.

Sentencia C-320 de 1998.

Sentencia C-365 de 2012.

Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala de Casación Penal

Sentencia 44.997 del 11 de Julio de 2017.

Sentencia. 52.700. (14 Mayo, 2019).

Sentencia 40.089 del 2 de Noviembre de 2016.

Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino

Criminal liability of companies, company owners, public officials and professionals under Argentine criminal tax law.

JUAN MANUEL ÁLVAREZ ECHAGÜE¹

Para citar este artículo / To reference this article

Juan Manuel Álvarez Echagüe. Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 549

Resumen

En este trabajo se desarrolla no solo la responsabilidad penal tributaria de las empresas y los empresarios, sino de todos los entes ideales (de cualquier especie) y sus representantes, así como la de los funcionarios públicos y los profesionales que intervienen los hechos punibles.

El mismo pretende ser esencialmente descriptivo, informando sobre el estado de situación en la República Argentina.

Preliminarmente se hace un repaso de la responsabilidad de las personas jurídicas en la legislación argentina, así como su recepción jurisprudencial, sin dejar de analizar la postura que sostiene el *societas delinquere non potest*. Luego, se desgrena la responsabilidad vicaria que estipula el Régimen Penal Tributario Argentino, para seguidamente repasar las normas que regulan

1 Doctor en Derecho (USAL, 2017). Abogado (UBA). Profesor titular regular en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Profesor titular en la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador. Profesor regular adjunto en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Profesor de posgrado en diversas universidades del país. Autor de tres libros, coautor de otros veinticinco y director de cinco obras colectivas. Director de los posgrados en Procedimiento Tributario, Penal Tributario y Previsional de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora y en Penal Tributario y Económico de la Universidad Siglo 21. Socio titular del estudio Álvarez Echagüe y Asociados. Correo electrónico: jmae@aeyasoc.com.ar

la responsabilidad de los funcionarios públicos y las que regulan la responsabilidad de los profesionales (contadores públicos y escribanos, esencialmente) que coadyuvan a cometer el delito tributario. Antes de realizar algunas conclusiones a modo de cierre, se estudian y ponen en contexto las sanciones que la Ley Penal Tributaria prevé para las organizaciones.

Abstract

This paper develops not only the criminal tax liability of companies and company owners, but of all legal entities (of any kind) and their representatives, as well as the public officials and professionals involved in the punishable acts.

It aims to be essentially descriptive, reporting on the state of affairs in Argentina.

First it will review the liability of legal entities according to the Argentine legislation and its treatment in case law, while also analyzing the posture of *societas delinquere non potest*. Next it will look at the vicarious liability stipulated in the Argentine Criminal Tax Regime and then review the rules governing the liability of public officials and those governing the liability of professionals (mainly accountants and notaries) that are parties to the committing of tax offenses. Before drawing certain conclusions prior to closing, it will study and put into context the sanctions set forth in the Criminal Tax Law for organizations.

Sumario

Introducción; 1. Antecedentes; 1.1. Una digresión: *societas delinquere non potest*; 2. La responsabilidad vicaria en la Ley Penal Tributaria (LPT); 3. Responsabilidad de los profesionales (y funcionarios públicos); 4. La inclusión en el régimen penal tributario de la responsabilidad penal de las personas jurídicas; 5. A modo de cierre.

Introducción

Una vez más, agradezco la invitación del ICDT para ser parte activa de las Jornadas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, que en febrero de 2020 celebrarán su edición número 44. Meses atrás participé por primera vez de este magnífico evento en el que intervienen profesionales y funcionarios de los tres sectores, siendo un lugar de encuentro entre colegas muy ameno,

con una cantidad de asistentes (más de un millar) que me ha sorprendido, muy profesionalmente organizado, pero especialmente con un nivel académico más propio de una universidad, aunque sin perder la vinculación permanente con la coyuntura, lo que lo dota de un contenido práctico que resulta de interés para todo aquel que participa.

Pretendo seguir los lineamientos y directivas que me dieron para efectuar este trabajo, sin superar los límites que me han sido (afortunadamente) impuestos, por lo cual adelanto al lector que aquí se intenta, antes que nada, ser esencialmente descriptivo del estado de situación en la República Argentina de los temas que debemos abordar con mi compañero de panel. Por ende, he elegido seguir el camino del análisis del contexto general de la responsabilidad de las organizaciones y sus representantes, por sobre el del análisis dogmático y profundo de algunos de los subtemas involucrados.

Por otro lado, el título de este trabajo es más bien un disparador, pues el desarrollo abarca no solo la responsabilidad de las empresas y los empresarios, sino todos los entes ideales (de cualquier especie) y sus representantes.

Me permito utilizar unas líneas para agradecer, en especial y con el riesgo que ello implica, a tres personas, en orden de aparición en mi vida académica y personal: Mauricio Plazas Vega, María del Pilar García Lara y Ruth Yamile Salcedo Younes, por su confianza y amistad.

Efectuadas las aclaraciones que consideré necesarias a modo de introducción, paso a intentar cumplir con la tarea encomendada.

1. Antecedentes

La responsabilidad penal de las personas jurídicas es un tema que ha dado muchas discusiones en la República Argentina. Sin duda alguna, el debate ha sido profundo y profuso, sin perjuicio de que, como se verá más adelante, la legislación nacional la ha receptado hace tiempo.

Más allá de las posiciones dogmáticas que, con fundamentos muy sólidos, insisten sobre la imposibilidad de responsabilizar penalmente a los entes ideales, no tengo dudas de que es un camino que no tiene posibilidad de desandarse, ya que es necesario continuar avanzando en dicho sentido, aunque seguramente puliendo los aspectos de regulación y aplicación de dichas sanciones.

Uno de los grandes maestros del derecho penal argentino, Sebastián Soler, con claridad sostenía:

*La incapacidad penal de las personas colectivas establecida por el art. 43 del C.C., no solamente constituye la sanción de un principio penal: *societas delinquere non potest*. Toda vez que la sociedad es una persona distinta de la de los socios y su personalidad consiste en un mero centro imputativo, carente de todo *substrato psíquico*, resulta indudable que por su naturaleza no es un ente idóneo ni para desplegar acciones que contengan los elementos indispensables para dar base a un delito, ni para sentir la coacción de la amenaza penal, ni para sufrir ella misma una pena personal, que no afecte a ningún tercero inocente. Con tanta ingenuidad jurídica como torpeza política, algunos autores, al verificar que es de hecho posible imponer cierto tipo de sanciones de carácter penal a personas colectivas, han entrado a postular ese tipo de legislación como un progreso. En la legislación nacional esa corriente ha logrado admisión franca en la Ley 12906, en la cual, además de las penas comunes aplicables a los autores de los hechos, se castiga a las sociedades con fuertes penas de multa y con la disolución. Desde luego, no se ha medido la gravísima injusticia que representa la imposición de una pena que indefectiblemente irá a recaer sobre todos los asociados, comprendidos los que se opusieron a los actos ejecutados por los órganos y los accionistas que votaron por otras personas para dirigir la sociedad².*

Sin embargo, siendo absolutamente sincero, no es simple sino por el contrario, muy complejo, adaptar los preceptos dogmáticos vinculados a la teoría del delito y de las penas para delinear el conjunto de principios reguladores de la responsabilidad de las personas jurídicas, pues aquellos estuvieron pensados y destinados para las personas humanas (como llama nuestro nuevo Código Civil y Comercial a las personas físicas, aunque de aquí en más las usaré indistintamente). Es más, el esfuerzo es mayúsculo, pues las normas sancionatorias (sustantivas y procesales) están diseñadas para castigar las conductas delictuales de personas físicas.

Es necesario repensar el derecho penal en este sentido, es decir, en un derecho penal de las organizaciones, pero sin dejar de tener en miras, y como límite, a los principios constitucionales del derecho penal.

En mi país, la responsabilidad penal de las personas jurídicas se corporiza de manera absolutamente clara con las modificaciones introducidas por la Ley 26.683 de 2011 al artículo 304 del Código Penal argentino, el cual ha quedado redactado (hasta la actualidad) del siguiente modo:

2 Soler, Sebastián. *Derecho Penal Argentino*, Tomo II, Editorial Tea, 1989, actualizada por Guillermo Fierro, p. 124.

Artículo 304: Cuando los hechos delictivos previstos en el artículo precedente hubieren sido realizados en nombre, o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

- 1. Multa de dos (2) a diez (10) veces el valor de los bienes objeto del delito.*
- 2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder de diez (10) años.*
- 3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder de diez (10) años.*
- 4. Cancelación de la personería cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.*
- 5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.*
- 6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona jurídica.*

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad, o de una obra, o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4.

Lo que hizo el legislador argentino fue delinear la posibilidad de responsabilizar y sancionar penalmente a las personas jurídicas por la comisión del delito de lavado de activos, lo que constituyó una reacción a los requerimientos del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), quien puso como condición para que la República Argentina se mantuviese como miembro de dicho organismo que se procediera a efectuar una serie de drásticas modificaciones legales y operativas en el régimen de prevención y persecución del lavado de activos. Es claro que la norma tipifica la actividad delictiva desarrollada por una persona jurídica.

Más allá de las opiniones, es decir, de la postura respecto de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, es claro que en mi país el debate se viene dando desde hace mucho tiempo, y pese a que la doctrina, en su mayoría, se manifestó a

favor del *societas delinquere non potest*, desde hace casi un siglo nuestra legislación ha venido receptando la posibilidad de imponer sanciones a las personas jurídicas, sea por actos de personas humanas cometidos en su seno, o directamente por acciones u omisiones consideradas como propias de la sociedad.

Ahora bien, antes de repasar las normas concretas, quiero señalar que, como surge del pormenorizado y enjundioso estudio realizado por Víctor Martínez Patón, al que recomiendo acudir, contrariamente a lo que la mayoría considera, la responsabilidad penal corporativa fue reconocida desde hace siglos, inclusive por el ordenamiento jurídico romano, y recién a mediados del siglo XIX comenzó a ser cuestionada. Sostiene el autor: “Desde esa perspectiva no podrá sorprender que la frase *societas delinquere non potest*, lejos de ser romana, fuera inventada a finales del siglo XIX por el famoso penalista alemán Franz von Liszt y solo popularizada en el siglo XX”³.

Volviendo a la situación en Argentina, existen leyes aún vigentes que cobijaron la posibilidad de aplicar penas a las personas jurídicas hace ya mucho tiempo. Van algunas a modo de ejemplo:

- Ley 19.359 sobre Régimen Penal Cambiario (1971):

Art. 2º— Las infracciones previstas en el artículo anterior serán sancionadas:

a) Con una multa de tres (3) a cinco (5) veces el monto de la operación en infracción la primera vez;

b) Con prisión de uno (1) a cuatro (4) años en el caso de primera reincidencia y conjuntamente una multa de cinco (5) a diez (10) veces el monto de la operación en infracción;

c) Con prisión de dos (2) a ocho (8) años en el caso de la segunda reincidencia y conjuntamente el máximo de la multa fijada en el inciso anterior.

En el caso de las personas jurídicas las sanciones de multa previstas en los incisos anteriores serán impuestas en forma solidaria a la entidad y a sus directores, administradores y gerentes.

Ello sin perjuicio de la eventual aplicación de la pena corporal, si así correspondiere, que se impondrá a los directores, administradores y gerentes que resulten responsables.

3 Martínez Patón, Víctor. *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. La doctrina societas delinquere non potest*. Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2019, p. 2.

- Ley 20.680 sobre Abastecimiento (1974):

Artículo 8º — Cuando las infracciones que se penan en esta ley hubieren sido cometidas en beneficio de una persona jurídica, asociación o sociedad, se le dará carácter de parte, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los autores. En los casos de condena a una persona jurídica, asociación o sociedad se podrá imponer como sanción complementaria la pérdida de la personería y la caducidad de las prerrogativas que se le hubiesen acordado. Los directores, administradores, gerentes y miembros de tales entidades que no hubieren participado en la comisión de los hechos punibles, pero que por sus funciones debieron conocerlos y pudieron oponerse, serán también pasibles —cuando se les probare grave negligencia al respecto— de las sanciones previstas en el artículo 5º, incisos a) y b) disminuyéndose a la cuarta parte los límites mínimos y máximos a imponer.

- El Código Aduanero, Ley 22.415 (1981), en el título que regula los delitos:

Artículo 876. — 1. En los supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865, 866, 871, 873 y 874, además de las penas privativas de la libertad, se aplicarán las siguientes sanciones:

a) el comiso de la mercadería objeto del delito. Cuando el titular o quien tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería no debiere responder por la sanción o la mercadería no pudiere aprehenderse, el comiso se sustituirá por una multa igual a su valor en plaza, que se impondrá en forma solidaria;

b) el comiso del medio de transporte y de los demás instrumentos empleados para la comisión del delito, salvo que pertenecieren a una persona ajena al hecho y que las circunstancias del caso determinaren que no podía conocer tal empleo ilícito;

c) una multa de CUATRO (4) a VEINTE (20) veces el valor en plaza de la mercadería objeto del delito, que se impondrá en forma solidaria;

d) la pérdida de las concesiones, regímenes especiales, privilegios y prerrogativas de que gozaren;

e) la inhabilitación especial de SEIS (6) meses a CINCO (5) años para el ejercicio del comercio;

f) la inhabilitación especial perpetua para desempeñarse como funcionario o empleado aduanero, miembro de la policía auxiliar aduanera o de las fuerzas de seguridad, despachante de aduana, agente de transporte

aduanero o proveedor de a bordo de cualquier medio de transporte internacional y como apoderado o dependiente de cualquiera de estos tres últimos;

g) la inhabilitación especial de TRES (3) a QUINCE (15) años para ejercer actividades de importación o de exportación. Tanto en el supuesto contemplado en este inciso como en el previsto en el precedente inciso f), cuando una persona de existencia ideal fuere responsable del delito, la inhabilitación especial prevista en ellos se hará extensiva a sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables. No responderá quien acreditare haber sido ajeno al acto o haberse opuesto a su realización;

h) la inhabilitación absoluta por doble tiempo que el de la condena para desempeñarse como funcionario o empleado público;

i) el retiro de la personería jurídica y, en su caso, la cancelación de la inscripción en el Registro Público de Comercio, cuando se tratase de personas de existencia ideal.

2. Cuando se tratase de los supuestos previstos en los artículos 868 y 869, además de la pena de multa se aplicarán las sanciones establecidas en los incisos d), e), f), g) e i) del apartado 1, de este artículo. En el supuesto del inciso f) la inhabilitación especial será por QUINCE (15) años.

Artículo 887. — Las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por las penas pecuniarias que correspondieren a estos por los delitos aduaneros que cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones.

Artículo 888. — Cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por algún delito aduanero e intimada al pago de las penas pecuniarias que se le hubieren impuesto no fuera satisfecho su importe, sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables responderán patrimonialmente y en forma solidaria con aquella por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren que a la fecha de la comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones o no revestían tal condición.

En noviembre de 2017 se sancionó en la República Argentina el “Régimen de Responsabilidad Penal para las personas jurídicas por delitos cometidos contra la administración pública y cohecho transnacional”, que en su segundo y tercer artículo delinea con claridad el sistema:

Art. 2º— Responsabilidad de las personas jurídicas. Las personas jurídicas son responsables por los delitos previstos en el artículo precedente que

hubieren sido realizados, directa o indirectamente, con su intervención o en su nombre, interés o beneficio.

También son responsables si quien hubiere actuado en beneficio o interés de la persona jurídica fuere un tercero que careciese de atribuciones para obrar en representación de ella, siempre que la persona jurídica hubiese ratificado la gestión, aunque fuere de manera tácita.

La persona jurídica quedará exenta de responsabilidad solo si la persona humana que cometió el delito hubiere actuado en su exclusivo beneficio y sin generar provecho alguno para aquella.

Art. 3º— Responsabilidad sucesiva. En los casos de transformación, fusión, absorción, escisión o cualquier otra modificación societaria, la responsabilidad de la persona jurídica es transmitida a la persona jurídica resultante o absorbente.

Subsiste la responsabilidad penal de la persona jurídica cuando, de manera encubierta o meramente aparente, continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de sus clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos.

La realidad se impone, y como bien sostiene Emilio Cornejo Costas, debemos ser cuidadosos y no dejarnos llevar por la tentación de ir hacia una objetivación de la responsabilidad penal de las organizaciones:

*En definitiva, no discutimos que el apotegma *societas delinquere non potest* dejó de ser sostenible en el ordenamiento jurídico argentino, pero entendemos que la atribución de responsabilidad no puede ser meramente objetiva, sino que la sanción habrá que fundamentarla en una imputación y en un reproche dirigido directamente a la persona jurídica por algo que hizo mal o dejó de hacer como empresa; en otras palabras, por no evitar negocios ilegales que la benefician -en el caso, delitos tributarios que terminan favoreciéndola-.*

No nos referimos a la transferencia de los principios establecidos en la teoría del delito cuya presencia es necesario demostrar al momento de castigar a una persona física: acción, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Ni a construir los equivalentes funcionales de las categorías de la teoría del delito de la persona física en el ámbito de la persona jurídica. Pero sí poder afirmar que determinado hecho pertenece o es atribuible a la persona jurídica si se la piensa sancionar⁴.

4 Cornejo Costas, Emilio. La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley penal tributaria. En: Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Sferco, José María (dirs.), *Derecho penal tributario. Aná-*

Esto debe ser analizado a partir de la premisa lógica que la imputación de la organización tiene, por la propia naturaleza de la persona imputada, un carácter accesorio respecto de las personas humanas a través de las cuales actúa el ente ideal, puesto que solo estas pueden ser autores materiales de las conductas prohibidas, en las que la persona jurídica, según el caso, “interviene” junto con aquellos⁵.

1.1. Una digresión: *societas delinquere non potest*

Si bien creo haber sido claro en cuanto a mi posición personal en favor de aplicar sanciones a las personas jurídicas, lo que es una situación normativa consolidada en Argentina, existen posiciones que aún hoy sostienen el principio *societas delinquere non potest*, siendo absolutamente relevante en este sentido el voto del doctor Raúl E. Zaffaroni cuando era integrante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “Fly Machine S.R.L. s/ recurso extraordinario”, del 30 de mayo de 2006, el cual si bien fue en disidencia y minoría⁶, ha tenido una enorme trascendencia en mi país.

Dada la claridad con la que Zaffaroni desarrolla su postura, me permito transcribir varios párrafos de su voto:

5) Que más allá de lo que pueda establecerse en ciertas leyes de naturaleza penal, el requerimiento de conducta humana como presupuesto sistemático para la construcción del concepto de delito responde a una mínima exigencia de racionalidad republicana dentro del método dogmático jurídico-penal y su definición se halla condicionada por los contenidos que surgen de ciertos postulados de jerarquía constitucional, entre los cuales se destaca el nullum crimen sine conducta.

6) Que en tal sentido, cabe relevar que de las expresiones “hecho del proceso y de la causa” (art. 18 CN.) y “las acciones” a que refiere el art. 19 constitucional –que a contrario sensu, serían acciones públicas (o privadas con implicancia pública)– surge el principio de materialidad de la acción

lisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2019, pp. 667 y ss.

5 Cf. Blanco, Hernán. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas por el delito de lavado de activos en el art. 304 del Código Penal.* Disponible en <http://pensamientopenal.com.ar/doctrina/40472-responsabilidad-penal-personas-juridicas-delito-lavado-activo-s-art-304-del-codigo>

6 La mayoría sostuvo que el recurso carecía de la debida fundamentación, por lo cual resolvió rechazarlo. El fallo completo se encuentra disponible en <http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-fly-machine-srl-recurso-extraordinario-fa06000077-2006-05-30/123456789-770-0006-0ots-eupmocsollaf>

(nulla injuria sine actione) según el cual ningún daño, por grave que sea, puede estimarse penalmente relevante sino como efecto de una conducta.

Por lo demás, conforme a la incorporación del art. 75 inc. 22 CN., se exige expresamente en varios textos de Derecho Internacional de los derechos humanos que solo pueden configurar delitos las acciones u omisiones –arts. 11 párr. 2º DUDH. (11); 15 párr. 1º PIDCyP. (12); 9 CADH. (13) y 40 párr. 2º ap. a CDN. (14)–.

7) Que por lo tanto, la construcción del concepto jurídico-penal de acción halla un límite concreto en ciertas coordenadas constitucionales en cuya virtud los delitos, como presupuestos de la pena, deben materializarse en conductas humanas, describibles exactamente en cuanto tales por la ley penal.

*8) Que, en síntesis, la operatividad de la máxima constitucional nulla injuria sine actione impone la delimitación del concepto jurídico-penal de conducta, sobre la base de un hacer u omitir que reconocería como único sujeto activo al ser humano, respecto del cual puede reaccionar el Estado con las penas legalmente previstas, excluyendo por ende a las personas jurídicas de acuerdo con el principio *societas delinquere non potest* (o *universitas delinquere nequit*); el cual salva además los irrenunciables principios de culpabilidad y personalidad de la pena.*

[...].

10) Que, por su parte, el art. 887 CA. se limita a establecer una responsabilidad solidaria de las personas jurídicas con sus dependientes por las penas pecuniarias; mientras que el artículo siguiente, si bien refiere al supuesto en que un ente ideal resulte condenado por algún delito aduanero, ello no implica per se el reconocimiento legal de que las personas jurídicas puedan ser autoras de delitos. Ello es así porque la norma admite una exégesis diferente que de acuerdo con las apreciaciones efectuadas sería respetuosa del texto constitucional que consiste en relacionar la expresión “fuere condenada” con la condena impuesta en sede administrativa donde se aplican las penas pecuniarias –interpretación esta que resulta extensible a la norma del art. 94 ap. 1 inc. d.1, según la remisión que surge del ap. 2 inc. d del citado precepto legal–.

11) Que más allá de lo expresado en torno al concepto de acción, existen otras limitaciones que no hacen viable la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En efecto, una de ellas está configurada por la imposibilidad de realizar a su respecto el principio de culpabilidad dado que no resulta factible la alternativa de exigir al ente ideal un comportamiento diferente

al injusto –precisamente por su incapacidad de acción y de autodeterminación–, negando así la base misma del juicio de reproche. En este sentido asiste razón al fallo apelado cuando afirma que la capacidad penal de una sociedad implica “la derogación de los principios que rigen la acción, la imputabilidad, la culpabilidad y la pena”.

12) Que tampoco cabe soslayar la circunstancia de que nuestra legislación carece de una regulación procesal específica que determine el modo en que debería llevarse a cabo el enjuiciamiento criminal de las personas de existencia ideal, y que permita también individualizar a los sujetos susceptibles de asumir una concreta representación en tal sentido. En consecuencia, la práctica judicial materializada al respecto no halla fundamento en texto positivo alguno, afectando de esta forma las garantías de legalidad, de defensa en juicio y del debido proceso.

13) Que ello no implica negar la posibilidad de que las personas de existencia ideal sean sometidas a sanciones jurídicas que comporten el ejercicio de poder coactivo reparador o administrativo, pues esta posición solo se limita a frenar el impulso por dotar a aquellos entes de capacidad delictiva.

14) Que dicha doctrina armoniza plenamente con la fijada por esta Corte en Fallos 321:2926 y 323:637, oportunidades en las cuales se sostuvo que del ordenamiento aduanero (art. 1026) surge que las sanciones del art. 876 ap. 1, son accesorias de la pena privativa de la libertad, pues en materia de contrabando la sanción judicial a aplicar es independiente de la decisión del órgano administrativo.

No caben dudas de que, pese a que la posibilidad de responsabilizar a las personas jurídicas penalmente es un hecho consolidado, sin chances de retroceso, la posición asumida por el profesor Zaffaroni en este voto es sumamente clara, fundamentada y –si se me permite– hasta seductora. Si bien hoy en día puede sostenerse que ha sido superada por la realidad, varios de sus argumentos deben ser considerados a los efectos de construir un sistema sustantivo y procesal adecuado para aplicar sanciones a las organizaciones.

A modo de ejemplo, recién con la sanción del nuevo Código Procesal Penal de la Nación (ahora denominado Código Procesal Penal Federal⁷), el que en la actualidad se aplica solo en algunas provincias argentinas⁸, se ha previsto un título

7 Disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/315000-319999/319681/norma.htm>

8 Por Decreto de Necesidad y Urgencia 257/2015 del 29 de diciembre, el Poder Ejecutivo Nacional (a pocos días de asumir la presidencia el ingeniero Macri) se suspendió la entrada en vigencia del

específico para “Procesos contra personas jurídicas”. Es decir, en la norma procesal penal federal vigente en la mayor parte del territorio de mi país, al momento en que escribo esta colaboración, rige un código de rito que no contempla los mecanismos procesales aplicables a las personas jurídicas que son sometidas a un proceso penal. Por ende, cobra mucha relevancia lo sostenido por el profesor Zaffaroni en este aspecto, entre otros.

Existen argumentos muy contundentes a favor de la penalización de las personas jurídicas: i) no sancionar o castigar a las personas jurídicas genera, en el marco de las organizaciones, un incremento en la tendencia a cometer delitos al sentirse los individuos integrantes protegidos tras la fachada de la persona jurídica; ii) evita la despreocupación o desentendimiento del socio frente al riesgo del administrador, ya que es probable que tenga escaso temor a la sanción penal, que recaerá en el administrador, siendo posible, incluso, que si el comportamiento ilícito cometido por el administrador redunde en beneficio de la sociedad, los socios asuman el costo económico de la sanción o que el administrador reciba algún tipo de contraprestación. La sanción a la organización sirve de compensación en las relaciones entre socios y administradores desde la óptica del riesgo penal; iii) en atención a que la comisión del delito implicará siempre un beneficio para la empresa frente a sus competidoras, la admisión de la responsabilidad penal del ente ideal suprimirá este beneficio o ahorro ilícitamente obtenido, y con ello restaurando el orden del sistema.

Se reitera: el camino ya es de una sola mano, y orientado hacia la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Lo que queda pendiente es establecer reglas procesales y normas sustantivas ajustadas a los principios y garantías constitucionales de país, pues ellas constituyen el límite al ejercicio del *ius puniendi*.

Parece interesante recordar en este momento un interesante precedente de la Corte Constitucional colombiana, que en la Sentencia C-320 de 1998 sostuvo:

Es evidente que las sanciones a ser aplicadas a las personas jurídicas serán aquellas susceptibles de ser impuestas a este tipo de sujetos y siempre que ello lo reclame la defensa del interés protegido. En este sentido, la norma examinada se refiere a las sanciones pecuniarias, a la cancelación del registro mercantil, a la suspensión temporal o definitiva de la obra y al

nuevo Código Procesal que operaría el 1 de enero de 2016. A partir del 10 de junio de 2019 ha entrado en vigencia exclusivamente en las provincias de Salta y Jujuy, implementándose progresivamente en el resto del país (Cf. Resolución 1/2019 de la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Código Procesal Penal Federal). Para más detalle puede acudir a <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/320000-324999/323971/norma.htm> y <https://www.argentina.gob.ar/noticias/empieza-aplicarse-el-nuevo-codigo-procesal-penal-federal>

cierre temporal o definitivo del establecimiento o de sus instalaciones. Esta clase de sanciones –que recaen sobre el factor dinámico de la empresa, su patrimonio o su actividad– se aviene a la naturaleza de la persona jurídica y, en modo alguno, resulta contraria a las funciones de la pena. La determinación de situaciones en las que la imputación penal se proyecte sobre la persona jurídica, no encuentra en la Constitución Política barrera infranqueable; máxime si de lo que se trata es de avanzar en términos de justicia y de mejorar los instrumentos de defensa colectiva.

Dado que a la persona jurídica y a la sociedad de hecho, sujetas a una sanción penal, se les debe garantizar el debido proceso, la Corte considera que la expresión “objetiva” que aparece en el último inciso del artículo 26 del proyecto es inexecutable. No se puede exponer a un sujeto de derechos a soportar una condena por la mera causación material de resultados externos, sin que pueda presentar pruebas y controvertir las que se alleguen en su contra, incluidas las que podrían derivar en la exoneración de su responsabilidad. Justamente, la posibilidad de que el legislador pueda legítimamente encontrar que en ciertas hipótesis la persona jurídica es capaz de acción en sentido penal, lleva a la Corte a descartar para estos efectos la “responsabilidad objetiva”, la cual en cambio sí puede tener acomodo en lo relativo a la responsabilidad civil⁹.

Aparece aquí claramente la vinculación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas con los principios y garantías constitucionales, los que sin duda se erigen como límite del sistema sancionador, incluso cuando de organizaciones se trate.

9 Este fallo se complementa con la Sentencia C-843 de 1999, donde la Corte Constitucional colombiana destaca: “La Corte precisa que la declaración de inexecutable del artículo 26 de la Ley 491 de 1999 no implica, en manera alguna, un cambio de jurisprudencia en relación con las sentencias C-320 de 1998 y C-674 de 1998, que señalaron que la ley podía imponer responsabilidad penal a las personas jurídicas, ya que estas pueden ser sujetos activos de distintos tipos penales, en particular de aquellos que pueden ocasionar grave perjuicio para la comunidad, o afectar bienes jurídicos con clara protección constitucional, como el medio ambiente. Sin embargo, la promulgación de esos tipos penales debe respetar el principio de legalidad, por lo cual, deben aparecer claramente predeterminados las conductas punibles, las sanciones y el procedimiento para imponerlas. La inconstitucionalidad de la disposición acusada deriva entonces de la indefinición de esos aspectos, pero no implica ninguna modificación de la doctrina constitucional desarrollada en esas sentencias, pues nada en la Constitución se opone a que la ley prevea, en ciertos casos, formas de responsabilidad penal de las personas jurídicas”.

2. La responsabilidad vicaria en la Ley Penal Tributaria (LPT)

La Ley 23.771, sancionada el 7 de febrero de 1990¹⁰, reguló el primer régimen penal tributario en la República Argentina, el que en su artículo 12 preveía la responsabilidad de las personas físicas por los delitos cometidos en nombre de las organizaciones:

Artículo 12 – Cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras entidades de la misma índole la pena de prisión por los delitos previstos en esta ley corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes que hubiesen intervenido en el hecho punible.

El régimen penal tributario instituido por la Ley 24.769¹¹, sancionada el 19 de diciembre de 1996, realizó algunos cambios en la redacción de dicha norma, aunque manteniendo la responsabilidad vicarial:

Artículo 14 – Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Esta norma, en cuanto regula la responsabilidad vicaria, se mantiene incólume hasta la actualidad, a pesar de haberse sancionado en diciembre de 2017 una nueva ley penal tributaria, que derogara la Ley 24.769¹².

10 Texto completo disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/172/norma.htm>

11 Disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

12 El texto vigente, según la Ley 27.430, sostiene: “Artículo 14 – Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Quando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.

Lo primero que debe señalarse, tanto en lo que respecta a la responsabilidad vicaria de los directivos de empresas como en la que le es atribuible a los profesionales y funcionarios públicos, es que la LPT requiere la configuración de dolo, sea para cometer la conducta típica o para participar de ella, siguiendo el lineamiento expuesto por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Monasterio Da Silva”, donde se afirmó:

El director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario en los términos del art. 19 de la Ley 11.683 (t.o. 1960). Solo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley¹³.

Como bien señala Carolina Robligio, la norma evita “la atribución de responsabilidad objetiva a sujetos que ostentan determinados cargos revestidos de funciones, por ejemplo, de administración, pero que no tuvieron intervención personal en el hecho”¹⁴. Por ende, no basta con revestir formalmente un cargo directivo en la organización, sino que se haya intervenido dolosamente de la conducta delictual enrostrada y detentar dicho cargo.

Repasado este aspecto común con la responsabilidad de los funcionarios y empleados públicos y profesionales, que analizaré con más detalle en el

2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.

4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.

5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.

6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4”.

13 Fallo del 2 de octubre de 1970.

14 Robligio, Carolina. *La autoría en los delitos tributarios*. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2004, p. 292.

apartado que sigue, creo oportuno repasar algunos conceptos propios de la responsabilidad vicarial:

- Estamos, en definitiva, frente a una norma que clarifica y regula el actuar en lugar de otro. Esta regla resuelve el dilema de la ausencia de correspondencia entre quien o quienes realizan el hecho (persona humana), y quien es el obligado (la organización).
- El delito debe ser cometido en nombre o en beneficio de la sociedad o ente ideal del que se trate, pues como es usual en materia penal tributaria, el sujeto imputado y cualificado usualmente es una organización, que es en definitiva el sujeto obligado que se ve favorecido por la conducta delictual desplegada.

Esto excluye la responsabilidad penal tributaria de los administradores que hubieren actuado en contra de los intereses del ente ideal, cometiendo una estafa a la organización al detraer en su propio beneficio el dinero destinado al pago de impuestos, pues sin perjuicio de que la deuda podrá quedar en cabeza de la persona jurídica, estaremos frente a un delito cometido contra la sociedad de la que forma parte, que no está abarcado por la ley penal tributaria sino por el derecho penal común.

- La norma pretende incluir a todos los entes ideales existentes, que sean sujetos pasivos de obligaciones tributarias conforme las previsiones que realiza desde su autonomía el derecho tributario, lo que permite ir más allá de lo previsto en las normas propias del derecho civil o comercial. Por ende, considero que es una descripción meramente enunciativa.
- En lo vinculado a los directivos de las organizaciones, hay diferentes categorías:
 - Por un lado están los administradores de las sociedades, que son sus mismos directores, quienes a su vez pueden delegar ciertas funciones en los gerentes que se designan dentro de la organización. En definitiva, son ellos quienes tienen la administración del ente ideal, son los que toman las decisiones más importantes, tal como ha sido sostenido por la justicia argentina:

Que la ley que rige en la materia establece que cuando los delitos relativos a los recursos de la seguridad social hubiesen sido ejecutados en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, son responsables los gerentes, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho (conf. artículo 14 de la ley 24.769). Que en tanto está comprobado que M. A. B. era representante legal de algunas de las sociedades comerciales en las que desempeñaban sus tareas los trabajadores, resulta apropiado estimar que tuvo intervención en

los hechos. Esa responsabilidad no excluye la que puede corresponder a otras personas y, en tanto la resolución apelada no es definitiva ni vinculante, tampoco impide que en lo sucesivo puedan aportarse pruebas que corroboren el descargo¹⁵.

- Claramente, la norma también abarca a quienes detentan irregular o ineficazmente la administración de la sociedad. Es decir, aquel o aquellos que toman decisiones o representan a la organización sin un carácter formal o por un acto ilegítimo. Es que, en definitiva, la norma persigue sancionar a los verdaderos responsables penalmente de la decisión adoptada en nombre, con la ayuda o en beneficio de la organización, tengan o no una designación formal y válida para ejercer dicha representación, persiguiéndose de ese modo a quien administra y maneja en los hechos la organización, por lo que puede extenderse la responsabilidad, inclusive, al administrador de hecho¹⁶ o a cualquier otro que pueda ser considerado como partícipe del delito cometido, inclusive quien detenta el paquete accionario mayoritario y toma las decisiones sin ser formalmente administrador o representante¹⁷.

Ha dicho recientemente la jurisprudencia al respecto:

Que en aquellos casos en que L. B. no era representante legal de la sociedad que empleaba a los trabajadores, igual corresponde atribuirle responsabilidad en los hechos ya que, según se desprende de los indicios señalados por el juez, era él quien tenía el manejo de los negocios de esas empresas y la ley ya mencionada (artículo 14 de la ley 24769) contempla el caso de quienes administran una persona de existencia ideal sin que exista un acto válido que les confiera la representación del ente¹⁸.

- Sin perjuicio de lo anterior, en la praxis judicial en Argentina es usual que la imputación inicial se efectúe sobre el presidente de la sociedad anónima o socio gerente de la sociedad de responsabilidad limitada¹⁹, para luego,

15 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, Legajo de Apelación de A. C. S.A.; V. M. S.A.; D. S. C. S.A. y otros en autos: “E. S.A. y otros S/INF. Ley 24.769”, Causa N° CPE 536/2016/35/CA2, del 25 de abril de 2017.

16 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, reg. 1303/01.

17 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, reg. 410/01.

18 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, Legajo de Apelación de A. C. S.A.; V. M. S.A.; D. S. C. S.A. y otros en autos: “E. S.A. y otros S/INF. Ley 24.769”, Causa N° CPE 536/2016/35/CA2, del 25 de abril de 2017.

19 Ver en este sentido “Trefilados SRL s/evasión tributaria simple”, Causa 779/2006, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 del 20 de febrero de 2008. Los Juzgados Penales Tributarios ya no existen en Argentina, fue una experiencia de corto plazo, habiéndose transformado en Juzgados en lo Penal Económico, con una competencia más amplia.

aunque no siempre, iniciar la indagación sobre quiénes fueron los verdaderos responsables en términos penales tributarios. Lamentablemente, la justicia muchas veces solo repara en las cuestiones puramente formales vinculadas a los cargos dentro de los entes ideales, sin perseguir a los reales tomadores de decisiones, lo que en definitiva desdibuja la política criminal que se encuentra plasmada en la norma que instituye la responsabilidad vicarial²⁰.

Ahora bien, la jurisprudencia ha señalado con claridad que el rol de un sujeto dentro de una organización, al detentar un cargo determinado (presidente del directorio, por ejemplo) permite considerar la intervención en el hecho criminal como verosímil²¹, sin perjuicio, obviamente, de que pueda acreditar el imputado que efectivamente estaba al margen de dichos manejos societarios²².

En este sentido, los tribunales sostuvieron que si bien ostentar el cargo de socio gerente en una sociedad de responsabilidad limitada no resultaba suficiente para acreditar la intervención culpable en los hechos acaecidos, ello no impide que aquella circunstancia, conjuntamente con otras, constituyan elementos suficientes a los fines de sustentar la imputación²³.

- Están también alcanzados por los preceptos del artículo los síndicos y miembros del consejo de vigilancia de las sociedades, en tanto funcionarios que controlan el funcionamiento de las sociedades, concretamente, a sus administradores. Es evidente que no son quienes representan y actúan en nombre la organización, pero la responsabilidad penal puede provenir por el incumplimiento de las funciones de control que les son propias, sea por acción u omisión.

3. Responsabilidad de los profesionales (y funcionarios públicos)

Como ya se dijo, la Ley 23.771 es la que instituyó en Argentina el primer régimen penal tributario, cuyo artículo 13 regulaba la responsabilidad de los funcionarios

20 Estos conceptos alcanzan, incluso, a los mandatarios o apoderados de las sociedades.

21 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, "Intercorp", 19 de noviembre de 2011.

22 Cámara Federal de San Martín, Sala I, causa n° 6366, sentencia del 11 de octubre de 2001.

23 "Comunicaciones SRL s/ infracción Ley 24769", Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala B, 12 de febrero de 2009, "Incidente de apelación formado en causa", 17 de diciembre de 2004.

públicos y los profesionales que intervinieran, de cualquier forma, en la comisión de un delito tributario:

Artículo 13 — A los funcionarios públicos, escribanos, contadores públicos o apoderados que a sabiendas dictaminen, informen, den fe, autoricen o certifiquen actos jurídicos, balances, cuadros contables o documentación para cometer los delitos previstos en esta ley, se les aplicará, además de la pena que les corresponda por su participación criminal en el hecho, la de inhabilitación por el doble de la condena.

Cuando se deroga ese régimen por medio de la Ley 24.769, dicho artículo se desdobra del siguiente modo:

Artículo 13.— Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley.

En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

[...].

Artículo 15.— El que a sabiendas, dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

Es decir, la normativa pasa en el año 1996 a regular en distintos artículos la responsabilidad de los empleados y funcionarios públicos que participan en la comisión de los delitos tributarios, de la responsabilidad que por tales actos les caben a los profesionales.

Vale destacar que el trascripto artículo 13 ha sido replicado en al artículo 12 de la Ley Penal Tributaria 27.430, actualmente vigente.

Cabe el mayor reproche penal a quienes ostentan tal carácter y que, aprovechándose de sus funciones, permiten la comisión del delito, pues sus cargos públicos los obliga de una manera especial y caracterizada a proteger los intereses del Estado y su correcto funcionamiento.

Asimismo, si bien la Ley 25.874 (2003) agrega dos incisos al artículo 15, deja intacto el régimen general que regula la responsabilidad de los profesionales, que también se mantiene idéntico en la normativa vigente (inc. a, art. 15, Ley 27.430):

Artículo 15.— El que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

b) Concurrere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.

c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.

Aclarada la situación normativa, de aquí en más haré hincapié en algunas consideraciones sobre la responsabilidad de los profesionales, puesto que es la tarea encomendada por el ICDT, aunque creo que la referencia a la situación de los funcionarios y empleados públicos era necesaria para poner en conocimiento la evolución normativa producida en Argentina.

El profesor cordobés Héctor B. Villegas indica:

Dictaminar es emitir opinión o juicio sobre alguna materia relacionada con la especialidad; informar es dar noticia mediante exposición escrita u oral sobre un determinado tema; dar fe es actuar como fedatario, dando por cierto algo que ha ocurrido en presencia de quien otorga la fe pública; autorizar es consentir tácita o expresamente la realización de un acto, que sin ese requisito no sería legalmente válido; certificar es labrar un documento en el cual se hace constar que se ha presenciado un hecho, o que es verídica la firma de un documento. Se puede certificar que un documento forma parte de protocolos, libros de registro, actuaciones judiciales, o cualquier clase de archivos públicos²⁴.

Es claro y evidente que, solo cuando exista dolo directo atribuible al profesional, será punible, pues lo que se sanciona es que el accionar sea realizado para facilitar la comisión de los delitos enumerados por la Ley Penal Tributaria, sobre lo cual Roberto Spinka sostiene:

24 Villegas, Héctor B. *Régimen penal tributario argentino*, 3ª ed. Buenos Aires, La Ley, 2008, p. 153.

Aquel particular conocimiento tiene un doble significado, es decir, sobre la falsedad del dictamen, del informe, etc., pero, también, sobre que ellos serán utilizados con propósitos delictivos, pues es necesario que lo sean “para” facilitar la comisión de alguno de los delitos previstos por la ley. Esto último no enerva, sin embargo, que el partícipe pueda limitar su responsabilidad según lo previsto por el art. 47 del C.P., porque, sin alteración sustancial de la regla analizada, es admisible que haya obrado a sabiendas, por ejemplo, de que su dictamen es falso y que sería empleado para cometer un hecho delictivo determinado, pero, pese a ello, que haya incurrido en error respecto del verdadero propósito del autor que atendió a otro hecho más grave, que no fue el que el partícipe quiso facilitar²⁵.

Por ende, se descarta la atribución de responsabilidad por la actuación con dolo eventual, pues como sostiene la profesora Teresa Gómez:

[...] respecto de la evasión tributaria no consideramos oportuno calificar la responsabilidad del profesional actuante a título de dolo eventual. La imputación de responsabilidad penal debe surgir, únicamente, cuando se compruebe una participación personal en acciones delictuales a sabiendas de que se realizan hechos para evadir, porque otro “a sabiendas” no debería ser motivo de análisis en el fuero en lo penal tributario-económico²⁶.

Sin embargo, la jurisprudencia lo ha aplicado en algunos casos, señalando:

Que, en definitiva, lo abultado de los gastos declarados, la magnitud de la evasión y el tiempo en el cual aquella se desarrolló, a lo que se debe agregar el conocimiento que supone el ejercicio de la profesión de contador por el lapso de treinta años y las obligaciones que aquel ejercicio conlleva y la particularidad de que el imputado haya firmado solo los balances cuestionados impiden suponer que aquel no haya advertido la falsedad de los datos que se le acercaban.

De este modo, ante la situación de hecho que se presentó ante el contador y las obligaciones que conlleva el ejercicio de aquella profesión, cabe considerar que el imputado tenía conciencia de la actividad delictiva que se estaba desarrollando y la actuación de Garavilla, pese a aquel conocimiento y a aquella conciencia, supone la aceptación del resultado lesivo que favoreció con su aporte.

25 Spinka, Roberto. *Derecho penal tributario y previsional*. Buenos Aires, Astrea, 2007, p. 408.

26 Gómez, Teresa. Reflexiones sobre la responsabilidad penal en el ejercicio de la profesión de contador público. En: *Régimen sancionatorio en materia tributaria*. Buenos Aires, Edicon, 2013, p. 272.

[...].

En efecto, el desprecio total por los deberes que incumben al sujeto activo, dada la actividad que desarrolla, supone aceptar las consecuencias lógicas –en este caso, el resultado disvalioso y antijurídico– de actuar de aquella manera.

En consecuencia, se ha acreditado, prima facie, que Garavilla habría considerado “... seriamente como posible la realización del tipo legal...” (en este caso, la existencia de un engaño al organismo recaudador sobre la base de declaraciones falaces) y, no obstante, habría adecuado su conducta a aquella realización pues el nombrado no habría desarrollado una “manifestación objetiva de una voluntad de evitación” de aquel resultado, porque no se encuentra acreditado que se hayan “... utilizado medios para prevenir el resultado adicional...”; por lo tanto, el imputado mencionado habría actuado, por lo menos, con dolo eventual²⁷.

Por otro lado, considero desacertada la posición asumida, entre otros, por Jesús Silva Sánchez²⁸, quien entiende que será responsable como partícipe del delito fiscal el asesor contable que despliega una conducta que contribuye, de algún modo, a que su cliente delinca. Y es que un delito que requiere el dolo directo, como el de evasión, puede verse facilitado por la actividad culposa del contador (o escribano), pero ello no permite, de ningún modo, derivar en entender que el profesional es partícipe del delito, pues no se verificaría el dolo que el tipo penal requiere para su configuración conforme el Régimen Penal Tributario (art. 1º).

Si el profesional incumple con las obligaciones propias e inherentes al ejercicio de su profesión, siendo un mal contador público, o un mal escribano, no implica que sea partícipe de un delito tributario (doloso), sino que será ajeno a este, aunque podrá ser sancionado por los tribunales de disciplina de los colegios profesionales o, inclusive, en los tribunales por los daños que hubiera ocasionado. Sin embargo, como ha sostenido la jurisprudencia, aunque el profesional haya actuado de conformidad con la normativa vigente en materia notarial y contable, “esta situación no es óbice para estimar que las nombradas hubieran cometido el hecho ilícito que se les imputa”, pues “se encontraría acreditado *prima facie* que las imputadas habrían conocido que las sociedades hubieran sido utilizadas con finalidades ilícitas”²⁹.

27 Causa “Seguridad y Custodia SRL (incidente de apelación del auto de procesamiento)” – Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, 30 de mayo de 2005.

28 Silva Sánchez, Jesús. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona, Atelier, 2005, p. 87.

29 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, “Real de Azua Enrique y otros”, 30 de diciembre de 2003.

Conforme está redactada la norma, sus destinatarios no pueden ser otros que los profesionales en ciencias económicas o los escribanos. No obstante, como señala Gustavo Etman, no son solo esos profesionales quienes intervienen en el asesoramiento fiscal³⁰.

Ahora bien, el contador público no es garante de la recaudación (tampoco el escribano), y ello debe quedar claro, pues hay quienes confunden al asignarle un rol de esa índole. Pese a sus conocimientos especiales, el contador público no tiene entre sus obligaciones evitar poner en riesgo la hacienda pública, sino que su deber es actuar conforme a derecho, no existiendo ninguna norma legal que lo obligue a asumir el rol de garante.

Por ende, es sumamente criticable la postura que ha adoptado la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando le ha tocado asumir el rol de querrelante en causas penales tributarias, al sostener sobre el asesor contable que:

Su rol comprende el deber de evitar el riesgo desaprobado al bien jurídico tutelado en esta materia y hasta se encuentra en una posición de garante frente al bien jurídico protegido por sus conocimientos especiales, como lo entendió el legislador al imponer un plus de pena en el artículo 15, inciso a) de la Ley 24769³¹.

Si bien el tribunal confirma la condena al contador público involucrado, se desentiende de esa afirmación del Fisco Nacional, señalando:

A través de su actuación profesional Budasoff no ha perseguido una finalidad jurídicamente protegida, de la que pueda predicarse su carácter inocuo o ajustado a sus funciones. Por el contrario, ha adaptado su aporte especializado al plan delictivo de Krochik, alejando pues su comportamiento técnico de las reglas que permiten excluir responsabilidad en virtud de su ajuste a las funciones profesionales. No es parte de la labor profesional de un contador, como lo es Budasoff aportar conscientemente al engaño en virtud del cual su cliente concretara el delito de evasión. La adaptación de su tarea a la finalidad ilícita de su cliente permite considerar que su intervención en el

30 Etman, Gustavo. La responsabilidad de los profesionales en el Régimen Penal Tributario, con especial análisis de la situación de los contadores públicos. En: Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Sferco, José María (dirs.), *Derecho penal tributario. Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2019, p. 649. Etman afirma: “En la actualidad la participación de profesionales en el desarrollo de actividades de asesoramiento en materia tributaria no solo puede o debe referirse exclusivamente a los profesionales en Ciencias Económicas, sino que dicha tarea la realiza un gran número de expertos con origen en profesiones diversas y por tal razón le damos un tratamiento diferencial en este trabajo”.

31 Causa “Krochik, Sebastián y otros/ recurso de casación”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, sentencia del 7 de diciembre de 2009.

hecho es penalmente relevante ya que ha hecho parcialmente suyo el suceso delictivo de Krochik.

Y posteriormente agrega:

En definitiva, ha quedado acreditado ese aporte necesario penalmente relevante efectuado por Budasoff en los hechos ilícitos calificados como evasión tributaria simple respecto de los impuestos al valor agregado y a las ganancias por los periodos imputados (art. 1º de la Ley 24.769) así como también plenamente justificada la pena de inhabilitación especial impuesta en virtud del art. 15 inc. A) de la mencionada ley³².

Si bien existen otras posiciones al respecto, lo establecido en el inciso a) del artículo 15 de la Ley Penal Tributaria no contiene un tipo penal autónomo, sino que delinea modalidades especiales de participación criminal en el delito tributario, pues al estar dirigidas a profesionales que no forman parte de la organización, no pueden ser autores, sino cómplices o instigadores, cuando ponen sus conocimientos profesionales en pos de la construcción de la maniobra delictual.

Dicho esto, es claro que más allá de la previsión específica en la LPT, no hay desplazamiento de las reglas generales sobre participación del Código Penal, como sostiene Etman³³. Al respecto, Marta Nercellas señala:

Por tratarse de una regla específica, referida a la forma de colaborar en el quehacer delictivo por parte de estos profesionales, hay quienes pretenden que las normas generales sobre participación criminal de la parte general resultan desplazadas. Entiendo que una lectura detenida del texto no permite tal conclusión. Enumera diferentes quehaceres expresando explícitamente que se ejecutan “para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley”, es decir, no define una participación específica con reglas diferenciadas, sino que indica acciones por medio de las cuales se puede participar en el delito de evasión. Todas y cada una de las reglas de la participación deben aplicarse en la especie³⁴.

En este momento es necesario precisar que el contador público no tiene la obligación de velar por la certeza de la información y documentación que el cliente le proporciona para confeccionar sus declaraciones juradas, pues su función es simplemente procesarla con fines tributarios. Sin embargo, al advertir que existen

32 El fallo completo se encuentra disponible en https://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/krochik_cnep.pdf

33 Etman, *op. cit.*, p. 651.

34 Nercellas, Marta. Responsabilidad penal de los profesionales en Ciencias Económicas en el ámbito de los delitos tributarios. En: *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, 2017, n.º 43, p. 7.

irregularidades y continuar con su trabajo, estaría actuando con dolo y, por ende, le cabría la aplicación de la normativa bajo análisis. Como sostiene Nercellas:

No alcanza con que un contador certifique un estado contable que resulta utilizado en una maniobra de evasión para que lo etiquetemos como partícipe en el delito, es necesario que conozca esa falsedad y que lo haga para facilitar la evasión. No es punible cualquier cooperación con el resultado sino la que responde a las reglas de la participación³⁵.

Finalmente, vale destacar en cuanto al asunto del secreto profesional que, si bien es cierto que de acuerdo a la normativa procesal penal los profesionales en Ciencias Económicas no tienen obligación de denunciar los delitos de los que toman conocimiento, la relación con su cliente y su obligación de sigilo no puede servir de causa de liberación de su responsabilidad penal cuando participó de un delito tributario.

4. La inclusión en el régimen penal tributario de la responsabilidad penal de las personas jurídicas

La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el régimen penal tributario argentino aparece con la Ley 26.735 de 2011, que modificó algunos preceptos de la Ley 24.769, agregando un segundo párrafo al artículo 14, que ya hemos referenciado:

Artículo 14 – Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.

35 *Ibid.*, p. 10.

2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.

3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.

4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.

5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.

6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4.

Al momento de sancionarse esta norma, en las discusiones parlamentarias llevadas a cabo en la Cámara de Diputados, el profesor de Derecho Penal doctor Ricardo Gil Laavedra, entonces legislador nacional, sostuvo sobre el tema:

La cuarta reforma importante tiene que ver con la punibilidad de la persona jurídica. Como lo viene haciendo este Congreso desde el año pasado, lo hemos hecho hoy y también lo hemos hecho con la ley de lavado de dinero, hemos llegado a una redacción común para castigar los hechos cometidos por las personas jurídicas, tratando de salir de la responsabilidad meramente vicaria, en el sentido de que solamente son responsables de los delitos cometidos a través de sus administradores. Se les da la posibilidad de autoría, así que todos los hechos cometidos en beneficio, con la ayuda, con la intervención o a través de una persona jurídica puede dar lugar a que se la responsabilice, solucionando uno de los problemas de imputación que admite la ciencia penal moderna.

Como se mencionó, el 27 de noviembre de 2017 el Congreso Nacional sancionó la Ley 27.430, que entre otras muchas modificaciones en materia

tributaria instituye un nuevo régimen penal tributario³⁶, el cual mantiene idéntica la norma vinculada a la responsabilidad vicarial y realiza un solo cambio en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas, eliminando la posibilidad de aplicar la multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada, pues ello claramente violentaba el principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple persecución penal:

Artículo 13.— Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

- 1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*
- 2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*
- 3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.*
- 4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.*
- 5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.*

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere

36 Texto completo disponible en http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/LEY_C_027430_2017_12_27

indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3.

Existe responsabilidad penal de las personas jurídicas, pues el legislador ha considerado que puede atribuírsele culpabilidad, porque si no fuera así, el precepto sería inconstitucional. La atribución de culpa se relaciona con el incumplimiento de la persona jurídica de tener o aplicar procedimientos internos que impidan la realización de actos ilícitos por sus directivos y dependientes, o bien por omitir la vigilancia sobre el accionar de estos.

Bacigalupo entiende que los hechos individuales se deben considerar como delitos de la persona jurídica en tanto esta haya omitido las medidas de cuidado necesarias para garantizar una conducción ordenada, no delictiva de los negocios³⁷.

Como bien sostiene Cornejo Costas:

Es lo que los autores denominan “la responsabilidad de la empresa por defecto de organización o hecho propio”. Y de este modo, recién se podrá castigar a la empresa en tanto no evitó la realización de un riesgo que derivó en el resultado lesivo; pero debe ser un riesgo que tenía el deber de controlar; es decir, un riesgo que razonablemente debía y podía controlar, con lo cual, es el quebrantamiento del debido control o debida vigilancia lo que le da fundamento a la culpabilidad del ente.

Claro que el control exigible a la empresa no debería ser absoluto, sino solo razonable, evitable, previsible (ella permite orientar la conducta de conformidad al cuidado exigido según la posibilidad de acaecimiento), como sucede en los delitos imprudentes de comisión por omisión en los que se castiga una omisión siempre y cuando el sujeto tenga la obligación de evitar el resultado lesivo y dicho resultado sea evitable. Las empresas tienen el deber de evitar evasiones tributarias que la beneficien en la medida en que era razonablemente evitable³⁸.

En este sentido, quiero ser claro: la ausencia de programas de *compliance* dentro de la empresa no es un elemento que permita *per se* sostener que el ente ideal tiene responsabilidad penal, sino que ello puede ser un elemento a ser considerado, aunque siempre deberá acreditarse que el hecho que se imputa fue ocasionado por ausencia de controles. En definitiva, lo que está en juego es el

37 Bacigalupo, Enrique. Responsabilidad penal de las personas jurídicas. En: Bacigalupo, Enrique, *Derecho penal económico*. Buenos Aires, Hammurabi, 2011, pp. 7-8.

38 Cornejo, *op. cit.*, p. 673.

comportamiento de la organización en sí misma, distinto al de las personas humanas que la integran.

La norma sigue estos lineamientos, pues con claridad y precisión afirma que, para graduar la pena, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes. Visto de otro modo, esto significa que adoptar y ejecutar procedimientos internos, así como realizar controles sobre sus dependientes, serán circunstancias que deberán meritarse por el juez, incluso para eximir de sanciones, ya que si lo que se persigue es que la norma tenga efecto disuasorio, deberá premiarse implementándolos a quien la cumpla (tal como acontece, por ejemplo, en la legislación italiana).

Eliminada la multa que contenía la norma en la versión de la Ley 26.735, son ahora cinco las sanciones que pueden serles impuestas a las personas jurídicas:

- i. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
- ii. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
- iii. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
- iv. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
- v. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Es claro que el abanico de penas es amplio, y son sanciones potentes, que pueden llegar a decretar la “muerte” de la organización cuando esta fue creada para cometer delitos tributarios o, en esencia, ese fue su objetivo, aunque pueda desarrollar algunos negocios lícitos.

La suspensión de las actividades que se prevé, con un máximo de cinco años, es la primera de las sanciones enumeradas, la cual puede constituir, en los hechos, una especie de cancelación de la personería, pues es difícil que una persona jurídica sobreviva a un lapso tan extenso sin actividad.

Las sanciones enumeradas en los incisos 2 y 4 son la consecuencia lógica por haber cometido delitos que afectan la hacienda pública, habiendo para ello

engañado al Fisco, es decir, al Estado, quien pudo haberse visto privado de los dineros necesarios para cumplir con sus fines.

La norma es clara: estas sanciones pueden ser aplicadas de manera alternativa (o aislada) o en forma conjunta, es de decir, pueden ser acumuladas, aunque el supuesto previsto en el inciso 5º siempre será accesorio, pues la publicación es consecuencia de la aplicación de una de las sanciones previstas por el artículo 13 (incisos 1º a 4º).

La jurisprudencia se ha expedido sobre las normas penales tributarias y las organizaciones que son sometidas a proceso penal, señalando al respecto:

Que es obvio que todas esas providencias están concebidas con relación a personas de existencia visible, no a entes ideales, no obstante lo cual se ha entendido en numerosos precedentes de este tribunal que cabe admitir el procesamiento de las personas jurídicas en cuanto de eso derivan consecuencias patrimoniales para la entidad (conf., entre muchos otros reg. 337/13, 493/13 y CPE 374/2014/18/CA4 del 20 de noviembre de 2014, Reg. Int. N° 664/14).

Y posteriormente agrega:

Que es indiscutible que las consecuencias gravosas para las personas jurídicas que introdujo la Ley 26.735 para hechos de defraudación tributaria, deben dar lugar a una amplia controversia que les permita hacer valer sus derechos. Es lo que debe tener lugar en oportunidad del juicio oral y público en el que debe dársele participación y es, precisamente lo que ya ha recaído el representante del ministerio público en este caso³⁹.

En similar sentido, para confirmar el procesamiento de un ente ideal, los tribunales han señalado:

[...] de todos modos, el auto que dispone el procesamiento solo supone una estimación de responsabilidad que no es definitiva ni vinculante y puede ser posteriormente revocado por el mismo juez. A su vez el apelante tendrá oportunidad de oponerse si el fiscal requiere la elevación a juicio (conf. artículos 311 y 349 del Código Procesal Penal de la Nación). Que en lo que concierne a la responsabilidad y el embargo de bienes de las sociedades anónimas A. C., K. y C., A. y E. y de las sociedades de responsabilidad limitada A. A. y L. y D. C. C., las providencias del juez se ajustan a derecho en

39 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, "Incidente de nulidad de M. H. S.A." en causa "M. H. S.A. sobre infracción Ley 24.769", causa CPE 579/2016/7/CA3, del 8 de junio de 2017.

tanto debe entenderse que concurre la situación prevista por el segundo párrafo del artículo 14 de la Ley 24.769, según el texto incorporado por la Ley 26.735⁴⁰.

Las sanciones a las personas jurídicas por delitos tributarios ya se aplican en Argentina. En una sentencia reciente, el Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 2 de la Ciudad de Buenos Aires, en la causa “ISE Investigaciones Seguridad Empresaria y C., A. P. s/ infr. L. 24769”⁴¹, donde se ventilaba una denuncia por omisión de depósito de aportes de provisiones, el hecho descripto fue imputado a A. Parcial C. y la firma I.S.E. Investigaciones Seguridad Empresaria S.A., en carácter de coautores y calificado en los términos de los artículos 9° y 14 *in fine* de la LPT versión Ley 24.769 (actualmente artículos 7° y 13 LPT, respectivamente). Como consecuencia de ello, se resolvió aplicar las siguientes penas: 1) A A. P. C. (la persona humana), la pena de dos (2) años y seis (6) meses de prisión, cuyo cumplimiento se dejará en suspenso por no considerarse conveniente su efectividad, considerando su adecuada conducta durante el proceso y la buena impresión personal recibida en ocasión de conocerle personalmente (art. 26 del CP); 2) A I.S.E. Investigaciones Seguridad Empresaria S.A. (ente ideal), la pena de: a) suspensión total de actividades de la referida empresa por el término de cuatro (4) años (art. 14.2, Ley 24.769) y b) pérdida de los beneficios estatales de que gozare (art. 14.2, Ley 24.769).

5. A modo de cierre

Las sanciones a las personas jurídicas son una realidad en Argentina, pese al debate que inclusive hoy existe en la dogmática de mi país, y en las dificultades propias de asignarles responsabilidad penal.

Sin embargo, ya no hay chances de volver atrás, sino que el desafío es poder conjugar dicha responsabilidad de las organizaciones con los principios y garantías constitucionales del derecho penal, sin dejarse tentar por establecer responsabilidades de carácter objetivo.

En este plano es esencial atribuir responsabilidades a las personas humanas que representan a las personas jurídicas, es decir, es necesario que se verifique la responsabilidad vicarial para poder, en consecuencia, condenar a la persona jurídica.

40 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, LEGAJO DE APELACION DE A. C. S.A.; V. M. S.A.; D. S. C. S.A. Y OTROS EN AUTOS: “E. S.A. Y OTROS S/INF. LEY 24.769”, Causa N° CPE 536/2016/35/CA2, del 25 de abril de 2017.

41 Del 26 de septiembre de 2017.

Y en ese marco, el de la responsabilidad de las organizaciones y sus representantes, el de las empresas y los empresarios, es sumamente importante analizar la intervención de los *extraneus*, especialmente cuando se trata de funcionarios públicos y profesionales que intervienen en el hecho delictual, siempre, con la mirada puesta en los derechos y garantías constitucionales como límite y guía del ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado.

Estado actual y futuro de la economía digital en materia de intangibles, hacia una nueva arquitectura fiscal

Digital Economy and Intangibles, current and future status - Towards a new tax architecture

CARLOS MIGUEL CHAPARRO PLAZAS¹

Socio de PricewaterhouseCoopers SLT

Para citar este artículo / To reference this article

Carlos Miguel Chaparro Plazas. Estado actual y futuro de la economía digital en materia de intangibles, hacia una nueva arquitectura fiscal. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 583

Resumen

Acertadamente la Comisión Académica del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y la Asociación Fiscal Internacional Capítulo Colombia incluyeron, en la agenda académica de la edición N° 44 de las Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, la tributación de la economía digital y la imposición sobre los intangibles. No precisamente por tratarse de asuntos necesariamente novedosos, amén del extenso interés y debate que han suscitado en la comunidad académica y a nivel geopolítico en los últimos años, sino porque somos testigos privilegiados del proceso de reformulación de la tributación internacional más ambicioso en los últimos cien años. Decimos intencionalmente que se trata de un proceso, cuyos resultados deberían estar disponibles en el primer trimestre de 2020, porque la envergadura y profundidad de los cambios propuestos, la necesidad de un abrumador consenso internacional y político y las inesperadas consecuencias de su adopción invitan a no adelantarse a los acontecimientos.

Extiendo mis agradecimientos al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a la Asociación Fiscal Internacional Capítulo Colombia por la generosa invitación para tratar esta materia en la presente edición de las Jornadas y confío en que los comentarios que siguen contribuyan a esclarecer algunos de los motivos,

1 Abogado de la Universidad Sergio Arboleda con Especialización de la Universidad del Rosario.

alcances y consecuencias de las pretendidas modificaciones al sistema tributario internacional y su trascendencia para nuestro país.

Palabras clave: OCDE. Marco Inclusivo. BEPS. Asignación de utilidades. Nexo. Presencia económica significativa. Establecimiento permanente. Armonización fiscal internacional. Tarifa efectiva de tributación. Tarifa mínima. Medidas defensivas. Antierosión. Deducciones. Economía digital. Colombia. Negocios altamente digitalizados.

Abstract

The opportunity to consider and digest the most important changes to the international tax systems in decades is most welcome. Over the past several years the issue of tax avoidance, profits relocation, and taxation of highly digitalized businesses, has drawn the attention of the international community and become a priority amid difficult times for the society due to growing inequalities and poverty. The original proposal of how to tax businesses which operate digitally has evolved into a more ambitious plan which may impact most forms of doing businesses including traditional industries. The success of any measures will greatly depend on international consensus and equal footing among participating countries. The timing in which these changes are being discussed is not optimal due to a varying and different geopolitical world now if compared to that of a few years back. Emerging countries like Colombia cannot remain passive as these changes are discussed and finalized. The consequences for tax collections, international tax competition and in general the overall impact of these proposals is still uncertain.

Keywords: OECD. Inclusive Framework. BEPS. Attribution of Profits. Nexus. Significant Economic Present. Permanent Establishment. International Tax Harmonization. Effective Tax Rate. Minimum Tax Rate. Defensive Measures. Anti-erosion. Deductions. Digital Economy. Colombia. Highly Digitalized Businesses.

Sumario

Introducción. 1. El problema y sus causas. Una visión general. 2. La información: el intangible más valioso. 2.1. Pilar I. 2.1.1. El nuevo criterio de sujeción (nexo). 2.1.2. Asignación de utilidades. 2.1.3. Desafíos. 2.2. Pilar II. 2.2.1. Aspectos generales. 2.2.2. Desafíos. 2.2.3. GILTI. 3. Colombia. 3.1. Ambiente tributario local para negocios altamente digitalizados por parte de no residentes. 3.2. Pilar I - El nuevo concepto del nexo y la presencia económica significativa. 3.2.1.

Como Estado de mercado (fuente). 3.2.2. Como Estado de residencia. 4.3. Pilar II – Regla de inclusión de rentas y otras medidas defensivas. 4.3.1. Como Estado (sujeto) activo. a. Inclusión de rentas. b. Pagos no sujetos a imposición y regla de sujeción efectiva. c. Sujeción efectiva en el ámbito convencional. 4.3.2. Como Estado (sujeto) examinado. 5. Conclusiones.

Introducción

En suma, se trata de la construcción de una nueva arquitectura fiscal internacional, con profundas consecuencias en el ámbito local, impulsada por el impacto transformador que la tecnología ha tenido y seguirá teniendo sobre las formas de hacer negocios. Como es obvio, la ya extendida conclusión es que la deslocalización de las fuentes de riqueza y su colisión con principios fundamentales en los sistemas fiscales mundiales, como la fuente, residencia, etc., hacen imperativo innovar en todos los ámbitos concernientes a la tributación, desde los principios tradicionales del derecho tributario hasta la modernización de las normas, administraciones fiscales y la simplificación del cumplimiento impositivo. A lo cual cabe agregar la existencia de marcos normativos ya obsoletos y el peligro de actuaciones unilaterales por parte de los Estados en el ejercicio de su poder de imposición. No se trata, ni mucho menos, de un asunto únicamente de interés para los Estados en donde se ha desarrollado la tecnología que hoy en día hace presencia en prácticamente todos los ámbitos profesionales e incluso personales. También atañe a los Estados cuya riqueza continúa vinculada a factores de producción tradicionales como las industrias extractivas, aspecto que, como se sabe, es de suma importancia para Colombia.

Existe además la presión añadida de gravar la economía digital (y la no digital, como veremos más adelante) de una forma consensuada, porque de lo contrario se abrirá la puerta para medidas unilaterales de los Estados, con lo cual se profundizará la desarmonización fiscal internacional y la competencia global.

1. El problema y sus causas (una visión general)

El problema es claro: las desigualdades sociales (naturales en el ser humano en el entendido de que las diferencias que nos caracterizan) se han exacerbado y profundizado en los últimos quince años incluso en las sociedades más avanzadas en políticas de redistribución del ingreso. La corrección de esos problemas exige, entre otros, políticas fiscales que aumenten la recaudación tributaria. Cuando los Estados examinan fuentes de recaudación, se encuentran con

modelos de negocio cuyos beneficios legítimamente no tributan en su jurisdicción y para los que las normativas domésticas y las administraciones tributarias locales no están preparados. Además las fuentes tradicionales de reparto de potestad tributaria, como los precios de transferencia y la atribución de utilidades, han demostrado ser insuficientes para los Estados en donde se consumen las nuevas expresiones de riqueza a través de los negocios que operan digitalmente. En esta medida, los países en donde se radican los consumidores afirman tener derecho (o si no lo tienen, defienden naturalmente poder crearlo) para gravar esas expresiones de riqueza que se caracterizan por no tener vínculo físico o que, de tenerlo, es muy marginal; en tanto que los contribuyentes (y a veces los Estados en los cuales tienen sus oficinas centrales) que han creado la tecnología afirman, no sin fundamento, que no pueden ser sometidos a imposición en esas jurisdicciones sino con arreglo a los principios de la fuente y los mecanismos tradicionales como el establecimiento permanente, atribución de utilidades, precios de transferencia, entre otros, y con observancia de los convenios para evitar la doble imposición. Como corolario, se afirma que muchos de estos contribuyentes no resultan sometidos a imposición sobre sus ganancias, bien porque las reglas en sus Estados de residencia así lo permiten o porque tales beneficios son obtenidos a través de filiales localizadas en jurisdicciones de baja o nula imposición². Las normas de atribución de beneficios y precios de transferencia han sido concebidas y desarrolladas en función del nexo físico y de los riesgos, funciones, etc., que se utilizan a través de esa presencia imponible en el territorio de los Estados. Como resultado, de repente las administraciones tributarias se han visto incapaces de capturar las rentas hacia las bases imponibles locales cuando son obtenidas a través de estructuras de negocios que no necesitan tener presencia imponible según el modelo tradicional.

En ese contexto opera actualmente el derecho tributario internacional, con instituciones que malviven ante el rápido avance la tecnología y de las nuevas formas de hacer negocios y con contribuyentes que se exponen a fenómenos de doble o múltiple imposición, como consecuencia de la cada vez más amplia posibilidad de medidas unilaterales.

Como resultado de este contexto, la OCDE³, en el marco del plan BEPS⁴, y más concretamente en la denominada Acción 1, reconoció las fundadas dudas que existían alrededor de la eficacia de los sistemas tributarios tradicionales

2 Según José Antonio Ocampo, alrededor de USD100b de utilidades no se someten efectivamente a imposición (artículo "International Tax Emergency. A critical time for developing nations to speak up", publicado el 6 de Noviembre en *SocialEurope*).

3 Organización para el Comercio y Desarrollo Electrónico.

4 Base *Erosion and Profit Shifting Project*.

para gravar apropiadamente la economía digital y anticipó, de cierta forma, una de las propuestas que más adelante trataremos y que pretende comprender dentro de la nueva arquitectura fiscal a prácticamente todos los sectores de la economía⁵. Así las cosas, el Marco Inclusivo, que hoy incorpora aproximadamente 130 países, entre ellos Colombia, a través del Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital (TFDE, por sus siglas en inglés), identificó algunas particularidades en ciertos modelos de negocios altamente digitalizados a saber: (i) volumen sin que correlativamente haya presencia masiva, (ii) alta dependencia en intangibles, (iii) la importancia de la data o información y su uso por parte del usuario y sus sinergias con los activos intangibles⁶.

A comienzos de 2019, como resultado, la OCDE acordó que el proyecto se dividiera en dos grandes grupos, o pilares, el primero de los cuales (Pilar I) trataría sobre las reglas de distribución y/o asignación de utilidades y aquellas relacionadas con nexo o vínculo entre la renta y su lugar de generación, en tanto que el segundo (Pilar II), se referiría a una propuesta global antierosión de la base imponible⁷ para contrarrestar la deslocalización (y a veces desaparición) de las utilidades imponibles en favor de jurisdicciones de baja o nula imposición.

Más recientemente, entre octubre y noviembre de este mismo año, se liberó para comentarios el documento denominado *Enfoque unificado* para tratar los desafíos identificados bajo el Pilar I, y el documento titulado *Propuesta global de antierosión de la base*, que es el Pilar II.

Se espera que en el primer trimestre de 2020 la OCDE oficialice las propuestas que serán presentadas a la comunidad internacional de cara a una implementación armonizada y masiva por parte de los Estados, y que a finales de ese ejercicio se expidan las recomendaciones finales. Como se menciona más adelante, la construcción de estas nuevas reglas y su presentación en sociedad el próximo año ocurren en un momento geopolítico muy complicado, en el que el multilateralismo atraviesa un delicado momento, y que se caracteriza por políticas hacia adentro en materia económica y de comercio, obstáculos a la movilidad e inmigración, y varias guerras comerciales.

Es importante agregar que si bien el origen de la iniciativa recaía sobre los negocios y actividades altamente digitalizados, con el paso del tiempo el trabajo

5 “El reporte de la acción 1 encontró que toda la economía atraviesa un proceso de digitalización y que, como resultado, sería muy difícil, si no imposible, aislar la economía digital”.

6 Véase al respecto el capítulo primero del Programa de trabajo para desarrollar una solución de consenso para los desafíos que la digitalización de la economía presenta en los sistemas fiscales.

7 “GloBE” por sus siglas en inglés.

del Marco Inclusivo ha evolucionado hacia un alcance mucho más ambicioso que comprendería todas las actividades económicas orientadas hacia el consumidor.

2. La información: el intangible más valioso

Si se tiene en cuenta que el objetivo es someter a imposición las rentas que hoy en día no lo son o lo están pero en condiciones muy competitivas fiscalmente, nos parece claro que el intangible que subyace a toda esta problemática es la información, o la data. Indudablemente, se trata del intangible del mundo moderno y no resulta difícil entender por qué: poseer la información acerca de los gustos, tendencias y hábitos de los consumidores es el alimento de modernos modelos predictivos basados en algoritmos que irrumpen en el mercado con amplísimas posibilidades comerciales. Quien tiene la información, o la data, tiene una ventaja comercial de notable importancia frente a sus competidores. A lo cual cabe agregar que los hábitos de los consumidores han migrado hacia la tecnología como mecanismo para conocer la oferta en el mercado.

El Marco Inclusivo de la OCDE reconoce esa realidad y señala que actualmente los intangibles pueden pertenecer a dos grandes grupos: los relacionados con la comercialización y aquellos vinculados con el mercadeo. Los relacionados con el mercadeo se caracterizan, según la OCDE, porque su madurez y desarrollo se “crean” en la jurisdicción en la que ese mercadeo se produce, y son capaces de general beneficios no usuales, o en exceso de los normales, frente a los cuales las reglas actuales de nexos o vínculos, precios de transferencia o atribución de utilidades, son insuficientes.

2.1. Pilar I

Esta propuesta, en términos simples, promueve un nuevo marco de asignación de beneficios a lo que hoy llamamos Estados de la fuente, en función de la participación del usuario en el valor desarrollado, a través de una nueva forma de entender el vínculo o nexo entre esas rentas y tales Estados, es decir, la presencia económica significativa, y a partir de los intangibles de mercadeo ya mencionados. Nótese como el Pilar I no pretende sustituir el impuesto de renta o sobre las ganancias, sino desarrollar reglas que repercutirán de forma muy diversa y diferente en la base gravable o imponible, tanto en el Estado de la fuente como en el de residencia. Con todo, la fórmula de distribución de las utilidades y su base de referencia podrían alejarse del sistema del concepto de un gravamen sobre la renta y acercarlo a un tributo sobre ingresos como se discutirá más adelante. También conviene decir desde ya que esta propuesta de asignación de beneficios no significa la desaparición del principio de plena competencia, sino

más bien su modernización y complemento a partir de las realidades sobre las que se desarrollan los negocios hoy en día.

En definitiva, se trata de un nuevo intento para que los Estados tengan derecho a una parte de la torta recaudatoria por el hecho de que de una u otra forma constituyen los mercados de negocios altamente digitalizados. Como se menciona en este escrito, el ámbito objetivo del Pilar I también incluye cualquier otro sector de la economía, incluso aquellos para los que el nexo físico tradicional continúa siendo una forma efectiva de calificar y cuantificar la obligación tributaria.

2.1.1. El nuevo criterio de sujeción (nexo)

Siguiendo a la OCDE, el rol del consumidor o usuario es fundamental para la creación de valor a través de la información o data a que nos referíamos antes, de forma tal que la asignación de utilidades debe considerar “el valor de los usuarios y los usuarios en cada país frente al negocio”. Aquí subyace entonces el aspecto medular de la propuesta porque redistribuye las rentas al Estado de la fuente desde el de residencia. Para lograr esto, el Pilar I defiende la postura de que el rol activo del usuario en relación con un bien o servicio, más concretamente en su difusión, son determinantes en la creación de valor y poder de mercado del contribuyente. Nos parece que no cabe duda de que así es. Pero conviene examinar esa conclusión a la luz del principio de capacidad contributiva. Sobre este importante tema regresaremos más adelante⁸.

En este contexto, la fuente, si así podemos llamarla a luz de esta propuesta, se sitúa en el Estado en donde se ubica el usuario⁹, sin que sea claro, al menos para efecto de estas líneas, si debe tratarse de un usuario/consumidor o si podría simplemente ser un usuario/no consumidor. La OCDE sugiere, en este sentido, que el nivel de ventas sea el punto de referencia a través de umbrales según los diferentes mercados.

8 El profesor Tulio Rosembuj, profesor invitado de la Universita Luiss Roma, señala, en su artículo, “La fiscalidad digital, el Pilar 1 y 2 de la OCDE”, lo siguiente: “Es importante señalar la aptitud de atracción de usuarios como indicador de capacidad contributiva porque, correctamente, identifica en la acumulación de datos la condición necesaria para la mercancía informacional, el producto predictivo. Los datos personales emergen, como en la realidad objetiva, cuantificables en la base imponible, porque son susceptibles de valor económico”.

9 Pare el efecto, el párrafo 19 del documento para comentarios sobre el Pilar I alude a que la identificación del usuario podrá hacerse a través de elementos tales como relacionamiento e interacción con consumidores/usuarios (de nuevo, nótese que la OCDE parece inclinarse a que no necesariamente se utilice a los usuarios consumidores), recaudo y aprovechamiento de la información del consumidor/usuario, mercadeo y promoción de marcas significativo y capacidad de usar tecnología para desarrollar una base de datos de consumidores/usuarios.

Nótese como arribamos en este punto al concepto de presencia económica significativa. En los albores de este proyecto, y particularmente cuando se trataba el tema de la fiscalidad internacional para las denominadas plataformas tecnológicas, en el ámbito de la Unión Europea, y sobre todo de la OCDE, se aludía al concepto de presencia “digital” significativa. Con todo, tanto el Pilar I como el II propugnan por que la nueva arquitectura fiscal aplique en todos los sectores de la economía, debido al alto grado de digitalización. No es posible, sin desconocer la realidad, negar la veracidad esa afirmación. Pero nos parece que presenta desafíos muy relevantes para los Estados emergentes, que no necesariamente pertenecen al mundo de las grandes plataformas tecnológicas y que estarán expuestos a pérdidas de recaudación por el simple hecho de que sus contribuyentes resultarán sujetos a imposición allí en donde los productos se consumen. A título simplemente de ejemplo, imaginemos los contribuyentes residentes en Colombia que participan en la industria extractiva, acreditando contra su impuesto de renta aquel pagado en las jurisdicciones que los sometan a imposición allí a partir de principios tales como la presencia económica significativa. A lo cual cabe agregar que será necesario, como bien lo advierte la OCDE, reformular los principios de los convenios para evitar la doble imposición, para adecuarlos a esta nueva forma de asignación de utilidades. Pero Colombia y países semejantes también podrían proteger su recaudación con medidas unilaterales tendientes a negar o limitar en forma importante el acreditamiento de impuestos de renta¹⁰ pagados en el extranjero. Como resultado, los contribuyentes se expondrán a doble o múltiple imposición. La competitividad, en consecuencia, se verá gravemente comprometida en casos como este y puede conducir incluso a fenómenos de sofisticada elusión fiscal e, incluso, desinversión. Este último evento podría no ser de fácil ocurrencia en el caso de las industrias extractivas. Pero imaginemos el caso de una fábrica que produce cualquier clase de activos para exportación. La desinversión podría ser la respuesta si el empresario entiende que pagará impuesto de renta no solo en Colombia sino en los mercados de destino, y podría preferir trasladar dicha actividad a otro Estado que sí permita el acreditamiento.

Algunos detalles no menores aún no son tratados por la propuesta: por ejemplo, el ámbito temporal bajo el cual un contribuyente con presencia económica significativa puede ser sujeto a imposición en el Estado de la fuente. El Marco Inclusivo menciona que el nuevo concepto del vínculo o nexa debe basarse en, diríamos, volumen y en un involucramiento presencia (económica, no

10 Asumiendo, claro está, que el gravamen pagado en el mercado de destino (fuente) es un impuesto sobre la renta, según los términos del artículo 254 del Estatuto Tributario, o uno análogo, según lo previsto en la sección de “Impuestos comprendidos” prevista en los convenios para evitar la doble imposición.

física) sostenida en el mercado de destino. El primer aspecto se pretende controlar a través de un importe mínimo de ingresos a partir del cual surge la obligación pasiva (su compatibilidad con las reglas antidiscriminación previstas en instrumentos para el libre comercio será materia de controversia). Pero no hay claridad frente al segundo. Algunas propuestas han señalado que al mejor estilo de muchas normas fiscales en Colombia, la sujeción pasiva en el período corriente se determine a partir de lo ocurrido en el período anterior.

El tratamiento que tendrán las rentas obtenidas conforme al nexo tradicional (asumiendo que exista) y que suponemos no deberían ser sometidas a imposición en ese mismo Estado de la fuente, o su aprovechamiento contra la obligación liquidada conforme a las nuevas reglas, también merece una aproximación expresa que hasta ahora no se observa en el enfoque unificado.

2.1.2. Asignación de utilidades

En cuanto a las utilidades a asignar, la propuesta defiende que los beneficios se pueden diferenciar entre rutinarios y no rutinarios. Los primeros son aquellos que resultan razonablemente apropiados para quien usa los empleados, activos y asume riesgos en una actividad empresarial, y que deben someterse a imposición en el país de la fuente. Y los no rutinarios son aquellos que resultan de la participación del usuario en su escalamiento y profundización a través de los intangibles de mercadeo, no comparables con ningún otro y extremadamente poderosos, que generan rentas cuantitativamente extraordinarias que retribuyen en exceso esa actividad empresarial y que, por tanto, deben gravarse en el Estado en donde se verifica la presencia económica significativa (Estados del mercado). Así las cosas, se desarrollan nuevos derechos de imposición para que los Estados del mercado puedan gravar la proporción adecuada de tales beneficios. La magnitud de los cambios, solo con leer estas primeras líneas, es evidente: por un lado, se abandona, pero no se promueve su extinción, del tradicional principio de la fuente para, en su lugar, complementarlo con una regla de situación de la renta en función del mercado que la potencializa, y para ello se crea un complejo sistema de distribución que la propuesta aspira que consiga el anhelado efecto de que tales utilidades tributen equitativamente en los mercados en las cuales se originan (de nuevo, la referencia a origen debe ser entendida en el marco del nuevo concepto del nexo). Veamos:

El Pilar I propone entonces hasta tres importes respecto de los cuales se produciría la repartición de beneficios: la cantidad A, corresponde al Estado del mercado y cuantitativamente será la fracción residual que le resulte asignable hipotéticamente de las utilidades no rutinarias de su casa matriz. En otras palabras, tales utilidades no rutinarias serán el resultado de restar a la gran bolsa de

beneficios aquellos que la terminología de la propuesta denomina rutinarios, de forma tal que el saldo se asigne a los Estado de la fuente (mercado) conforme a ciertas llaves aún no definidas claramente. Estas últimas podrían ser, por ejemplo, el número de usuarios/consumidores, ingresos por ventas locales. La determinación de las utilidades rutinarias se realizaría conforme a métricas tales como retorno en las ventas u otros.

La cantidad B, por su parte, se refiere a las remuneraciones fijas o predefinidas que le corresponderían al Estado de la fuente (mercado) por el ejercicio en su jurisdicción de actividades básicas de distribución y mercadeo. Este sería entonces el caso del Estado de mercado en que, además de existir una presencia económica significativa, el contribuyente desarrolla actividades a través de un nexo tradicional dirigidas al mercadeo o distribución.

Por último, la cantidad C es el importe adicional a la cantidad B que un Estado podría tener derecho a gravar si el contribuyente o la administración tributaria, a través del principio de plena competencia, encuentran que las actividades de mercadeo y distribución que se desarrollan superan la conducta básica. En ese caso, la cantidad C será el valor que, conforme al régimen de precios de transferencia, resulte procedente.

El documento del Marco Inclusivo propone un ejemplo para intentar explicar el contexto y finalidad de esta complejísima, nos parece, propuesta. El ejemplo reproduce lo que la OCDE entiende como una estructura común de negocios muy digitales, en la que existe una jurisdicción, que llamaremos principal, en donde reside la casa matriz que además es propietaria, económica y jurídica¹¹; una segunda jurisdicción, que llamaremos intermedia, en donde reside una filial que se dedica a mercadear y distribuir, y una tercera jurisdicción, que siguiendo la propuesta denominaremos de mercado, a la que se dirigen los servicios digitales que para este caso, sin sorpresa alguna, son de *streaming*. Si comenzamos con esta última, no existe establecimiento permanente o nexo tradicional alguno y, por tanto, este Estado se encuentra en un limbo recaudatorio porque no es la jurisdicción de residencia ni tampoco es la de la fuente. Por su parte, la jurisdicción principal, o de residencia, tiene la potestad de gravar la mayoría de los beneficios en sede de la casa matriz, en tanto que en la intermedia el Estado ejerce igual derecho en función del régimen tradicional de atribución. A continuación se menciona, no sin fundamento, que es muy posible que en la jurisdicción principal no exista tributación efectiva porque se eximen las rentas activas de fuente extranjera, o bien porque sencillamente esa jurisdicción impone una muy baja tributación.

11 Siguiendo los postulados de BEPS, acciones 9 a 10.

Para hacer frente a esa problemática, se propone que la casa matriz en la jurisdicción principal sea sujeta a imposición sobre sus utilidades rutinarias. En la intermedia, el Estado respectivo podrá gravar al contribuyente sobre la base del nuevo nexos, presencia económica significativa, a través de una especie de impuesto mínimo, cuya base imponible serán las utilidades no rutinarias asignables. Este Estado también puede tener derecho a gravar, de nuevo, a través de la fijación de un retorno fijo, las actividades básicas de mercadeo y distribución que se realicen en su jurisdicción a través de un establecimiento permanente, e incluso tendría jurisdicción sobre la cantidad C si esas actividades, en la práctica, no son básicas conforme al régimen de precios de transferencia y sin perjuicio de los mecanismos para corregir la doble imposición que se presentarían para la casa matriz. Por su parte, el Estado que no es ni de residencia ni de la fuente, es decir, el de mercado, tendrá poder de imposición sobre la cantidad A.

En la práctica, la cantidad A representa la instrumentación del establecimiento permanente virtual que se ha discutido internacionalmente en los últimos diez años.

Nótese cómo la propuesta descansa, a falta de mejor aproximación, sobre un sistema de imputación de beneficios residual, una vez computadas y deducidas las utilidades rutinarias que le corresponden a la casa matriz u oficina central, y que debería culminar en la asignación de esos beneficios residuales a cada jurisdicción de mercado, a través de una fórmula basada en ventas.

El documento para comentarios sugiere que en este caso se tendrían en cuenta las utilidades contables o financieras y no necesariamente las fiscales. Nos parece claro que esta propuesta tendría visos de inconstitucionalidad en caso de ser adoptada en Colombia, a la luz del principio de capacidad contributiva, a menos que se adopte un sistema mixto como el previsto en la Ley 1819 de 2016. Es bien sabido que la contabilidad financiera y fiscal persiguen objetivos muy diferentes y en este sentido resulta evidente que cualquier método que la OCDE finalmente apruebe tenga en cuenta la capacidad fiscal del contribuyente. En este sentido, el Pilar I propone que en ausencia de criterios específicos para la determinar la cantidad A, se podría acudir a referentes tales como el segmento de negocio que interactúa con clientes en tanto que la asignación se podría hacer en torno a la localización del consumidor final.

Esta propuesta resulta llamativa por la evidente complejidad de “localizar” al consumidor. Como se sabe, el consumo puede deslocalizarse y situarse en jurisdicciones diferentes a la de “residencia”. Si no se pretende acudir a la residencia sino al lugar en que se produce la interacción que alimenta la presencia económica subjetiva, ¿cómo puede el empresario determinar ese elemento

espacial con certeza?. ¿Quién y cómo se define el consumidor final? Si, como parece obvio, la respuesta es el modelo “negocio a consumidor” (B2C), se impondrá una carga muy importante al empresario para localizar apropiadamente ese consumidor, y no sería extraño que proliferaran las disputas con las administraciones tributarias.

2.1.3. Desafíos

En suma, puede afirmarse que la propuesta contenida en el Pilar I persigue crear nuevas reglas de asignación de utilidades prescindiendo del vínculo físico tradicional en el Estado de la fuente, así como determinar, como ya lo hecho Brasil en el pasado, fórmulas objetivas en aquellos casos en que el principio de plena competencia ha fracasado o simplemente no puede articularse con las nuevas formas de hacer negocios. Con todo, la propuesta, tal y como ya es conocida, carece de numerosos complementos y es el temor de muchos que resulte en incertidumbre significativa, mayor litigiosidad y una complejidad enorme a la hora de aplicar las reglas. A manera de ejemplo, como lo mencionábamos más atrás, aún no son claros los criterios para la identificación del consumidor/usuario en la jurisdicción de destino. Otro aspecto aún sin definir y que sorprende por no haber sido tratado, es el concerniente a los denominados intermediarios, digitales o no digitales, que no venden directamente en los mercados de destino (Estados de la fuente a la luz de estas propuestas) y, aun así, pueden tener un grado de interacción importante con usuarios/consumidores. Recordemos que las plataformas colaborativas representan un elemento muy importante en la forma en que proveedores y consumidores o usuarios interactúan hoy en día. También resulta complejo entender cómo se aplicarán estas reglas cuando las ventas se realizan a consumidores a través de distribuidores no relacionados, particularmente por el hecho de que los empresarios no tendrán acceso, al menos inmediato, a la información de tales consumidores en el mercado de destino¹².

Por último, conviene precisar que la propuesta no pretende la extinción del principio de plena competencia, que por lo demás se afirma que funciona razonablemente bien en los negocios tradicionales, sino que reconfigura sus fundamentos para adecuarse a los negocios que utilizan la tecnología de forma intensiva para interactuar con su mercado, sino para todos aquellos que están orientados al consumidor. Este último aspecto, que delimita el ámbito de aplicación del enfoque unificado, será con seguridad materia de un profundo debate

12 Para una mayor ilustración sobre los desafíos que esta propuesta tiene en lo que atañe a los mecanismos de asignación de utilidades, véase el análisis titulado “Taxing the Digital Economy – Pillar One is not BEPS 2 (Part I)”, cuyos autores son Lorraine Eden, de Texas A&M, y Oliver Treidler, de TP&C.

habida cuenta de la dificultad de determinar criterios de referencia que no choquen con el principio de neutralidad de los tributos.

Un asunto no menos importante que ya se vislumbra en el horizonte tiene que ver con el impacto que el Pilar I tendría sobre las responsabilidades de los contribuyentes. Si bien los documentos oficiales reiteran que la simplificación tributaria es una premisa fundamental en el diseño y aprobación de cualquier propuesta, lo ya conocido genera sobradas dudas sobre si el cumplimiento fiscal y la administración de estas reglas por parte de los contribuyentes y administraciones fiscales en verdad serán más simples. La evidencia conocida apunta a lo contrario.

2.2. Pilar II

2.2.1. Aspectos generales

En forma coordinada con la propuesta de un nuevo sistema de asignación de utilidades, el Marco Inclusivo propone una serie de acciones coordinadas para combatir a nivel global la erosión de las bases imponibles (“GloBE”). A diferencia del Pilar I, que se aleja de BEPS al devaluar la importancia del principio de plena competencia, el Pilar II es un paso adelante en relación con las medidas antierosión que se propusieron en varias de las acciones BEPS del año 2015. El objetivo, al igual que en el Pilar I, aunque a través de medidas diferentes, es asegurar que “las utilidades de negocios operados internacionalmente estén sujetas a una tarifa mínima de impuestos”¹³.

Aunque el documento para comentarios no se refiere en detalle a la interacción entre el Pilar I y el II, entendemos este último como una suerte de complemento de aquel, de manera que las utilidades asignables de acuerdo con la nuevas reglas de distribución estén sujetas a tributación a tarifas mínimas aún por concertar. En este sentido, en líneas generales observamos que el Pilar II no solo es un paso delante de BEPS sino que, además, es mucho más ambicioso en sus objetivos. Como se ha puesto de presente en varios de las opiniones y comentarios recibidos, parece excesivo que estos objetivos arriben al escenario internacional en momentos en que aún no existe una estadística sobre los resultados del plan BEPS en lo que atañe a las medidas antierosión. En todo caso, es claro y así lo manifiesta el Marco Inclusivo, que el elemento que subyace a GloBE es la competencia fiscal internacional, que ha incentivado el redireccionamiento de utilidades y beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición. Suponemos, si nos adelantamos a los acontecimientos, que de ser exitosa la propuesta del Pilar II en lo que concierne a una tarifa mínima de impuesto, que las normas

13 Página 6 del capítulo introductorio del documento para comentarios sobre el Pilar II, *Propuesta global antierosión o “GloBE”*, de noviembre de 2019.

que se ocupan de los regímenes tributarios preferenciales y los de baja o nula imposición tendrán que ser reformuladas si no abandonadas.

Aún así, no parece claro desde el punto de vista de política fiscal cuál es el objetivo de GloBE, particularmente si se tiene en cuenta que el documento para comentarios no ofrece mayores explicaciones sobre la interacción de los que acá denominaremos elementos complementarios.

La piedra angular de esta propuesta es la regla de inclusión de rentas de una sucursal en el exterior, o de una entidad no residente controlada, en la determinación de la obligación tributaria de su casa matriz o controlante, siempre y cuando tales rentas hayan estado sometidas a una tasa efectiva de tributación inferior a una tasa mínima aceptable. En ese caso, entendemos, tales rentas tributarán con arreglo a esa alícuota. Adicionalmente, se proponen medidas anti-erosión de la base gravable que consisten en la negación de deducciones, o la imposición de retenciones en la fuente o similares, cuando el importe reconocido a la otra parte no está sujeto a imposición, de nuevo, a una tarifa mínima aceptable. Como lo señala el documento para consulta, el objetivo es que la renta de un grupo multinacional esté efectivamente sujeta a imposición, de forma tal que se reduzca el incentivo para relocalizar tales rentas en jurisdicciones de baja o nula imposición, así como proteger la base imponible de la jurisdicción en la que opere la casa matriz, como también aquella de otras jurisdicciones en las que igualmente existan operaciones.

En este sentido, se proponen, entre otros aspectos, un sistema simplificado de referencia para determinar la base imponible global a partir de información financiera con ajustes, el acercamiento de la tarifa foránea (inferior) a la que están sometidas tales rentas a la alícuota mínima (superior), de manera tal que finalmente, asumiendo consenso, existirá armonización fiscal internacional en lo que atañe a ese elemento, etc., excepto para el caso de tarifas inferiores en el marco de regímenes tributarios preferenciales, para las cuales aplicaría el tipo máximo que corresponda en residencia.

2.2.2. Desafíos

Existe muy pocos detalles en el documento para comentarios acerca de los elementos complementarios de la regla de inclusión de rentas, que se refieren a los “pagos no adecuadamente gravados”, “la regla de sujeción a impuesto” y la “de inversión del poder tributario”. Con todo, en el siguiente capítulo, relativo a Colombia, nos referiremos a esas propuestas en el marco de nuestro propio derecho tributario.

Uno de los principales motivos de fundada preocupación es la información que debería ser usada como punto de partida para determinar la renta global. La OCDE sugiere que la información financiera, con ajustes, podría servir a ese propósito. Como es bien sabido, la contabilidad persigue preparar información financiera útil para los mercados y, en esa medida, su orientación es muy diferente a aquella que se utiliza para efectos fiscales. La simple referencia a la necesidad de someter esa información a ajustes no parece ser suficiente y pueden presentarse situaciones extremas con tarifas efectivas muy altas o incluso negativas, además de la volatilidad que la contabilidad puede crear en la base imponible como consecuencia de los obligados y necesarios reconocimientos que deben realizarse frecuentemente bajo los marcos normativos aplicables. Aunque los impactos de esta posible base de referencia no son materia de estas líneas, creemos que la preocupación es la misma con independencia de si el marco normativo es GAAP, IFRS u otro. Adicionalmente, realizar ese análisis por entidad puede agregar mucha complejidad al sistema y exigir mayor esfuerzo para los contribuyentes en términos de recursos humanos y técnicos. Otros asuntos de particular interés son el impacto de las diferencias temporales y permanentes en la tarifa efectiva, así como la creación de propuestas que garanticen la corrección de la doble imposición internacional mediante la preservación del crédito por impuestos pagados en el exterior y la posibilidad de aprovecharlos en el futuro. Por ejemplo, asumiendo que en el año 1 la tarifa efectiva extranjera es inferior a la mínima aceptable que se fije bajo el Pilar II, y se produce la corrección mediante la inclusión de esa renta en la base imponible de la casa matriz y controlante, y en el año 2 esa tarifa efectiva ahora es superior y, por tanto, no procede la inclusión, suponemos que lo conducente sería que esa casa matriz o controlante pudiera imputar ese exceso en el futuro cuando nuevamente esté obligada a corregir mediante la regla inclusión la renta no gravada a la tarifa mínima. Parecería que la modalidad de GloBE que ofrece más simplicidad es aquella en la cual solo la jurisdicción de la casa matriz debe aplicarla. No cabe duda de que aplicar la regla de inclusión de rentas por jurisdicción es mucho más complejo por la diversidad de sistemas contables e impositivos, por los riesgos de doble imposición y porque exigiría mayores responsabilidades y cargas, todo lo cual se opone al propósito del Marco Inclusivo en el sentido de que GloBE resulte en simplificación para el contribuyente.

Adicionalmente, es fundamental precisar muy bien las hipótesis de control, sobre todo cuando incluyen variables diferentes a participación accionaria, porque se puede dar la circunstancia de accionistas minoritarios que no tengan la información necesaria para cumplir con el Pilar II.

Como lo hemos señalado atrás, entendemos que los elementos complementarios no deben operar en conjunto con la regla de inclusión por obvias razones. Y será necesario crear mecanismos que ordenen en el tiempo cómo aplicar unos y otros en función de la aplicación o inaplicación de la regla de inclusión de rentas ya señalada.

Por último, GloBE supondrá un importante cambio en los convenios para evitar la doble imposición, tanto en lo que atañe a los mecanismos para corregirla como en lo que tiene que ver con la denominada cláusula de “*subject to tax*”, que en la propuesta también aplicaría en el contexto de transacciones en las que no resultan procedentes estos instrumentos.

2.2.3. GILTI

No podemos omitir el hecho de que Pilar II, en lo que atañe a GloBE, tiene un parecido muy notorio con el régimen GILTI¹⁴ adoptado en Estados Unidos en 2017, y quizás haya encontrado algo de inspiración en esas reglas. Como se sabe, la Ley de Recortes Fiscales y Empleo adoptó medidas antierosión de la base gravable para impedir el redireccionamiento de utilidades fundadas en propiedad intelectual fuera de los Estados Unidos. Además de esa primera similitud, el régimen GILTI persigue someter a imposición en Estados Unidos, con arreglo al régimen de corporaciones foráneas controladas¹⁵, las rentas globales sometidas a una obligación tributaria menor que para el caso se ha fijado, como tarifa, en una tasa efectiva de 13,125 %. A diferencia de GloBE, con todo, en el régimen GILTI solo resultan alcanzadas las utilidades provenientes de la explotación de la propiedad industrial. Aunque desconocemos la propuesta final que el Marco Inclusivo hará con respecto a la corrección de la doble imposición a través del crédito por impuestos pagados en el exterior, en la normativa GILTI existe un techo de 80 % con respecto a los impuestos pagados o causados fuera de los Estados Unidos sobre esas mismas rentas. Una limitación así, en GloBE, sería contraria a los convenios para evitar la doble imposición.

Las semejanzas con el régimen GILTI no son un asunto menor porque es oportuno recordar que los Estados Unidos se apartaron de la iniciativa BEPS y podrían ahora, en el complejo escenario geopolítico internacional, hacer lo propio con las propuestas de los pilares I y II. No deberíamos sorprendernos si con el tiempo GloBE se acerca mucho más a las reglas GILTI como una especie de guiño para contar con el apoyo de los Estados Unidos. Apoyo que resultará definitivo para el éxito de esta solución consensuada habida cuenta de que allí

14 *Global Intangible Low Tax Income.*

15 CFC – Subpart F.

tienen sus oficinas centrales la mayoría de las compañías tecnológicas más importantes y valiosas del mundo por su capitalización de mercado. Resulta difícil pensar en el buen término de GloBE sin en el concurso de los Estados Unidos¹⁶.

En todo caso, conseguir el consenso internacional para adoptar estas medidas parece una tarea increíblemente compleja que puede exigir mucho más tiempo que el que parecería estar contemplando la OCDE. Aun así, no parece haber alternativa porque de otra manera comenzarán a proliferar las medidas unilaterales como el denominado impuesto a los servicios digitales (ISD), con Francia como su principal impulsor, aunque sin aplicación práctica debido al conflicto comercial que amenazaba comenzar con los Estados Unidos.

3. Colombia

Reconociendo que las líneas que anteceden no describen íntegramente el alcance de las propuestas que se han agrupado en el Pilar I y II, conviene analizar su importancia y posible impacto para nuestro país. Recordemos que Colombia hace parte del Marco Inclusivo que ha trabajado en igualdad de condiciones con los demás países en torno al diseño de esta nueva arquitectura fiscal, pero desconocemos hasta qué punto los países con economías de menor tamaño realmente influyen y son escuchados en el contexto de ese organismo o grupo de trabajo.

3.1. Ambiente tributario local para negocios altamente digitalizados por parte de no residentes

Es sabido que desde el año 2017, con el advenimiento de la Ley 1819 de 2016, se adoptaron las recomendaciones de la acción 1 de BEPS en relación con la economía digital, y más concretamente en lo que atañe a la responsabilidad en el IVA de los no residentes. En el ámbito del impuesto sobre la renta, no existe norma especial alguna con respecto a cómo debe tributar la economía digital tratándose de los no residentes, y literalmente hemos sobrevivido con las mismas disposiciones de 1974¹⁷ en lo que tiene que ver con el principio de la fuente, residencia y similares, pese a la modernización que tuvo nuestro sistema tributario particularmente desde la Ley 1607 de 2012. Así, durante los últimos años, hemos tenido que analizar la sujeción de los no residentes en el caso de

16 Estados Unidos ha dejado claro que no aceptará impuestos a los servicios digitales y similares por considerarlo una forma de discriminación contra sus multinacionales y que, de ser el caso, podrá considerar medidas de retaliación. Para una mejor comprensión de estas medidas unilaterales, conviene leer el artículo titulado “Not Whether, but When and How: The US Response to Unilateral Digital Taxation”, por Peter A Glicklich y Heath Martin, of Davies Ward Phillips & Vineberg LLP, publicado en el Tax International Forum de Blommborg, el 30 de octubre de 2019.

17 Decreto Ley 2053 de 1974.

la economía digital a la luz de antiguos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales en el caso de los servicios técnicos¹⁸. Hoy, como es sabido, y en línea con el entendimiento más aceptado de los servicios automatizados, existe consenso, incluso en la DIAN¹⁹, de que en esos casos, cuando la prestación ocurre en el exterior, no existe renta de fuente nacional. Como consecuencia, la capacidad de deducir el costo o gasto se enfrenta con la histórica regla del 15 % prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario. No se trata de ni mucho menos de una situación deseable: todo lo contrario. La ausencia de retención en la fuente, fundada a la luz de nuestra definición más aceptada de servicios técnicos, y la concurrente aplicación del límite del 15 % ha ocasionado la no deducción del costo o gasto para muchos contribuyentes. Debemos ser conscientes de que se trata de problemas que crecen cada vez más, por la sencilla razón de que los servicios de mercadeo y publicidad digital aumentan exponencialmente cada año, y es así como hoy en día se promocionan los bienes o servicios habida cuenta de la preferencia de los usuarios y consumidores por acceder a la información en redes sociales y ecosistemas similares a través de sus dispositivos móviles. Resulta sorprendente que hoy en día esa sea la situación en Colombia, y cuya mitigación al amparo de reglas de no discriminación no está al alcance de muchos debido a nuestra limitada red de convenios para evitar la doble imposición. Adicionalmente, es común encontrar hoy en día numerosas disputas comerciales en las que el consumidor residente retiene en la fuente sobre servicios digitales prestados desde el exterior, bien porque considera que se trata de servicios técnicos (porque la posición de la DIAN deja abierta la puerta para considerar que sí lo son cuando existe cualquier tipo de intervención humana en su prestación), o porque erróneamente cree que proceder de esa manera impedirá la aplicación de la limitación del 15 %. Y del otro lado de la transacción está el proveedor no residente, que entiende que no realiza actividad alguna generadora de una renta de fuente nacional y rechaza las retenciones en la fuente que le han practicado.

En este orden de ideas, actualmente es posible que proveedores no residentes se encuentren obligados a registrarse como responsables de IVA en el ámbito de servicios prestados a consumidores no responsables de acuerdo con las reglas de importación de servicios, sin que ello suponga la realización de actividades generadoras de rentas fuente nacional percibidas directamente o con el concurso de un establecimiento permanente. Con todo, cuando tales servicios se prestan

18 Sentencias C.E.: 13623 del 12 de febrero de 2004 y 14124 del 7 de diciembre de 2004. Doctrina DIAN: Conceptos 65 del 6 de febrero 2018 y 47861 del 11 de junio de 2009.

19 Concepto 32620 de 2018.

en Colombia, tales proveedores son además contribuyentes de impuesto sobre la renta generalmente a través del mecanismo de retención en la fuente.

3.2. Pilar I - El nuevo concepto del nexo y la presencia económica significativa

3.2.1. Como Estado de mercado (fuente)

Pues bien, es perfectamente posible desde el punto de vista de los principios constitucionales que gobiernan la tributación en Colombia²⁰, que el Legislador, en ejercicio de su capacidad configurativa, adecúe nuestras reglas de establecimiento permanente para virtualizarlo y así crear una nueva forma de presencia gravable en Colombia. Como puede verse, ello facultaría a Colombia para tratar como renta de fuente nacional aquellas obtenidas con el concurso de los consumidores usuarios en Colombia de los denominados servicios digitales.

Según las cifras que liberó la DIAN con motivo de las primeras declaraciones de IVA de no residentes por los bimestres 4, 5 y 6 de 2018, el recaudo ascendió a \$38,000,000,000 de pesos. Asumiendo que por cada bimestre de ahí en adelante se ha mantenido constante en el año actual tendríamos que la recaudación por ese concepto ascendería a \$78,000,000,000 de pesos, aproximadamente²¹. Esto supondría que el gasto de los consumidores en este ejercicio por concepto de servicios digitales sometidos al gravamen se situaría en el orden de los \$410,000,000,000 pesos. Incluso juzgando esta estimación como muy conservadora, el recaudo de IVA por este concepto es minúsculo comparado con el total que a título de este gravamen reporta la DIAN en su sitio de internet, y que a noviembre asciende, aproximadamente, a 31,000,000,000,000. Estas sencillas cifras sirven para comenzar a entender en qué sentido Colombia puede verse impactada en uno u otro sentido por las propuestas previstas en el Pilar I y II.

Desde un punto de vista legislativo, Colombia podría decantarse por imponer retención en la fuente sobre las rentas de fuente nacional relacionadas con los servicios digitales. De hecho, el documento para consulta tantas veces acá citado reconoce que la efectiva tributación de la cantidad A en el Estado de mercado (fuente) puede ser compleja de aplicar y administrar en ausencia de establecimiento permanente virtual, y por eso sugiere que el mecanismo de

20 Según el artículo 363 de la Carta, los principios de equidad, eficiencia y progresividad “constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales...”

21 Conviene tener en cuenta que un servicio digital de gran escala, la computación en la nube, está excluido del gravamen, al igual que el *hosting*, de acuerdo con el artículo 476 del Estatuto Tributario.

retención en la fuente podría ser la solución. Sabemos bien que el efecto inmediato de los proveedores no residentes será repercutir o trasladar ese costo a los consumidores/usuarios vía precio. De nuevo, a partir de las cifras arriba mencionadas, el efecto en el recaudo no parece muy importante, y es evidente que existen mayores ingresos fiscales por vía de la limitación o completa negación de la deducibilidad de estas partidas. Con todo, no podemos pasar por alto que el Pilar I no está exclusivamente dirigido a servicios digitales, y que Colombia podría adoptar medidas de este tenor con respecto a otros bienes o servicios respecto de los cuales existe un mercado de consumidores local²². Esta adopción debería considerar una regla de “mínimos” en cuanto usuarios y/o ingresos asignables a Colombia, de forma tal que se disminuyan los costos de cumplimiento y fiscalización en el caso de negocios con escasa materialidad. En todo caso, nos parece la adopción de un IDS no sería el camino apropiado no solo por su unilateralidad sino por el riesgo comercial que como país podríamos enfrentar, particularmente en lo que atañe a los Estados Unidos.

Con respecto a la imposición basada en las nuevas reglas de asignación de utilidades, nos parece que su impacto para Colombia no será significativo dado el tamaño del mercado y nos preguntamos si su adopción se justificará desde el punto de vista del costo de administrar un sistema basado en tales principios. Seguramente la elección apropiada para Colombia será acoger la propuesta del Marco Inclusivo de excluir ciertas jurisdicciones debido a su escasa materialidad o menor tamaño.

Desde el punto de vista de la constitucionalidad de utilidades asignables a Colombia, y particularmente en lo que atañe a la cantidad A, es relevante examinar la propuesta a la luz de principios como el de capacidad contributiva, progresividad y su relación con la equidad horizontal y vertical. La Corte Constitucional tiene sobre el particular abundante jurisprudencia. En un fallo de 2011²³, señaló lo siguiente:

Frente al principio de progresividad, cabe anotar que este viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al Legislador para que tenga en cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal,

22 Según las cifras del DANE disponibles en su sitio de internet, a septiembre de 2019, el 76 % de las importaciones correspondieron a manufacturas; el 14 %, a productos agropecuarios, alimentos y bebidas; el 9%, a combustibles y productos afines con las industrias extractivas, y el porcentaje restante, a otros tipos de bienes.

23 Sentencia C-913.

que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia “al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.

Siguiendo los lineamientos que propone el Pilar I, tenemos que la capacidad económica del contribuyente se revelaría en función de las utilidades no rutinarias asignables al intangible creado en el país con el concurso de los consumidores y usuarios. En un impuesto a las ganancias, como es sabido, el indicador por excelencia es la renta. Evidentemente, no parece existir duda alguna sobre la capacidad contributiva del contribuyente expresada en la proporción de esa especie de superrenta correspondiente a Colombia como Estado de mercado o fuente. También podría revelarse en forma de una mayor carga tributaria por el hecho de que realizar actividades en exceso de la conducta básica de mercadeo y distribución (cantidad B). Empero, que esta última corresponda a un utilidad fija o mínima, sí resulta inconstitucional justamente porque en Colombia están proscritos los impuestos con importes y/o bases gravables objetivas que recaen sobre la potencialidad de producir rentas en vez de las rentas efectivamente producidas. Tampoco resulta admisible esa fórmula por desconocer el ámbito temporal sobre el que se mide la capacidad contributiva. Lo que sí resulta constitucionalmente posible es acudir a las reglas de precios de transferencia para determinar la rentabilidad apropiada que esas actividades deben tener y así configurar la base gravable de impuesto sobre la renta. Ese es el sistema que ya existe en Colombia y que ha sido examinado con éxito por la Corte Constitucional. En efecto, en un fallo del año 2009²⁴, se afirmó lo siguiente, de evidente trascendencia para el tema al que nos referimos:

Los regímenes de precios de transferencia constituyen un mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente. La esencia de un régimen de precios de transferencias de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben

24 Sentencia C-815.

someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria (subrayas nuestras).

En este orden de ideas, las modificaciones que tendría que el Legislador en Colombia tendrían importante incidencia en el principio de la fuente, establecimiento permanente, atribución de beneficios y principio de plena competencia, además de la necesaria modificación a los convenios para evitar la doble imposición.

3.2.2. Como Estado de residencia

En el marco del Pilar I, las compañías residentes en Colombia con operaciones en el exterior, o más precisamente, con mercados de destino para sus bienes y servicios en otros países, y que sean orientados al consumidor (de nuevo, concepto aún por desarrollarse) pueden verse sujetas a tributación en esas jurisdicciones con arreglo a las nuevas propuestas de nexos, presencia económica significativa y asignación de utilidades. Sabemos muy bien que no somos aún el típico país exportador de tecnología con irrupción masiva de servicios digitales en otros mercados. Pero sí tenemos una economía muy dependiente de las exportaciones de productos básicos (*commodities*) y no básicos. Como regla general, las exportaciones tributan en Colombia conforme al criterio de la fuente y más concretamente al numeral 13 del artículo 24 de Estatuto Tributario²⁵. Y es un criterio aceptado internacionalmente que las rentas por exportaciones no se gravan con el impuesto a las ganancias en el país de destino, a menos que las enajenaciones se realicen dentro de su territorio. Pues bien, como lo hemos visto, el Pilar I podría servir de inspiración para que los Estados a los cuales se dirigen nuestras exportaciones apliquen la metodología de la OCDE u otra similar y sometan allí a imposición a esos contribuyentes residentes en Colombia. Aquí Colombia sí tiene mucho que perder. Por una parte, se presentarían fenómenos de doble imposición en múltiples jurisdicciones, frente a los cuales Colombia debería conceder corrección unilateral, como mínimo, para esos contribuyentes. Ello requeriría modificar artículo 254 de Estatuto Tributario para permitir el crédito tributario sobre rentas de fuente nacional (hoy proscritas de esta medida de mitigación), o adoptar alguna regla que permita tratar esas rentas como de fuente extranjera. Al final, como contrapartida por corregir la doble imposición, habría pérdida de recaudación. Los efectos cuantitativos de esta corrección pueden ser muy serios si pensamos que en la práctica

25 *Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.*

Colombia compartirá con una o más jurisdicciones el impuesto que le corresponde sobre estas rentas. Es difícil predecir qué ocurrirá más adelante, pero ya está sobre la mesa la idea, y no resulta descartable, que jurisdicciones en donde el consumo de nuestras exportaciones es más intenso, decidan adoptar medidas como esta. En esta misma línea hipotética en la que compañías residentes en Colombia exportan bienes o servicios, no corregir la doble imposición puede crear eventos de desinversión hacia otras jurisdicciones que sí estén dispuestas a compartir esas rentas mediante la concesión del crédito tributario. No es claro qué ocurriría si las exportaciones pasan por un intermediario, vinculado o no relacionado, antes de su arribo a la jurisdicción de consumo. Tampoco hay certeza sobre cuál o cuáles serán esas jurisdicciones. ¿Qué ocurrirá si por ejemplo, los bienes exportados a un Estado son despachados a otro u otros?, ¿cómo se procederá en ese caso con respecto a la distribución de las utilidades? Ese es el riesgo que subyace a la ampliación del alcance del Pilar I a otros sectores económicos. Por eso, con razón, incluso en el mismo Marco Inclusivo, se ha propuesto que haya excepciones para industrias respecto de las cuales no existe, o es difícil que exista, deslocalización de rentas imponibles, como el sector financiero (al menos el tradicional), las industrias extractivas y las dedicadas a manufacturas. Pero no es claro aún que así vaya a suceder.

También resulta lógico suponer que Colombia y Estados en situaciones similares adopten medidas legislativas para compensar la pérdida de recaudo, con lo cual su competitividad como destino de inversión se verá comprometida. A modo de ejemplo, pensamos en las industrias extractivas, en donde la “tajada gubernamental” supera usualmente el 60 %, y para las que habría incremento en la fiscalidad a través de otras fuentes, como las regalías sobre producción que, por cierto, no son consideradas en el marco del Pilar II a efectos de la determinación de la tasa efectiva de tributación.

4.3. Pilar II – Regla de inclusión de rentas y otras medidas defensivas

4.3.1. Como Estado (sujeto) activo

a. Inclusión de rentas

Como se ha señalado más atrás, el Pilar II, de ser adoptado por Colombia a través de los procedimientos legislativos pertinentes, le concedería el derecho a gravar en Colombia cualquier renta que un contribuyente residente obtenga en el exterior a través de establecimientos permanentes o de filiales, y cuya tasa efectiva de tributación sea inferior a la que se establezca normativamente. Decimos que cualquier renta porque la propuesta del Marco Inclusivo aún no delimita

su alcance a actividades mercantiles determinadas y mucho menos lo hace con respecto a las denominadas rentas pasivas, que son frecuentemente el objetivo de los sistemas de transparencia fiscal internacional²⁶. Resulta contradictorio con BEPS que esta propuesta tenga como ámbito de aplicación cualquier tipo de actividad económica real, con sustancia, por el hecho de estar sometida a un tipo impositivo menor²⁷. Aunque entendemos que no hay todavía consenso acerca de cuál debería ser ese tipo mínimo, parece ser que en el seno del Marco Inclusivo se ha contemplado un porcentaje entre 15 % y 20 %.

Suponemos también que la adopción de medidas como esta haría innecesario en nuestro derecho tributario el régimen de entidades controladas del exterior.

La fórmula para hacerlo tendría en consideración la tasa de tributación mínima a que se refiere el Pilar II, aunque naturalmente le correspondería a Colombia su determinación en el marco de su soberanía fiscal. Dudamos pero no descartamos la constitucionalidad de usar información financiera con ajustes para arribar a una base imponible global, porque como se ha manifestado en este documento y en las comentarios que públicamente se han vertido sobre la iniciativa, su objeto sirve a otros fines completamente diferentes y no es necesariamente revelador de capacidad contributiva. Con todo, no se trata de un fenómeno ajeno a Colombia porque como bien se recordará la Ley 1819 de 2016 señaló que las normas internacionales de información financiera se usarían para la determinación del impuesto de renta, salvo las excepciones legales²⁸. Para la determinación de esa base global de tributación, parece claro que por simplicidad y eficiencia debería optarse por los estados financieros de la matriz residente en Colombia a nivel consolidado, como punto de partida, en lugar de acudir a los marcos normativos contables de cada jurisdicción en la que opera a través de establecimientos permanentes y filiales, por la complejidad añadida para los contribuyentes y las administraciones tributarias. Adicionalmente, es evidente que para examinar esa tasa efectiva de tributación deben tenerse en cuenta las diferencias temporales y permanentes y las específicas particularidades de cada industria. Acudiendo de nuevo a las industrias extractivas como ejemplo, puede ser muy complicada la comparabilidad entre la tarifa mínima que eventualmente adopte Colombia y la tasa efectiva que exista en la jurisdicción de la sucursal o filial controlada, debido a diferencias temporales cuyo efecto se revertirá en períodos de tiempo muy largos (a veces hasta 30 años). En la práctica, como puede verse, la regla de inclusión de rentas es una forma de transparencia fiscal

26 En el caso de Colombia, el régimen de entidades controladas del exterior, adoptado por la Ley 1819 de 2016.

27 Acción 5, Erosión de la base fiscal y traslado de utilidades.

28 Véase al respecto la sentencia C-1018 de 2012.

con un alcance mucho más amplio que comprende rentas pasivas y activas, con independencia del nivel de sustancia usado en su obtención. Esta regla no tendría reparo alguno con respecto a los convenios para evitar la doble imposición, porque la OCDE ha dejado claro que el contenido del artículo 7 no está diseñado para impedir la aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional²⁹.

Pese a que Colombia se ha convertido en un país exportador de capital, no nos resulta claro la magnitud que esta regla pueda alcanzar en el plano recaudatorio sobre todo si, como lo propone el Marco Inclusivo, es deseable que se excluyan determinadas industrias tradicionales como los servicios financieros o las industrias extractivas. Debido a su juventud, tampoco existe información que permita evaluar la eficacia recaudatoria del régimen de entidades controladas del exterior desde su adopción en Colombia. A primera vista, nos parece que debería promoverse la consolidación de este régimen a través de la profundización de los mecanismos ya existentes para el intercambio de información, antes de promover un cambio absoluto de este sistema en el plano local.

b. Pagos no sujetos a imposición y regla de sujeción efectiva

En lo que atañe a las medidas defensivas que se proponen en el Pilar II, hemos entendido que son complementarias de la regla de inclusión de rentas y que por tanto no pueden aplicarse simultáneamente sin crear efectos de doble imposición. En efecto, eso es lo que ocurriría si, por ejemplo, se niega una deducción en el Estado de la fuente porque esa renta no estará gravada para su beneficiario o lo estará a un tipo “inferior”, y al mismo tiempo se incluye esa renta en el Estado de residencia del controlante para someterla a imposición a la tarifa mínima (sin perjuicio de los mecanismos correctivos que puedan aplicarse). Así, una vez negada la deducción se presenta imposición sobre el costo o gasto en el Estado de la fuente.

Para entender mejor la utilidad que tales normas podrían tener para Colombia, conviene examinar brevemente su interacción con algunas de nuestras reglas defensivas que niegan o limitan deducciones por diferentes motivos. Veamos:

- a. Transacciones con proveedores residentes, domiciliados o localizados en jurisdicciones de nula o baja imposición, o que pertenecen a regímenes

29 Véase al respecto el párrafo 89 de los Comentarios. Por lo demás, el nuevo modelo de convenio, en su artículo 1, relativo a personas cubiertas, señala: *2. Este Convenio no afectará la tributación por parte de un Estado contratante de sus residentes.*

tributarios preferenciales³⁰. En este caso, en la medida en que exista una renta de fuente nacional, se aplica la tarifa de impuesto de renta corporativa.

A primera vista, es evidente que para esos casos la regla de “pagos no sujetos a impuestos” que se propone bajo el Pilar II ya está cubierta en nuestro sistema. Su ámbito de aplicación entonces se ampliaría a todos aquellos casos en que Colombia establezca que el beneficiario no estará sujeto a imposición sobre esas rentas en su jurisdicción, o lo estará a tarifas reducidas por debajo de la tasa “mínima” que a nivel legislativo se adopte en Colombia con inspiración en la recomendación que finalmente realice la OCDE

- b. Tampoco debería aplicar esta medida cuando se trate de operaciones o transacciones que resulten gravadas en Colombia con arreglo al principio de la fuente. Según el artículo 123 del Estatuto Tributario, no se aceptan como deducibles los costos y gastos que sean renta de fuente nacional para su beneficiario y que no se hayan sometido a retención en la fuente.

Sí podría aplicarse la medida defensiva en aquellos casos en que no exista renta de fuente nacional y se compruebe, de nuevo, que el beneficiario no estará sujeto a imposición sobre esas rentas en su jurisdicción, o lo estará a tarifas reducidas por debajo de la tasa “mínima” que a nivel legislativo se adopte en Colombia con inspiración en la recomendación que finalmente realice la OCDE.

- c. Ya existe imposición sobre el costo o gasto cuando se limita o niega su deducción de acuerdo con la regla del 15 % contenida el artículo 122 del Estatuto Tributario. Si bien hemos señalado ya que esta regla debería ser eliminada de nuestro sistema fiscal por ser obsoleta y anticuada, la propuesta de la OCDE ratifica su valor desde el punto de vista antierosión y quizás sea una fórmula más razonable que una negación absoluta.
- d. Con evidente inspiración en BEPS, pero en su versión más agresiva como acostumbra el legislador colombiano³¹, existe la limitación a la deducción del gasto por regalías cuando tienen relación con la compra de producto terminado³².

30 Artículos 124-2 y 408 del Estatuto Tributario.

31 Véase al respecto la regla de subcapitalización, que pese a la modernización que tuvo con la Ley 1943 de 2018, en muchos sentidos es más bien una limitación general a la deducibilidad de intereses. O las reglas de ventas indirectas, adoptadas sin excepciones intragrupo o umbrales mínimos de transabilidad.

32 Artículo 120 del Estatuto Tributario.

Como puede verse, en cierto sentido nuestras normas defensivas resultan ser menos estrictas y ambiciosas que la propuesta del Pilar II. Con todo, la medida defensiva que ahora se propone suscita interrogantes desde el punto de vista de nuestro derecho interno como, por ejemplo, si su ámbito de aplicación son las transacciones entre partes vinculadas o no vinculadas, su interacción con las listas negras cerradas o abiertas, así como las excepciones que el propio régimen de precios transferencia contiene con respecto a la aplicación de ciertas limitaciones en el ámbito del principio de plena competencia. Nos parece que Colombia debería promover que estas medidas defensivas se orientaran a transacciones entre partes relacionadas, en el entendido de que no sería deseable negar la deducción en el caso de proveedores no residentes sin vinculación con su cliente el país y respecto de los cuales no puede existir influencia reveladora de traslado de beneficios. Constitucionalmente, nos parece que la adición de nuevas reglas que limiten deducciones no tendría mayor reparo a la luz de los fallos que han examinado en el pasado diversas limitaciones³³. Por último, conviene recordar las cláusulas de no discriminación presentes en muchos convenios para evitar la doble imposición internacional, y que en el marco de esta propuesta de armonización fiscal no deberían ser modificadas para restarles eficacia.

La propuesta de la OCDE también incluye una alternativa al expediente de negar deducciones por ausencia de tributación o porque de existir es inferior a la tarifa “mínima”, que consiste en imponer retenciones en la fuente en sede del pagador, así como ajustar el acceso a alivios convencionales sobre determinados elementos de renta. Como ya hemos advertido, nos parece que nuestro sistema impositivo ya contempla bastante de ambas opciones, a través de las medidas que correlacionan la deducción con la existencia y aplicación de retención en la fuente en el caso de rentas de fuente nacional, y de las que limitan su procedencia cuando según la Ley no hay sujeción en Colombia. Nos parece eso sí, que nuestro país debería proscribir las normas que desconocen la deducción en costos y gastos constitutivos de renta de fuente nacional para su beneficiario y por lo tanto sujetos a retención en la fuente, tal y como ocurre con las regalías asociadas a producto terminado (con absoluta prescindencia de la sustancia y en detrimento de los instrumentos para el intercambio de información tributaria) y aquellas que limitan el reconocimiento fiscal de partidas por razones que no tienen nada que ver con erosión de bases imponibles y que

33 La Corte ha desarrollado un test que examina varios elementos en este sentido. Así, en la sentencia C-264 de 2013, señaló: La libertad económica y de empresa puede limitarse, en materia tributaria, al no reconocer la totalidad de los pagos en efectivo como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, siempre que el límite: (i) esté previsto en la Ley, (ii) no afecte el núcleo esencial de la libertad de empresa, (iii) obedezca a motivos adecuados y suficientes que lo justifiquen, (iv) obedezca al principio de solidaridad y (v) responda a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

injustamente también generan doble imposición. Ese es el caso del registro de contratos de importación de tecnología como prerrequisito de la deducción, continuo dolor de cabeza para los contribuyentes y, con frecuencia, el camino más sencillo para desconocer partidas respecto de las cuales la veracidad y sustancia de las transacciones parecería no tener importancia alguna para la administración tributaria.

c. Sujeción efectiva en el ámbito convencional

En línea con el objetivo de garantizar imposición con arreglo a tipos mínimos en residencia, se propone modificar los convenios para evitar la doble imposición de forma tal que sea posible migrar del método de exención para beneficios asociados a establecimientos permanentes a uno de crédito tributario o imputación.

4.3.2. Como Estado (sujeto) examinado

En este escenario, la efectiva tributación en Colombia será examinada por otros Estados a la hora de evaluar la aplicación de la regla de inclusión de rentas a sus residentes controlantes de operaciones en nuestro país. Es bien sabido que, históricamente, sin incluir los dividendos, la tarifa nominal corporativa de impuesto de renta se ha situado en el 30 % y a veces más del 35 %. Desde ese punto de vista, Colombia podría, por una vez, utilizar a su favor esta realidad. Con todo, la propuesta de una tarifa mínima que subyace al Pilar II consiste en examinar la tasa efectiva de tributación³⁴ de cualquier tipo de renta obtenida, en este caso, en Colombia. Si la recomendación final se extiende a cualquier sector de la actividad económica, será necesario evaluar el impacto que los numerosos beneficios tienen sobre la tasa efectiva de tributación en materia de impuesto de renta. Nótese cómo el análisis no se refiere tasa efectiva combinada que incluya todos los gravámenes que impactan la rentabilidad de un negocio. Esto, en un país como Colombia, es muy relevante habida cuenta de la participación que otras exacciones, directas, indirectas, nacionales o territoriales, tienen en el conocido *Government Take*. No sabemos, por el momento, si en la construcción de esa tasa efectiva se tendrá en cuenta el impuesto sobre los dividendos, aunque lo lógico es que así sea. Como se ha mencionado más atrás, existen fundadas dudas sobre el mejor mecanismo para establecer una tasa efectiva cuando, por ejemplo, se compensan pérdidas fiscales. Quizás a este propósito debería aceptarse la formulación del impuesto a cargo sobre la renta imponible antes de la compensación, de forma tal que se reconozca la aptitud o potencialidad de estar

34 Impuestos pagados como porcentaje de las utilidades operacionales antes de impuestos.

sujeto a imposición y el efecto de esa minoración estructural. Lo propio debería ocurrir en materia de diferencias permanentes y temporales.

En definitiva, esta propuesta podría tener una influencia significativa en la política fiscal de Colombia, concretamente en la preservación y creación de los beneficios tributarios en el ámbito del impuesto de renta. Pensemos, por ejemplo, en el impacto del descuento en el impuesto de renta del IVA pagado en la compra o importación de activos fijos reales productivos, hoy en día susceptible de ser aplicado por un amplio sector de los contribuyentes (excepto los no responsables de IVA) y que ha sido celebrado como un esfuerzo adicional para no gravar la inversión. Es fácil suponer que en sectores intensivos en inversión de activos este descuento tendrá una incidencia notable en la tasa efectiva, porque particularmente se trata de un crédito que no expira. Una posible fórmula que Colombia podría adoptar es que este IVA sea acreditable contra el generado, y así limitar su impacto en el impuesto de renta. Recordemos que el descuento de IVA contra IVA se ha ensayado varias veces en Colombia e incluso está contemplado en el ámbito andino³⁵.

5. Conclusiones

Los cambios al sistema tributario internacional que actualmente se discuten en el Marco Inclusivo son los más importantes en muchos años y tienen la aptitud de generar profundas consecuencias en los regímenes fiscales de muchos países. Estos cambios se plantean cuando aún se avanza en la implementación del plan BEPS dentro de la comunidad internacional, lo cual a su vez supone que desde ya pueda existir una menor velocidad en la adopción de estas medidas como parte de la política fiscal de los países. Las nuevas iniciativas condensadas en el enfoque unificado del Pilar I y GloBE del Pilar II crean incertidumbre entre los contribuyentes y administraciones fiscales e invitan a pensar en una especie de inestabilidad en el ámbito de la política fiscal internacional. Una primera y deseable medida antes de oficializar cualquier propuesta debería consistir en la valoración de los resultados del plan BEPS tanto en países desarrollados como emergentes. Solo así es posible entender en qué medida el enfoque unificado y GloBE pueden contribuir a una mayor equidad recaudatoria en el concierto internacional. Aunque es cierto que en buena parte estas propuestas se originan como reacción a la incapacidad del sistema tributario de gravar las nuevas formas de hacer negocios conforme a los métodos tradicionales, conviene abandonar sesgos y señalamientos hacia los negocios altamente digitalizados porque

35 Artículo 28 de la Decisión 599 de 2004.

además de las posibles consecuencias a la luz de los instrumentos antidiscriminatorios³⁶, el éxito de estas medidas dependerá del consenso internacional y ahí la geopolítica es fundamental. Ese consenso desde ya parece ser una tarea monumental dada la envergadura de los cambios propuestos y los diversos y variados impactos que pueden presentarse. Incluso si del Marco Inclusivo emergen propuestas finales que tengan el beneplácito mayoritario, ello no garantiza que en la práctica esa especie de armonización trascienda a las legislaciones, porque como es bien sabido se trata de asuntos propios de la soberanía fiscal de los Estados. Tampoco puede predecirse si tales medidas podrían existir en el ámbito local en forma armónica con el contenido que eventualmente sea concertado en el Marco Inclusivo. Ese es el riesgo que existe en materia de política fiscal por la multiplicidad de legislaciones y normativas que tendrán que expedirse para acoger cualquier nuevo sistema por parte de numerosos órganos de representación popular.

Es cierto que varias instituciones tradicionales del derecho tributario merecen ser revisadas y modernizadas. La innovación, como en cualquier ámbito del mundo moderno, puede y tiene que alcanzar el aspecto normativo. El resultado debe ser un sistema que sea coherente con las realidades comerciales de los contribuyentes y los Estados en las diferentes jurisdicciones. La presencia de economías emergentes como Colombia en el Marco Inclusivo es muy relevante para esos propósitos y esperamos que la igualdad de condiciones con la que han sido invitados a participar sea una realidad en la práctica. Colombia debe evaluar muy rigurosamente el impacto de compartir con otros Estados su recaudación en el marco de un enfoque unificado que no haga excepciones o que de tenerlas no necesariamente apliquen en nuestro país. Otro aspecto que ya ha estado sobre la mesa y que ahora cobra mayor importancia es la forma en que competimos internacionalmente con medidas fiscales. GloBE está en principio diseñado para desincentivar los beneficios fiscales de forma tal que hacer negocios en una u otra jurisdicción no debería depender de ventajas fiscales. Colombia debe sopesar si realmente es una elección participar de estas propuestas a través de medidas legislativas en el plano local y cuáles serían las consecuencias de no adoptarlas o hacerlo en forma selectiva. No debemos olvidar que Colombia es miembro de la OCDE y que esa membresía supone ciertos compromisos³⁷. Igualmente, los derechos y garantías de los contribuyentes en relación con el enfoque unificado y GloBE deben ser parte central de la discusión en lugar de un

36 Los Estados Unidos, y más concretamente el Departamento de Comercio, iniciaron una investigación contra el Impuesto a los Servicios Digitales Francés, y ha determinado que, entre otros, se trata de una medida discriminatoria que castiga el éxito de las compañías tecnológicas.

37 Véase al respecto la Ley 1950 de 2019.

elemento accidental. En términos de nuestra actual normativa, conviene recordar que desde la Ley 1607 de 2012 se ha adoptado toda una batería de medidas defensivas que deben articularse y en algunos casos modernizarse a la luz de lo que finalmente sea las recomendaciones del Marco Inclusivo.

En términos de implementación, parece prematuro esperar que a finales de 2020 existan propuestas finales producto del consenso. Lo deseable, como se plantea más atrás, es que la participación de la comunidad empresarial y académica internacional sea más intensa, y que no se limite a la formulación de comentarios y perspectivas. Deberían prepararse modelos que intenten predecir el impacto de las propuestas tanto en países emergentes como desarrollados. Conviene además no enviar señales contradictorias a los mercados con respecto a los objetivos. Si BEPS hizo de la sustancia su bandera y con ese objetivo muchos países han dado pasos en pro de ese objetivo, si ahora se le resta valor y se ignora su relevancia con la excusa de repartir la recaudación entre todos, los efectos pueden ser muy negativos.

En suma, presenciamos tiempos interesantísimos y apasionantes debates y puntos de vista sobre la tributación internacional. Los necesarios cambios que requiere el sistema deben construirse con la paciencia, rigurosidad y equidad necesarias para que el mundo moderno pueda combatir exitosamente las desigualdades sociales y la pobreza, de forma que las actuales y próximas generaciones puedan confiar nuevamente en que sí existe un futuro para todos.

Consideraciones a tener en cuenta en la reforma a los tributos territoriales

Considerations to take into account in the reform to territorial taxes

Panelistas:

JUAN CARLOS BECERRA HERMIDA¹
MAGDA CRISTINA MONTAÑA MURILLO²
NORBHEY DE JESÚS VARGAS RICARDO³

Moderador:

PEDRO SARMIENTO PÉREZ⁴

Para citar este artículo / To reference this article

Juan Carlos Becerra Hermida, Magda Cristina Montaña Murillo, Norbey De Jesús Vargas Ricardo y Pedro Sarmiento Pérez. Consideraciones a tener en cuenta en la Reforma a los Tributos Territoriales. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 615

Resumen

El artículo propone abordar las dificultades que presenta el actual sistema tributario territorial desde el desarrollo constitucional de asignación de competencias específicas a cada nivel (nacional, departamental y municipal) y sus respectivas

1 Abogado de la Unidad Central del Valle, especialista en Derecho Comercial de la Universidad de San Buenaventura en convenio con la Pontificia Universidad Bolivariana con estudios de Derecho Tributario en la Universidad de Salamanca.

Datos de contacto: Residencia, Calle 39 Norte No. 2 AN – 24 Barrio Vipasa en Santiago de Cali, Teléfono: 315 – 5072664, correo electrónico: juancarlosbecerrahermida@hotmail.com

2 Abogada egresada de la Universidad Libre, Mestría en Ordenamiento Territorial y Gestión Ambiental de la Universidad de Barcelona. Maestría en Hacienda Pública Internacional y Administración Tributaria en el Instituto de Estudios Fiscales de España, Especialista en Gestión Pública e Instituciones Administrativas de la Universidad de los Andes y en Derecho Administrativo de la Universidad del Rosario.

Datos de contacto: Carrera 10 # 96-25, Bogotá. Celular. 3138314451, correo electrónico: direccion@montanaconsultores.com

3 Contador, Abogado, Especialista en Gestión Tributaria y Magíster en Derecho.

4 **PENDIENTE**

recomendaciones. Analizándose elementos transversales, partiendo del concepto de autonomía administrativa y descentralización fiscal de los entes territoriales, así como el estado actual y propuestas para una efectiva gestión tributaria en algunos tributos territoriales.

Palabras Claves: ley orgánica de impuestos territoriales, descentralización fiscal, impuestos a la propiedad inmobiliaria, impuestos a las actividades económicas, régimen sancionatorio, procedimiento tributario territorial.

Abstract

The article proposes to address the difficulties presented by the current territorial tax system due to the lack of assignment of specific competences at each level (national, departmental and municipal) and their respective recommendations. Analyzing structural cross-cutting elements of the system, based on the concept of administrative autonomy and fiscal decentralization of territorial entities, as well as the current status and recommendations for effective tax management in some territorial taxes.

Keywords: Organic Law on Territorial Taxes, Fiscal Decentralization, Real Estate Property Taxes, Taxes on Economic Activities, Sanctioning Regime, Territorial Tax Procedure.

Sumario

1. Ejes transversales y de soporte del sistema tributario territorial en el marco de Ley Ordinaria; 1.1. Descentralización Fiscal (Juan Carlos Becerra); 1.2. Ejercicio de la potestad de imposición y de la función de Administración tributaria en los entes territoriales (Magda C. Montaña); 1.2.1. Necesidad de Ley Orgánica para definir competencias en el ejercicio de competencias de creación de imposición; 1.2.2. Reglas de coordinación fiscal y de compensación entre entidades territoriales y el nivel central; 1.3. Gestión tributaria asociada de las entidades territoriales y la nación. (Magda C. Montaña); 1.4. Régimen Sancionatorio y Procedimental (Norbey Vargas); 1.4.1. Procedimiento tributario territorial; 1.4.2. Régimen sancionatorio; 2. Propuesta de mejora en tributación para financiar desarrollo territorial sostenible, y a las actividades productivas en los entes territoriales; 2.1. Tributos que gravan la propiedad inmobiliaria, las actividades inmobiliarias, los cargos públicos – los retos del catastro- y los vinculados al uso de infraestructuras que aportan al financiamiento del desarrollo territorial (Magda C. Montaña); 2.1.1. Impuesto Predial y catastro; 2.1.1.1. Gestión del

sistema catastral como servicio público y habilitación de gestores catastrales asociativos, y gestión tributaria asociada; 2.1.1.2 Actualización del régimen sustancial el Impuesto Predial general y creación del régimen especial del suelo rural; 2.1.1.3 Regulación procedimental que garantice a los propietarios el derecho de defensa en la discusión de avalúos catastrales y de la información física y jurídica que este en la base catastral; 2.1.1.4 Regulación del sistema de bases presuntivas mínimas generalizado y establecer mecanismo general para todos los municipios de declaración privada en casos excepcionales; 2.1.2. Contribución de Valorización; 2.1.3. Participación en Plusvalía; 2.1.4. Cargos públicos y aprovechamiento económico del espacio público; 2.1.5. Delineación urbana; 2.1.6. Impuesto sobre vehículos automotores; 2.2. Impuestos que gravan las actividades productivas- impuesto de alumbrado público, teléfonos y estampillas (Norbey Vargas) 2.2.1. Impuesto al servicio de alumbrado Público; 2.2.2. Impuesto de teléfonos 2.2.3. Estampillas 2.3. Impuesto de industria y comercio y complementarios (Juan Carlos Becerra); 3. Conclusiones y recomendaciones.

Introducción

El sistema tributario territorial en Colombia se encuentra soportado en normas muy antiguas y dispersas que no se ajustan a las formas actuales de desarrollo de las actividades u operaciones económicas que fungen como hechos generadores de estos tributos, en especial las municipales. Por su parte, la Constitución Política de 1991 fortaleció la autonomía y poder tributario de las entidades territoriales, y estableció la necesidad de proferir una ley orgánica encargada de definir y limitar las competencias de la Nación y las entidades territoriales, entre otras materias las referidas a los asuntos tributarios⁵.

El Congreso de la República aprobó la Ley 1454 de 2011⁶, sin embargo, esta ley no hizo ningún tipo de referencia a los asuntos tributarios. Persistiendo la dificultad en el desarrollo de las competencias asignadas a las entidades territoriales en la Constitución, y cuya ausencia ha generado el aumento de litigios en

5 La Corte Constitucional en posición minoritaria abogó por la necesidad de expedir una ley orgánica que armonizara las competencias entre legislador y entidades territoriales. Véase. Corte Constitucional de Colombia. Sentencias C-1097 de 2001 (M.P. Jaime Araújo Rentería; Octubre 10 de 2001) y C-227 de 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño; Abril 2 de 2002), sin embargo, aunque consideró que es constitucional sin marco de ley orgánica continuar ejerciendo la potestad de imposición por el legislador. No obstante, los efectos de la falta de delimitación del ejercicio de la potestad de imposición, demuestra que aunque no se considere por la Corte Constitucional un requisito imprescindible de constitucionalidad, los efectos nocivos de la falta de delimitación son notorios y ostensibles en el sistema jurídico tributario de las entidades territoriales.

6 Ley orgánica de ordenamiento territorial

relación al poder impositivo y el límite en la aplicación al principio de legalidad, adicional a la falta de unificación jurisprudencial generada por el nuevo código de procedimiento contencioso (Ley 1437 de 2017) para los procesos de nulidad de los actos generales tributarios de los municipios.

Por lo anterior, en Colombia se requiere una reforma al sistema tributario territorial, con el objeto de actualizar la normatividad que soporta dicho régimen y ponerlo de acuerdo con las nuevas formas de realizar los negocios jurídicos y actividades económicas y que resulte compatible con las competencias otorgadas a los entes territoriales en la Constitución.

Aunado a lo anterior, Colombia necesita de un sistema tributario territorial eficiente, que reactive la economía de las regiones, combata la evasión y la elusión fiscal, como lo señala el artículo 106 de la Ley 1943 de 2018⁷, por el cual se creó la Comisión de Expertos para el estudio del régimen tributario de las entidades territoriales, que se encarga de emitir un informe, el cual recoge y propone alternativas para solucionar las grades falencias en materia competencial, sustantiva y procedimental de los tributos territoriales.

Para esta ponencia se realizó el análisis de algunos aspectos del sistema tributario territorial en Colombia, para lo cual se parte de los ejes temáticos: la necesidad de la una ley orgánica de competencias territoriales en materia tributaria, y se hacen algunas propuestas que deberían ser abordadas por la Comisión de Expertos de los tributos territoriales.

Finalmente, con esta misma óptica se analiza el régimen de procedimiento y sancionatorio de los tributos territoriales y el ejercicio de la Administración tributaria, aspectos en que, si bien las reformas tributarias de impuestos nacionales han dispuesto que las entidades territoriales deben aplicar las mismas normas contenidas en el Estatuto Tributario Nacional para los impuestos territoriales, es claro que dicha referencia no resulta suficiente para hacer eficiente la gestión.

1. Ejes transversales y de soporte del sistema tributario territorial

En ese capítulo se abordan, los elementos que los tres autores consideran son transversales para el mejor funcionamiento del sistema tributario territorial. En

7 Mediante la Sentencia 481 de 2018, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de la Ley 1943 de 2019, disponiendo que los efectos del fallo solo se producirán a partir del 1 de enero de 2020, a fin de que el Congreso de la República, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018.

el se desarrolla el concepto de descentralización fiscal, la necesidad de cambios sustanciales en la regulación de las competencias de imposición y en el ejercicio de la gestión de la Administración tributaria, así como la modificación al sistema normativo procedimental y sancionatorio.

1.1. Descentralización Fiscal (Juan Carlos Becerra)

La descentralización implica un Estado moderno, políticamente descentralizado, que desarrolla su actividad pública a través de diferentes niveles, lo cual implica una descentralización territorial. Para ello, deben coexistir diferentes gobiernos con diferentes capacidades de decisión en los amplios aspectos que conforman la actividad pública, dentro de ellos la Hacienda Pública, denominada en este sentido como “descentralización fiscal”.

Colombia luego de venir de un sistema centralista, mediante la expedición de la Constitución Política de 1991 se estableció relaciones directas de la Nación con las entidades territoriales⁸. El artículo 1º de la Constitución Política señala que “*Colombia esta organizada en forma de República unitaria, descentralizada con autonomía de sus entidades territoriales*”, el artículo 287 y el artículo 2º de la Ley 1551 de 2012, reconocen los derechos de autonomía que tienen las entidades territoriales, entre los que destacan: 1) los derechos financieros o fiscales, como la Administración de los recursos, el establecimiento de los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, y la participación en las rentas nacionales; y, 2) el derecho a adoptar la estructura administrativa que puedan financiar y que se determine conveniente para el cumplimiento de sus competencias.

Así mismo, la Ley 1454 de 2011, artículos 2º y 3º precisan que la Nación debe garantizarles los recursos necesarios para hacer efectivos los principios del ordenamiento territorial, entre los que destacan la autonomía, la descentralización y la sostenibilidad. Sin embargo, lo anterior no fue suficiente para formular políticas **públicas e incrementar la capacidad institucional; así como tampoco para contrarrestar los efectos de la normativa promulgada para regular la política fiscal, limitar la autonomía territorial**⁹ y asignar competencias específicas a cada nivel, para que de manera coordinada se mejorara el recaudo fiscal y lograr un mayor incremento en los ingresos para contribuir con el gasto público.

8 Olga Lucía Zapata Cortés. Re-centralización fiscal en Colombia, 2001-2011. Revista Ciudades, Estados y Políticas. Mes de 2016. At. 68.

9 Ibidem. Pág. 68

Es por esto que Colombia tiene antecedentes normativos¹⁰ con los cuales se buscó el fortalecimiento de las finanzas, otorgándoseles a los departamentos y municipios la facultad para el fortalecimiento de los impuestos territoriales, sin embargo, posteriormente comenzaron los controles al gasto y niveles de endeudamiento de las administraciones departamentales y municipales¹¹. Lo cual evidenció, que a pesar de la descentralización que promulgaba la Constitución Política, la normativa legal propendía por una re-centralización fiscal¹², ejerciendo control y vigilancia, niveles jerárquicos, y expidiendo normativa con la indeterminación de competencias para la imposición de tributos de la Nación, departamentos y municipios.

Lo anterior, permite concluir que el poder legislativo no ha entendido los principios consagrados en la Constitución Política, como el de descentralización en el ámbito fiscal, de tal forma que se restringe la autonomía de los entes territoriales, y por tanto se genera una re-centralización fiscal, vulnerando principios constitucionales, y, además, generando efectos en el recaudo de ingresos territoriales.

Desde el punto de vista financiero, la realidad coincide con las problemáticas presentadas anteriormente, pues según las cifras reportadas por la DIAN y por las entidades territoriales sobre recaudo tributario entre los años 2014 al 2018, la participación de las rentas tributarias territoriales respecto del recaudo tributario nacional consolidado, es de aproximadamente el 18% en promedio. Por ejemplo, el consolidado del recaudo nacional para el año 2017 fue de \$ 166,78” distribuidos así: \$ 136,43” por tributos nacionales y \$ 30,35” por tributos territoriales.¹³

La Nación recibe el 82% del recaudo tributario nacional en tanto que 32 departamentos y 1.103 municipios recaudan el 18%. Si bien este porcentaje se considera aceptable conforme a análisis comparativos presentados por la DAF en el documento Reporte de seguimiento recaudo tributario subnacional¹⁴ respecto de los países integrantes de la OCDE, desde la perspectiva de lograr una mayor descentralización y autonomía se concluyó que es un porcentaje que puede incrementarse.

10 Antecedentes normativos como la Ley 14 de 1983, Ley 3 de 1986, Ley 11 de 1986, Decreto 1222 de 1986, Decreto 1333 de 1986, Ley 60 de 1993, Ley 136 de 1994.

11 Estos controles se implementaron mediante la Ley 358 de 1997, Ley 488 de 1998, Ley 549 de 1999, Ley 550 de 1999 y Ley 617 de 2000. Olga Lucía. Op., cit. Pág. 68

12 Olga Lucía. Op., cit. Pág. 69

13 1.1.1. <http://www.dian.gov.co/cifras/estadisticas/estadisticasderecaudo/>. (21 de noviembre, 2019); 1.1.2. http://minhacienda.gov.co/webcenter/AhopProperty?nodeId=2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-057267%2F%FidcPrimaryFile&revisión=latestreleased. (21 de noviembre, 2019)

14 *Ibidem*, nota 4. Gráfico 1, pág. 5.

La situación es mucho más dramática si se aprecia el recaudo por municipios, departamentos y ciudades capitales, llegándose a la conclusión que la distribución del ingreso tributario en Colombia es mucho mayor en unos pocos municipios y departamentos, lo que genera inequidad en la distribución del ingreso en la población, en especial cuando se mira desde la óptica del ingreso tributario *per cápita*.¹⁵

A este respecto, son reveladoras las conclusiones a que llega la DAF en el documento *Reporte de seguimiento recaudo tributario subnacional por el año 2017*¹⁶, al expresar que: a) de la totalidad del recaudo de las entidades territoriales, los tributos departamentales representan el 29% del cual, el 49% está concentrado en Antioquia, Cundinamarca, Valle y Bogotá D.C.; y, b) el 71% restante del recaudo de las entidades territoriales corresponde a los municipios. De este porcentaje, el 78% se recauda en Bogotá D.C., Medellín, Cali y Barranquilla¹⁷.

Desde el punto de vista de recaudo, los impuestos más representativos, son¹⁸: 1) a nivel departamental, los impuestos al consumo (licores, cerveza y cigarrillos) y el impuesto de vehículos representan aproximadamente el 21% del total del recaudo tributario territorial en todo el territorio nacional, y, 2) a nivel municipal, los impuestos de industria y comercio y predial representan el 52% aproximadamente del recaudo tributario territorial en todo el territorio nacional.

En este contexto, se reitera que la discusión no solo debe ser organizacional, tecnológica, jurídica o que pretenda el desarrollo económico de las regiones, como lo pregona la ley, sino que debe apuntar a mejorar el ingreso tributario de las entidades territoriales con mayor equidad, privilegiando los municipios con menor desarrollo o condiciones que les permitan tener un mejor ingreso tributario *per cápita*.

La descentralización de las potestades fiscales induce a una mayor responsabilidad fiscal o imputabilidad fiscal, es decir, la responsabilidad de la fijación de impuestos que financien el gasto público local. Dentro de las dificultades de la descentralización fiscal, se encuentran los inconvenientes para el control eficiente de los tributos, de tal forma que se hayan generado discusiones entre las diversas jurisdicciones y la doble imposición de tributos. Lo anterior, es consecuencia de un alto grado de descentralización y que ello se evidencia en nuestro Estado colombiano, pues sucede que haya tributos que graven el mismo hecho

15 *Ibidem* nota 4, págs. 9 al 13, Cuadro 2 y gráficos 5 al 8

16 Esta situación es persistente si se analiza el mismo documento preparado para los años 2013 al 2016.

17 *Ibidem*, nota 4, Gráficos 3 y 4, págs. 7 y 8

18 *Ibidem*, cuadro 1, pág. 6

económico a nivel nacional y a nivel municipal o departamental, precisamente por no tener claros sus límites y competencias dentro del marco de la descentralización fiscal concedida por la Constitución Política.

De esta manera, es importante concertar modelos estratégicos de coordinación tributaria, en cuanto a la distribución o coordinación de funciones y recursos que le puedan corresponder a cada nivel (nacional, departamental o municipal), lo cual contribuye a la disminución de litigios en sede judicial, la doble imposición tributaria y mayor facilidad en la imposición, recaudo y cobro del tributo.

1.2. Ejercicio de la potestad de imposición y de la función de Administración tributaria en los entes territoriales (Magda C. Montaña)

De los temas transversales y estructurales al sistema tributario territorial, que más está generando dificultades es la forma en como se ejerce por parte de los órganos de representación la potestad de imposición, y como está configurado el esquema independiente y autónomo de Administración tributaria territorial, por ello en este capítulo trataremos los aspectos que se requieren ajustar para mejorar este ejercicio de competencias.

1.2.1. Necesidad de ley orgánica para definir el ejercicio de la competencia impositiva

La competencia para establecer tributos sigue siendo un elemento protagonista de la política, de la economía y del poder público; es por ello, que la relación entre quien establece el tributo y las diferentes partes o entes que conforman el Estado no necesariamente es uniforme ni pacífica en todos los casos.

En Colombia el principio de reserva de ley exige que determinada materia venga regulada por ley¹⁹, en materia tributaria existe un poder dividido en tres niveles distintos: nacional, departamental y municipal²⁰, pero de la interpretación armónica de la Constitución se puede abstraer que en cuanto al orden departamental y municipal se crea un límite²¹ según el cual su autonomía es derivada de la Constitución y la ley.

En conclusión, la potestad tributaria de los entes territoriales se puede ejercer de dos formas: 1) La ley fija solo el hecho generador del tributo, los órganos de representación, concejos o asambleas establecen el tributo y fijan los

19 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C 222 de 1995. (M.P. Jose Gregorio Hernández Galindo: Mayo 18 de 1995).

20 Constitución Política de Colombia [Const]. Art. 338. Julio 7 de 1991 (Colombia).

21 Constitución Política de Colombia [Const]. Art. 287. Julio 7 de 1991 (Colombia).

restantes elementos. También tienen potestad de determinar exenciones y tratamientos preferenciales; y, 2) la ley fija todos los elementos como hecho generador, base gravable, sujetos pasivos, y tarifa fija rangos mínimos y máximos. La potestad es establecer el tributo y señalar las tarifas que aplican y escalas en el ente territorial. El espacio mínimo que debe dejar la ley para ejercicio de autonomía es la determinación de tarifas.

La potestad tributaria en tipologías de tributos como tasa y contribuciones, la autorización del tributo debe ser dada por ley y luego el órgano de representación fijar sistema y método para que el ejecutivo determine el tributo.

En la mayoría de municipios, el grado de autonomía tributaria y potestad en el ejercicio de sus competencias es alta, esto generado porque la base de autorización legal data de 1913 y su última gran reforma estructural fue la Ley 14 de 1983, esto hace casi 40 años y en la departamental, aunque ha tenido muchos cambios más dinámicos y estructurales, se concentra en tributos nacionales cedidos; sin embargo se ha generado dispersión en las estampillas y en el tributo a la actividad inmobiliaria del registro de bienes inmuebles.

En los municipios del país se recaudan 23 impuestos diferentes, de los cuales 3 de ellos concentran el 90 % del total del recaudo, a saber: industria y comercio, predial y sobretasa a la gasolina. El 10 % restante corresponde al recaudo de otros impuestos, entre los que se destacan: alumbrado público, avisos y tableros, estampillas, degüello de ganado menor, sobretasa ambiental y delineación urbana²². Para el año 2013 el recaudo tributario de todos los municipios del país llegó a la suma de \$ 14,97 billones²³. De los anteriores impuestos el único que se clasifica como directo es el predial que representa el 33,1 % del total recaudado, los otros impuestos se catalogan como indirectos y representan el restante 66,9 %.

En los municipios, en especial, hay otras rentas derivadas de la Administración del territorio como cargos públicos por su aprovechamiento, que no están en la categoría tributaria, pero deben ser coordinadas con las que gravan la propiedad inmueble, igual que regularizar todos los cargos públicos por servicios de la ciudad.

Los tributos que más desorden están ocasionando por el amplio margen al ejercicio del poder impositivo, son las estampillas, el impuesto al servicio de alumbrado público, el impuesto sobre teléfonos, la contribución de valorización,

22 Departamento Nacional de Planeación –DNP . Desempeño fiscal de los departamentos y municipios vigencia 2013. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia. (2014).

23 Departamento Nacional de Planeación –DNP . Desempeño fiscal de los departamentos y municipios vigencia 2012. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia. (2013).

la participación en plusvalía, por la falta de claridad en la determinación de la obligación; y, el impuesto de industria y comercio, en tanto toca actividades productivas y se trastocan las competencias de cada municipio por la definición de la territorialidad, además de los problemas propios de interpretación de los elementos de este tributo de cara al alcance de las actividades gravadas.

Los límites del ejercicio de la facultad del Congreso sin que vulnere la autonomía impositiva de los entes territoriales, ha sido objeto de múltiples discusiones judiciales que han generado enfrentamiento entre la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, máximo órgano de control de legalidad de los actos administrativos, que expiden los órganos de representación de los entes locales (departamentos y municipios), situación esta que ahora se ha profundizado por la falta de uniformidad en el control judicial de los actos tributarios generales de los municipios, a partir de la decisión de dejar el control judicial de los actos a los tribunales territoriales y no al máximo órgano de control que es el Consejo de Estado en la reciente Ley 1437 de 2011; lo cual se ha hecho evidente en la cantidad de juicios sobre la legalidad contra los actos tributarios de imposición de los municipios²⁴.

Del análisis de estas situaciones claramente podemos observar que, para el órgano constitucional en el ejercicio de la competencia del congreso como ente creador de las obligaciones tributarias, la exigencia en cuanto a determinación de elementos identificadores de los tributos territoriales es mínima, en cuanto los entes territoriales también tienen poder impositivo y pueden suplir los elementos faltantes de la ley.

Ante esta situación, es necesaria la definición por ley orgánica de la competencia normativa tributaria en los entes territoriales y el legislador. El artículo 151 de la Constitución determina que mediante la ley orgánica se pueden asignar las competencias normativas de las entidades territoriales. Tal es el caso de la Ley 1454 de 2011 y leyes parciales de distribución de competencias como la de áreas metropolitanas, no obstante, estas no han tocado la competencia normativa tributaria.

La ley orgánica propuesta debe regular aspectos cruciales como el límite del legislador en el acto de creación o autorización del tributo, y el ámbito de competencia de los entes territoriales en el ejercicio de su competencia normativa. Para el caso en cuestión -el poder tributario territorial- se requeriría, además de la voluntad política de descentralizar el poder tributario, una nueva visión del ordenamiento tributario colombiano, es decir, definir qué tributos van

24 Eleonora Lozano. Justicia Tributaria. Pág.17-58. Ed., Universidad de los Andes. (2018).

a quedar en manos de la Nación, cuáles en los departamentos y cuáles en los distritos y municipios. Se trata de determinar qué hechos impositivos corresponden a qué jurisdicción: ¿cómo determinar la competencia para determinado hecho generador y en qué jurisdicción?, ¿se puede tener un método uniforme para todas las entidades territoriales?, ¿cuáles van a ser las reglas o el método a seguir para los nuevos hechos generadores? y ¿en dónde quedarán los tributos que generen más recaudo?

Una propuesta puede ser concentrar en los municipios los tributos a la propiedad y todas las actividades y cargos a la propiedad, así como los cargos por aprovechamientos de infraestructuras estén abiertos tanto a departamentos como a municipios, en tanto estas sigan siendo las figuras regionales por excelencia y no entren en funcionamiento las regiones y las provincias.

En los departamentos en los que se desarrollen grandes obras de infraestructura regional, tributos a la propiedad que se deriven de recuperación de plusvalías por sus propias acciones como es el caso de la contribución de valorización o la participación en plusvalía, los consumos específicos y aquellos destinados a la salud y explotación de monopolios, además de ampliar consumos específicos con destino a la salud, como los de bebidas azucaradas y los de comida chatarra, también amplía el concepto de gravación del impuesto sobre vehículos a la promoción ambiental.

Ahora, si bien es importante la determinación de un poder tributario territorial, lo verdaderamente significativo es cuánto se recauda en virtud de esos tributos territoriales. Este poder, debe corresponder en realidad a una competencia normativa tallada en la autonomía territorial, consonante con las funciones descentralizadas de las entidades territoriales, proceso este establecido por la Constitución con desarrollo legal. Entonces el poder tributario territorial debe ser efectivo y real, es decir, su recaudo tiene que justificar no solo su existencia sino soportar, en la medida correspondiente, los gastos públicos que apremian su presencia. Así mismo se debe revisar la necesidad de dar prelación al control judicial unificado de los actos de imposición tributaria de los municipios y regular las formas de asociación para gestión tributaria territorial, que desarrollaremos más adelante.

1.2.2. Reglas de coordinación fiscal y de compensación entre entidades territoriales y el nivel central

En Colombia, no hay ningún dispositivo de orden legal que obligue a las diferentes administraciones municipales a realizar procesos de gestión coordinadas o acuerdos de armonización fiscal. Tal vez, es una de las situaciones que más

complejiza el sistema tributario municipal y máxime aun en los municipios que tienen concentrada la actividad económica e inmobiliaria, por otro lado, aquello que forma parte de un conglomerado es la imposición, gestión y ejercicio coordinado en el territorio que económica y socialmente tienen un mismo impacto.

Dada la distribución de competencias de gestión para diferentes tributos entre distintas Administraciones, la coordinación se impone como principio conciliador de la descentralización y de la eficiencia en la actuación administrativa, principios todos constitucionalizados y de necesaria realización efectiva. La idea de coordinación lleva implícita las ideas normativas de imposición, control, armonización o dirección unitaria para la consecución de fines comunes²⁵.

En este sentido, tenemos pendiente por desarrollar en la ley orgánica muchos frentes, desde los fondos de compensación que la ley orgánica 1454 de 2011 trató sin desarrollar para regiones (artículos 33 y 35); no obstante, este aspecto es crucial en la equidad de los territorios y en el desarrollo de proyectos de mayor envergadura que trascienda la competencia de un municipio en el cual se pueden aunar esfuerzos en proyectos de gran impacto o en fondos para equilibrar municipios y territorios, pero estos recursos no deben proceder solo de los territorios sino de la nación. En particular para aquellos entes que su capacidad de generación de rentas es imposible porque representan los territorios de zonas de protección ambiental o de comunidades indígenas.

También se debe regular mecanismos de gestión tributaria coordinada, y los mecanismos de armonización fiscal entre territorios para evitar competencias desleales e impactos en la neutralidad tributaria.

1.3. Gestión tributaria asociada de las entidades territoriales y la nación (Magda C. Montaña)

En Colombia, cada nivel de gobierno administra sus propias rentas o inclusive rentas nacionales que le han sido cedidas como es el caso de los Departamentos cuyos principales recursos son cedidos por la Nación. En el caso de los municipios que tiene más número de rentas tributarias, estas son propias.

La experiencia en nuestro País de la gestión tributaria autónoma de los entes territoriales ha tenido ciclos de desarrollo, los cuales se han dado a la par del desarrollo de la descentralización, en particular desde la década de los 80, no obstante, las condiciones particulares de monto de rentas a recaudar no les

25 Enrico De Mita. *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto normale*. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze. Mes de 1963. At. 515.

permite equiparar ni sus resultados y mucho menos la capacidad de infraestructura que requieren para asumir la Administración de los mismos.

Este ejercicio ha encontrado los típicos problemas que plantea la doctrina de la distribución de competencias en materia tributaria como problemas tipo²⁶: la infra- dotación de las administraciones autonómicas y locales, el incremento de la presión fiscal indirecta y el fraccionamiento de la información tributaria relevante, además de la falta de coordinación en la gestión tributaria. Al respecto el desarrollo legislativo lo que ha avanzado es en la Ley 788 de 2002 en el artículo 59 que permite usar el sistema normativo procedimental y sancionatorio de la Nación; no obstante este es un esquema que no se compadece con las capacidades institucionales de casi el 99% de las entidades territoriales.

En cuanto a la infradotación, la mayor dispersión en el ejercicio del control tributario es el de los municipios que el 80 % del recaudo se concentra en 4 municipios y el 95% en los municipios de categoría 1,2, y 3 que son 70 de los 1100, y los cuales administran rentas propias, que la mayor parte de su esfuerzo fiscal proviene de los impuestos a la propiedad y de los de la actividad económica. Para el año 2014 se determinó que en promedio²⁷, los municipios de Colombia recaudan \$184.900 por habitante, mientras que su capacidad de recaudación media estimada alcanza \$571.591. Es decir, se recauda en promedio el 32,3% del potencial per cápita estimado.

Por categoría de municipios, se observan diferencias en el recaudo potencial por habitante y en el porcentaje de eficiencia recaudatoria. Los municipios de mayor desarrollo relativo tienen un potencial de recaudación por habitante más alto y recaudan un mayor porcentaje de este que los de menor desarrollo (66,8% contra 24,6%, respectivamente), lo que representa un espacio fiscal en todos, con más opciones de ser superados en los de más alta categoría que en los de menor en tanto su capacidad administrativa para hacer eficiente el recaudo no depende de su autonomía.

Como indicador del nivel de costo de administración, tenemos el caso más relevante en el cual se puede lograr eficiencia en el del Distrito Capital de Bogotá. Bogotá tiene régimen fiscal especial y aunque sus ingresos tributarios son por excelencia municipales comparte rentas con los departamentos, bajo esta condición sus ingresos tributarios se acercan para el 2018 a 8 billones 700 mil millones de pesos y es de las pocas ciudades en que los ingresos tributarios

26 J.M Lago Montero. El poder tributario de las Comunidades Autónomas. Pág. 10 y s.s.. Ed. Pamplona: Aranzadi. (2001).

27 Bonet Morón & Ayala García. *La brecha Fiscal territorial en Colombia*. Documentos de trabajo sobre economía regional Revista 236. Mes de 2016. At.235.

representan un 50% de sus ingresos corrientes y en la que la representatividad del impuesto predial es del 50%, la cual ha venido subiendo año tras año debido a las mejoras ostensibles en la eficiencia de Administración del tributo, originada por tener su propio catastro y el peso del impuesto de actividades económicas con un peso del 31%, seguido del impuesto sobre vehículos automotores con una participación del 11%.

Bajo estas condiciones es una ciudad que administra aproximadamente 3.700.000 contribuyentes. La forma de Administración del impuestos predial unificado y vehículos automotores²⁸, cambió a liquidación oficial desde el año 2016; en el caso del impuesto predial derivado de las mejoras en los últimos 10 años al sistema de información catastral, y al de registro automotor para el impuesto de vehículos; quedando solo bajo el sistema de declaración privada el impuesto de industria y comercio y con la implementación del Régimen simple de la Ley 2010 de 2019 quedaría para un 40% de sus contribuyentes.

Bogotá tiene un nivel de cumplimiento voluntario del 85% en el impuesto predial. Además, representa un alto nivel de eficiencia en costos de la Administración tributaria, por cada \$1 invertido en la Administración tributaria en 2017, se obtuvo \$121,44 de ingresos tributarios totales; o en sentido contrario, la entidad invirtió \$0,823 por cada \$100 que ingresaron en tanto el costo anual es de 70.000 mil millones de pesos aproximadamente.

Bogotá se esfuerza más que la Nación para recaudar cada peso, por consiguiente, es absolutamente claro que lo que a Bogotá le ha permitido ser referente en eficiencia en Administración tributaria es la capacidad que le dá la gestión tributaria que realiza con una alta capacidad de recaudo y es un excelente ejemplo en tanto administra impuestos departamentales y municipales.

En cuanto a la presión fiscal indirecta que genera la alta dispersión de competencias en la Administración tributaria, desde el punto de vista del administrado, este es probablemente uno de los flancos más débiles que ofrece la organización administrativa tributaria diversificada, de tal manera que, unido a la infradotación, fundamenta la demanda de una Administración fiscal mucho más regionalizada y no atomizada y en asocio con la Nación que tiene una gran parte de la información y a quien le cuesta llegar a los territorios en control.

Claramente, aunque el legislador ha intentado disponer de reglas de unificación de procedimientos y sanciones²⁹, lo cual implica creación de obligaciones formales, el ejercicio no ha sido fructífero. Por lo contrario, el régimen

28 Impuesto con la cantidad más alta de contribuyentes

29 Ley 788 de 2002 artículo 59, Ley 1819 de 2016.

procedimental permite que cada ente territorial en especial los municipios para impuestos como el de Industria y Comercio, que grava actividades productivas, señale obligaciones de declaración en períodos y para presentar en sitios diferentes, obligación de práctica de retenciones en cada jurisdicción, obligación de entregar información a las administraciones municipales, como si fuera la Nación. Frente a los otros tributos municipales los de mayor incidencia en la presión fiscal son las estampillas, para la actividad constructiva, así como el impuesto de delineación urbana y los impuestos como el de teléfonos y alumbrado que ha afectado un sector específico de la actividad económica.

El tercer problema que señala el profesor Lago³⁰ en la descentralización de la gestión fiscal, y que al igual es un síntoma en el sistema colombiano por la diversificación de las competencias gestoras de los tributos, es el fraccionamiento de la información tributariamente relevante, la aplicación de tributos también distintos pero muy relacionados entre sí. En nuestro sistema, aunque existen disposiciones para que las administraciones locales y la nacional compartan información, la consecución de esta información depende de la búsqueda individual de convenios de la Nación con cada Administración local, y de las locales con la Administración nacional.

Tan solo con la Ley 1819 de 2016 se estableció la obligación de tener un formulario único nacional de declaración del impuesto de industria y comercio, no obstante, si las tarifas no son homogéneas entre los municipios, no hay mucha posibilidad de cruzar y, por otra parte, subsisten sistemas autónomos de declaración de retención en la fuente y de entregar información a cada municipio. De manera particular las principales discusiones se dan con las jurisdicciones conurbadas o conglomeradas donde las empresas realizan sus diferentes tipos de actividad y no tienen cómo verificar los municipios a qué jurisdicción debe pagar y cuánto a cada una.

En el caso de los tributos a la propiedad inmueble (predial, contribución de valorización, participación en plusvalía), que para la mayoría de municipios la información depende de dos organismos nacionales, en esencia como son la autoridad catastral Instituto Geográfico Agustín Codazzi y la Superintendencia de Notariado y Registro, también sus principales rentas están limitadas por la posibilidad de administrar la información.

Claramente en Colombia, como resultado de la infradotación de los entes territoriales para el ejercicio de su competencia de función tributaria, se ha venido dando en los últimos años una alta tendencia a tercerizar la gestión tributaria, la

30 Op., Cit. J. M. Lago Montero.

cual se limita a aspectos tales como el procesamiento de información electrónica; recepción de declaraciones tributarias, pagos de tributos, sanciones, y el cobro no por vía coactiva sino ordinaria mediante el empleo incluso de abogados externos o auxiliares de la justicia, diferentes de quienes ejercen funciones públicas. La fiscalización, la liquidación y la discusión de los tributos, por ser funciones tributarias inherentes al ejercicio del poder de imposición, no son delegables.

Respecto a las diferentes figuras del ejercicio de la gestión tributaria en los países descentralizados, Onrubia refiriendo el trabajo de Vehorn y Amhad³¹ identifica cuatro modelos de administración, combinando el nivel de gobierno del que esta dependería y el sistema de financiación de los gobiernos subcentrales: a) Administración tributaria centralizada con un sistema de financiación basado en impuestos compartidos (tax sharing); b) Administración tributaria centralizada con una asignación de poder en materia de política tributaria a los diferentes niveles de gobierno; c) Administración tributaria multinivel con compartición de impuestos; y d) Administración tributaria independiente en cada nivel de gobierno; e) La posibilidad de coordinación entre las autoridades tributarias, manteniendo el comportamiento independiente del cuarto modelo.

Sigue señalando que la esencia del modelo integrado está en la forma en la que se regulan las relaciones entre los distintos gobiernos para el desarrollo de la actividad de gestión, incluida la distribución de competencias y los métodos de adopción compartida de decisiones. Esto sitúa el diseño organizativo del modelo de Administración tributaria coordinada en un plano eminentemente institucional. Las ventajas que aporta la adopción de este modelo de Administración tributaria para los entes territoriales en Colombia es que a partir de mantener su autonomía, les permite asociarse, con la posibilidad de combinar las ganancias potenciales de eficiencia que se obtienen mediante la gestión integrada con las derivadas de una mayor responsabilidad financiera. De esta manera, al participar en esta actividad todos los gobiernos beneficiados por la utilización del sistema fiscal, permite equilibrar los que tienen poca capacidad de recaudo, con los que tienen mayor capacidad y así lograr un equilibrio en el soporte del costo de administración, además de compartir la información que requieren para control que esta disgregada en los diferentes entes. La flexibilidad de las fórmulas del diseño institucional, incluidas las que afectan a la gradualidad de la integración, convierten este modelo, en una solución muy atractiva.

Por las anteriores razones, por ejemplo, se puede dejar abierta la posibilidad de asociarse para la Administración de los tributos municipales, por

31 <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2016/09/FPP2016-21.pdf>. (17/ 05/ 2016).

metrópolis o conglomerados urbanos – rurales. Si hay conformadas áreas metropolitanas a través de estos entes asociativos creando una entidad propia para Administración tributaria o en los conglomerados que identifica el sistema de ciudades de los lineamientos de ordenamiento territorial de la Nación, podrían conformar con o sin área metropolitana una propia asociación pública para prestar esta función.

En esta organización puede participar la Nación que necesita la información territorial para control de sus impuestos al patrimonio y renta, el régimen simple de tributación, también puede compartir con los municipios la información y mecanismos de control y simplificación del impuesto de industria y comercio; inclusive se puede unir a esta empresa asociativa. Además, el departamento para gestionar sus impuestos a los vehículos y a los consumos, comparte información de control.

También puede funcionar la asociación de varios departamentos de los mismos que se están configurando para funcionamiento de las Regiones Administrativas de Planificación, o quienes vayan encontrando sentido de asociación por regiones, y unir esfuerzos con la intención de realizar la Administración tributaria regional, además de hacer sociedad con la Nación quien a través de sus órganos de policía hace control a las ventas informales e ilegales de los licores, alcoholes, cigarrillos, venta de juegos de suerte y azar. Por otra parte, el control tributario es necesario para ejercer control de sus tributos nacionales y que puede entregar información general de recolección de información única para ser gestionada por estas empresas públicas sin ánimo de lucro.

En cuanto a la posibilidad de la gestión asociada de la Administración tributaria la ley orgánica 1454 de 2011 artículo 11, establece y promociona la configuración de figuras asociativas territoriales, como persona jurídica de derecho público. Esta figura similar está desarrollada en la Ley 489 de 1998 artículo 95 que prevé la asociación de entidades públicas como una organización sin ánimo de lucro. Es preciso que la Ley que se proponga en tributación territorial determine el régimen jurídico de organización en particular para regular el manejo y reintegro de los ingresos recaudados a las entidades asociadas.

Al respecto de poder delegar la función tributaria en una entidad pública, ya ha sido desarrollado por el Consejo de Estado, señalando que esta condición es constitucional y legal, y no obedece a la prohibición de la Ley 1380 de 2010.

1.4. Régimen Sancionatorio y Procedimental (Norbey Vargas)

El régimen sancionatorio y procedimental aplicable a los impuestos territoriales, no cuenta con un régimen propio, para efectos de subsanar la omisión y en

aras de simplificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y la Administración de los tributos por parte de las entidades territoriales, en las reformas de impuestos nacionales. Además, se han incluido algunas normas que permitan a las entidades territoriales de manera opcional, y otras veces de forma obligatoria, adoptar el régimen de procedimiento y sancionatorio consignado en el Estatuto Tributario Nacional para los impuestos nacionales.

La primera, la Ley 223 de 1995, artículo 179 literal b), en donde se estableció que los concejos municipales pueden adoptar los procedimientos y sanciones que rigen para los tributos del distrito capital; la segunda, la Ley 383 de 1997, artículo 66 el cual determina que los municipios y distritos aplican los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional; y, la tercera, la Ley 788 de 2002 señala en su artículo 59 que los departamentos y municipios aplican los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, y que el procedimiento respecto a sus sanciones y término de aplicación, pueden disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos³².

De acuerdo con las normas antes transcritas, se puede observar entonces, que en el caso de la Ley 223 de 1995, era opción de los municipios adoptar el régimen de procedimiento tributario y régimen sancionatorio para el Distrito Capital, por lo que en consecuencia los municipios podían seguir manteniendo los regímenes propios, lo que hacía más difícil para los contribuyentes, responsables y agentes retenedores, cumplir con las obligaciones a cargo en cada municipio o distrito.

A partir de lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, ya no es opcional, sino que es obligatorio para las entidades territoriales, acoger el régimen sancionatorio y procedimental establecido en el Estatuto Tributario Nacional para los impuestos nacionales, quedando facultadas solo para simplificar los procedimientos y disminuir las sanciones.

Si bien, con la expedición de las mencionadas normas se dio un gran avance al poner límites a las entidades territoriales, dado que después de su promulgación los procedimientos y las sanciones no están al arbitrio de las entidades territoriales, aún no resultan suficientes, entre otras cosas porque el régimen sancionatorio y procedimental del Estatuto Nacional, no resulta suficiente para administrar todos los tributos territoriales, y además porque los municipios y

32 Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. Diciembre 27 de 2002. D.O. N° 45.046

distritos en ocasiones pretermiten las referidas normas, violando los derechos de los contribuyentes, tal como explicamos en detalle a continuación.

1.4.1. Procedimiento tributario territorial

Es claro, de conformidad con lo señalado en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que la aplicación territorial del procedimiento tributario, no se puede disponer por parte de las administraciones territoriales, toda vez que la norma tiene un carácter imperativo, al señalar que se “aplicará” la norma nacional a todo lo que esté relacionado con la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y demás actuaciones en materia tributaria, tal como lo ha señalado la Corte Constitucional³³.

Es importante destacar que, debido a que estas normas, tienden a hacer efectivo el cumplimiento de los derechos y obligaciones ciudadanas y administrativas, son de orden público y consecuentemente de obligatorio cumplimiento; por lo que no pueden ser derogadas, modificadas o sustituidas salvo autorización expresa, de conformidad con lo establecido en el artículo 13 del Código General del Proceso.

Pues bien, respecto al procedimiento aplicable en los entes territoriales, la ley permite a las asambleas y concejos a lo largo del territorio nacional, la opción de simplificar sus operaciones; mediante el otorgamiento de unas bases sólidas contenidas en el Estatuto Tributario Nacional, que permiten actuar de manera adecuada a partir del conocimiento y la aplicación de las acciones procedentes frente a situaciones particulares de los contribuyentes.

No obstante, es necesario destacar lo concerniente a la individualización de las obligaciones fiscales, que puede realizarse vía autoliquidación o mediante liquidación directa por parte de la Administración. En la primera de estas, el contribuyente fija el impuesto a cargo, el cual es susceptible de modificación por parte de la Administración mediante Liquidación Oficial. En la segunda de estas, es la Administración a quien corresponde la liquidación del impuesto a pagar y es esta última la Regla General en los tributos de carácter territorial, como lo ha señalado la jurisprudencia del Consejo de Estado³⁴.

Nos encontramos entonces, ante una situación en la cual, los entes territoriales, tienen la opción de presentar liquidación, únicamente bajo el supuesto de que exista una declaración previa; que en la mayoría de los impuestos

33 Corte Constitucional. Sentencia C- 1114 de 2003. (M.P. Jaime Córdoba Triviño: noviembre 25 de 2003).

34 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 05001 23 31 000 2010 00820 01 (22427). C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto; Octubre 2 de 2019).

territoriales – a excepción del impuesto de industria y comercio- se factura directamente por parte de la Administración. Por lo que en ese sentido, si sería pertinente una regulación un poco más clara frente al aspecto procedimental, toda vez que, si bien, muchos de los procedimientos establecidos a nivel nacional pueden ser compatibles con dichas disposiciones; respecto a algunos si existe un vacío normativo frente al cual debería haber una normativa tributaria más sólida que garantice el efectivo recaudo de los tributos y la protección de los principios constitucionales que deben regir el procedimiento tributario.

En todo caso, la jurisprudencia sostiene la postura que el procedimiento tributario territorial, debe aplicarse de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario Nacional adecuado a su propia realidad y simplificando procedimientos³⁵.

1.4.2. Régimen sancionatorio

Respecto a la aplicación del régimen sancionatorio, el panorama resulta diferente al procedimental, toda vez que, si bien el procedimiento tributario dispuesto a nivel nacional puede sentar las bases necesarias para el actuar de los departamentos, municipios y distritos, el tema sancionatorio puede ser más complejo en su aplicabilidad.

En los 1123 municipios, 32 departamentos y 5 distritos existentes en Colombia las diferencias que se pueden visualizar en diversos aspectos, ya sean sociales, demográficos, económicos, culturales e incluso geográficas lleva a un desconocimiento de las realidades individuales de cada ente territorial; generando un ingreso a favor del fisco justificado por un daño causado a la administración. En ese sentido, las sanciones no pueden ser aplicadas por analogía, puesto que se estaría actuando en oposición a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, tal como lo señaló el Consejo de Estado³⁶.

El régimen sancionatorio, posee además la característica de que se trata de un régimen puramente sustancial, respecto al cual, se ha establecido que: “*no es estrictamente derecho tributario, aún cuando castigue el incumplimiento de las obligaciones y deberes de esta área jurídica*”³⁷.

Igual que sucede en materia de procedimiento tributario, ocurre en materia sancionatorio, en donde la prescripción normativa contenida en el artículo 59

35 Ibidem

36 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta Proceso 25000 23 27 000 2001 113500 (13961) (C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; Mayo 18 de 2016).

37 J. Beltrán. en Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia, páginas (47-72), ed., Universidad Externado de Colombia, Bogotá. (2019).

de la Ley 788 de 2002, aunque representa un gran avance, no es del todo una solución, dado que el sistema sancionatorio contenido en el E.T.N., está diseñado para unos tributos sustancialmente distintos a los que integra el sistema de tributos territorial, por ejemplo los tributos nacionales. En la medida que los impuestos territoriales son de liquidación oficial y los nacionales, la mayoría, son de declaración privada.

De acuerdo con lo anterior, existen obligaciones especialmente de tipo formal propias de los tributos territoriales, frente al cual las normas sancionatorias del E.T.N., no son apropiadas para obligar a quienes van dirigidas tales obligaciones, su efectivo y oportuno cumplimiento, lo que hace que también en ocasiones las entidades territoriales impongan sanciones desproporcionadas, por fuera de cualquier límite de progresividad, gradualidad o lesividad.

De lo expuesto, consideramos que la Comisión de Expertos que trabaja en el informe base para una futura reforma tributaria territorial, debería recomendar ajustes al sistema sancionatorio y procedimental, con el objeto de lograr el diseño de un sistema más simple y que resulte más adecuado para los tributos que integran el sistema territorial.

2. Propuesta de mejora en tributación para financiar un desarrollo territorial sostenible, y a las actividades productivas en los entes territoriales

2.1. Tributos que gravan la propiedad inmobiliaria, las actividades inmobiliarias, los cargos públicos – los retos del catastro- y los vinculados al uso de infraestructuras que aportan al financiamiento del desarrollo territorial (Magda C. Montaña)

En Colombia el artículo 317 constitucional otorga a los municipios la facultad de dar valor a la propiedad inmueble, al tener que regular la utilización del suelo y otorgar fuentes provenientes de generación de valor a la tierra por el esfuerzo colectivo, a través de la equitativa distribución de cargas y beneficios. Así mismo, cuando se habla de los tributos a la propiedad (impuesto predial unificado, la contribución de valorización y la participación en plusvalía), se deben analizar otras cargas urbanísticas que se imponen a los propietarios de la tierra en uso del derecho de propiedad, cuando la ciudad en ejercicio de la función pública de urbanismo les permite aprovechar los usos del suelo, también los cargos

públicos por el uso de bienes y servicios comunes en especial los de transporte y el uso del espacio público.

2.1.1. Impuesto Predial y catastro

El impuesto predial unificado se encuentra vinculado de manera directa con la estructuración del catastro, el cual se encuentra regulado por la legislación vigente de la Ley 14/1983 denominada “ de fortalecimiento de los fisco municipales”, en la que se regularon aspectos relativos a la formación y actualización del catastro y se adoptaron medidas trascendentales como el ordenar el reajuste del avalúo catastral en la proporción allí señalada y autorizar a los contribuyentes para autoavaluar sus inmuebles, etc., luego actualizada por la Ley 44 de 1990, Ley 1450 de 2010, Ley 1607 de 2012. Finalmente, mediante la expedición de la Ley 1995 de 2019 se impuso un límite al incremento del impuesto predial unificado, se determinó la procedencia del recurso de reconsideración y se fijó el tiempo para solicitar la revisión del avalúo catastral y el término de resolución por parte de la autoridad catastral.

Con el fin de mejorar el sistema de información sobre la propiedad se configuró el catastro multipropósito estipulado en el art. 104 de la Ley 1753 de 2015 y en la reciente Ley 1955 de 2019 artículo 78 se definió como servicio público, y se permitió prestar el servicio por los entes territoriales y los entes asociativos en calidad de gestores catastrales autónomos.

2.1.1.1. Gestión del sistema catastral como servicio público y habilitación de gestores catastrales asociativos, y gestión tributaria asociada

Lo más importante y retador de estas modificaciones recientes legislativas al sistema catastral, además de ampliar el uso del sistema de información y de prestar el servicio a los ciudadanos de forma abierta, es que sea interoperable con todos los demás sistemas de información sobre la propiedad que tengan las entidades territoriales y nacionales. Por ahora, demanda como prioridad la interoperabilidad de la información con el sistema registral que da el componente jurídico de la propiedad y con la información de usos del suelo que generan los municipios y las autoridades ambientales. También el sistema de pagos por los servicios catastrales y de qué manera se fijan las tarifas de los mismos, así como los aportes de las entidades asociadas para prestar la gestión catastral.

Para lograr el alcance esperado en el financiamiento del territorio con el impuesto predial unificado, se requiere ajustar varios aspectos, el primero es mejorar la base del impuesto tanto de predios como de valores, lo cual significa una mayor descentralización del catastro. Así mismo, es necesario sustancialmente mejorar el espacio tarifario y generar reglas de coordinación fiscal, pero ya

referido a las ciudades metrópolis, es necesario que el sistema tributario cree un régimen especial tarifario para las ciudades metrópolis y sus municipios, que les imponga reglas de coordinación fiscal, tanto en menor espacio de determinación por los municipios en las tarifas, como en la obligación de asociarse en una Administración tributaria asociada por conglomerados o por regiones.

Además, también es necesaria la imposición de una contribución parafiscal a quienes se beneficien de la información catastral que sean entidades públicas, y regular las tarifas para los servicios catastrales a demanda como las actualizaciones catastrales y los servicios de incorporación de información física de los predios, para financiar la Administración y la actualización permanente de la información. Lo cual genera que haya aportes conforme al costo y sean aportados por todos los que usan la información.

2.1.1.2. Actualización del régimen sustancial el impuesto predial general y creación del régimen especial del suelo rural

No hay que olvidar que la estructura sustancial del impuesto requiere una actualización de sus elementos sustanciales, no solo por actualizar elementos de sujeción pasiva especial, como son la de los bienes de uso público que tienen explotación, la de los bienes privados en contratos de fiducia y en leasing y las figuras recientes introducidas del derecho de superficie en la Ley 1955 de 2019 y en la ley de suelo rural. También se requiere incorporar a este tributo incrementando tarifas la rentas como el impuesto de alumbrado público y el impuesto sobre teléfonos, lo cual logra simplificar y absorber estos tributos.

Además, hacer una especial regulación para el suelo rural, con metodologías singulares de evaluación del suelo que no sea de mercado para el suelo rural en tanto este tiene en su uso productivo agrícola, unas condiciones particulares para su valoración. También incluir el desarrollo legal específico de las categorías tarifarias simples, pero diferenciadas para el suelo rural que tiene usos restringidos como son los mineros, los industriales o agro industriales, los suburbanos, los de vivienda de lujo en el campo, de aquellos protegidos como son los de protección ambiental, los agropecuarios y la vivienda campesina.

2.1.1.3 Regulación procedimental que garantice a los propietarios el derecho de defensa en la discusión de avalúos catastrales y de la información física y jurídica que esté en la base catastral

Con la introducción en la Ley 1819 de 2016 se generalizó la liquidación factura, sobre la información que reposa en catastro, la cual puede estar desactualizada o no obedecer a la realidad física y jurídica del bien inmueble, sin embargo, como los procedimientos catastrales tienen línea independiente de discusión a

la tributaria, se requiere hacer un ajuste procedimental, que los compatibilice de manera justa y transparente al ciudadano. Con la reciente Ley 1995 de 2019 se estableció un procedimiento de revisión y plazo para devolución que no se compeadece con el ciudadano, en tanto pone término de devolución que no depende de su accionar sino de la resolución de la entidad catastral.

También la Administración tributaria debe ser capaz de resolver casos evidentes de cambios en la liquidación cuando se comprueba a ella elementos físicos y jurídicos errados en el sistema de información catastral que no son de competencia del sistema catastral sino de otras autoridades como el uso del suelo, el estrato socioeconómico y los elementos jurídicos del predio. En tanto el elemento obligado del tributo a determinar por el servicio catastral es la base gravable y no los demás elementos.

2.1.1.4. Regulación del sistema de bases presuntivas mínimas generalizado y establecer mecanismo general para todos los municipios de declaración privada en casos excepcionales

Como siempre van a existir predios que no hacen parte del registro catastral de la ciudad y el valor catastral por sus metodologías generales no permite llegar al valor comercial. Por esta razón se debe ordenar en la ley usar la declaración privada siempre que los predios no estén registrados en la base catastral y declare por las bases presuntivas mínimas, o que esté el predio registrado pero solo incorporado el avalúo del suelo pero no el de construcción y para cuando el contribuyente desee tributar por un valor superior al catastral, para el efecto se requiere ajustar el artículo 187 de la Ley 1753 de 2015 que generalizó las bases presuntivas mínimas pero solo con valores de construcción y no incluyó valores de terreno, se propone se generalice por lo menos con los valores de suelo de las zonas homogéneas catastrales.

2.1.2. Contribución de Valorización

La contribución de valorización es un tributo el cual puede ser implementado por todos los niveles territoriales y la Nación³⁸, así como por las áreas metropolitanas y las Corporaciones Autónomas Regionales³⁹. Uno de los principios tributarios más importantes es el principio de legalidad, el cual demanda que para esta contribución el órgano de representación respectivamente, apruebe

38 Para la Nación con la Ley 1819 de 2016 y para los entes territoriales conforme al Decreto Ley 1222 de 1986 y el Decreto Ley 1333 de 1986.

39 Según la Ley 128 de 1994 modificada por la Ley 1625 de 2013 y la Ley 99 de 1993. Reciente autorización de la Ley 1819 de 2016 como contribución de valorización nacional, válida los aspectos de inconstitucionalidad señalados en su adopción autónoma. Solo se requiere reglamentar para estos cobros como se usa el sistema y método autorizado.

directamente la imposición del tributo,⁴⁰ establezca el sistema y método para definir los costos, beneficios y la forma de hacer su reparto.

Para los municipios en particular se está utilizando en los últimos 10 años de manera recurrente en ciudades como Bogotá y Barranquilla, y son cobros significativos que les representa de un 30% de sus ingresos tributarios en un año, a representar el 100% como en las ciudades de Armenia o Popayán.

La implementación de este instrumento en estas ciudades ha tenido varias discusiones judiciales referentes a: 1) realización de las llamadas etapas de pre-factibilidad y factibilidad según la adopción en cada ente territorial; 2) término para interponer el recurso de reconsideración en contra del acto de liquidación individual del tributo, 3) procedimiento de notificación de la liquidación factura y recursos; 4) competencia del alcalde para adoptar sistema y método y ; 5) vínculo de este instrumento cuando hay otros instrumentos de captura de valor y el particular realiza las obras publicas.

De esta manera, de acuerdo a las experiencias territoriales de la implementación de la contribución de valorización ha tenido varias ventajas para el desarrollo de estos territorios por cuanto: 1) el uso acertado de este instrumento puede contribuir significativamente a la ejecución de proyectos de desarrollo urbano, incluso en ciudades limitadas por su capacidad fiscal; 2) los procesos exitosos de fortalecimiento institucional asociados a la implementación de la contribución de valorización son una oportunidad para la consolidación de administraciones públicas que avanzan hacia la sostenibilidad fiscal; 3) la contribución de valorización puede ser exitosa en el desarrollo de intervenciones urbanas más allá de la infraestructura vial y; 4) los impactos sociales y políticos de la contribución de valorización se pueden minimizar si se estructura el cobro con flexibilidad a lo largo de un período de tiempo conforme avanzan las inversiones.

No obstante, es evidente que el sistema legal de autorización de la contribución de valorización territorial es bastante viejo, su soporte es del año 1966 en el Decreto 1604 de 1966 y fue recopilado en los Decretos Ley 1333 de 1986 y 1222 de 1986, sin embargo , no se ha ajustado a determinar unos elementos claros para que los concejos y asambleas escojan los sistemas y métodos de distribución. Además, tienen grandes vacíos en el procedimiento de distribución, liquidación y recaudo, que generan inseguridad en los ciudadanos. Adicionalmente, como es un instrumento tributario al servicio de la financiación directa de un proyecto se deben incluir reglas de procedimiento especiales que garanticen que los territorios no se están comprometiendo a financiar con una renta

40 Conforme al art. 287 y 338 de la Constitución Política.

que no tiene verificado en riesgos y análisis fiscal, el flujo de los recursos y la ejecución de las obras.

2.1.3. Participación en Plusvalía

La participación en plusvalía soporta constitucional con la Constitución Política de 1991 en el art. 82. Posteriormente, mediante la Ley 388 de 1997 se concretó el mandato constitucional, definiéndose el tributo y sus elementos, esta ley lo define como un tributo que grava el mayor valor que adquieren los predios como consecuencia de la acción urbanística desarrollada por las entidades públicas en la utilización del suelo y del espacio aéreo urbano, el cual tiene finalidades extrafiscales marcadas al servicio del ordenamiento urbano.

Se han dado varios temas de discusión frente a los elementos y aplicación de este tributo, uno de ellos es sobre el nacimiento de la obligación con el hecho económico, lo cual se genera cuando el propietario de la tierra aprovecha los mayores beneficios, que es cuando le autoriza el municipio de manera particular y concreta a desarrollarla.

Otro tema de discusión ha sido la identificación de las áreas generadoras del tributo en cada municipio respecto al artículo 74 de la Ley 388, al señalar cuáles son los hechos generadores y el artículo 80 que regula el procedimiento del cálculo y la determinación de los hechos generadores. Lo anterior con la intención de determinar que se debe tener en cuenta la acción o acciones urbanísticas que generan el mayor aprovechamiento para así identificar las zonas generadoras a partir de establecer si la norma vigente está otorgando respecto a la norma inmediatamente anterior un mayor aprovechamiento y no si, efectivamente, se ha aprovechado o se van a aprovechar esas potencialidades dadas por las normas de ordenamiento que están vigentes. Esto tiene como consecuencia que hayan zonas de las ciudades que no generan el tributo porque la última norma expedida no otorga formalmente un mayor aprovechamiento, aunque económicamente hasta ahora las zonas se estén desarrollando y es por esta razón que se están aprovechando los mayores beneficios dados por las regulaciones urbanísticas, con zonas que solo por el efecto de haber sido autorizadas por la norma más reciente deben pagar el tributo.

Así mismo, se ha presentado discusión frente al plazo con el que cuenta la Administración para liquidar el efecto plusvalía y el término para expedir la liquidación oficial del tributo y el acto que debe expedir para el efecto⁴¹.

41 En cuanto al plazo para calcular el efecto plusvalía, si bien la ley señala unos plazos para determinar la base gravable suponiendo que estos son inmediatos a la expedición de la norma urbanística o de la acción urbanística (supone plazo de 7 meses), sin embargo esto jamás ocurre, por cuanto

Ahora sobre las altas expectativas que ha tenido el tributo y su bajo desempeño, se debe en primer lugar a una estructura sustancial bastante compleja que no permite lograr uno de los principios constitucionales de un tributo como lo es la eficiencia. Además, por interpretaciones condensadas en los decretos nacionales para avalúos de plusvalía, como solo son zonas generadoras las que en la regulación urbanística vigente otorgan mayores aprovechamientos se genera un alto componente de inequidad. Esta razón amerita de una modificación sustancial que ponga en coordinación con la aplicación de otros instrumentos urbanísticos de recuperación en plusvalía, que han surgido como el de las cargas por mayores aprovechamientos.

Por consiguiente, las anteriores razones demuestran la necesidad de modificar el tributo para hacerlo eficiente, desligar el hecho generador de la comparación normativa y asumirlo al real aprovechamiento urbanístico. Por otra parte, determinar la incompatibilidad de la generación del tributo cuando haya compensaciones por mayores aprovechamientos adicionales a los básicos permitidos; determinar en la Ley de regulación del suelo⁴² un básico general de aprovechamiento por tratamientos urbanísticos; unas metodologías de cálculo general del tributo, en cuanto al régimen procedimental. En cuanto al procedimiento de cálculo, liquidación y su inscripción en el registro público de la propiedad, debe ser ajustado este para aclarar los efectos de cada acto administrativo, identificando cuál es el título y el efecto que tienen las demandas judiciales sobre los mismos con el fin de no generar efectos lesivos en los ciudadanos que discuten los cobros, pero por estas medidas se les hace exigible el pago en los momentos de transferencia.

2.1.4. Cargos públicos y aprovechamiento económico del espacio público

Por su parte respecto al aprovechamiento económico del espacio público -AEEP- o cargos urbanísticos, las ciudades colombianas tienen dificultades para garantizar su uso adecuado. Para su mantenimiento y Administración se facultó a los municipios y distritos contratar con entidades privadas para realizar esas actividades, sin que ello afecte el uso, goce y disfrute visual por parte de la ciudadanía.

los municipios no tienen funcionarios propios evaluadores y deben hacer la contratación de peritos privados o el convenio respectivo con el IGAC o su autoridad catastral; adicional a que muchos de ellos autorizaron el tributo mucho tiempo después de expedido el POT e inclusive de sus revisiones, por lo que el plazo jamás se cumple, bajo ese entendido y revisando la tipología de plazo otorgado al Consejo de Estado señaló que se trataba de un plazo perentorio y no preclusivo, por lo que no emitirlo en el tiempo no genera pérdida de competencia.

42 Ley 388 de 1997. Por la cual se modifica la Ley 9 de 1989, y la Ley 2 de 1991 y se dictan otras disposiciones. Julio 28 de 1997.D.O. N° 43.091.

De las experiencias a nivel nacional se puede concluir lo siguiente frente al AEEP: 1) el AEEP promueve la debida ocupación y a su vez es un instrumento de captura de valor por lo que es fundamental mantener el balance entre el disfrute colectivo y la captura de recursos ; 2) en varios municipios se ha regulado en el POT; 3) la política pública para la Administración y mantenimiento del AEEP se basa en las estrategias financieras e institucionales, velando por la integridad del espacio público; 4) la reglamentación del AEEP se plantea como un instrumento para la gestión del espacio; 5) la determinación de las zonas y actividades permitidas por el AEEP están limitadas por normas urbanísticas y ambientales; 6) la regulación debe establecer excepciones a la redistribución económica y se establece descuento a la liquidación por buenas prácticas ambientales; 7) los contratos de Administración del espacio público pueden ser compatibles con el aprovechamiento económico del mismo; y, 8) la regulación del AEEP se ha regulado como un precio público, no obstante requiere regularizarse como una tasa para poder generalizar y estandarizar reglas para su cobro.

De esta misma manera hay otros cargos públicos que requieren regularización y coordinación con los instrumentos tributarios que deben ser previstos en la legislación, en particular se deben regular todos los instrumentos de captura de valor tributarios con los no tributarios, para determinar cómo se usan de manera coordinada.

2.1.5. Delineación urbana

Este tributo en Colombia, fue establecido en Ley 97 de 1913 que en su artículo 1° como impuesto a la construcción de nuevas edificaciones y refacción de las existentes, ratificado en la Ley 84 de 1915, en su artículo 1°, y compilado además de las conferidas por el artículo 169 de la Ley 4ª de 1913, reafirmada por el artículo 233 del Decreto - Ley 1333 de 1986. Es uno de los tributos en los cuales el legislador le ha otorgado mayor autonomía en el desarrollo de sus elementos a los municipios, y por ello es tan disímil la aplicación en el país del mismo⁴³.

Para muchos municipios lo confunden con la tasa de licenciamiento, y lo que cobran es un costo por el licenciamiento otorgado, y otros como en el caso de Bogotá, Cali, Barranquilla es un impuesto que como grava la construcción de edificaciones su base gravable se relaciona con el costo de la construcción. Adicionalmente, también se confunde este tributo con el cobro por aprovechamiento o cargos urbanísticos. De manera particular es importante que se revise la estructura sustancial del tributo y se determine la carga a la actividad constructiva, en

43 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C -035 de 2009. (M.P. Marco Gerardo Monroy: Enero 27 de 2009).

particular cuando sobre ella también se tienen cobros por aprovechamientos urbanísticos y el impuesto de delineación urbana y el vínculo con el tributo de participación en plusvalía es por mayor aprovechamiento y decisiones urbanísticas.

En esta misma línea se propone hacer un estudio profundo sobre la tributación y cargas a la propiedad en tanto hay muchos instrumentos que no se usan y cuando se usan generan contradicción, esto mismo ocurre con los costos por la formalización de la propiedad en el registro público, el impuesto de registro y anotación y ahora con los costos de los servicios catastrales.

De mantenerse como un impuesto directo a la actividad constructiva requiere revisarse su vínculo con la actividad de construir, si esto incluye todos los actos de licencia o solo la construcción de edificaciones, en particular por las discusiones judiciales⁴⁴ que ha generado la actual regla de hecho generador que no incluye la construcción del urbanismo sino solo de las edificaciones.

Esta particularidad en el caso de regulaciones sustanciales vinculadas al hecho de edificar que es el autorizado por la ley, precisa que la ley aclare el papel del trámite de licenciamiento como un momento de recaudo, mas no como un hecho generador del impuesto. En la misma línea y teniendo en cuenta que es un tributo que grava la construcción de edificaciones, requiere precisar quiénes son los sujetos pasivos, esto porque se suele atar a que fuera un tributo a la propiedad, en tanto está vinculado a una actividad que se realiza con la propiedad, sin embargo, en la actividad edificatoria las normas urbanísticas no solo permiten al propietario construir sino a los poseedores, o constructores vinculados al proyecto.

Así mismo, se debe desde el marco legal revisar la definición de una base gravable, vinculada al hecho económico, y la forma de hacer su efectivo control; y frente al marco tarifario, se propone sea definido por la ley en términos mínimos y máximos.

2.1.6. Impuesto sobre vehículos automotores

Este es un impuesto departamental, cuya regulación más reciente y sustancial es de la Ley 488 de 1998, unificando para todos los departamentos y municipios incluyendo al Distrito Capital, un impuesto nacional cedido a las entidades territoriales (Departamentos, Distrito Capital y un porcentaje del 20% del recaudo a los municipios y distritos en donde se reporte como domicilio del contribuyente), disponiendo con ello la sustitución del impuesto de timbre nacional sobre vehículos automotores y del impuesto de circulación que administraban

44 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19545 (C.P. Jorge Octavio Ramírez; Julio 30 de 2015).

los municipios. Se incluye dentro de los impuestos para el financiamiento del desarrollo del territorio, por cuanto en este texto se comparte la reflexión de la comisión de expertos⁴⁵. Este tributo debe configurarse como un tributo ambiental, con lo cual se aporta a una finalidad extrafiscal de sostenibilidad del territorio, en especial cuando la demanda de infraestructura de transporte es creciente y, así mismo, por el gran impacto ambiental que genera la circulación de los vehículos en la sostenibilidad ambiental, tanto por el consumo de combustibles de extracción como por la generación de contaminación.

Este impuesto exonera del pago a las motos de menos de 125 CC, y a los vehículos de servicio público, a los vehículos oficiales, lo cual precisa ser revisado. En términos del estudio de la comisión de expertos en una comparación internacional que los ingresos provenientes de la tributación ambiental son bajos en Colombia frente a la OCDE, dentro de los impuestos ambientales totales, el impuesto a los vehículos es excesivamente bajo, por lo que se considera hay un espacio. De esta misma manera precisa ajustar la base gravable que está regulada con elementos *ad valorem*, lo cual genera una baja gradual por la depreciación de los vehículos, en tanto estos contaminan más.

Adicionalmente, se requiere una revisión de la forma de control en la base de información del registro de la propiedad automotor, al respecto señala la comisión de ingresos que en la información del RUNT a febrero del 2015 existe 11,3 millones de vehículos matriculados a nivel nacional, de los cuales el 54% son motos, sin diferenciar cilindraje, y 4,98 millones de otros vehículos, entre automóviles, de carga y de transporte público. Al mismo tiempo, Fasecolda informa que están expedidas 7.1 millones de pólizas SOAT, de las cuales 4 millones corresponden a automóviles y otros. Solo de comparar el recaudo de Bogotá que a pesar de tener la cuarta parte del parque automotor recauda el 50% significa que hay un espacio importante en mejorar la base de tributación en los públicos que el Distrito si puede gravar, y en el control que se realiza a los contribuyentes.

Sobre el tema de control y seguimiento a los propietarios de los vehículos, solo con la Ley 1819 de 2016 se incorporó el sistema mixto de liquidación, factura y declaración privada como forma de discusión, y se logró tener la información de identificación de ubicación de los propietarios, pero la realidad es que esta información está desactualizada, y aunque se exige al RUNT entregar a los departamentos y municipios la base de registro de propietarios cada año, ellos no lo han hecho. Por otro lado, esta base no tiene cruces de información para verificar

45 Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Pág.183-186. ISBN: 978-958-58393-7-3. Fedesarrollo, Bogotá, D.C., 2016.

domicilios con la de la propiedad de los municipios, además, tampoco hay otros reportes de información como es en el caso de las oficinas de tránsito. Por consiguiente, amerita incluir un sistema de reporte de información para control del impuesto en el país, que se logre de manera asociada con las oficinas de tránsito y con la información de los municipios sobre ubicación de propietarios, de negocios y de registro tributario nacional o reporte en bases de datos oficiales como el Sisbén, cámaras de comercio, etc.

2.2. Impuestos que gravan las actividades productivas- impuesto de alumbrado público, teléfonos y estampillas. (Norbey Vargas)

Además de la referencia a los anteriores tributos, el legislador ha permitido gravar un sin número de hechos específicos, siendo sujetos activos, los departamentos, municipios y distritos, quienes en ejercicio de su poder tributario, tienen facultad de imponer tributos como el de alumbrado público, teléfonos y las estampillas. Frente a estos, cabe presentar algunas consideraciones:

2.2.1. Impuesto sobre servicio de alumbrado público

El impuesto de alumbrado público fue creado mediante el artículo 1° de la Ley 97 de 1913, que señala que el Concejo Municipal de Bogotá, puede crear, entre otros, el impuesto sobre el servicio de alumbrado público. Posteriormente esta disposición se hizo extensiva a los demás concejos municipales con la emisión de la Ley 84 de 1915.

Recientemente, además, la Ley 1819 de 2016 fijó en sus artículos 349 a 353, lo referente al hecho generador del impuesto de alumbrado público, estableciendo este como “*el beneficio por la prestación del servicio de alumbrado público*”. No obstante, esta disposición no permitió clarificar los elementos de dicho Tributo.

En reciente Sentencia de Unificación de la Sección Cuarta del Consejo de Estado con Radicado N° 05001-23-33-000-2014-00826-01 (23103) del 6 de noviembre de 2019, dicha sala, estableció los elementos esenciales del tributo de la siguiente manera:

Sujeto activo	Municipios
Hecho generador	Ser usuario potencial del servicio de alumbrado público por residencia, domicilio, o presencia de establecimiento físico, sin importar si es urbano o rural.

Sujeto activo	Municipios
Sujeto pasivo (criterios para determinar sujeción)	Ser usuario del servicio público domiciliario de energía eléctrica.
	Propiedad, posesión, tenencia o uso de bienes en determinada jurisdicción.
	Industria y Comercio <i>no</i> es un referente idóneo.
	Empresas dedicadas a explotación, exploración, suministro y transporte de recursos naturales no renovables, las relacionadas con el sector energético o de las comunicaciones <i>siempre que cuenten con establecimiento físico</i> .
	Tratándose de las empresas descritas anteriormente, es el municipio quien debe acreditar la existencia del establecimiento.
Base gravable	El consumo de energía eléctrica es un referente idóneo para determinar la base gravable.
	La capacidad instalada es un parámetro válido cuando se trata de empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones o líneas de transmisión eléctrica.
	Solo se está obligado a pagar por una de las dos condiciones señaladas.
Tarifa	Deben ser razonables y proporcionales.
	La carga de probar la inexistencia de estas condiciones está en cabeza del sujeto pasivo.

Esta clasificación, otorga un panorama más claro respecto a los elementos de dicho impuesto, garantizando así el principio de certeza jurídica. Pero en todo caso, no debería ser el Consejo de Estado quien vía jurisprudencia se encargue de definir los elementos esenciales de los impuestos territoriales, desde luego que este asunto es resorte del Legislador, pero ante la ausencia de leyes que definan con claridad tales elementos, el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en pro de apuntarle a la seguridad jurídica, y evitar en la medida de lo posibles nuevos litigios, se ha encargado de hacer tales definiciones a través de sus fallos judiciales.

Así las cosas, en una eventual reforma tributaria territorial, se debe evaluar muy bien este impuesto, para que en caso de que se decida mantener en nuestro ordenamiento jurídico tributario, sean precisados y limitados los elementos esenciales del mismo, a fin de que no exista tanta incertidumbre en su liquidación y pago, y que establezca verdaderos límites a los municipios y distritos sobre los montos a cobrar por este gravamen. Con este impuesto lo que se busca es garantizar una efectiva prestación del servicio de alumbrado público, y que no constituya una fuente de financiación de otras necesidades de los entes territoriales.

2.2.2. Impuesto de teléfonos

El impuesto de los telégrafos y teléfonos urbanos fue autorizado para Bogotá por el literal i) de la Ley 97 de 1913, y para los demás municipios por la Ley 84 de 1913, fue declarado parcialmente inexecutable por la Sentencia C-504 del 3 de junio de 2002, pero en su estructura continúa vigente.

El Consejo de Estado en ocasiones ha dicho que este tributo no se puede aplicar y ha anulado algunos Acuerdos, como en el caso del fallo del 22 de febrero de 2002, Expediente 17001-23-31-000-1999-0856-01(12591), mediante el cual se anuló el Acuerdo N°389 del 11 de noviembre de 1998, Municipio de Manizales, y en el cual se afirmó que *la Ley 97 de 1913 en concordancia con la Ley 84 de 1915*, le otorgó a los concejos municipales la facultad de crear el “impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos, sobre empresas de luz eléctrica, de gas y análogas”, pero sin dar ninguna referencia, pauta o directriz que le permitiera a estos entes determinar alguno de los elementos del tributo, por ello, tal definición generó que se creará sin ningún límite legal, contrario a lo determinado en los artículos 338, 303 y 313 numerales 4° de la Constitución Política.

En otras sentencias, el Consejo de Estado ha dicho que el impuesto es válido y se puede explicar, como el caso del fallo de 10 de diciembre de 2015, Exp.17001-23-31-000-2008-00348-01(20045), C.P: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, señaló que bajo la potestad de imposición de los entes territoriales y el principio de predeterminación los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, al conferirles la función indelegable de señalar “directamente” en sus actos: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos. Lo anterior, no significa que una entidad territorial contemple como hecho generador del tributo uno diferente al que la ley de autorizaciones haya definido, pues viola el principio de legalidad a que se ha hecho referencia.

Como se puede apreciar este tributo genera discusiones en su aplicación y debe ser objeto de revisión por parte de la Comisión de Expertos que en la actividad estudia el sistema tributario territorial, en pro de generar certeza sobre la obligatoriedad o no de este impuesto.

2.2.3. Estampillas

En Colombia, la primera emisión de estampillas se llevó a cabo el 24 de julio de 1859 con la circulación de una serie de cinco (5) estampillas. No obstante, fue hasta la Ley 27 de 1949, que empezó a evolucionar como tributo independiente, gravando distintos servicios prestados por el Estado, constituyéndose, así como una tasa.

Con la constitución de 1991, y el cambio que implicó respecto a los entes territoriales, además de las permanentes necesidades de los mismos, se ha provocado una proliferación de estampillas y con ello, una indeterminación respecto a la naturaleza de las mismas, puesto que, debido a que se ha desdibujado su objetivo inicial; no se tiene claridad acerca de si se trata de un impuesto, tasa o contribución.

Para el Consejo de Estado las estampillas tienen naturaleza de contribución parafiscal, Exp. 14527 de sentencia de noviembre 5 de 2016, y en cambio para la Corte Constitucional, tienen naturaleza de impuesto, Sentencia C-221 de 2019. Por lo anterior, podemos afirmar que en la actualidad no existe certeza jurídica sobre el tipo de tributo que constituyen las estampillas.

Actualmente, existen decenas de estampillas, amparadas bajo la constitución política, que cuentan con tarifas excesivas y que concurren, además, con los demás tributos del orden territorial, generando consecuencias gravosas para el contribuyente.

2.3. Impuesto de industria y comercio y complementarios (Juan Carlos Becerra)

El impuesto de industria y comercio y complementarios como impuesto territorial perteneciente a la Administración municipal, desde hace varios años es tema de múltiples controversias, por el grado de dificultad de su manejo. Al ser un impuesto municipal, se encuentra una normatividad diversa donde cada municipio de acuerdo a su facultad de imposición y autonomía territorial, interpreta, adapta la ley, y aunado se expiden fallos en sentidos contrarios sin poder tener una interpretación judicial consolidada⁴⁶.

Lo anterior, ha producido rechazo por parte de los contribuyentes y, aunque algunas de esas falencias se ha tratado de corregir mediante leyes expedidas después de su creación en la Ley 14 de 1983, han sido insuficientes porque se han expedido para resolver problemas circunstanciales sin que se haya hecho lo que, a nuestro juicio, debe ser lo acertado: revisar y corregir el impuesto de manera integral y estructural incorporando como hecho generador el ejercicio de actividades económicas de manera general.

Aunado a lo anterior, el cambio en la sofisticación de los mercados y el comercio, los avances tecnológicos, el transporte y el desarrollo de las telecomunicaciones, diversidad de servicios, entre otros, han generado que las formas

46 Camilo Zamara Martínez. ¿Industria y/o comercio?, problemas en la tributación de los industriales ante la incertidumbre jurídica. Revista de derecho fiscal. Mes de año. At. 101.

de cómo se realizan los negocios cambien y resulten más complejos⁴⁷. Es así como las administraciones tributarias enfrentan una mayor exigencia al momento de imponer el impuesto y aplicar la normativa vigente, buscando interpretar las normas a favor de cada Administración municipal de acuerdo a su autonomía territorial y facultad impositiva.

Así mismo, las directrices dadas por el legislador en la Ley 14 de 1983 y en la Ley 1819 de 2016, para que los entes municipales impongan los demás elementos del impuesto no definidos por la ley, de acuerdo a su facultad impositiva y autonomía territorial, ha hecho que en distintos municipios los hechos generadores gravados difieran, así como la aplicación de distintas reglas sustanciales y procedimentales.

Sin embargo, mediante la expedición de la Ley 1943 de 2018⁴⁸, se intentó subsanar la dificultad para determinar la territorialidad del impuesto, mediante la cual se estableció el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE-, integrando varios impuestos, dentro de ellos el impuesto de industria y comercio consolidado. Este es un régimen voluntario que busca facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, simplificando en este caso la manera en que se paga el impuesto de industria y comercio, el complementario de avisos y tableros y la sobretasa bomberil. Al estar incluido en la tarifa del Régimen Simple, el cual no se paga directamente en cada municipio o distrito, y que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, posteriormente es distribuido a los respectivos entes territoriales, así mismo, el contribuyente sujeto a verificación posterior determina en la declaración la jurisdicción en la que se realizó el hecho generador⁴⁹.

Una de las dificultades de este impuesto unificado, es que en el caso del impuesto de industria y comercio, su complementario de avisos y tableros y la sobretasa bomberil, es al momento de distribuir el recaudo e identificar si verdaderamente ese ingreso le corresponde a determinado municipio, además, si para los municipios trae una consecuencia adicional, la cual es que el ingreso por el pago de estos impuestos primero pasen por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para poder disponer de ellos, sabiendo que es un ingreso de

47 Fernando Rodríguez Piedrahita. Recientes desarrollos jurisprudenciales en materia de industria y comercio. Ed., Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2016).

48 Mediante la Sentencia 481 de 2018, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de la Ley 1943 de 2019, disponiendo que los efectos del fallo solo producirán efectos a partir del 1 de enero de 2020, a fin de que el Congreso de la República, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018.

49 Instituto Nacional de Contadores Públicos. Régimen Simple de Tributación- SIMPLE-. 23 de mayo de 2019.

propiedad de los municipios y que ante las necesidades locales se hace indispensable para cubrir la destinación del gasto público de manera inmediata.

De acuerdo a lo anterior, parece más razonable reestructurarlo o tecnificarlo, sin que se modifique que el impuesto a las actividades industriales, comerciales o de servicio esté ligado al hecho que una persona realice una actividad económica lucrativa dentro de una jurisdicción determinada, o como lo ha señalado el Consejo de Estado es un gravamen de patente para ejercer una actividad industrial, comercial o de servicios, en razón del uso o utilización de la infraestructura municipal⁵⁰. Por tanto, el hecho generador del impuesto lo constituyen la explotación de actividades comerciales, industriales y de servicio que se realicen en las respectivas jurisdicciones municipales⁵¹. Pues el problema se encuentra en la cantidad de actividades que por la dinámica del mercado o comercio, cambian paulatinamente, y que los municipios no prevén o las gravan de manera errada.

Las causas por las cuales se han generado estas dificultades, diagnosticadas sobre el impuesto de industria y comercio pueden resumirse, así:

- Para su creación, se tuvo en cuenta las recomendaciones de la Misión Wiesner - Bird, pero, la normativa empleada para regularlo en la Ley 14 de 1983 tomó como base el antiguo impuesto sobre patentes regulado en la Ley 97 de 193, literal f del artículo 1º y las leyes que lo modificaron y complementaron, así como las normas adoptadas por algunos municipios como Bogotá D.C., Medellín y Santiago de Cali.
- La dispersión normativa y regulación casuística y no estructural, a pesar que el impuesto fue creado con la Ley 14 de 1983, con posterioridad se han expedido muchas normas que lo modifican o complementan, la mayoría de las veces para resolver algún problema puntual que se ha presentado en la aplicación o interpretación de las normas vigentes.
- A pesar de ser un impuesto real que grava el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicio dentro de una jurisdicción municipal, algunas prohibiciones para gravarlo son de tipo personal.
- La generalidad en la regulación legal del impuesto y las competencias asignadas a los municipios conduce a que, al establecerlo en sus jurisdicciones, lo reglamenten a su manera, lo que genera falta de uniformidad, conflictos

50 Concepto Sala de Consulta del Consejo de Estado. Sala de consulta y servicio civil. Radicación 499. (C.P. Jaime Betancur Cuartas; marzo 26 de 1993).

51 Concepto Sala de Consulta del Consejo de Estado. Sala de consulta y servicio civil. Radicación 499. (C.P. Jaime Betancur Cuartas; marzo 26 de 1993).

que deben ser resueltos por los jueces quienes han terminado fijando reglas que deberían ser del Congreso.

Las reformas deben considerar las características de las actividades económicas gravadas y la calidad del contribuyente, pues la reforma de la Ley 1819 de 2016, se privilegió a los grandes centros urbanos como la establecida para el transporte, y emplean factores ajenos a la normatividad tributaria como la aplicada para definir donde se perfecciona la venta en la actividad comercial realizada sin establecimiento de comercio.

Otra de las grandes problemáticas, es la falta de claridad en la determinación de las actividades gravadas y de reglas claras en casos específicos, como:

- La actividad industrial que desarrolla las diferentes etapas del proceso productivo en varias plantas ubicadas en diferentes municipios.
- La actividad del industrial que ha prescindido de una o varias etapas productivas porque las ha tercerizado y ya no emplea su sede fabril o parte de ella.
- En la actividad comercial, la falta de definición sobre el gravamen de las actividades no definidas expresamente por el Código de Comercio o que pueden generar doble tributación, como es el caso del dividendo o de los rendimientos financieros.

A pesar de las muchas dificultades que presenta el impuesto en su regulación y aplicación se recomienda mantener, si no el impuesto de industria y comercio, un tributo que grave las actividades económicas realizadas dentro de los municipios, por supuesto, estructurado de tal manera que sea coherente y que corrija ciertas inequidades entre los municipios generadas por la mayor concentración económica en algunos de ellos. Además, apelando al principio de solidaridad para que se irrigue en la mayor cantidad de municipios, en especial, los que tienen pocas actividades económicas, para lo cual puede apelarse al establecimiento de tributos compartidos entre los municipios de concentración de la actividad y de destino de los bienes y servicios.

Como propuesta a las anteriores dificultades se debería diferenciar actividades que tienen altos márgenes de rentabilidad frente a actividades con márgenes de rentabilidad baja, y de allí determinar la tarifa y la base gravable del impuesto. La propuesta se encamina a establecer como factor tarifario la rentabilidad del sector económico manteniendo como base gravable, los ingresos brutos.

3. Conclusiones y recomendaciones (cada uno en relación con los temas asignados)

- Invitamos a que la discusión y las reformas que vayan a proponerse no aborden únicamente los temas de orden jurídico, organizacional, tecnológico o de desarrollo económico regional, sino que incluya el tema de la descentralización fiscal bajo la premisa señalada por la Constitución Política de tener una Nación descentralizada con autonomía de las entidades territoriales, lo que, a nuestro juicio, se consigue con un incremento de los ingresos tributarios sin desbordar la capacidad contributiva y que se irrigue a la mayor cantidad de municipios y departamentos, en especial, los que requieren de mayor desarrollo, bajo la aplicación del principio de solidaridad.
- Es preciso asumir el camino de la ley orgánica para definir las competencias normativas, de imposición, de coordinación fiscal, de compensación y de gestión asociada.
- Tenemos una oportunidad para desarrollar grandes cambios estructurales en transparencia y coherencia al sistema tributario territorial, en particular se requiere mucho esfuerzo a los tributos municipales que se deben suprimir y crear unos unificados que potencien el recaudo, sea el caso de alumbrado público, impuesto sobre teléfonos y estampillas. En los departamentales el mayor esfuerzo es sobre el impuesto sobre vehículos automotores, las estampillas y resolver en los impuestos a la propiedad y cargas como se desarrolla el impuesto de registro.
- Mantener un impuesto que grave las actividades económicas en forma general (comerciales, industriales, agropecuarias, de servicios), que se realicen en cada jurisdicción municipal, coherente, estructurado de tal manera que se irrigue en la mayor cantidad de municipios, para lo cual, se sugiere el mecanismo del impuesto compartido entre el municipio donde se concentra la actividad económica y el municipio a donde están destinados los bienes y servicios. Para corregir los problemas de equidad y capacidad contributiva, por practicidad y simplicidad del sistema, se sugiere mantener la base gravable sobre el ingreso bruto, pero definir la tarifa con base en factores más objetivos como la rentabilidad del sector económico.
- En cuanto a los tributos a la propiedad inmueble y las formas de recuperación de valor para el desarrollo se debe hacer una reformulación integral, incluyendo las rentas que los departamentos vinculan para desarrollar el

territorio y su sostenibilidad, como la contribución de valorización o participación en plusvalía, el impuesto de registro, la sobretasa a la gasolina.

- En particular en el impuesto predial y el catastro, amerita revisar la unificación de los tributos de alumbrado, teléfonos, la revisión del esquema tarifario, la revisión a la recién expedida Ley 1995 de 2019 de límites al crecimiento del impuesto predial. Adicionalmente, en los otros instrumentos como la contribución de valorización una actualización integral del régimen legal tanto en lo sustancial como en lo procedimental, también se requiere ajuste con la participación en plusvalía, el impuesto de delineación urbana, y el impuesto sobre vehículos automotores.
- En el tema de Administración tributaria, es preciso que se avance en conjunto con la gestión asociada de catastro en gestión asociada tributaria, incluyendo no solo los territoriales sino la Nación.
- En cuanto a los temas relacionados con el procedimiento tributario y régimen sancionatorio, además de las limitaciones consistentes en que no pueden tener sanciones más onerosas y procedimientos más gravosos que los contenidos en el Estatuto Tributario Nacional, se debe señalar algunas pautas dirigidas a las entidades territoriales con el fin de fijar sanciones y procedimientos aplicables a aquellos tributos para los cuales no resultan pertinentes la aplicación de las sanciones contenidas en el E.T.N.

Bibliografía

Capítulo de libro:

Harold Ferney Ortiz, Esperanza Buitrago & Juan Rafael Bravo, *Problemática del ICA, Avisos y tableros, Alumbrado público y Estampillas y sus posibles soluciones a partir del Derecho comparado en Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior en Memorias 39 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, 451 a 505. G. Fogueredo, ED., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá. (2015).

Libro:

Antonio Quiñones Montealegre & Lucy Cruz de Quiñonez. *Nuevo Régimen del Impuesto de Industria y Comercio en Colombia*. Pág.7 y s.s. Ed. Dintel. (1985).

Antonio Quiñones Montealegre. *El Impuesto de Industria y Comercio Conflictos y Propuesta de Reforma*. Pág.82 y s.s. Ed. Universidad del Rosario. (2009).

Bonet Morón y Ayala García. *La brecha Fiscal territorial en Colombia*. Documentos de trabajo sobre economía regional Revista 236. Mes de 2016. At.235.

- Camilo Zamara Martínez. ¿Industria y/o comercio?, problemas en la tributación de los industriales ante la incertidumbre jurídica. *Revista de derecho fiscal*. Mes de 2005. At.101.
- Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. *Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Pág.183-186. Ed. Fedesarrollo. (2016).
- J. Beltrán. *en Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia*, páginas (47-72), ed., Universidad Externado de Colombia, Bogotá. (2019).
- Eleonora Lozano. *Justicia Tributaria*. Pág.17-58. Ed., Universidad de los Andes. (2018).
- Enrico De Mita. *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto normale. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* . Mes de 1963. At.515.
- Fernando Rodríguez Piedrahita. *Recientes desarrollos jurisprudenciales en materia de industria y comercio*. Pág.343. Ed., Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2016).
- Francisco Gutiérrez Sanín, Viviana Barberena Nisimblat, & Luis Jorge Garay. *25 años de descentralización en Colombia*. Fundación Konrad Adenauer en Colombia.Pág.19-44. Ed. Konrad Adenauer Stiftung. (2010)
- Gustavo Quintero García. *Impuesto de Industria y Comercio y de Avisos y Tableros*. Pág. 125 a 139 Ed. Futuro Editores. (1985).
- Harold Herney Parra Ortiz. *El Impuesto de Industria y Comercio*. Pág.7-4. Ed. Temis. (2004). Instituto Colombiano de Derecho Tributario. *El Impuesto de Industria y Comercio en Colombia*. Ed. Futuro Editores. (1982).
- Juan Carlos Becerra Hermida. *El Impuesto de Industria y Comercio y su aplicación en Santiago de Cali*.Pág. 2 a 7 Ed. Restrepo y Londoño Asesores Jurídicos y Tributarios. (2002).
- Jose Maria Lago Montero. *El poder tributario de la Comunidades Autónomas*. Pág.10 y s.s. Ed. Pamplona: Aranzadi. (2001).
- Jorge Onrubia . *Financiación autonómica y administración tributaria: Una propuesta de modelo integrado de gestión*. Pág.6 y s.s.. Ed. Fedea Policy Papers. . (2016) .
- Mario Posada García-Peña. *Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Colombia*. Pág. 15 y s.s.. Ed. Universidad del Rosario. (2008).
- Olga Lucía Zapata Cortés. *Re-centralización fiscal en Colombia*. *Revista Ciudades*.Mes de 2016. At. 68.
- Documentos:
- Departamento Nacional de Planeación –DNP. *Desempeño fiscal de los departamentos y municipios vigencia 2013*. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia. (2014).
- Departamento Nacional de Planeación –DNP. *Desempeño fiscal de los departamentos y municipios vigencia 2012*. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia. (2013).
- Instituto Nacional de Contadores Públicos. *Régimen Simple de Tributación- SIMPLE-*. Mayo 23 de 2019.

Publicaciones por Internet

- 1.1.1 <http://www.dian.gov.co/cifras/estadisticas/estadisticasderecaudo/>. (21 noviembre, 2019).

- 1.1.2. http://minhacienda.gov.co/webcenter/AhopProperty?nodeld=2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER057267%2F%FidcPrimaryFile&revisión=latestreleased. (21 noviembre, 2019)
- 1.1.3. <https://www.dnp.gov.co/programas/vivienda-agua-y-desarrollo-urbano/desarrollo-urbano/Paginas/sistema-de-ciudades.aspx>. (2014).

Normas:

- Ley 14 de 1983. Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. Julio 6 de 1983. D.O. N° 36.288.
- Ley 11 de 1986. Por la cual se dicta el Estatuto Básico de la Administración Municipal y se ordena la participación de la comunidad en el manejo de los asuntos locales. Enero 15 de 1986. D.O. N° 37310.
- Decreto 1333 de 1986 [con fuerza de ley]. Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal. Mayo 14 de 1986. D.O. 37.466
- Constitución Política de Colombia [Const.]. Art.1, 287, 303, 313 , 338. Julio 7 de 1991 (Colombia).
- Ley 60 de 1993. Por la cual se dictan normas orgánicas sobre la distribución de competencias de conformidad con los artículos 151 y 288 de la Constitución Política y se distribuyen recursos según los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones. Agosto 12 de 1993. D.O. N° 40.987.
- Ley 136 de 1994. Por la cual se dictan normas tendientes a modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios. Junio 2 de 1994. D.O. N° 41.377
- Ley 388 de 1997. Por la cual se modifica la Ley 9ª de 1989, y la Ley 3ª de 1991 y se dictan otras disposiciones. Julio 24 de 1997. D.O. N° 43.091.
- Ley 488 de 1998. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales. Diciembre 24 de 1998. D.O. N°43.460
- Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. Diciembre 27 de 2002. D.O. N° 45.046
- Ley 1430 de 2010. Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. Diciembre 29 de 2010. D.O. N° 47.937
- Ley 1454 de 2011. Por la cual se dictan normas orgánicas sobre ordenamiento territorial y se modifican otras disposiciones. Junio 28 de 2011. D.O. N° 48.115.
- Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diciembre 26 de 2012. D.O. N° 48.655
- Ley 1625 de 2013. Por la cual se deroga la ley orgánica 128 de 1994 y se expide el Régimen para las Áreas Metropolitanas. Abril 29 de 2013. D.O. N° 48.776
- Ley 1753 de 2015. Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”. Junio 9 de 2015. D.O. N° 49.538.
- Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2016. D.O. N°50.10129

Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. Diciembre 28 de 2018. D.O. N° 50.820

Ley 1955 de 2019. Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. Mayo 25 de 2019. D.O. N° 50.964

Ley 1995 de 2019. Por medio de la cual se dictan normas catastrales e impuestos sobre la propiedad raíz y se dictan otras disposiciones de carácter tributario territorial. Agosto 20 de 2019. D.O. N° 51.051.

Sentencias:

Concepto Sala de Consulta del Consejo de Estado. Sala de consulta y servicio civil. Radicación 499. (C.P. Jaime Betancur Cuartas; marzo 26 de 1993).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C 222 de 1995. (M.P. Jose Gregorio Hernandez Galindo: Mayo 18 de 1995).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. Expediente 17001-23-31-000-1999-0856-01(12591). (C.P. Ligia Lopez Diaz; Febrero 22 de 2002).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C- 1114 de 2003. (M.P. Jaime Córdoba Triviño: Noviembre 25 de 2003).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. Exp.17001-23-31-000-2008-00348-01(20045)(C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Diciembre 10 de 2015).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. Radicado: 25000 23 27 000 2001 113500 (13961). (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; Mayo 18 de 2016).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicado: 05001 23 31 000 2010 00820 01 (22427) (C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Octubre 2 de 2019).

Artículos de Derecho Aduanero y Comercio Exterior

Ponencia

El Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto, aprobado en 1973 y revisado en 1999). Antecedentes y análisis

Ricardo Xavier Basaldúa

Conferencias

Illicit Trade and WTO Law

Mauricio A. Salcedo Maldonado

Aplicación de jurisprudencia en el régimen aduanero (Decreto 1165/2019)

Olga Lucía González Parra

Los derechos humanos en materia aduanera

Andrés Rohde Ponce

Control aduanero de la propiedad intelectual y medidas cautelares aduaneras

Luis Carlos Quevedo Cerpa

El procedimiento administrativo sancionatorio aduanero

Grety Patricia López Albán

El Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto, aprobado en 1973 y revisado en 1999). Antecedentes y análisis

The International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures (the “Kyoto Convention”, adopted in 1973 and revised in 1999). Background and analysis.

RICARDO XAVIER BASALDÚA¹

Para citar este artículo / To reference this article

Ricardo Xavier Basaldúa. El Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto, aprobado en 1973 y revisado en 1999). Antecedentes y análisis. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 659

Resumen

Mediante la presente ponencia en primer lugar se propone demostrar que los principios generales del Derecho aduanero tradicionales perduran en el Convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros (Convenio de Kyoto) elaborado en 1973 y revisado en 1999.

A tal fin, al analizar las normas del Convenio se señalan los antecedentes mediatos e inmediatos que sirvieron de base para su elaboración, incluso aquellos principios que consagran las Ordenanzas francesas de 1687, sancionadas por Luis XIV y en el Código de Aduanas de Francia de 1791.

También se destacan las normas del Convenio de Kyoto revisado que responden a la necesidad de contemplar las nuevas formas en que se desarrolla el comercio internacional de mercaderías, así como aquellas que regulan las

1 Universidad de Buenos Aires: abogado, escribano, posgrado en Derecho administrativo. Universidad Católica Argentina: doctor en ciencias jurídicas. Correo electrónico: ricardoxbasaldúa@gmail.com

nuevas modalidades del control aduanero sobre el tráfico internacional de mercaderías (v.gr., control no intrusivo y basado en la gestión del riesgo).

De tal modo, se procura brindar una visión amplia sobre el contenido y alcance del Convenio de Kyoto.

Por otra parte, se indica la correspondencia entre las normas del Convenio de Kyoto revisado en 1999 y la reciente legislación colombiana, es decir el denominado “Régimen de Aduanas”, aprobado por el decreto 1165 de 2 de julio de 2019.

Palabras clave: Convenio, Antecedentes, Principios, Armonización, Simplificación, Cotejo

Abstract

This paper first aims to demonstrate that the general principles of traditional Customs Law endure in the International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures (known as the “Kyoto Convention”) prepared in 1973 and revised in 1999.

To this end, when analyzing the rules of the Convention, the paper mentions the mediate and immediate antecedents that served as the basis for its drafting, going as far back as the principles enshrined in the French Ordinances of 1687, sanctioned by Louis XIV and France’s Customs Code of 1791.

Also highlighted are the rules of the revised Kyoto Convention that respond to the need to consider the new ways in which the international trade of merchandise is developed, as also those that regulate the new forms of customs control of the international movement of goods (e.g., non-intrusive and risk-management based control).

Thus, it seeks to provide a broad view of the content and scope of the Kyoto Convention.

Mention is also made of the correspondence between the rules of the revised Kyoto Convention of 1999 and recent Colombian legislation, namely the so-called “Customs Regime” approved by Decree 1165 of July 2, 2019.

Keywords: Convention, Background, Principles, Harmonization, Simplification, Collation

Sumario

1. Antecedentes del Convenio de Kyoto; 1.1. La Convención Internacional para la Simplificación de las Formalidades Aduaneras de 1923; 1.2. La Carta de La Habana; 1.3. El Acuerdo General sobre las Tarifas Aduaneras y el Comercio (GATT) del 30 de octubre de 1947; 1.4. El grupo de estudios para la Unión Aduanera Europea; 1.5. El Comité Aduanero del Grupo de Estudios ; 1.6. El Consejo de Cooperación Aduanera; 1.7. El Comité Técnico Permanente; 1.7.1. Composición; 1.7.2. Sistema de trabajo; 2. El Convenio de Kyoto de 1973; 3. El Convenio de Kyoto revisado en 1999; 3.1. Razones de la reforma de 1999; 3.2. Estructura y contenido del convenio revisado y requisitos para la adhesión; 3.3. Principios generales aduaneros tradicionales consagrados en el Convenio de Kyoto revisado en 1999; 3.4. Otros principios tradicionales y nuevos ; 4. Razones que explican que, a pesar de la existencia del Convenio de Kyoto de la Organización Mundial de Aduanas, se elaborará el Acuerdo de Facilitación del Comercio en el ámbito de la Organización Mundial del Comercio contemplando la misma materia; 5. La nueva reforma que se encara; Conclusiones; Bibliografía sobre el Convenio de Kyoto revisado.

1. Antecedentes del Convenio de Kyoto

El Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, que fuera elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera y aprobado en la ciudad de Kyoto en 1973, fue objeto de una reforma que culminó en 1999 y actualmente se encuentra sometido a una nueva revisión.

El cabal conocimiento de esa importante normativa en evolución impone conocer los diversos antecedentes que contribuyeron a conformarla.

Al encarar esta tarea, resulta oportuno recordar el primer ordenamiento sistemático de la materia aduanera, que es sin duda la ordenanza aduanera sancionada en Francia en 1687 por el rey Luis XIV, bajo el impulso de su ministro Jean-Baptiste Colbert. Ella fue básicamente receptada en el Código de Aduanas de Francia, aprobado en 1791 por la Asamblea Constituyente. A su vez, este código constituyó una fundamental fuente de inspiración para la elaboración de la legislación aduanera de muchos países.

Por otra parte, a nivel internacional, han de tenerse presente varios instrumentos que se elaboraron a través del tiempo con el fin de facilitar el tráfico internacional de mercaderías, así como para disciplinar la forma en que los distintos

Estados regulan su comercio exterior, vale decir, las operaciones de importación y de exportación que se realizan a través de sus administraciones aduaneras.

Las normativas aduaneras debieron amoldarse a las sucesivas modificaciones que se produjeron en el comercio internacional.

Desde la Antigüedad hasta nuestros días, el desarrollo del comercio internacional se ha visto afectado por los distintos cambios derivados de los descubrimientos e inventos.

En el comercio entre los países, la vía acuática fue la más utilizada originariamente, ante la inexistencia de caminos por tierra idóneos y seguros. Este transporte de mercaderías a través de los mares y de los ríos fue modificándose con distintos descubrimientos e inventos, como el uso en las embarcaciones de la quilla, del timón, del ancla, de la vela latina para aprovechar los diversos vientos, los conocimientos sobre astronomía que permitieron navegar de noche guiándose por los astros, la invención de la brújula, los buques impulsados a vapor y construidos con metales en reemplazo de la madera, el transporte aéreo, el radar, la utilización de los contenedores –que determinaron modificaciones en el diseño de los buques–, etc. Por otra parte, los extraordinarios avances en las comunicaciones hicieron posible cambios en las modalidades de contratar, en el seguimiento de las expediciones, en la posibilidad de orientar y dirigir los buques según las condiciones climáticas –con la consiguiente pérdida de independencia de los capitanes–, en las variaciones de rumbos y destinos, y también de los destinatarios de las mercaderías, etc.

Las variaciones en las modalidades de desarrollo del comercio provocaron, a su vez, cambios en la forma en que los Estados, a través de sus administraciones aduaneras, llevaron a cabo el control del ingreso y del egreso de las mercaderías en sus territorios. En este sentido, el aumento de la cantidad de buques dedicados al comercio, la velocidad del transporte, así como la enorme cantidad de mercaderías transportadas por los buques, obligó a las aduanas a renunciar a la verificación exhaustiva de todas las mercaderías que llegaban del extranjero. Ello condujo a los agentes aduaneros a abocarse a un control selectivo, que se fue inclinando hacia un control dirigido a las operaciones que presentaban mayores riesgos, teniendo en cuenta la procedencia de los medios de transporte, los antecedentes de los transportistas, de los expedidores y de los destinatarios, y otros conceptos relevantes según las circunstancias, así como la naturaleza de las mercaderías (si estaban fuertemente gravadas o sometidas a prohibiciones o a especiales requisitos de importación), lo que lleva a identificar ciertas mercaderías como “sensibles” a los fines del control aduanero.

En toda esta evolución se fue haciendo evidente la importancia de conciliar las necesidades del control aduanero con los legítimos intereses del comercio. Está claro que el control en sus fronteras es irrenunciable por parte de los Estados, ya que deben preservar el bien común de sus pueblos y, para atender a ese imperativo, han de establecer restricciones a las importaciones y exportaciones de mercaderías, por razones de seguridad, moral y salud públicas, sanidad animal y vegetal, preservación del medio ambiente y del patrimonio cultural, así como para proteger las actividades económicas nacionales y resguardar los derechos de propiedad intelectual de las falsificaciones y de la piratería.

Para lograrlo se presentaron diversas iniciativas desde el sector privado (por ejemplo, la Cámara Internacional de Comercio) y se desplegaron diversos esfuerzos a nivel internacional.

Un hito muy importante consistió en la elaboración del acuerdo internacional que veremos a continuación.

1.1. La Convención Internacional para la Simplificación de las Formalidades Aduaneras de 1923

Tales inquietudes se cristalizaron, primero, en la Convención Internacional para la Simplificación de las Formalidades Aduaneras ², concluida en Ginebra el 3 de noviembre de 1923, bajo los auspicios de la Sociedad de las Naciones.

Esta convención se componía de treinta artículos, de extensa redacción, algunos de los cuales se completaban con anexos. Su singular importancia radica en que fue tomada en consideración como antecedente tanto al tiempo de elaborarse el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947 como el Convenio de Kyoto de 1973.

En el primer considerando del prólogo de la Convención de 1923 se expresa: “Deseosos de asegurar la aplicación del principio de tratamiento equitativo

2 La Convención Internacional para la Simplificación de las Formalidades Aduaneras fue firmada en Ginebra el 3 de noviembre de 1923 y entró en vigencia en general el 27 de noviembre de 1924. Los países que la suscribieron fueron Alemania, Austria, Bélgica, Brasil, el Imperio británico (con el Commonwealth de Australia, la Unión de Sudáfrica, Nueva Zelanda, India), Bulgaria, Chile, China, Dinamarca, Egipto, España, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Italia, Japón, Lituania, Luxemburgo, el Protectorado de la República Francesa en Marruecos, Noruega, Paraguay, Países Bajos, Polonia, Portugal, Rumania, el Reino de los Serbios, Croatas y Eslovenos, Siam, Suecia, Suiza, Checoslovaquia, la Regencia de Túnez (Protectorado francés) y Uruguay. Al respecto, puede verse: Allix, Edgard. *Les droits de douane. Traité théorique et pratique de législation douanière*. Paris, Rousseau, 1932, t. I., p. 137; Asakura, Hironori. *Histoire mondiale de la Douane et des tarifs douaniers*. Bruselas, OMA, 2003, p. 272; Gual Villalbí, Pedro. *Teoría y técnica de la política aduanera y de los tratados de comercio*. Barcelona, Juventud, 1943, t. I, pp. 220 y 239; Moliérac, J. *Traité de législation douanière*. Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1930, p. 8, n.º 9.

del comercio, proclamado en el art. 23 del Pacto de la Sociedad de las Naciones”. En el tercer considerando se manifiesta que “la mejor manera de obtener un resultado en esta materia es recurrir a un acuerdo internacional fundado en una justa reciprocidad”.

Cabe recordar que el mencionado artículo 23 del Pacto de la Sociedad de las Naciones, en su letra e), dispone: “Adoptarán las disposiciones necesarias para asegurar la garantía y el mantenimiento de la libertad de las comunicaciones y del tránsito, así como de un equitativo tratamiento del comercio de todos los miembros de la Sociedad”.

Se trata de un principio muy importante, especialmente para los países en desarrollo y menos adelantados.

Responde a la idea de un “precio justo”, de la “equivalencia de las prestaciones”, ya preconizada por los escolásticos en la Edad Media (San Alberto Magno y Santo Tomás de Aquino).

Lamentablemente, el principio de “tratamiento equitativo del comercio” no fue receptado expresamente ni por el GATT de 1947 ni por el Convenio de Kyoto de 1973.

En el segundo considerando se hace referencia al objetivo de la convención, “convencidos que liberando el comercio internacional del fardo de las formalidades aduaneras o similares inútiles, excesivas o arbitrarias”, se realizaría una etapa importante hacia el cumplimiento de ese designio.

En el artículo 1º se establece que los Estados contratantes “se obligan a no trabar sus relaciones comerciales por formalidades aduaneras o similares que serían excesivas, inútiles y arbitrarias”. Teniendo en cuenta ese fin, se obligan a revisar su respectiva normativa, con el objeto de “simplificarlas, de adaptarlas, a las necesidades de las relaciones comerciales con el extranjero y evitarles a ellas todo obstáculo que no sea indispensable para la protección de los intereses esenciales del país”.

En el artículo 2º se prevé que “los Estados contratantes se obligan a observar estrictamente el principio del tratamiento equitativo en lo que concierne a las reglamentaciones y procedimientos aduaneros o similares, las formalidades relativas al otorgamiento de licencias, los métodos de verificación o de análisis, o toda otra cuestión tratada por la presente convención y, conforme a este principio, prohíben, en estas materias, toda discriminación injusta, dirigida contra el comercio de un Estado contratante”.

En el artículo 3º se dispone que los Estados contratantes se obligan a reducir al mínimo las prohibiciones y restricciones de importación o de exportación, en especial con relación a las licencias relativas a las excepciones a las prohibiciones de entrada o de salida, la exigencia de que las condiciones y formalidades a cumplir sean inmediatamente puestas al conocimiento del público, el modo de otorgamiento sea tan simple y estable como sea posible y que ello sea efectuado con la más grande celeridad.

En el artículo 4º (principio receptado en el art. X del GATT), se prevé que

Los Estados contratantes se obligan a que ninguna medida concerniente a la reglamentación aduanera no sea puesta en vigor si no ha sido previamente puesta a conocimiento del público, fuere por su publicación en el Boletín Oficial del país, fuere por otra vía apropiada de publicidad oficial o privada (principio receptado en el art. X del GATT).

En el artículo 7º (receptado en el Art. X del GATT) se expresa que

Los Estados contratantes se obligan a impedir la aplicación arbitraria o injusta de sus leyes y reglamentaciones en materia aduanera y similar, así como asegurar un recurso por vía administrativa, judicial o arbitral a las personas que habrían sido lesionadas por esos abusos.

En el artículo 8º se dispone que, salvo las mercaderías que podrían ser pasibles de una prohibición, si se tratara de una controversia relativa a la clasificación, el origen, a la procedencia o al valor, deben, a pedido del interesado, ser despachadas a plaza, sin esperar la solución del diferendo, sin perjuicio de las medidas necesarias para salvaguardar los intereses del Estado (por ejemplo, la garantía).

En el artículo 10 se prevé que las muestras y modelos pasibles de derechos y no sujetos a prohibiciones son admisibles en franquicia provisoria, bajo garantía.

En el artículo 12 se dispone que las denominadas “facturas consulares” no serán exigibles, salvo que fueren necesarias para establecer el origen de la mercadería, sea para determinar su valor, cuando la factura comercial no fuere suficiente.

En el artículo 14 se establece que los Estados contratantes examinarán los métodos más apropiados para simplificar y tornar más uniformes, así como más equitativos, las formalidades relativas al desaduanamiento rápido de las mercaderías, a la verificación de los equipajes de los pasajeros, al régimen de mercaderías en depósito, a las tasas de almacenamiento y a otras materias contempladas en el anexo al presente artículo.

En el anexo A, titulado “Desaduanamiento rápido de mercaderías”, en el punto 2 se indica como deseable que los precintos sean reconocidos por los demás Estados; en el punto 3 se prevé que cuando se trate de productos perecederos debe facilitarse su desaduanamiento fuera de los días y horarios ordinarios; en el punto 4, bajo el título de “Facilidades acordadas al declarante”, se expresa como deseable que el destinatario sea libre de declarar por sí mismo las mercaderías o de hacerlas declarar por una persona de su elección.

En el artículo 15 se prevé que los Estados contratantes se obligan, mediante garantía suficiente por parte de los transportistas, a autorizar la conducción directa y de oficio, sin verificación aduanera, en la frontera, de los equipajes registrados, desde el lugar de expedición del extranjero hacia una aduana del interior de su territorio, si esta aduana es competente a ese efecto (se trata aquí del tránsito desde una aduana de entrada hasta una aduana del interior ubicada en el mismo territorio).

En el artículo 16, los Estados contratantes, bajo reserva de los derechos en cuanto la economía que su propia legislación prevé en materia de importación y de exportación temporarias, se inspirarán en la medida de lo posible en las nociones expuestas en el presente anexo, al contemplar la posibilidad de mercaderías que puedan someterse a un complemento de transformación, de objetos destinados a figurar en exposiciones de carácter público, sea que tengan un fin industrial, comercial, artístico o científico, de aparatos y objetos de experimentación o de demostración, de vehículos de turismo o de mudanza, de muestras, de embalajes, de mercaderías exportadas bajo reserva de retorno y de todas otras especies similares.

En el protocolo que se firmó el mismo día que la convención, se dejó a salvo que las obligaciones asumidas por los Estados contratantes de ninguna forma afectan a aquellas convenciones que hubieran concertado o concertaren en el porvenir, tendientes a salvaguardar la salud de los hombres, de los animales o de las plantas o destinadas a defender la moral pública o teniendo por objeto la seguridad internacional.

En este protocolo, algunos Estados (Alemania, Brasil, Canadá, España, Finlandia, Polonia y Portugal) hicieron reservas sobre la aplicación de algunas normas (arts. 3º, 4º, 5º, 10 y 11).

1.2. La Carta de La Habana

El Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, mediante resolución de 18 de febrero de 1946, dispuso convocar una Conferencia Internacional sobre

Comercio y Empleo, con el objetivo de favorecer la expansión de la producción, intercambio y consumo de mercaderías.

En esta conferencia, que se inició en La Habana el 21 de noviembre de 1947 y finalizó el 24 de marzo de 1948, se redactó la Carta de La Habana para una Organización Internacional de Comercio, que fue sometida ese día a la suscripción de los gobiernos representados en ella.

Parte de este instrumento sirvió de base para el GATT. En efecto, si bien la Carta de La Habana nunca pudo entrar en vigencia por la renuencia del Congreso de los Estados Unidos de América a considerarla, un grupo de 23 gobiernos decidieron rescatar el capítulo 4 referido a la “Política comercial”, que dio lugar al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, y que, ante dicho percalce, se anticiparon y lo firmaron ya en 1947.

En lo que en este trabajo interesa, resulta oportuno mencionar lo previsto en el artículo 36 de la Carta, relativo a las “Formalidades relacionadas con la importación y la exportación”.

En su primer párrafo, los miembros reconocen la necesidad de reducir el número y la diversidad de tales derechos y cargas, de disminuir los efectos y la complejidad de las formalidades de importación y de exportación, y de reducir y simplificar los requisitos de los documentos necesarios para la importación y exportación.

En su párrafo 4 se expresa:

La organización podrá estudiar y recomendar a los miembros medidas específicas para la simplificación y unificación de las formalidades y técnicas aduaneras, así como medidas para la supresión de requisitos de aduanas innecesarios, inclusive los concernientes a anuncios y muestras utilizados solamente para la formulación de pedidos de mercancías.

En su párrafo 5 se dispone:

Ningún miembro impondrá sanciones severas por infracciones leves de los reglamentos aduaneros o requisitos de trámite. En especial, en los casos de error u omisión en la documentación de aduanas que sea fácilmente rectificable y que sea obvio que no se hizo con intención fraudulenta o por crasa negligencia, las sanciones que se impongan no serán superiores a las necesarias para servir simplemente de advertencia.

1.3. El Acuerdo General sobre las Tarifas Aduaneras y el Comercio (GATT) del 30 de octubre de 1947

En este acuerdo resultan especialmente relevantes las disposiciones contenidas en su artículo VIII. Se advierte que, básicamente, reiteran lo previsto en el artículo 36 de la Carta de La Habana.

En el párrafo 1, apartado c), se expresa que las partes contratantes reconocen la necesidad de reducir al mínimo los efectos y la complejidad de las formalidades de importación y exportación y de reducir y simplificar los requisitos relativos a los documentos exigidos para la importación y la exportación.

En el párrafo 3 se dispone que ninguna parte contratante impondrá sanciones severas por infracciones leves de los reglamentos o formalidades de aduana. En particular, no se impondrán sanciones pecuniarias superiores a las necesarias para servir simplemente de advertencia por un error u omisión en los documentos presentados a la aduana que pueda ser subsanado fácilmente y que haya sido cometido manifiestamente sin intención fraudulenta o sin que constituya una negligencia grave.

1.4. El grupo de estudios para la Unión Aduanera Europea

En Europa, el 12 de septiembre de 1947, trece países representados en el seno del Comité de Cooperación Económica Europea, reunidos en París, decidieron establecer un Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea, con asiento en Bruselas, para examinar los problemas que planteaba la constitución de una o varias uniones aduaneras entre los Estados europeos.

1.5. El Comité Aduanero del Grupo de Estudios

En 1948, a instancias del mencionado Grupo de Estudios, se creó un Comité Económico y un Comité Aduanero. Este último se integraba con una Oficina Tarifaria Permanente. Posteriormente, el Grupo de Estudios suspendió los trabajos del Comité Económico en atención a que se superponían con los encomendados a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), hoy en día reemplazada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que tiene una vocación universal. En cambio, la actividad del Comité Aduanero prosiguió.

Habida cuenta de la importancia y profundidad de los estudios llevados a cabo por el Comité Aduanero, se consideró conveniente cristalizarlos en instrumentos internacionales. De tal forma y con independencia del propósito originario de los trabajos (constitución de una unión aduanera europea), se elaboraron y firmaron en Bruselas, el 15 de diciembre de 1950, tres convenciones de enorme

trascendencia para la materia aduanera: la Convención sobre la Nomenclatura para la clasificación de las mercaderías en los aranceles aduaneros, la Convención sobre el valor en aduana de las mercaderías y la Convención por la que se crea el Consejo de Cooperación Aduanera.

1.6. El Consejo de Cooperación Aduanera

El Consejo de Cooperación Aduanera³ (*Conseil de Cooperation Douanière - Customs Co-operation Council*), denominado oficiosamente⁴, a partir de 1994, Organización Mundial de Aduanas (OMA), se creó mediante la convención internacional suscripta por trece países el 15 de diciembre de 1950, en Bruselas.

En dicha convención, los gobiernos signatarios expresaron su finalidad de la siguiente forma:

Considerando conveniente asegurar a sus regímenes aduaneros el más alto grado de armonización y de uniformidad, y en particular estudiar los problemas inherentes al desarrollo y al progreso de la técnica aduanera y legislación con ella relacionada.

Y

Convencidos de que sería interesante para el comercio internacional promover entre los gobiernos la cooperación en estas materias, teniendo en cuenta a la vez los factores económicos y la técnica aduanera que tal cooperación

3 Sobre el Consejo de Cooperación Aduanera, ver: Asakura, *op. cit.*, pp. 286 a 293; Basaldúa, Ricardo Xavier. *Derecho aduanero. Parte general. Sujetos*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1992, pp. 96 a 100, 141 a 155 y 286 a 290; Blacker Ayala, Juan. *Historia universal de las aduanas*. Santiago de Chile, Contable Chilena, t. III, 1975, pp. 156 a 173; Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho aduanero*. México, Porrúa, 2011, pp. 217 a 285; Cosío Jara, Fernando. *Tratado de derecho aduanero*. Lima, Jurista, 2014, pp. 1335 a 1339; Cotter, Juan Patricio. *Derecho aduanero y comercio internacional. Guía práctica*. Buenos Aires, Iara, 2018, pp. 77 y 78; Fabio, Massimo. *Manuale di diritto e pratica doganale*, VI edizione, Italia, Wolters Kluwer, 2017, p. 44; Loyer, Jacques. *La douane et le commerce extérieur*. collection L'Administration nouvelle. París, Berger-Levrault, 1977, pp. 241 a 244; Meira, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo, Saraiva, 2012, pp. 274 a 282; Puaux, Frédéric. *La douane et les organisations internationales*. En: *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 3, 1983, pp. 24 a 26; Prah, Hasso. *Douanes et accises*. Parte IV de *Douane, accises, écotaxes*. En: *Guide fiscal permanent*, 3ª ed. Bruselas, Editions Juridiques Belge, 1999, pp. 84 a 86, nros. 860 a 910; Renoue, Jean-Claude. *La douane*. Vendôme, Presses Universitaires de France, 1989, pp. 40 a 42; Trevisan, Rosaldo. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Pablo, Aduaneiras - Lex, 2018, pp. 103 y 104, y *Direito Aduaneiro no Brasil: a hora e a vez da internacionalização*. En: *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*, organizador Rosaldo Trevisan. São Pablo, Lex, 2015, pp. 26 a 36; Witker, Jorge. *Derecho tributario aduanero*. México, UNAM, 1999, pp. 497 a 502; OMA, Folletos del CCA, *L'activité du Conseil et la mise en oeuvre des Conventions de Bruxelles du 15 décembre 1950*, Bulletin n.º 1, 1955, y *Breve información sobre el Consejo de Cooperación Aduanera*, 1974, enero 1990, Bruselas.

4 La Comisión de Política General del CCA en su 31ª sesión, celebrada en junio de 1994, decidió adoptar informalmente en sus documentos el nombre de Organización Mundial de Aduanas.

implica, han convenido lo siguiente: Artículo I. Créase un Consejo de Cooperación Aduanera.

Hace unos años, en su seno se ha brindado la siguiente definición:

La Organización Mundial de Aduanas es un organismo intergubernamental independiente cuya misión es mejorar la eficacia y la productividad de las administraciones aduaneras de sus miembros y, por consiguiente, ayudarlos a aportar una contribución positiva a los objetivos de desarrollo nacional, en especial en el dominio de la facilitación de los intercambios, de la percepción de los recursos, de la protección de las comunidades y de la seguridad nacional”⁵.

Sus miembros originarios fueron Alemania (RF), Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía; pero luego, al concitar el interés y la adhesión de países de todo el mundo, se convirtió en uno de los organismos internacionales que cuenta con más miembros.

Este organismo internacional especializado en la materia aduanera se reunió por primera vez el 26 de enero de 1953, en la ciudad de Bruselas, en el edificio de la Avenue Louise 183, la que sería su primera sede durante unos años. Se trata del lugar donde se reunía el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea, Luego se trasladó sucesivamente a los edificios de la rue Washington 40, de la rue de l’industrie 26-38, y finalmente, en el año 2000, al de la rue du Marché 30, que es un edificio propio.

Asistieron a su primera sesión diecisiete países. Desde entonces, ha desplegado una intensa y fructífera actividad para la simplificación y armonización de las legislaciones aduaneras y, en general, para el desarrollo del derecho aduanero internacional.

El Consejo tiene hoy en día 183 Estados miembros⁶, por lo que goza de una representatividad notoria. Está asistido por un secretario general y varios comités especializados en los diversos aspectos de la materia aduanera⁷.

5 OMA, *Plan Estratégico de la OMA 2003/2004 – 2005/2006*, Doc. SC0050F1, Anexo IV.

6 La República Argentina es miembro del Consejo de Cooperación Aduanera desde 1968, después de adherir a la Convención del 15 de diciembre de 1950 que lo creara, por Ley 17.587 del 28 de diciembre de 1967 (B.O., 18/1/1968). Cabe señalar que la Argentina fue el primer país de Latinoamérica que envió delegados en forma regular a los distintos comités y grupos de trabajo del Consejo.

7 En el artículo V de la convención que lo instituye, se prevé que el Consejo esté asistido por un Comité Técnico Permanente y por un Secretario General y en el artículo VI se instituye un Comité de la Nomenclatura y un Comité de la Valoración. Actualmente, como consecuencia de diversos

La influencia de este organismo sobre las regulaciones aduaneras nacionales es cada vez mayor en tres campos fundamentales del derecho aduanero: la técnica aduanera, la valoración y la individualización y clasificación de las mercaderías en la Nomenclatura del Sistema Armonizado.

El Consejo se vale, para el cumplimiento de sus objetivos, de la elaboración de convenciones, recomendaciones, resoluciones, estudios de legislación aduanera comparada, normas aduaneras internacionales, un Glosario de Términos Aduaneros Internacionales, manuales, estudios y trabajos sobre diversos aspectos de la materia.

Asimismo, el Consejo organiza seminarios y cursos en diversos países, en especial en los denominados “en desarrollo” y “menos adelantados”. Asiste con sus funcionarios a los países miembros. Pone énfasis en la formación de “formadores”.

Los idiomas oficiales del CCA son el inglés y el francés. Además de estas dos lenguas, el castellano también es empleado como idioma oficial en los trabajos del Comité Técnico de Valoración en Aduana.

El baremo de contribuciones de sus miembros se inspira en el de las Naciones Unidas.

Al tiempo de abocarse a la integración europea, una de las primeras tareas que se abordaron en el plano jurídico entre los países comprometidos en ese objetivo fue la realización de un análisis comparativo de sus legislaciones aduaneras vigentes para encarar su progresiva uniformización.

E. Dorsch, quien fuera director de la División de Técnica Aduanera de ese organismo, señaló:

Aunque el Consejo se haya esforzado desde el principio en acometer las cuestiones de armonización, de una manera sistemática, sin embargo, la multitud de proposiciones y peticiones provenientes de los países miembros

cambios producidos a través de los años en lo que hace a su organización, el Consejo está asistido en sus trabajos por el Comité Financiero y por la Comisión de Política General. La Comisión de Política General, creada en 1979, tiene por misión el estudio de las cuestiones importantes del Consejo y la emisión de dictámenes sobre estas. Con el transcurso del tiempo, su poder se ha ido incrementando. Existen ahora cinco comités de naturaleza técnica: Comité Técnico Permanente, Comité de Lucha contra el Fraude, Comité Técnico de la Valoración en Aduana, Comité del Sistema Armonizado y Comité Técnico de las Reglas de Origen. Estos comités suelen estar asistidos en el desempeño de sus funciones por grupos de trabajo dotados de un estatuto permanente –como es el caso del Grupo de Trabajo del Comité Técnico Permanente– y otros grupos –como el grupo de acción de la seguridad de la cadena logística– y subcomités –como el subcomité de revisión del sistema armonizado, el subcomité científico y el subcomité informático–.

*o de otras organizaciones internacionales con vistas a solucionar problemas aduaneros aislados pero urgentes, ocupó durante cierto tiempo el potencial del Consejo y de su Secretaría, en detrimento del programa general que se había fijado*⁸.

Uno de los trabajos iniciales más importantes que concitaron el esfuerzo de los miembros originarios del Consejo de Cooperación Aduanera lo constituyeron los denominados “Estudios comparados de los métodos aduaneros” (*Études comparées des méthodes douanières - Comparative studies of customs procedures*), elaborados por el Comité Técnico Permanente del Consejo de Cooperación Aduanera desde 1957 a 1968.

Estos son: 1) Importación por mar: formalidades al arribo de los buques, antes de la descarga; 2) Importación por mar: descarga; 3) Importación por las fronteras terrestres; 4) Importación por vía aérea; 5) Desaduanamiento de las mercaderías para su puesta al consumo; 6) Tránsito aduanero de mercaderías importadas; 7) Régimen de depósito aduanero; 8) Admisión temporaria; 9) Drawback; 10) Derecho de recurso en materia aduanera; 11) Tráfico ferroviario.

La comparación efectuada en esos estudios sobre los diversos sistemas jurídicos aduaneros tenía por objeto avanzar hacia la uniformidad y la armonización de las legislaciones aduaneras, procurando que el control aduanero sobre el tráfico internacional de mercadería se ejerza con eficacia, sin crear obstáculos innecesarios a la circulación de mercaderías a través de las fronteras aduaneras.

Puntualiza Dorsch:

*Fue la Administración de Aduanas de España la que, en 1969, propuso al Consejo el estudio y elaboración de un instrumento internacional sobre la armonización de la técnica aduanera. El Consejo aceptó la propuesta y decidió redactar un instrumento que recogiera todos los aspectos de la legislación aduanera y los presentase en un orden lógico y sistemático*⁹.

Para ello se contaba con los valiosos e ilustrativos “Estudios comparados”, ya mencionados.

Al tiempo de considerar el Convenio de Kyoto, cabe hacer una advertencia: aunque se trata de un convenio muy importante, no es la única realización del Consejo de Cooperación Aduanera. Existen muchos convenios, recomendaciones y estudios.

8 Dorsch, E. El Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto). En: *Aduanas*, XXV Aniversario del CCA, n.º 297, 1978, pp. 9 a 13.

9 Dorsch, *op. cit.*, p. 9.

De ese conjunto puede inferirse la preocupación del Consejo por mantener un equilibrio entre la facilitación del comercio y el control que le compete a las aduanas. Así, puede recordarse especialmente el Convenio Internacional sobre Asistencia Mutua Administrativa para Prevenir, Investigar y Reprimir las Infracciones Aduaneras (Convenio de Nairobi), del 9 de junio de 1977, y el Convenio Internacional de Asistencia Mutua Administrativa en Materia Aduanera (Convenio de Johannesburgo), del 21 de mayo de 1980.

1.7. El Comité Técnico Permanente

El Comité Técnico Permanente¹⁰ tiene por fin principal la armonización y la simplificación de la legislación aduanera entre los diversos países. Con este objeto se definen y caracterizan todos los institutos aduaneros y se procura uniformar los regímenes aduaneros.

En el cumplimiento de la misión asignada, elabora estudios comparados, manuales, resoluciones, recomendaciones y convenios internacionales (por ejemplo, los Convenios de Kyoto y de Estambul).

También elaboró el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales y, desde entonces, procede a actualizarlo con las modificaciones y la inclusión de nuevos términos que resulten pertinentes.

1.7.1. Composición

De acuerdo con el artículo X de la convención, que crea el Consejo de Cooperación Aduanera, este comité se integra con los representantes de todos los miembros del Consejo. Cada miembro puede designar un delegado y uno o varios delegados suplentes para representarlo en el comité¹¹. Los representantes deben ser funcionarios especializados en cuestiones de técnica aduanera.

En las sesiones, cada delegado tiene un voto. Pueden participar de las sesiones observadores de países no miembros, sin derecho a voto. También participan regularmente como observadores representantes de numerosas organizaciones internacionales.

10 Sobre el Comité Técnico Permanente, puede verse: Basaldúa, Ricardo Xavier. El Comité Técnico Permanente del Consejo de Cooperación Aduanera: funciones, composición, sistema de trabajo y principales realizaciones. En: *Guía Práctica del Exportador e Importador*, 1982, n.º 303, pp. XX a XXVIII; Carvajal Contreras, *op. cit.*, pp. 247 y 248; Loyer, *op. cit.*, p. 243; CCA, *L'activité du Conseil en 1958*, Bulletin n.º 5, 1959, pp. 49 a 70.

11 El autor participó en los trabajos del Comité Técnico Permanente como delegado argentino desde 1971 (sesiones 71/72) hasta 1992 (sesiones 147/148), habiéndose desempeñado como su presidente en los años 1982 y 1983 (sesiones 117/118 y 119/120). Fue el primer delegado que asistió regularmente a las sesiones del Comité en representación de un país de Sudamérica.

1.7.2. Sistema de trabajo

En el artículo X de la convención se estableció que el comité se reuniría al menos cuatro veces por año. Este temperamento se concibió cuando los países miembros eran europeos. Posteriormente, el ingreso de países ubicados en otros continentes puso de manifiesto las dificultades y costos de viaje que ello acarrea. Por lo tanto, con el objeto de facilitar su concurrencia, se decidió celebrar solamente dos reuniones anuales, en cada una de las cuales tienen lugar dos sesiones continuadas. De tal modo, formalmente el comité celebra cuatro reuniones anuales, como lo prevé la convención.

El incremento del número de miembros también provocó cambios, pues el mayor debate y la cantidad de opiniones expresadas en las sesiones hizo más difícil avanzar en el análisis de las cuestiones y en la redacción de los instrumentos. Se resolvió, entonces, que las sesiones del comité fueran precedidas por la reunión de grupos de trabajo que realizaran estudios y elaboraran proyectos sobre los temas que les asignara el propio comité, al tiempo de finalizar las sesiones precedentes. De tal forma, la reunión de grupos de trabajo, a los que antes se recurría para encarar asuntos puntuales, adquirió un carácter formal y permanente. Al contar con proyectos que habían sido discutidos previamente en el grupo de trabajo y que contaban con cierto consenso, la tarea del propio comité se vio facilitada.

2. El Convenio de Kyoto de 1973

El Convenio para la Simplificación y la Armonización de los Regímenes Aduaneros, elaborado y aprobado el 18 de mayo de 1973¹² en la ciudad de Kyoto —antigua capital de Japón—, denominado usualmente Convenio de Kyoto, se integra con 31 anexos, que tuvieron en cuenta los estudios comparativos mencionados.

Al tiempo de su elaboración, se iba a denominar Convenio para la simplificación y armonización de los “métodos aduaneros”, atento a la influencia de los mencionados ‘Estudios’. No obstante, casi concluido, se decidió reemplazar

12 Sobre el Convenio de Kyoto de 1973, ver: Basaldúa, Ricardo Xavier. La Convención de Kyoto. Sucinta información sobre el contenido de sus anexos así como su correlación temática con nuestro Código Aduanero (Ley 22.415). En: *Guía Práctica del Exportador e Importador*, 1982, n.º 312, pp. L a LVI, y 1983, n.º 313, pp. III a XII; Basaldúa, *op. cit.*, pp. 98 a 100; Carvajal Contreras, *op. cit.*, p. 248; Dorsch, *op. cit.*; Prah, *op. cit.*, p. 88, n.º 960; Witker, *op. cit.*, pp. 331 a 389. Folleto del CCA. *Introducción de la Convención de Kyoto. Simplificación y armonización de los procedimientos aduaneros. Antecedentes, beneficios y procedimientos para la adhesión*, Secretaría del Consejo, Bruselas, 1989.

“métodos” por “regímenes”, que entiendo traduce más fielmente el contenido de ese instrumento internacional.

Siguiendo el esquema inicial, se elaboraron treinta anexos, pero luego se decidió incorporar otro más (Anexo j 1), referido a la aplicación de la informática en el servicio aduanero, respondiendo así al avance ocurrido en esos últimos años en la materia y alentando su utilización en las aduanas.

Este convenio se compone con un cuerpo general y los 31 anexos referidos a los diversos institutos y regímenes aduaneros.

Para adherirse al Convenio de Kyoto de 1973, era necesario aprobar el cuerpo general y aceptar como mínimo uno de sus anexos (*cf.* art. 11 del Convenio). Por otra parte, podían formularse reservas tanto a lo previsto en las normas como en las prácticas recomendadas (*cf.* art. 5º del Convenio).

3. El Convenio de Kyoto revisado en 1999

El Convenio de Kyoto de 1973 fue reemplazado por el aprobado en Bruselas el 26 de junio de 1999 (Protocolo de modificación, documento PC0020FO) y entró en vigencia el 3 de febrero de 2006.

3.1. Razones de la reforma de 1999

Cabe preguntarse qué motivó la reforma del Convenio de Kyoto de 1973, aprobada en 1999.

En primer lugar, resultaba conveniente incorporar las novedades vinculadas a los cambios producidos en el comercio internacional y en las administraciones aduaneras como consecuencia del avance tecnológico acontecido en el mundo. En segundo lugar, debe tenerse presente que, a finales de la década del 80, se impulsó desde los Estados Unidos el denominado Consenso de Washington. Conforme con esta doctrina, se propiciaba la apertura de los mercados, las privatizaciones y la facilitación del comercio internacional como prioridad esencial.

Esta concepción tuvo su influencia al encararse la reforma del Convenio de Kyoto, en la que se priorizó la facilitación del comercio.

Sin embargo, tan solo dos años más tarde de la aprobación de este convenio, el 11 de septiembre de 2001, se produjeron en los Estados Unidos de América los ataques terroristas y, a partir de allí, la seguridad del comercio adquirió una nueva dimensión.

Ante ello, en la esfera del Consejo de Cooperación Aduanera se volvió a procurar un equilibrio entre la facilitación y la seguridad de la cadena logística internacional. Así, los directores de aduanas de los Estados miembros de la OMA aprobaron, el 22 de junio de 2005, un nuevo marco normativo para brindar seguridad y facilitar el comercio mundial (Directriz SAFE).

Habida cuenta de todo lo precedentemente expuesto, resulta claro que el cabal conocimiento del Convenio de Kyoto revisado en 1999 impone tener presentes los antecedentes que le dieron origen.

3.2. Estructura y contenido del convenio revisado y requisitos para la adhesión

Este nuevo convenio¹³ está constituido por el “Cuerpo del Convenio”, por un “Anexo General” –que constituye una importante novedad– y por “anexos específicos”, donde se contemplan las instituciones y los regímenes aduaneros.

Para adherirse al convenio revisado en 1999 debe aprobarse, además del cuerpo general, el anexo general, que contiene diez capítulos con disposiciones muy importantes, donde se consagran principios generales en la materia.

Ese anexo general debe aceptarse por los países, sin reservas. Con relación a los anexos específicos, solo pueden formularse reservas con respecto a las prácticas recomendadas. Se excluye la posibilidad de hacerlo con relación a las definiciones y a las normas. De tal modo, este convenio se diferencia del de 1973 en que reduce la esfera de las atribuciones y opciones para los Estados miembros y tiene una mayor pretensión de coactividad

Cuenta actualmente con 112 Partes Contratantes¹⁴.

13 Sobre el Convenio de Kyoto Revisado en 1999, ver: Basaldúa, Ricardo Xavier. La Convención de Kyoto revisada en 1999. En: *Memorias de las VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2016, pp. 265 a 269; Basaldúa, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. 2ª edición. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2013, pp. 387 a 389; Basaldúa, Ricardo Xavier. *Tributos al comercio exterior*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2016, pp. 472 a 501; Cotter, *op. cit.*, pp. 83 a 85; Carvajal Contreras, *op. cit.*, pp. 253 a 255; Fabio, *op. cit.*, pp. 5 y 6; Gaczek, María Belén. La adhesión de Argentina al Convenio de Kyoto Revisado. En: *Guía Práctica de Comercio Exterior*, 2015, n.º 286, pp. 3 a 5; Morini, Cristiano. A Convenção de Quioto Revisada e a modernização da administração aduaneira. En: *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*, (organizador Rosaldo Trevisan). São Paulo, Lex, 2015, pp. 163 a 198; Trevisan, *op. cit.*, pp. 279 a 284; Uscátegui Cuéllar, Aníbal. La Organización Mundial de Aduanas y la facilitación del comercio legítimo. En: *Acuerdos comerciales y aspectos relacionados con el comercio exterior*, coord. Germán Pardo Carrero, Bogotá, Universidad del Rosario, 2014, pp. 557 a 582, especialmente pp. 563 y 564.

14 Argentina aprobó por Ley 27.138, promulgada el 15 de mayo de 2015, el Convenio y su anexo general (con sus diez capítulos). En cambio, no aprobó ninguno de sus anexos específicos.

Indicamos a continuación el contenido que surge de la estructura de este convenio revisado.

Cuerpo del Convenio

Anexo general

Capítulos: 1. Principios generales; 2. Definiciones; 3. Desaduanamiento y otros trámites aduaneros; 4. Derechos e impuestos; 5. Garantía; 6. Control aduanero; 7. Aplicación de la tecnología de la información; 8. Relaciones entre la Aduana y terceros; 9. Información, resoluciones y fallos comunicados por la Aduana; 10. Recursos en materia aduanera.

Anexos específicos

Anexo A. *Arribo de las mercaderías al territorio aduanero*. Capítulos: 1. Formalidades aduaneras anteriores a la presentación de la declaración de mercaderías; 2. Depósito temporario de mercaderías.

Anexo B. *Importación*. Capítulos: 1. Despacho a consumo; 2. Reimportación en el mismo Estado; 3. Admisión en franquicia de los derechos e impuestos a la importación.

Anexo C. *Exportación*. Capítulo 1. Exportación a título definitivo.

Anexo D. *Depósitos de aduana y zonas francas*. Capítulos: 1. Depósitos de aduana; 2. Zonas francas.

Anexo E. *Tránsito*. Capítulos: 1. Tránsito aduanero; 2. Tránsito; 3. Transporte de mercaderías por cabotaje.

Anexo F. *Transformación*. Capítulos: 1. Perfeccionamiento activo; 2. Perfeccionamiento pasivo; 3. Drawback; 4. Transformación de mercaderías destinadas al despacho al consumo.

Anexo G. *Importación temporaria*. Capítulo 1. Importación temporaria.

Anexo H. *Infracciones*. Capítulo 1. Infracciones aduaneras.

Anexo J. *Procedimientos especiales*. Capítulos: 1. Viajeros; 2. Tráfico postal; 3. Medios de transporte de uso comercial; 4. Productos de aprovisionamiento; 5. Envíos de socorro.

Anexo K. *Origen*. Capítulos: 1. Reglas de origen; 2. Pruebas documentales de origen; 3. Control de las pruebas documentales de origen.

De la comparación entre los anexos pertenecientes al Convenio de 1973 y al de 1999, se advierte de inmediato que en ambos se tratan los mismos temas, aunque la presentación de los anexos se ha ordenado de otra forma, con el propósito de facilitar su visualización.

Las principales modificaciones introducidas en el Convenio de Kyoto reformado se refieren a la aplicación de la informática, a la forma de ejercerse el control aduanero (evaluación de riesgos, control no intrusivo –escanners–), a la figura del operador económico autorizado, confiable o calificado, a la búsqueda de una colaboración permanente entre las aduanas, así como al establecimiento de una colaboración entre las aduanas y las empresas vinculadas al comercio exterior (denominados los dos “pilares asociativos”).

Además, se advierte que, a diferencia del Convenio de 1973, no se ha conservado la respectiva “Introducción” a los diversos anexos, lo que es lamentable, pues resultaba sumamente ilustrativa.

Con relación a su contenido, corresponde señalar:

En primer lugar, al haberse incorporado un anexo general compuesto con diez capítulos, se ha pretendido incluir en ellos principios que se encontraban reiterados en los anexos específicos. En consecuencia, los anexos específicos del Convenio de 1999 son, por lo general, menos extensos que los del Convenio de 1973, fruto de la extracción de normas ahora incluidas en los capítulos del anexo general.

Por otra parte, muchas prácticas recomendadas del Convenio de 1973 ahora se han convertido en normas. De tal forma, se disminuye la posibilidad de reservas por parte de los Estados y el Convenio se torna más coercitivo.

En particular, con relación al anexo general, estimo pertinente formular en este trabajo algunas observaciones:

En este anexo integrado por diez capítulos se distribuyen 121 normas. En principio, las partes contratantes deben aplicar estas normas dentro de un plazo de 36 meses, contados desde que este convenio entre en vigencia para la parte de que se trate. Sin embargo, en el anexo existen 13 normas denominadas “transitorias”, que cuentan con un plazo mayor para su aplicación.

En el cuerpo general, capítulo 1 “Definiciones”, artículo 1º, b), se define la “norma transitoria” como “una norma en el anexo general a la cual se le concede un plazo de implementación más prolongado”. Coincidimos con Rosaldo

Trevisan en que la calificación de estas normas como “transitorias” no es jurídicamente adecuada para referirse a esta condición¹⁵.

El capítulo 1, integrado por tres normas, se titula “Principios generales”. No obstante, de su lectura se advierte con sorpresa que no se enumeran los principios generales del derecho aduanero, ni siquiera aquellos recogidos en el anexo general y en los anexos específicos, como podría esperarse. Puede tan solo rescatarse en la norma 2 la pauta general de que las formalidades aduaneras deben ser tan sencillas como sea posible. Nos ocupamos de este aspecto más adelante.

En el capítulo 2, relativo a las “Definiciones”, sigue sin incluirse una definición de “mercadería” o “mercancía”¹⁶.

Tampoco se incluye una definición de “medio de transporte”¹⁷.

En cambio, se ha incorporado una supuesta nueva definición de “territorio aduanero”, que difiere de la que obraba en varios anexos del Convenio de 1973 (v. gr., A.1, A.3, C.1, F.1 y F.7), y de la que contenía el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales. Además, también se aparta de la definición consagrada en el artículo XXIV, párrafo 2, del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) de 1994.

La pretendida definición, que ahora se incluye, en realidad no define al “territorio aduanero”, pues no permite diferenciar el ámbito de aplicación de la legislación aduanera, del otro ámbito denominado propiamente “territorio aduanero”, que es donde resultan aplicables el arancel y las prohibiciones económicas a la importación y exportación de mercaderías¹⁸.

15 Trevisan, *op. cit.*, p. 280, nota 174.

16 La OMA no brinda, ni en su Glosario de Términos Aduaneros Internacionales ni en el Convenio de Kyoto, una definición de “mercancía” o “mercadería”. Ello resulta extraño, pues la voz “*merchandise*” en francés y “*goods*” en inglés figura mencionada en numerosas definiciones de otros términos en el Glosario (v. gr., “certificado de origen”, “declarante”, “declaración de mercaderías”, “desaduanamiento”, “aduana”, “derechos aduaneros”, “muestras”, “exportación”, “importación”, “legislación aduanera”, “libramiento”, “mercaderías en libre circulación”, “mercaderías equivalentes”, “mercaderías exportadas con reserva de retorno”, “mercaderías prohibidas”, “puesta al consumo”, “nomenclatura”, “país de origen de las mercaderías”, “presentación de las mercaderías ante la aduana”, “régimen aduanero”, “transbordo”, “transportista”, “verificación de mercaderías”, “zona franca”). Su definición es importante, ya que las aduanas tienen por función esencial de controlar la importación y la exportación de mercaderías, por lo que su competencia queda limitada por tal concepto.

17 El Glosario de la OMA, hasta el presente –sorprendentemente–, no incluye una definición genérica de los “medios de transporte” –la que sí figura en la Convención de Estambul–, sino dos definiciones específicas: una relativa a los “medios de transporte de uso comercial” y otra sobre los “medios de transporte de uso privado”.

18 Hemos analizado el concepto de “territorio aduanero” y la definición que figura en el Convenio de Kyoto revisado en 1999 en nuestra obra *Tributos al comercio exterior*, cit., ps. 39 a 51, espe-

En realidad, no se trata de una verdadera definición, ya que no cumple con la regla de lógica que requiere toda definición: un género próximo y una diferencia específica. Así, el género próximo es el “territorio nacional”, dentro del cual aparecen diferenciados dos ámbitos: el arancelario (territorio aduanero) y el no arancelario (zona franca). La legislación aduanera regula los dos ámbitos. Expresar, entonces, que el territorio aduanero es el ámbito donde se aplica la legislación aduanera no permite diferenciarlo del territorio nacional, donde también se aplica la legislación aduanera, tanto se trate del territorio aduanero como de zonas francas.

La diferencia específica es que en un ámbito se aplica el arancel y las prohibiciones económicas (“reglamentaciones comerciales restrictivas”, según el GATT) y en otro no, por lo que constituyen zonas francas.

En el capítulo 8, referido a las relaciones entre la aduana y los terceros, por una parte se inmiscuye en cuestiones que exceden al comercio y cuya regulación compete a los Estados, y, por otra parte, se perjudica la situación de los despachantes de aduana o agentes de aduana o aduanales, pues se intenta imponer un criterio único, imposibilitando que los distintos países puedan exigir en sus legislaciones aduaneras la intervención obligatoria de ellos.

La norma cuya solución criticamos no toma en consideración las distintas situaciones en la que se encuentran muchos países. Así, puede verse que en Sudamérica algunos países imponen la intervención obligatoria del despachante de aduana y lo hacen solidariamente responsable junto con el importador o el exportador por el pago de los tributos aduaneros. Esta responsabilidad solidaria, tendiente a asegurarse la percepción de los tributos, requiere naturalmente su intervención obligatoria.

Si bien es verdad que esta solución ya se encontraba en el anexo “G”, relativo a las relaciones de las autoridades aduaneras con los terceros, del Convenio de 1973, adviértase que en ese sistema los países podían formular reservas a su aplicación. En cambio, en el Convenio de 1999, como este tema se trata en el capítulo 8 del anexo general, ya no existe la posibilidad de formular reservas al respecto¹⁹.

cialmente en las notas 14 y 17. Asimismo, “Reflexiones sobre los conceptos básicos del Derecho Aduanero. Territorio aduanero, mercadería e importación y exportación”, en la obra colectiva *Derecho Aduanero y comercio internacional. Temas selectos*, coords. Felipe Moreno Yebra y Germán Pardo Carrero, Porrúa y Universidad Guanajuato, México, 2016, ps. 1 a 33.

19 Al respecto, puede verse nuestro comentario en “El despachante de aduana. Situación planteada frente al Convenio de Kyoto revisado en 1999 de la OMA y al Acuerdo sobre facilitación del comercio de la OMC”, *Revista del Centro de Despachantes de Aduana del Paraguay*, Asunción, julio de 2014, pp. 24 a 33, y reproducido en la revista *Guía Práctica de Comercio Exterior*, 2014, n.º 273, pp. 3 a 11.

Lo cierto es que los agentes de aduana son considerados en muchas legislaciones aduaneras como “auxiliares del servicio aduanero” (Argentina, Paraguay), como “auxiliares de la función pública” (Bolivia, Colombia, Chile, Perú, Uruguay), como “fedatario y auxiliar de la función pública” (Ecuador), como “auxiliares de la gestión pública aduanera” (Panamá). Resulta claro, entonces, que estos profesionales aduaneros colaboran con las aduanas tanto en la aplicación de las restricciones económicas como en las no económicas, siendo este último un campo que excede a lo meramente comercial.

Sería conveniente que la reforma que se encara actualmente del Convenio de Kyoto Revisado tomara en cuenta el interés legítimo de muchos países de Latinoamérica para regular esta actividad profesional.

3.3. Principios generales aduaneros tradicionales consagrados en el Convenio de Kyoto revisado en 1999

Resulta de interés mencionar los principios generales aduaneros que se hallan incorporados al Convenio para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros. Es que tal convenio, tanto en su primera versión de 1973 como en la versión revisada en 1999, no podía ignorar los principios consagrados desde hace mucho tiempo en la materia aduanera.

Sin embargo, como adelantáramos, debe advertirse que en el Anexo General del Convenio de Kyoto revisado en 1999, si bien el Capítulo 1, integrado por tres normas, se titula “Principios generales”, no se enumeran ni tratan aquí los principios generales del derecho aduanero, ni siquiera aquellos recogidos en otros capítulos del anexo general ni en los anexos específicos, como podría esperarse o suponerse. Así, en la norma 1 se expresa:

Las definiciones, las normas y las normas transitorias contenidas en el presente anexo se aplicarán a los regímenes aduaneros y a las prácticas establecidas en el mismo, y en la medida en que sea aplicable, a los regímenes y prácticas cubiertos por los anexos específicos.

En la norma 2 se precisa:

Las condiciones a cumplir, así como las formalidades aduaneras que se deberán llevar a cabo a los efectos de los regímenes y prácticas cubiertos por este anexo y por los anexos específicos, serán establecidas en la legislación nacional y serán tan sencillas como sea posible.

En la norma 3 se establece:

La Aduana instituirá y mantendrá relaciones formales de consulta con el sector comercial, a fin de incrementar la cooperación y de facilitar la participación en el establecimiento de métodos de trabajo más efectivos y coherentes con las disposiciones nacionales y con los acuerdos internacionales.

Se comprueba así que en este capítulo integrado por estas tres normas no se ha pretendido contemplar a los principios propios y esenciales del derecho aduanero. Por consiguiente, para su determinación, resulta necesario examinar atentamente todo el texto del convenio, vale decir, tanto el de su anexo general como el de sus anexos específicos.

Sin pretender efectuar aquí un análisis exhaustivo al respecto, consideramos de interés, a título ilustrativo, señalar algunos principios aduaneros tradicionales que para nosotros revisten singular relevancia.

Existen tres principios que se encuentran muy vinculados entre sí, por lo que resulta conveniente tratarlos conjuntamente.

Principios que prescriben:

- que todas las mercaderías que pretenden ingresar o egresar del territorio del Estado deben ser sometidas a su control;

- que el ingreso o el egreso de las mercaderías al o del territorio del Estado debe realizarse exclusivamente por los lugares habilitados para ello;

- que el ingreso o el egreso de las mercaderías transportadas al territorio del Estado debe efectuarse siguiendo los caminos o las vías autorizadas para ello.

El principio que, a mi entender, es básico en el derecho aduanero y que, por consiguiente, merece ser mencionado en primer lugar, es el que impone que todas las mercaderías que procuran ingresarse o extraerse del territorio del Estado deben someterse al control aduanero.

Este principio ha sido recogido en el Anexo general del Convenio de Kyoto revisado en 1999, en el Capítulo 6 referido al “Control aduanero”, donde se expresa: “Norma 6.1. Todas las mercaderías, e incluso los medios de transporte que entren o salgan del territorio aduanero, se encuentren o no sujetos a derechos e impuestos, serán sometidos al control aduanero”²⁰.

20 En el Convenio de Kyoto de 1973 puede verse el anexo A.1, relativo a las formalidades aduaneras anteriores a la presentación de la declaración de mercaderías, norma 3. En la doctrina, puede recordarse a MOLIÉRAC, J., que lo expresaba así: “Todas las mercaderías, a su entrada a Francia, como a su salida deben ser declaradas a la aduana, incluso cuando ellas no están gravadas con derecho alguno” (*Traité de législation douanière*, n.º 74, p. 89).

Aunque la norma transcrita se refiera expresamente al ingreso o egreso del territorio aduanero, en realidad el principio también es aplicable al ingreso o egreso de las mercaderías a las zonas o áreas francas. Ello es así porque la aplicación de las restricciones no económicas encomendada a las aduanas debe efectuarse en todas las fronteras del territorio donde el Estado ejerce soberanía, es decir, tanto en los ámbitos arancelarios como en los no arancelarios.

Este principio primordial suele hallarse tutelado en los distintos países por una disposición de naturaleza penal, que castiga a quienes voluntariamente eludan ese control aduanero, y que configura el ilícito denominado “contrabando”²¹. Lo que se pretende con la tipificación de este ilícito es preservar el adecuado ejercicio del control de las importaciones y de las exportaciones encomendado a las aduanas. Por tal razón, es el ilícito aduanero por antonomasia.

La obligación de someter la mercadería al control aduanero ya estaba prevista en la ordenanza aduanera francesa de febrero de 1687, tanto con relación a los transportistas como con respecto a los importadores y a los exportadores (Art. I). Nótese que, por lo común, atañe en primer lugar a los transportistas, ya que son ellos los primeros en ponerse en contacto con las aduanas cuando arriban a los puertos, aeropuertos o a los puntos de entrada terrestres habilitados conduciendo los medios de transporte.

Por otra parte, también la contempla el Código de Aduanas sancionado en Francia, después de la Revolución francesa, por la Asamblea General mediante ley del 22 de agosto de 1791. Así puede verse en su Título II, denominado “De la entrada y salida de mercaderías, de las declaraciones, de la visita, etc.” (sic), cuyo artículo primero expresa:

Todas las mercaderías importadas en Francia, serán conducidas directamente a la primera oficina de entrada de la frontera, bajo pena de confiscación y de cien libras de multa. Los mercaderes y los conductores estarán obligados a realizar su marcha de manera de tomar la ruta directa al lugar donde estará situada la primera y más próxima oficina.

Este principio obliga, por consiguiente, al que arriba con mercaderías a seguir los caminos o rutas indicadas (“rutas legales”) para acceder a la aduana pertinente y presentarlas a la autoridad aduanera en forma inmediata.

21 Al respecto, puede verse del autor “El contrabando y sus notas definitorias”, en la revista *El Derecho*, 2011 (t. 245, pp. 931 a 943).

En el Convenio de Kyoto revisado²², el Anexo específico A, en el Capítulo 1 relativo a las “Formalidades aduaneras anteriores a la presentación de la declaración de mercaderías”, en la norma 1.5 se dispone:

La introducción de mercaderías en el territorio aduanero lleva anexa la obligación para el transportista de conducir las directamente, siguiendo, en su caso, los itinerarios determinados, y sin retardo, a una aduana o a otro lugar designado por las autoridades aduaneras, sin romper los precintos y sin modificar ni su naturaleza ni su embalaje.

En la ordenanza aduanera francesa de 1687 pueden verse²³, en el Título II, los artículos I, V, VIII y XXIII.

En el artículo I se dispone que las mercaderías deben conducirse directamente a la oficina aduanera más próxima, bajo pena de confiscación.

En el artículo V se precisa que los transportistas tienen 24 horas, a contar desde su arribo, para efectuar la declaración de la carga ante la aduana.

En el artículo VIII se prevé el control que debe ejercer el servicio aduanero sobre todas las mercaderías a través de la denominada “visita”, es decir, de su verificación.

En el artículo XXIII se prohíbe a los transportistas apartarse de la ruta indicada o usual, bajo pena de comiso y multa.

En el Código de Aduanas de Francia de 1791 pueden verse en el Título II los artículos I a V.

En Colombia, recientemente se aprobó un nuevo ordenamiento que derogó los decretos 2685 de 1999 y 390 de 2016 (denominado “Estatuto Aduanero”). Se trata del Decreto 1165 de 2 de julio de 2019, denominado Régimen de Aduanas. En dicha normativa, con relación a estos principios, pueden verse: a) respecto a la obligación de someter la mercadería que se importa o exporta al control aduanero, los artículos 1º, 4º, 10 numeral 3.6, 11, 75, 116, 140, 159, 165, 182; en exportación 354, 356, 360, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 590, 591; b) con relación a los lugares para realizar las importaciones (lugares de entrada) artículos 75, 76, 77, 79, 116 (poliductos y oleoductos), 140, 577, y para efectuar las exportaciones (lugares de salida), artículos 354, 360 y 577; c) con relación a las

22 En el Convenio de Kyoto de 1973, puede verse el anexo A.1, norma 7. En el Código Aduanero argentino, pueden verse los artículos 116 y 130.

23 Hemos mencionado estas disposiciones de la ordenanza francesa de 1687 en *Introducción al derecho aduanero*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1988, reimpresso en 2008, pp. 86 y 89, y en *Derecho aduanero. Parte general. Sujetos*, pp. 41 a 45.

vías de ingreso al territorio aduanero o nacional, artículos 75, 79, 116, 140, 159 y 577. En materia penal, cabe tener presente en el Título 14, denominado Régimen sancionatorio, el artículo 636.

Otro principio que atañe a los transportistas que traen mercadería es el que les impone que, a bordo del medio de transporte, deben tener los documentos que individualicen la mercadería transportada. Es decir, en primer lugar, el cargamento debe estar indicado en el “manifiesto de carga”. Con relación a los efectos que traen a bordo los tripulantes, estos deben estar individualizados en el denominado tradicionalmente “manifiesto de pacotilla”. Las bebidas y alimentos que se hallan en el medio de transporte para consumo de los pasajeros y de los tripulantes deben estar descriptos en el “manifiesto de rancho” o de “provisiones de a bordo”. De tal modo, todo lo que se transporta en el medio de transporte debe estar respaldado por la documentación existente a bordo. Las mercaderías que han sido cargadas como consecuencia de un contrato de transporte deben estar respaldadas en los respectivos “conocimientos”.

En la ordenanza aduanera francesa de 1687 pueden verse, en el Título II, los artículos VI y IX.

En el Código de Aduanas de 1791 puede verse en el Título II, el artículo IV.

En el Convenio de Kyoto revisado, anexo específico A, capítulo 1 “Formalidades anteriores a la presentación de la declaración de mercaderías”, puede verse la norma 1.4, que establece: “La Aduana confía al transportador la responsabilidad de asegurarse que todas las mercancías están incluidas en la declaración de la carga o están indicadas a la Aduana en alguna de las formas autorizadas”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación a este principio, pueden verse los artículos 144, 145, 146, 147, 159, 162 a 167, 594 y 636. En materia penal, cabe tener presente el Título 14 “Régimen sancionatorio”, capítulo 9, artículo 636.

Principio que impone a los importadores y exportadores efectuar una declaración completa, en detalle y exacta de la mercadería que pretenden importar o exportar, vinculado al principio de la inalterabilidad de la declaración efectuada ante la aduana.

Otro principio se refiere a los que pretenden importar o exportar mercaderías. Ellos deben declarar en forma veraz y exacta la mercadería cuya introducción o salida solicitan. A diferencia de la declaración “sumaria” que debe realizar el transportista al arribo, se trata aquí de la declaración “en detalle”, que

incumbe al declarante o importador/destinatario de la mercadería y que debe efectuarse con carácter previo.

Esta declaración, una vez efectuada, es “inalterable” y, en caso de no corresponder lo declarado con lo verificado por el servicio aduanero, se configura un ilícito denominado usualmente “declaración inexacta”.

Tal principio se hallaba consagrado en la ordenanza francesa de 1687, en el Título II, cuyo artículo VII expresaba: “Aquellos que hubieran dado o hecho sus declaraciones ya no podrán aumentar o disminuir, bajo pretexto de omisión u otro, y la veracidad o la falsedad de la declaración será juzgada según lo que hubiera sido primeramente declarado”²⁴.

El Código de Aduanas de Francia de 1791, en su título II “De la entrada y salida de mercaderías, de las declaraciones, de la visita, etc.” (sic), el artículo XII, en forma concordante, expresa:

Los que hubieran hecho sus declaraciones ya no podrán aumentar ni disminuir, bajo cualquier pretexto, y la veracidad o la falsedad de la declaración será juzgada sobre lo que se hubiera primeramente declarado. Sin embargo, si, el día de la declaración y antes de la visita, los propietarios o los conductores de sus mercaderías reconocen algún error en su declaración, referida al peso, al número, a la medida (longitud) o al valor, podrán modificar, rectificar dichas declaraciones, presentando siempre los bultos, las cajas o los toneles en la misma cantidad, marcas y números que están enunciados en las declaraciones, así como las mismas especies de mercaderías; luego de ese plazo, ya no serán recibidas”²⁵.

24 Vivent Magnien acota a propósito de esta norma que conforme a ella, “una vez que la declaración es puesta en el registro y firmada por tales razones, y bajo ningún pretexto, no puede modificarse nada” (comentario efectuado en 1876 por este renombrado experto aduanero a la Ordenanza de 1687 y reproducido en anexo junto a la misma en la obra de Boy, Jean-Claude. *L'Administration des Douanes en France sous l'Ancien Régime*. Neuilly-sur-Seine, Association pour l'histoire de l'Administration des douanes, 1976, p. 193).

25 En “Observaciones” a ese artículo VII se explica: “Interesa al comercio que el servicio de aduanas sea realizado con celeridad. La observancia de todas las reglas tendientes a ese fin es importante. Es con ese fin que la Ordenanza de 1687 había prohibido a los propietarios de las mercaderías aportar ningún cambio a las declaraciones. La nueva ley, más favorable acuerda la facultad de reformarlas; pero quiere que sea el mismo día y antes de que la visita haya comenzado; y que la rectificación no se refiera sino a la cantidad, al peso, la medida o el valor, no sobre la calidad de la mercadería. He aquí la razón de esta diferencia. Un negociante no puede equivocarse sobre la calidad de la mercadería, la conoce ya que la encarga; pero puede fácilmente equivocarse sobre el peso, la medida y la cuenta misma, ya que basta que haya un falso cálculo en la reducción de peso o medida extranjera en peso o medición en Francia”.

En el Convenio de Kyoto revisado, en el anexo general, capítulo 3 “Formalidades de desaduanamiento y otras formalidades aduaneras”, en la norma 3.8 dispone: “El declarante será responsable ante la Aduana por la exactitud de la información proporcionada en la declaración de mercancías y por el pago de derechos y en impuestos”²⁶.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación a este principio, pueden verse los artículos 10, 11 (importación), 21 (tránsito), 174 a 178, y 185 numerales 2 y 3, y 188 (firmeza). En materia penal, cabe tener en cuenta el Título 14, artículos 615, 617 y 619.

En la norma 3.27 del capítulo 3 del Convenio se expresa:

*La aduana permitirá al declarante enmendar una declaración de mercancías ya presentada, a condición de que cuando se reciba la solicitud no haya comenzado la verificación de la declaración de mercancías ni el reconocimiento de las mercancías*²⁷.

En la norma transitoria 3.28 se precisa

*La aduana permitirá al declarante enmendar la declaración de mercancías cuando una solicitud haya sido recibida luego de comenzada la verificación de la declaración de mercancías, si considera válidas siempre las razones esgrimidas por el declarante*²⁸.

Como puede verse, con el tiempo se fueron admitiendo ciertas excepciones, que atemperaron el principio, pero no lo desvirtuaron²⁹.

26 En el Convenio de Kyoto de 1973 puede verse el Anexo B.1, Norma 7. En el Código Aduanero argentino, pueden verse los arts. 234, 237, 246, 248, 777, 954 y 956.

27 En el Convenio de Kyoto de 1973, puede verse el anexo B.1, norma 18. En el Código Aduanero argentino, pueden verse los artículos 224, 225, 321 y 322.

28 En el Convenio de Kyoto de 1973, puede verse el anexo B.1, práctica recomendada 19. Como se ve, esta simple práctica recomendada es transformada en norma en el Convenio de Kyoto de 1999, lo que torna obligatorio lo dispuesto para las partes contratantes. En el Código Aduanero argentino, pueden verse los artículos 225 y 322.

29 Sobre el principio de la inalterabilidad de la declaración aduanera, puede verse: Alais, Horacio Félix. *Los principios del derecho aduanero*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 334; Albert, Jean-Luc. *Douane et Droit Douanier*, París, PUF, 2013, p. 27; Allix, *op. cit.*, t. I, pp. 360 a 362; Berr, Claude J. y Trémeau, Henri. *Le droit douanier communautaire et national*, 7ª ed. París, Economica, 2006, p. 181, n.º 305, y p. 190, nros. 330 y 331; Cotter, Juan Patricio. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2013, t. I, pp. 266 y 267; Cutrera, Achille. *Principii di diritto e política doganale*. 2ª ed. Padova, Cedam, 1941, p. 76, n.º 33; Moliérac, *op. cit.*, pp. 93, n.º 76; Pallain, G. *Les douanes françaises*. París, Librairie Administrative Paul Dupont, t. I (*Régime des douanes – Régime général et régimes spéciaux*), 1913, pp. 31 a 33, n.º 36; Pahl, *op. cit.*, p. 298, nros. 3790 y 3800. En el Código Aduanero argentino, ver los artículos 224, 225, 321 y 322.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación a la posibilidad de apartarse de este principio, mediante una corrección, rectificación o enmienda de la declaración, pueden verse los artículos 17, 289, 290, 291, 296, 297, 412 y 413.

En el Convenio de Kyoto revisado, en el anexo general, capítulo 4, “Derecho e impuestos”, se trata la “Liquidación, cobro y pago de derechos e impuestos”, el “Pago diferido de derechos e impuestos” y la “Devolución de derechos e impuestos”.

En este capítulo 4 hallamos numerosas disposiciones en la materia tributaria, de las cuales señalamos aquellas que nos parecen más relevantes.

En la norma 4.1 se prevé que “la legislación nacional definirá bajo qué circunstancias los derechos y los impuestos serán exigibles”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19) este tema se regula básicamente dentro del Título I “Disposiciones generales”, en el capítulo 3 referido a “La obligación aduanera en la importación” y en el capítulo 4 relativo a “La obligación aduanera en la exportación”. Destacamos los artículos 11, 12 y 14.

Así, en cuanto a la liquidación, en la norma 4.2 del capítulo 4 del convenio se dispone que “la liquidación se realizará, tan pronto como sea posible, a continuación de la presentación de la declaración de mercancías o a partir del momento en que los derechos e impuestos serán exigibles”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), cabe tener presente en especial el artículo 14.

En la norma 4.3 del capítulo 4 del Convenio se establece que “los elementos en que se basa la liquidación de derechos e impuestos, así como las condiciones bajo las cuales se determinarán serán especificados en la legislación nacional”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), mencionamos los artículos 14, 15 y 16.

En la norma 4.4 del capítulo 4 del convenio se dispone que “los tipos de derechos y de impuestos exigibles aparecerán en publicaciones oficiales”.

En Colombia, tal requisito se contempla en la Constitución política referida en los artículos 1º y 2º del Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19).

En la norma 4.5 del capítulo 4 del Convenio se prevé que “la legislación nacional especificará el momento que se tomará en consideración a los efectos de determinar los tipos de derechos e impuestos”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), debe mencionarse el artículo 14.

En la norma 4.6 del capítulo 4 del Convenio se expresa que “la legislación nacional determinará las modalidades de pago, que se podrá emplear para pagar derechos e impuestos”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), se ocupan de este tema los artículos 17 y 18, así como los artículos 28 a 31.

En la Norma 4.7 del capítulo 4 del Convenio se dispone que “la legislación nacional precisará la(s) persona (s) responsable(s) del pago de los derechos e impuestos.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), pueden verse los artículos 11 *in fine*, 13 numeral 2 y 174.

En la norma 4.8 del capítulo 4 del convenio se establece que “la legislación nacional determinará la fecha de vencimiento así como el lugar donde efectuará el pago mencionado”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), se ocupan del tema los artículos 17 y 180.

Con relación al pago diferido de derechos e impuestos, la norma 4.15 del capítulo 4 del Convenio prevé que, “cuando la legislación nacional autorice el pago diferido de derechos e impuestos, la misma determinará bajo qué condiciones se concederá la facilidad mencionada” y en la norma 4.16 del capítulo 4 del Convenio se precisa que “el pago diferido será acordado sin el cobro de intereses en la medida que sea posible”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), pueden verse al respecto los artículos 28 a 31.

En cuanto a la “Devolución de derechos e impuestos”, la norma 4.18 del capítulo 4 del convenio prescribe que “se procederá a la devolución de los derechos e impuestos cuando se compruebe que se han exigido por importe superior al previsto como consecuencia de un error en la liquidación”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), pueden verse los artículos 727 al 731.

3.4. Otros principios tradicionales y nuevos

Tanto el Convenio de Kyoto de 1973 como el revisado en 1999 persiguen simplificar y uniformar o armonizar las normativas aduaneras de los distintos países en beneficio del comercio internacional.

En consecuencia, en sus disposiciones podemos encontrar, además de los principios tradicionales del derecho aduanero, la consagración de nuevos principios que regulan el ejercicio de las atribuciones aduaneras en favor de la facilitación del comercio.

Es que si entendemos por derecho aduanero el conjunto de normas jurídicas que regulan el tráfico internacional de mercadería y, por lo tanto, este tráfico constituye su objeto, se colige que, si la naturaleza de ese tráfico se modifica, es necesario que las disposiciones que tiendan a regularlo se adapten a esas variaciones.

Estamos ahora en presencia de nuevos principios, que no siempre conviven armoniosamente con los principios tradicionales. Estos principios emergen del derecho aduanero internacional contemporáneo, que ha debido adaptarse a las condiciones en que se desenvuelve en la actualidad el tráfico internacional de mercaderías. En consecuencia, con ellos se procura muchas veces limitar o condicionar las atribuciones de las aduanas, con el fin de armonizarlas con las necesidades y características impuestas por dicho tráfico.

Así, por ejemplo, puede verse en este sentido en el Anexo general del Convenio de Kyoto revisado lo previsto en el capítulo 6, relativo al control aduanero.

Si bien en la norma 6.1, como hemos visto, se consagra un principio primordial del derecho aduanero, al expresarse que “todas las mercancías, e incluso los medios de transporte que entren o salgan del territorio aduanero, se encuentren o no sujetos a derechos e impuestos, serán sometidos al control aduanero”, a continuación se limitan, condicionan o precisan las formas en que debe ejercerse ese control en las normas siguientes.

La norma 6.2 dispone que “el control aduanero se limitará al mínimo necesario a fin de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera”. Se trata, así, de no crear obstáculos innecesarios al comercio internacional³⁰.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), al respecto pueden verse los artículos 2º (principio de eficiencia), 75, 156, 182, 183 y 576.

30 En el Convenio de Kyoto de 1973, puede verse el anexo A.1, normas 4 y 9. En el Código Aduanero argentino, pueden verse los artículos 23, inciso j (Decreto 618/97, art. 7º, punto 9) y 114.

La norma 6.3 del capítulo 6 del convenio prevé que “en la aplicación del control aduanero, la Aduana utilizará gestión de riesgo”. Se trata de una disposición relativamente nueva. Se parte del supuesto de que, dado el crecimiento extraordinario del tráfico, así como de su velocidad, resulta imposible ejercer el control aduanero sobre todas las mercaderías importadas, sin provocar una parálisis del comercio internacional. Por consiguiente, es necesario limitarse a controlar una parte reducida de tales operaciones, concentrándose en las que presentan mayores peligros. Esa discriminación racional de las operaciones que deben someterse a control prioritariamente se denomina ahora “gestión de riesgos”. Pero resulta claro que todas las aduanas, desde que en la navegación se reemplazaron los buques a vela por los de vapor y se incrementó en forma extraordinaria la cantidad de mercaderías a controlar, debieron seleccionar las mercaderías a controlar. Ello se puede realizar al azar o en forma racional. El control tomando en cuenta los riesgos es un método basado en un criterio racional, el grado de peligro en juego. Por lo tanto, como cabe suponer que todas las aduanas tomaron en cuenta los peligros involucrados en cada operación según la procedencia de los medios de transporte, la naturaleza de la mercadería, etc., lo novedoso es que haya una normativa que así lo disponga en forma expresa y establezca criterios a seguir.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación al principio de control aduanero bajo la modalidad de un control selectivo basado en la gestión de riesgo, pueden verse en importación los artículos 22, 52, 75, 156 y 182, y en exportación los artículos 356, 576 y 582 a 585. Respecto al control no intrusivo, pueden verse los artículos 156 y 356.

La norma 6.4 del capítulo 6 del Convenio precisa que “la aduana empleará análisis de riesgo para designar a las personas y a las mercancías que deberán ser reconocidas, incluidos los medios de transporte, y el alcance del reconocimiento”. Esta también constituye una norma nueva.

Como puede advertirse, el hecho de que la aduana, para no entorpecer el comercio, renuncie a verificar todas las mercaderías, impone a los beneficiarios, como contrapartida, mayores deberes en cuanto a la veracidad y exactitud de la declaración aduanera. Estamos frente a un despacho en confianza que exige a los importadores y exportadores proceder con la mayor buena fe.

La norma 6.7 del capítulo 6 del convenio expresa que “la aduana buscará la cooperación con las otras administraciones aduaneras, así como la celebración de acuerdos de Asistencia Mutua Administrativa a fin de facilitar el control aduanero”. Con esta nueva norma se persigue que se establezcan vinculaciones permanentes entre las distintas aduanas de los miembros.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación a la búsqueda de colaboración con otras aduanas, pueden verse los artículos 586, 588 y 591 numeral 10.

La norma 6.8 del capítulo 6 del convenio dispone que “la aduana buscará la cooperación con el sector comercial así como la celebración de memorando de entendimiento a fin de facilitar el control aduanero”. Con esta nueva norma, se trata de superar las posiciones antagónicas que se han registrado en el pasado entre los comerciantes y las aduanas, y procurar establecer relaciones de colaboración.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación a la búsqueda de colaboración con las empresas privadas, pueden verse los artículos 586 y 587.

La norma 6.9 del capítulo 6 del convenio prescribe que “la aduana empleará tecnología de la información y al comercio electrónico tan ampliamente como sea posible a fin de facilitar el control aduanero”³¹.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación a la utilización de la tecnología de la información (“servicios informáticos electrónicos”), pueden verse, entre otros, los artículos 24, 147, 151, 157, 159, 161, 176, 347, 348, 351, 362, 363, 369 y 389.

Asimismo, también en el anexo general del convenio, en el capítulo 1, referido a los “Principios generales”, la norma 1.2 establece

Las condiciones a cumplir, así como las formalidades aduaneras que se deberán llevar a cabo a los efectos de los regímenes y prácticas cubiertos por el presente anexo y por los anexos específicos serán establecidas en la legislación nacional y serán tan sencillas como sea posible.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación a la sencillez de las formalidades, pueden verse los artículos 2º (principio de eficacia) y 576.

En ese anexo general del convenio, en el capítulo 3 relativo a las “Formalidades de desaduanamiento y otras formalidades aduaneras”, se prevé en la norma 3.1 que “la Aduana designará las oficinas aduaneras en que se presentarán o desaduanarán las mercancías. A los efectos de determinar la competencia

31 En el Convenio de Kyoto de 1973, puede verse el anexo J.1, norma 4. Se trata del último anexo incorporado a esa convención, con lo que los anexos ascendían a 31.

y la ubicación de estas oficinas aduaneras y su horario de atención al público, tendrán en cuenta, especialmente, las necesidades del comercio”³².

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación al establecimiento de las oficinas de aduana, pueden verse los artículos 75, 76, 77, 79, 116, 140, 354, 355, 360 y 577.

Atendiendo a esas necesidades, la Organización Mundial de Aduanas, así como la Organización Mundial del Comercio (Acuerdo de Facilitación del Comercio), propicia la unificación de todo el trámite administrativo relativo a las importaciones y exportaciones mediante el establecimiento de la denominada “ventanilla única (*single window - guichê unique - janela única*). Al respecto, puede verse la resolución del Consejo de Cooperación Aduanera de junio de 2005 y la Directiva SAFE aprobada por los directores de aduana de los Estados miembros de la OMA, el 22 de junio de 2005 y adoptada por el Consejo en 2006.

En Colombia, con relación a la ventanilla única, se dictó el Decreto 4149 de 2004, relativo a la racionalización de trámite. creándose la “Ventanilla Única de Comercio Exterior” (VUCE). A tal fin asignó al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo la administración de la VUCE, a través de la cual las entidades administrativas comparten información y los usuarios realizan trámites de autorizaciones, permisos, certificaciones o vistos buenos previos requeridos para la realización de operaciones específicas de importación y exportación. A su vez, el Decreto 4269 de 2005 asignó a la Dirección de Comercio Exterior la administración de la VUCE. En los considerandos de este decreto se deja constancia de que, “en cumplimiento de los compromisos internacionales asumidos por Colombia se hace necesario actualizar los regímenes de licencia previa y libre importación con miras a facilitar el comercio”. Al respecto, puede verse, en referencia al “Módulo importaciones”, el Decreto 925 de 9 de mayo de 2013 y la Circular 37 del 29 de diciembre de 2016 y sus 22 anexos, y con relación al “Módulo exportaciones”, las circulares 024 del 30 de septiembre de 2016, 38 del 29 de diciembre de 2016 y 04 del 22 de enero de 2018.

En la norma 3.2 del capítulo 3 del convenio se contempla

A solicitud de la persona interesada y por razones que la Aduana considere válidas, esta última, sujeta a la disponibilidad de recursos, llevará a cabo las funciones correspondientes a prácticas y regímenes aduaneros fuera de las horas de atención al público establecidas o fuera de las oficinas de

32 En el Convenio de Kyoto de 1973, puede verse el anexo A.1, norma 6. En el Código Aduanero argentino, pueden verse los artículos 23, incisos g y h (Decreto 618/97, art. 6º) y 116.

Aduana. Todo gasto a cobrar por la Aduana se limitará al costo aproximado de los servicios prestados.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), pueden verse al respecto los artículos 75 a 81.

En la norma 3.3 del capítulo 3 del convenio se prevé que, “cuando la oficina aduanera se encuentre ubicada en un cruce de frontera común, las administraciones aduaneras involucradas armonizarán los horarios de atención al público y la competencia de las oficinas mencionadas”³³.

En la norma 3.12 se dispone que “la aduana limitará la información exigida en la declaración de mercancías a aquellos datos que considere imprescindibles para la liquidación y cobro de derechos e impuestos, la confección de estadísticas y la aplicación de la legislación aduanera”³⁴.

En el anexo específico A, en el capítulo 1 relativo a las formalidades aduaneras anteriores a la presentación de la declaración de mercaderías, en la norma 1.3 se establece:

*La legislación nacional designa los lugares de introducción de las mercaderías sobre el territorio aduanero. La aduana designa los itinerarios a seguir para conducir las mercaderías directamente a la oficina de aduana o en cualquier otro lugar designado por ella, únicamente cuando ella estima necesario para las necesidades del control. Para determinar esos lugares e itinerarios, se tendrá en cuenta especialmente las necesidades del comercio*³⁵.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación a la designación de los lugares de introducción y de los itinerarios a seguir, pueden verse los artículos 75, 76, 77, 79, 116, 140 y 577.

Otro principio es el del pago de los tributos aduaneros con anterioridad al retiro de la mercadería de la aduana.

Este pago previo por lo general debe ser al contado. Pueden existir excepciones, cuando puede librarse a plaza la mercadería, previo otorgamiento de una garantía suficiente.

33 En el Convenio de Kyoto de 1973, pueden verse el anexo B.1, Práctica recomendada 4, y el anexo C.1, norma 5.

34 En el Convenio de Kyoto de 1973, puede verse el anexo B.1, norma 11.

35 En el Convenio de Kyoto de 1973, puede verse el anexo A.1, norma 6. En el Código Aduanero argentino, pueden verse el artículo 116.

En la ordenanza francesa de 1687, Título II, “De la entrada y salida de mercaderías, de las declaraciones, de las visitas y de los pagos”, el artículo XVI expresa:

*Nuestros derechos serán pagados al contado; sin embargo, en caso de que el administrador haya expedido su comprobante de pago sin recibirlos, podrá diferir las obligaciones sobre los extractos de los registros, conteniendo las declaraciones y suministros de los transportistas; las obligaciones serán ejecutadas contra los deudores, como por nuestros propios dineros*³⁶.

En el Código de Aduanas de Francia de 1791 pueden mencionarse los artículos 1 a 6.

En el anexo general del Convenio de Kyoto revisado, el capítulo 4, referido a los “derechos y tributos”, en la norma 4.15 establece que, “cuando la legislación nacional autorice el pago diferido de los derechos e impuestos, la misma determinará bajo qué condiciones en las cuales se concederá la facilidad mencionada”. La garantía es objeto del capítulo 5 del anexo general³⁷.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación al pago de los tributos aduaneros y las diversas modalidades autorizadas, pueden verse los artículos 17, 18, 19, 180, 204, 261, 270, 284, 414, 483, 539 y 562. En cuanto a la garantía, deben tenerse presentes los artículos 28 a 31.

Otro principio es que la descarga de la mercadería no puede realizarse sin la presencia del agente aduanero.

En la ordenanza francesa de 1687, en el Título II, el artículo IX establece que “las mercaderías no podrán ser descargadas de las embarcaciones y de los buques sin una autorización por escrito del administrador y sin su presencia, fuere que la descarga sea hecha a tierra, o con trasbordo”³⁸.

36 Comenta Vivent Magnien con relación a este artículo XVI que, “inmediatamente después de la verificación de las mercaderías, los derechos deben ser pagados al contado, y antes de que el comerciante pueda retirarlas de la oficina; pero como puede ocurrir que el comerciante no tenga listo su dinero, el administrador puede otorgarle crédito, si le parece bien” (al respecto, puede verse, del autor, *Introducción al derecho aduanero, op. cit.*, p. 88).

37 En el Convenio de Kyoto de 1973, puede verse el anexo B.1, norma 50, nota 2, y la Práctica recomendada 51. En el Código Aduanero argentino, puede verse el artículo 194.

38 Vivent Magnien señala sobre este artículo IX: “No basta al capitán de un buque que quiera sacar la mercadería tener el permiso escrito del administrador; él no puede proceder a la descarga, incluso de bordo a bordo, sin la presencia de un agente aduanero” (Boy, *op. cit.*, p. 194). En la Convención de Kyoto de 1973, puede verse el anexo B.1, norma 50, nota 2, y la Práctica recomendada 51. Al respecto, puede verse, *Introducción al derecho aduanero, op. cit.*, p. 87. El Código Aduanero argentino prevé la misma solución en los artículos 193 y 194.

En el Código de Aduanas de 1791 de Francia, en el Título II, el artículo XIII establece que “no podrá cargarse en los buques o en otras embarcaciones, ni ser descargada, ninguna mercadería, sin la autorización o el permiso por escrito de los agentes de la administración, y en su presencia, bajo pena de confiscación de las mercaderías y cien libras e multa”.

El Convenio de Kyoto revisado no se ocupa de este principio, que consagra una atribución de las aduanas y un deber de los transportistas respecto a la descarga o la carga de los medios de transporte.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación a la descarga de la mercadería con intervención del servicio aduanero, pueden verse los artículos 144 y 150 a 154.

Otro principio contempla la necesidad de que el interesado esté presente al tiempo de la verificación aduanera.

En la ordenanza francesa de 1687, puede verse el Título II, que en su artículo XII expresa: “Los comerciantes o transportistas serán conminados a estar presentes en la visita de las mercaderías; en caso de negativa, se dejará constancia en acta, bajo pena de nulidad”³⁹.

El Código de Aduanas de 1791 de Francia en su Título II, el artículo XVI expresa que “la visita no podrá efectuarse sino en presencia de los dueños de las embarcaciones o conductores (*voituriers*), de los propietarios de las mercaderías o de sus factores”.

En el Convenio de Kyoto revisado, anexo general, capítulo 3 relativo al “Desaduanamiento y otros trámites aduaneros”, la norma 3.36 prevé que “La Aduana tendrá en cuenta las peticiones del declarante de estar presente o estar representado durante el reconocimiento de las mercancías. Estas peticiones se autorizarán excepto en circunstancias excepcionales”. En la norma 3.37 se precisa que “la Aduana solicitará al declarante o su representante que asista al reconocimiento de las mercancías, cuando lo estime útil, a fin de proporcionarle la asistencia necesaria para facilitar el reconocimiento”⁴⁰.

39 Al respecto, puede verse, *Introducción al derecho aduanero*, p. 87. En el Código Aduanero argentino, pueden verse los artículos 242, 243 y 244.

40 En el Convenio de Kyoto de 1973, en el anexo B.1 relativo al despacho a consumo, puede verse la norma 37. Si bien la presencia del interesado es aquí un derecho, también se prevé que la Aduana puede exigir su asistencia cuando lo considere necesario.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), puede verse al respecto el artículo 10, numeral 3.8. En el artículo 52 se contempla el derecho del importador a efectuar una inspección previa a la declaración de la mercadería.

Otro principio es que las mercaderías pueden salir del territorio aduanero y volver a ingresar al mismo por otra aduana sin tener que abonar derechos de aduana, que actualmente constituye el denominado “régimen de removido” en el Código Aduanero argentino (arts. 386 a 409) o en otras legislaciones un “régimen de cabotaje aduanero”.

Efectivamente, la ordenanza francesa de 1687 ya contemplaba el “removido”, que en el Convenio de Kyoto es denominado “cabotaje”, régimen que permite a las mercaderías que salen de un puerto del país con destino a otro puerto de ese país realicen ese traslado sin estar sujetos al pago de tributos. Así, se preveía en dicha ordenanza que “las mercaderías que salen de la extensión de la *Ferme* (Administración aduanera) para regresar posteriormente, sea por tierra o por mar, no estarán sujetas a ningún derecho de salida o de entrada” (Tit. I, art. IV). Se aclaraba que “las mercaderías que van por mar de Rouen a la Rochelle, salen no solo de la extensión de la *Ferme*, sino del reino”.

El Código de Aduanas de 1791, en el Título III, prevé en el artículo primero que “las mercaderías expedidas por mar de un puerto para otro puerto de Francia no estarán sujetas a ningún derecho de entrada o de salida” (igual por tierra, si atraviesan territorio extranjero).

En el Convenio de Kyoto revisado, en el anexo E relativo al “Tránsito”, el capítulo 3 contempla el “Transporte de mercancías por cabotaje”.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), con relación al régimen de cabotaje, contemplado como modalidad del régimen de tránsito aduanero, pueden verse los artículos 454 y 464.

Con relación a las resoluciones anticipadas, que se hallan contempladas en el Convenio de Kyoto revisado, anexo general, capítulo 9 “Informaciones y decisiones comunicadas por la aduana”, pueden verse las normas 9.8 y 9.9.

La norma 9.8 expresa:

Previa solicitud por escrito por parte de la persona interesada, la Aduana notificará su resolución por escrito dentro del plazo determinado por la legislación nacional. Cuando la resolución sea desfavorable a la persona interesada, la Aduana informará sobre los motivos de la resolución y sobre la posibilidad de interponer el recurso.

La norma 9.9 prevé: “La Aduana emitirá fallos obligatorios a solicitud de la persona interesada, a condición que la Aduana disponga de toda la información que considere necesaria”.

En el Acuerdo de Facilitación del Comercio de la OMC, puede verse el párrfo 1 del artículo 3, relativo a las “resoluciones anticipadas”, que expresa: “1. Cada miembro emitirá en un plazo razonable una resolución anticipada para el solicitante que haya presentado una solicitud escrita que contenga toda la información necesaria” (la resolución será vinculante con relación al solicitante: clasificación y origen; valoración, situación tributaria, restricciones cuantitativas).

Esta disposición referida a las denominadas “resoluciones anticipadas” pretende que el servicio aduanero, frente a una petición de los interesados, haga conocer, previamente a la realización de la operación de que se trate, el criterio con el que, por ejemplo, clasifica o valora las mercaderías objeto de importación o exportación.

De tal modo, se brinda seguridad jurídica a los operadores del comercio internacional.

En materia de clasificación y de valoración suelen presentarse problemas serios de interpretación y divergencias entre los criterios aplicados por las aduanas y los pretendidos por importadores y exportadores.

Por otra parte, las aduanas no siempre son previsible y coherentes con los criterios que aplican a las operaciones de importación y exportación. El servicio aduanero de cada país suele estar integrado por distintas aduanas, que pueden resolver los casos planteados con criterios distintos o contradictorios.

Por lo tanto, poder conocer anticipadamente cuál es criterio de la administración aduanera en lo que hace referencia a la clasificación y valoración de las mercaderías objeto del despacho brinda certidumbre y resulta de suma utilidad para los operadores, que pueden así evitar sufrir demoras en sus despachos o incurrir en infracciones aduaneras.

También suelen presentarse divergencias sobre la validez de los certificados de origen.

El hecho de que las peticiones de los interesados deban ser atendidas por el servicio aduanero en un tiempo razonable y que las opiniones sobre los temas planteados se traduzcan en una decisión aduanera vinculante, obliga a este servicio a adoptar criterios conocidos y coherentes en la materia, lo que redundará en previsibilidad, transparencia y certeza para el comercio internacional.

La normativa obliga a los países miembros a emitir las resoluciones anticipadas en un plazo razonable, siempre que el solicitante hubiera brindado todas las informaciones necesarias para que la aduana pueda expedirse. La publicación de tales resoluciones anticipadas hace a la transparencia y brinda un servicio innegable a los operadores del comercio internacional.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), pueden verse los artículos 10 numeral 3.9, 298, 299, 300 a 302 y 640.

Con relación al Operador Económico Autorizado, en el Convenio de Kyoto revisado, anexo general, puede verse en su capítulo 3, “Despacho aduanero y otras formalidades aduaneras”, bajo el título “Procedimientos especiales para las personas autorizadas” (*agrées*), la norma transitoria 3.32, que prevé:

Para las personas autorizadas que cumplan con ciertos criterios establecidos por la Aduana, incluso quienes tengan antecedentes satisfactorios en materia aduanera y que utilicen un sistema eficaz para la manejo de registros comerciales, la Aduana implementará:

- el retiro de las mercancías contra la presentación de la mínima información necesaria para identificar las mercancías y completar posteriormente la declaración de mercancías definitiva;

- el desaduanamiento de las mercancías en las instalaciones del declarante o en otro lugar habilitado por la aduana;

y, además, en la medida que sea posible, se considerará la implementación de otros procedimientos especiales, como:

- la presentación de una sola declaración de mercancías para todas las importaciones o exportaciones dentro de un plazo determinado, cuando las operaciones mencionadas sean realizadas frecuentemente por la misma persona;

- la posibilidad para personas autorizadas de liquidar ellas mismas sus derechos e impuestos utilizando sus propios registros comerciales, y, cuando corresponda, garantizar el cumplimiento de otros requisitos de Aduana;

- la presentación de la declaración de mercancías mediante un asiento en los registros de la persona autorizada, a completar posteriormente con una declaración de mercancías complementaria.

En el Acuerdo de Facilitación del Comercio de la OMC puede verse en el párrfo 7 del artículo 7, relativo a las “Medidas de facilitación del comercio para los operadores autorizados”, que dispone:

Cada miembro establecerá medidas adicionales de facilitación del comercio [...] destinadas a los operadores que satisfagan los criterios especificados. Esos criterios guardarán relación con el cumplimiento o el riesgo de incumplimiento (historial, gestión de los registros que permita controles internos, solvencia financiera, seguridad de la cadena de suministro. En la medida de lo posible, no restringirán la participación de las pequeñas y medianas empresas.

En Colombia, en el Régimen de Aduanas (Decreto 1165/19), pueden verse con relación al “Operador Económico Autorizado”, los artículos 10, numerales 2 y 4, 18 numeral 1, 22 y 23.

4. Razones que explican que, a pesar de la existencia del Convenio de Kyoto de la Organización Mundial de Aduanas, se elaborará el Acuerdo de Facilitación del Comercio en el ámbito de la Organización Mundial del Comercio contemplando la misma materia

Cabe preguntarse por qué, frente a la existencia del Convenio de Kyoto revisado en 1999, se encaró en la OMC la elaboración del Acuerdo sobre Facilitación del Comercio donde se tratan básicamente los mismos temas y que hacen referencia a la competencia específica de la Organización Mundial de Aduanas.

Ello obedece fundamentalmente, a mi entender, a la intención de lograr un sistema más coercitivo. El Convenio de Kyoto de 1999 constituye una realización de la OMA, pero esta organización internacional especializada en materia aduanera no cuenta con medios eficaces propios para hacer cumplir las disciplinas adoptadas en su ámbito.

En este sentido, cabe recordar que, bajo el título “Resolución de controversias”, en el artículo 14 del cuerpo expresa:

1. Toda discrepancia entre las partes contratantes con respecto a la interpretación o a la aplicación del presente convenio será en lo posible resuelta por vía de negociación directa entre ellas. 2. Toda discrepancia que no sea resuelta por vía de negociaciones directas será sometida por las partes contratantes en desacuerdo a consideración del Comité de Gestión, el cual examinará las discrepancias y formulará recomendaciones a efectos de su solución. Las partes contratantes en desacuerdo podrán convenir por adelantado aceptar las recomendaciones del Comité de Gestión como obligatorio.

Por lo tanto, el sometimiento a tal recomendación depende de la voluntad de las dos partes involucradas en el conflicto.

En cambio, el sistema de la OMC brinda la posibilidad de recurrir a su entendimiento sobre las normas y procedimientos para la solución de diferencias por parte de cualquiera de los miembros y exigir, en el marco de su normativa, el cumplimiento de los acuerdos multilaterales abarcados, entre los que se cuenta ahora el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio.

5. La nueva reforma que se encara

En la Organización Mundial de Aduanas se ha resuelto someter nuevamente al Convenio de Kyoto a una revisión integral. Ello se debe fundamentalmente al Acuerdo sobre Facilitación del Comercio aprobado en el ámbito de la OMC, que introduce novedades en la materia.

Se trata de considerar cuáles de las novedades previstas en este acuerdo deberían ser contempladas en la nueva versión del Convenio de Kyoto.

A tal fin, se ha constituido un grupo de trabajo sobre la revisión integral del Convenio de Kyoto Revisado, que tuvo su primera reunión en Bruselas del 10 a 12 de septiembre de 2018. El grupo está presidido por Rob Van Kuik (Holanda) y secundado por Daniel Ríos (México) como vicepresidente. La primera reunión fue abierta por la directora de Cumplimiento y Facilitación de la OMA, Ana de Hinojosa. Le siguieron otras reuniones y la última reunión se celebró el 5 de junio de 2019.

Entre los temas que son objeto de tratamiento se destacan las presentaciones electrónicas de declaraciones aduaneras, el operador económico autorizado, el papel de la aduana en la seguridad, la gestión de riesgos y la ventanilla única. También se analizó el establecimiento de un mecanismo sólido para el monitoreo de la implementación del convenio.

Es de esperar que con motivo de esta revisión se vuelva a la definición de “territorio aduanero” incluida en el Convenio de Kyoto de 1973 y que se respete lo realizado a conciencia por los destacados delegados que entonces la incluyeron –tanto en varios anexos como en el Glosario–, para lo cual tuvieron en cuenta la doctrina aduanera europea tradicional, que siempre distinguió entre “territorio nacional” y “territorio aduanero” (entre muchos otros, en Italia, Acchile Cutrera, Mario Di Lorenzo, Santo Dattola y Acchile D. Giannini; en Francia, Jean-Raymond Nassiet, Claude Berr y Henri Trémeau, Jean Bastid y Jean Pierre Demumieux, y Jean-Luc Albert; en Bélgica, Hasso Prahl; en España, Pedro Gual Villalbí, José María Álvarez Gómez-Pallete, Fernando Muñoz, Felipe Garre

y Susana Galera Rodrigo). A ello puede agregarse la abundante bibliografía latinoamericana. La que ahora se incluye como definición de territorio aduanero en el CKR, insostenible desde el punto de vista científico, desmerece a la función rectora de la Organización Mundial de Aduanas, no tiene ningún soporte doctrinario y, además, se aparta de la precisa definición consagrada desde 1947 en el GATT (art. XXVI, párrafo 2). En consecuencia, ya sea para conformarse con la vigente definición del GATT, como para respetar la tradición de la OMA y la doctrina que la respalda, ha de sustituirse la nueva definición introducida en el CKR.

Asimismo, debería flexibilizarse la regulación prevista para los agentes o despachantes de aduana, contemplándose las necesidades de muchos países de América Latina que cuentan con la intervención de dichos profesionales para asegurarse de la percepción de los derechos aduaneros y que, dados sus conocimientos en la materia acreditados ante la autoridad aduanera, los consideran auxiliares del servicio aduanero, pues además de facilitar el comercio colaboran eficazmente con las aduanas.

Resulta incomprensible que, si un importador no quiere realizar por sí mismo el trámite relativo al despacho de las mercaderías, pueda elegir libremente a cualquier tercero, sin calificación alguna en la materia aduanera, pues ello, en vez de facilitar el comercio, provocará problemas a las aduanas frente a la actuación de personas incompetentes en la materia.

Conclusiones

De todo lo visto a lo largo de esta exposición, puede inferirse que el Convenio de Kyoto, ya fuere el de 1973 como el revisado en 1999, no constituye un sistema jurídico novedoso, sino que tiene en cuenta y recepta los principios tradicionales en la materia aduanera. Estos principios ya los encontramos en la ordenanza francesa de 1697 y en el Código de Aduanas de Francia de 1791. Ello sin perjuicio de que en estos convenios se deban introducir adaptaciones y en determinados casos algunas instituciones nuevas. Así, por ejemplo, en materia de control, el ejercicio encomendado a las aduanas se ve facilitado con el uso de la nueva tecnología, que permite controles no intrusivos, y que la revolución en las comunicaciones haya posibilitado nuevas formas de colaboración entre las aduanas de diversos países, que, con avisos oportunos, pueden conocer la mercadería que se exporta con anterioridad al arribo de los medios de transporte.

Los principios tradicionales aduaneros pueden hallarse, asimismo, en la legislación aduanera colombiana.

En consecuencia, el derecho aduanero como disciplina jurídica, sin perjuicio de las adaptaciones que le imponen las nuevas formas y modalidades del comercio internacional, mantiene sus raíces tradicionales, para cumplir su finalidad básica, el control de tráfico internacional de mercaderías, asumiendo un rol activo en la aplicación de los regímenes aduaneros económicos (regímenes de importación y exportación temporarias, de tránsito y de depósito) y procurando beneficiar al transporte, al comercio y a la industria. sí, se vale de la tecnología para controlar las mercaderías, procurando no solo no entorpecer el comercio, sino facilitando su desarrollo.

Bibliografía sobre el Convenio de Kyoto revisado (jornadas colombianas)

- Alais, Horacio Félix. *Los principios del derecho aduanero*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- Albert, Jean-Luc. *Douane et Droit Douanier*. París, PUF, 2013.
- Allix, Edgard. *Les droits de douane. Traité théorique et pratique de législation douanière*. París, Rousseau, 1932, t. I.
- Asakura, Hironori. *Histoire mondiale de la Douane et des tarifs douaniers*. Bruselas, OMA, 2003.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. *Introducción al derecho aduanero*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1988, reimpreso en 2008.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. *Derecho aduanero. Parte general. Sujetos*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1992.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. 2ª edición. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2013.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. *Tributos al comercio exterior*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2016.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. El Comité Técnico Permanente del Consejo de Cooperación Aduanera: funciones, composición, sistema de trabajo y principales realizaciones. En: *Guía Práctica del Exportador e Importador*, 1982, n.º 303, pp. XX a XXVIII.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. La Convención de Kyoto. Sucinta información sobre el contenido de sus anexos así como su correlación temática con nuestro Código Aduanero (Ley 22.415). En: *Guía Práctica del Exportador e Importador*, 1982, n.º 312, pp. L a LVI, y 1983, n.º 313, pp. III a XII.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. La Convención de Kyoto revisada en 1999. En: *Memorias de las VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2016.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre los conceptos básicos del Derecho Aduanero: territorio aduanero, mercadería e importación y exportación. En: *Derecho aduanero y comercio internacional. Temas selectos*, coords. Felipe Moreno Yebra y Germán Pardo Carrero. México, Porrúa y Universidad de Guanajuato, 2016.

- Basaldúa, Ricardo Xavier. El despachante de aduana. Situación planteada frente a la Convención de Kyoto revisada en 1999 de la OMA y al Acuerdo sobre facilitación del comercio de la OMC, publicado en la *Revista del Centro de Despachantes de Aduana del Paraguay*, 2014, pp. 24 a 33, y reproducido en la revista *Guía Práctica de Comercio Exterior*, 2014, n.º 273, pp. 3 a 11.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. El contrabando y sus notas definitorias. En: *El Derecho*, 2011, t. 245, pp. 931 a 943.
- Berr, Claude J. y Trémeau, Henri. *Le droit douanier communautaire et national*. 7ª ed. París, Economica, 2006, n.º 305 y nros. 330 y 331.
- BLACKER AYALA, Juan. *Historia universal de las aduanas*. Santiago de Chile, Contable Chilena, 1975, t. III.
- Boy, Jean-Claude. *L'Administration des Douanes en France sous l'Ancien Régime*. Neuilly-sur-Seine, Association pour l'histoire de l'Administration des douanes, 1976.
- Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho aduanero*. México, Porrúa, 2011.
- Consejo de Cooperación Aduanera, Folletos del CCA:
- *L'activité du Conseil et la mise en oeuvre des Conventions de Bruxelles du 15 décembre 1950*, Bulletin n.º 1, 1955.
 - *Breve información sobre el Consejo de Cooperación Aduanera*, 1974 y 1990.
 - *Introducción de la Convención de Kyoto. Simplificación y armonización de los procedimientos aduaneros. Antecedentes, beneficios y procedimientos para la adhesión*, Secretaría del Consejo, 1989.
 - *Glosario de Términos Aduaneros Internacionales*.
 - *Plan Estratégico de la OMA 2003/2004 - 2005/2006*, Doc. SC0050F1, anexo IV.
- Cosío Jara, Fernando. *Tratado de derecho aduanero*. Lima, Jurista, 2014.
- Cotter, Juan Patricio. *Derecho aduanero y comercio internacional. Guía práctica*. Buenos Aires, Iara, 2018.
- Cotter, Juan Patricio. *Derecho aduanero*. Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2013, t. I.
- Cutrerá, Achille. *Principii di diritto e política doganale*. 2ª ed. Padova, Cedam, 1941.
- Dorsch, E. El Convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros (Convenio de Kyoto). En: *Aduanas*, XXV Aniversario del CCA, 1978, n.º 297, pp. 9 a 13.
- Fabio, Massimo. *Manuale di diritto e pratica doganale*. VI edizione. Italia, Wolters Kluwer, 2017.
- Gaczek, María Belén. La adhesión de Argentina al Convenio de Kyoto Revisado. En: *Guía Práctica de Comercio Exterior*, 2015, n.º 286, pp. 3 a 5.
- Gual Villalbí, Pedro. *Teoría y técnica de la política aduanera y de los tratados de comercio*. Barcelona, Juventud, 1943, t. I.
- Loyer, Jacques. *La douane et le commerce exterieur*. Collection L'Administration nouvelle. París, Berger-Levrault, 1977.
- Magnien, Vivent. *Commentaire sur l'Ordonnance française de 1687*, efectuado en 1786 y reproducido en la citada obra de Jean-Claude Boy.

- Meira, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo, Saraiva, 2012.
- Moliérac, J. *Traité de législation douanière*. Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1930.
- Morini, Cristiano. A Convenção de Quioto Revisada e a modernização da administração aduaneira. En: *Temas atuais de Direito Aduaneiro II* (organizador Rosaldo Trevisan). São Paulo, Lex, 2015, pp. 163 a 198.
- Pallain, G. *Les douanes françaises*. Paris, Librairie Administrative Paul Dupont, t. I (*Régime des douanes - Régime général et régime spéciaux*), 1913.
- Puaux, Frédéric. La douane et les organisations internationales. En: *Revue Française de Finances Publiques*, 1983, n.º 3, dedicado a "La douane", pp. 21 a 39.
- Prahl, Hasso. Douanes et accises, Parte IV de Douane, accises, écotaxes. En: *Guide fiscal permanent*. 3ª ed. Bruselas, Editions Juridiques Belgique, 1999, nros. 860 a 910.
- RENOUE, Jean-Claude. *La douane*. Vendôme, Presses Universitaires de France, 1989.
- Trevisan, Rosaldo. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Paulo, Aduaneiras - Lex, 2018.
- Uscátegui Cuéllar, Aníbal. La Organización Mundial de Aduanas y la facilitación del comercio legítimo. En: *Acuerdos comerciales y aspectos relacionados con el comercio exterior*, coord. Germán Pardo Carrero. Bogotá, Universidad del Rosario, 2014.
- Witker, Jorge. *Derecho tributario aduanero*. México, UNAM, 1999.

Illicit Trade and WTO Law¹

Comercio Ilícito y la Ley de la OMC

MAURICIO A. SALCEDO MALDONADO²

Para citar este artículo / To reference this article

Mauricio A. Salcedo Maldonado. Illicit Trade and WTO Law. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 707

Abstract

This article summarizes some of the preliminary findings from more extensive research made as part of the Ph.D. studies of the author. It also aims at representing a contribution to a broader discussion on the way International Law disciplines might interact with each other, focused on the illicit trade regulatory issue at this level -the international law context-. First, it will examine the current state of play about the regulation of illicit trade at the WTO. In particular, it will elaborate on the emblematic case on the issue, that is, Colombia-Textiles. Since this case deals with GATT 1994 provisions, the paper will deal with the manner the Dispute Settlement Body (DSB) construed GATT provisions and exemptions to deal with the issue of illicit trade. After reviewing the current stance of the relevant WTO Panel and AB on the issue, a critical assessment will be made of the prevailing doctrine on illicit

1 The opinions, statements, and quotes set out in this paper do not reflect those of the Ministry of Trade, Industry and Tourism of the Republic of Colombia. They are solely the outcome of the Ph.D. research carried out by the author in pursuance of his degree.

2 **Mauricio Salcedo** has been the Head of International Legal Affairs of the Ministry of Trade Industry and Tourism of Colombia, based in Bogota, since August 2019. Between May-2016 and July-2019, he served as the Ministry Commercial Counsellor and Deputy Permanent Representative of Colombia before the WTO, posted in Geneva, Switzerland. Previously, he worked for the Colombia International Trade Legal Affairs Bureau in Bogota, for the Minister of Trade and as a Counsellor representing the Colombian Government in international trade litigations before the WTO Dispute Settlement Body and the Andean Tribunal. He was also a member of the Colombian International Trade Negotiating Team, in charge of international trade customs negotiations. Mr. Salcedo has practical, unique experience in international trade law, being the senior lawyer responsible for the five free trade agreements signed by Colombia between 2010 and 2014, including the Trade Agreement between Colombia and the EU. Mr. Salcedo has an LLB in Law from Universidad de Los Andes (Bogota-Colombia), a Graduate Degree in Law and Economics from Universidad Externado (Bogota-Colombia) and a Master's Degree in International Law (LLM) with an emphasis in International Trade Law from Georgetown University (Washington D.C.-USA). Currently, Mr. Salcedo is pursuing his Ph.D. (3rd year) in International Law at the Graduate Institute in Geneva, Switzerland.

trade. This, in particular, will rely on the concept of illegality in International Law. Thereupon, the paper will revisit other WTO Covered Agreements, such as GATS and TRIPS, and the respective case law concerning these agreements. Finally, the WTO mechanism of waivers will also be examined, and the way this mechanism has been used on a specific illicit trade case.

Resumen

En este artículo se resumen algunos de los resultados preliminares de una investigación más amplia realizada como parte de los estudios del autor para su PhD. También tiene como objetivo representar una contribución a un debate más amplio sobre la forma en que las disciplinas de Derecho Internacional podrían interactuar entre sí, centradas en el tema de regulación del comercio ilícito en este nivel - el contexto de derecho internacional. En primer lugar, se examinará el estado actual de la regulación por la OMC del comercio ilícito. En particular, se analizará el caso emblemático del tema, es decir, Colombia-Textiles. Dado que este caso se refiere a disposiciones del GATT de 1994, el artículo se ocupará de la manera en que el Órgano de Solución de Diferencias (OSD) interpretó las disposiciones y las exenciones del GATT para hacer frente a la cuestión del comercio ilícito. Después de revisar la actual postura del Panel y Cuerpo de Apelación de la OMC ante el tema, se hará una evaluación crítica de la doctrina dominante sobre el comercio ilícito. La misma, en particular, se basará en el concepto de ilegalidad en el Derecho Internacional. Acto seguido, el trabajo volverá a examinar otros Acuerdos Abarcados de la OMC, tales como el AGCS y el ADPIC, y la jurisprudencia respectiva en relación con estos acuerdos. Por último, también se examinará el mecanismo de renuncias de la OMC, y la forma en que dicho mecanismo ha sido utilizado en un caso específico de comercio ilícito.

Summary

Abstract; 1.1. Preliminary remarks; 1.2. State of play of illicit trade at the WTO (illicit trade in GATT); 1.2.1. Colombia-Textiles debate with regards to illicit trade; 1.2.1.1. Main issue submitted by the parties to the dsb; 1.2.1.2. The assessment of the panel on the matter; 1.2.1.3. The ab reasoning on WTO and illicit trade on Colombia-Textiles; 1.2.1.3.1. Ab reasoning in a nutshell; 1.2.1.3.2. Ab specific findings on illicit trade and WTO obligations; 1.2.1.3.3. General consideration of the ab on the matter of WTO obligations and illicit trade; 1.2.1.3.4. Ab considerations on illicit trade and the general exemptions under article xx of GATT 994; 1.3. A critical approach on Colombia-Textiles, and the panel and the ab stance on

illicit trade from the perspective of illegality in international law.; 1.3.1. Treatment of illegality in international law.; 1.3.1.1. Initial remarks on illegality and international law; 1.3.1.2. Illegality in connection to state's conducts.; 1.3.1.3. The relevance of principles in the evolution of the illegality concept in international law; 1.3.1.4. An example- the monte confurco case.; 1.3.1.5. The way international law addresses illicit trade; 1.3.2. Issues arising from the panel's interpretation; 1.3.3. Issues arising from the ab interpretation; 1.3.3.1. General remarks; 1.3.3.2. Moving away from international law?; 1.3.3.3. Contrasting the ab stance; 1.3.3.4. Final remarks on the ab doctrine; 1.4. Other case law related to illicit trade in the context of GATT; 1.4.1. China-raw materials (ds394); 1.4.1.1. Background; 1.4.1.2. The arguments of the parties; 1.4.1.3. The panel ruling; 1.4.1.4. Analysis in connection to the illicit trade issue; 1.4.2. Ec-customs matters (ds315); 1.4.2.1. Background; 1.4.2.2. The panel finding; 1.4.2.3. Comment; 1.4.3. India agricultural products (ds430); 1.4.3.1. Background and findings; 1.4.3.2. Comment; 1.5. Illicit trade in the context of GATS; 1.5.1. Us-gambling; 1.5.1.1. The case; 1.5.1.1.1. Background; 1.5.1.1.2. The ab findings; 1.5.1.1.2.1. Article xvi findings; 1.5.1.1.2.2. Article xiv (general exemptions) findings; 1.5.1.2. Analysis in connection to the illicit trade issue; 1.5.1.2.1. Preliminary remarks; 1.5.1.2.2. Considerations on public policies at stake related to illicit trade; 1.5.1.2.3. A positive solution to the dispute?; 1.5.2. Argentina-financial services; 1.5.2.1. The case; 1.5.2.1.1. The facts in a nutshell; 1.5.2.1.2. The ab findings; 1.5.2.1.2.1. General remarks; 1.5.2.1.2.2. The concept of likeness; 1.5.2.1.2.3. The presumption of likeness; 1.5.2.1.2.4. The outcome; 1.5.2.2. Analysis in connection to the illicit trade issue; 1.5.2.2.1. Preliminary remarks; 1.5.2.2.2. Dealing with activities akin to illicit trade; 1.5.2.2.3. Taking a different path; 1.5.3. Closing remarks on illicit trade on services; 1.6. Illicit trade in the context of trips; 1.6.1. Preliminary remarks; 1.6.2. Trips main provisions on illicit trade; 1.6.3. Case law on trips illicit trade-related issues.; 1.6.3.1. China – intellectual property rights; 1.6.3.1.1. Background; 1.6.3.1.2. The panel findings; 1.6.3.1.3. Analysis in connection to the illicit trade issue; 1.6.3.2. Australia plain packaging ds435 • ds441 • ds458 • ds467,; 1.6.3.2.1. Background 1.6.3.2.2. Reasoning and findings; 1.6.3.2.3. Comment; 1.6.4. Closing remarks on illicit trade in trips; 1.7. Illicit trade treatment in the context of WTO waivers; 1.7.1. Legal provision for waivers; 1.7.2. The kimberley process; 1.7.2.1. Background at the un; 1.7.2.2. The kimberley trade mechanism (description); 1.7.2.3. The process at the WTO; 1.7.2.4. Final analysis; 1.8. Conclusion; Bibliography.

1.1. Preliminary remarks

Some authors have expressed that there is no definition of illicit trade at the WTO. The position advanced by Diaz-Cediel et al. is on point in this regard:

“Given that the WTO is the “standard bearer” of the international trade system, it is quite strange that this international organization does not have a (substantive) international instrument on illicit trade. Article V of the Marrakesh Agreement establishing the World Trade Organization explicitly states that the WTO can make appropriate arrangements for cooperation with other international entities to deal with matters related to WTO. Such arrangements (if any) have not been effective. Even though prohibited conducts were enshrined in international instruments (such as the ones presented above, adopted outside the conventional law of the WTO), it is undisputed that the measures adopted by a State in the fight against illicit trade pertain to the international trade system.”³

It is also true that the WTO has been required to address the issue because (i) some agreements address aspects of illicit trade, (ii) the issue has been raised in the course of dispute settlement proceedings; or (iii) it has been a matter addressed as a waiver to WTO obligations.

As there is no specific definition of illicit trade within the Covered Agreements, this Paper will focus on the most relevant WTO case law on illicit trade. It will also examine the approach to illicit trade developed in Annex 1.A (GATT), 1.B (GATS), and, 1.C (TRIPS) of the Marrakesh Agreement.

1.2. State of play of illicit trade at the WTO (illicit trade in gatt)

Most discussions and decisions concerning illicit trade at the WTO have been mainly noted in case law regarding the GATT 1994. Indeed, the leading case regarding the interpretation of illicit trade in the WTO covered Agreements is Colombia-Textiles (DS461)⁴. One might suggest that such a case, in general terms, fixes the main aspects of the current state of play regarding the regulation of illicit trade at the WTO. For this reason, this case is the focus of the current article.

1.2.1. Colombia-Textiles debate with regards to illicit trade

For countering illicit trade of apparel and footwear in connection to trade-based money laundering, drug trafficking, and terrorism financing, Colombia imposed a compound tariff for specific lines of the Custom’s Tariff. In response, Panama requested consultations and, ultimately, the establishment of a Panel in the matter.

3 “Illicit Trade and the World Trade Organization.”

4 “Illicit Trade and the World Trade Organization.”

The main provision at issue was Article II:1(a) and 2 of GATT 1994 that deals with the market access concessions granted by the WTO members to each other in the form of bound tariffs. Such provision states:

Article II of GATT 1994

Schedules of Concessions

1. (a) Each contracting party shall accord to the commerce of the other contracting parties treatment no less favourable than that provided for in the appropriate Part of the appropriate Schedule annexed to this Agreement. (...)
2. Nothing in this Article shall prevent any contracting party from imposing at any time on the importation of any product:
 - a. a charge equivalent to an internal tax imposed consistently with the provisions of paragraph 2 of Article III* in respect of the like domestic product or in respect of an article from which the imported product has been manufactured or produced in whole or in part;
 - b. any anti-dumping or countervailing duty applied consistently with the provisions of Article VI;*
 - c. fees or other charges commensurate with the cost of services rendered. (...)

1.2.1.1. Main issue submitted by the parties to the DSB

During the proceedings, in 2016, the Panel and the Appellate Body (AB) were questioned on whether illicit trade falls under the scope of the WTO agreements, in general, and the GATT 1994, in particular. The issue arose in a debate about the application of concessions granted under Article II of GATT 1994. The issue raised before both instances was about whether trade operations, allegedly occurring in breach of international and domestic laws, were to be protected under the WTO concessions. The appellant–respondent (Colombia) submitted that those operations were out of the scope of the WTO. Colombia’s argument was supported on the International Law principle *Ex Injuria non oritur jus* (unjust acts cannot create law)⁵.

Colombia asserted that since neither right nor action can be based on a disreputable cause (e.g., what is considered against the law), the Covered

5 Cohn, “Ex Injuria Jus Non Oritur”; Brownlie, *Principles of Public International Law*, 509.

Agreements were not to be enforced to protect such illicit trade operations⁶. Colombia also advanced that this submission was supported in the proper application of the *abuse de droit* principle⁷.

Panama argued to the contrary that such an interpretation sought to add to the word “commerce” the qualifying adjective “licit”, which is not found in Article II. It furtherly held that if Colombia’s argument were accepted, a Member could unilaterally introduce distinctions between what would be licit or illicit trade and thus circumvent the multilateral obligations of the WTO. Panama states that, on the contrary, a “good faith” interpretation of Article II:1(a) of the GATT 1994 indicates that “the term ‘trade’ covers any international trade operation⁸.”

1.2.1.2. The assessment of the panel on the matter

In the first instance, the Panel of the relevant case avoided addressing the question⁹ by claiming that, in order to consider whether illicit trade is excluded from the scope of Article II of GATT 1994, a measure at issue should apply to trade considered solely illicit¹⁰ rather than to trade covering both licit and illicit operations¹¹.

The Panel concluded that Colombia’s measure —the compound tariff— applies to all imports without distinguishing whether they are lawful and that the measure at issue “is not structured or designed to apply solely to operations which have been classified as ‘illicit trade’”¹². Accordingly, it was not possible to state with certainty that the measure was designed to fight illicit trade and not to protect the national industry. Accordingly, in broad terms, the Panel dismissed

6 Colombia-Textiles DS 461, Appellate Body Submission by Colombia para. 40. Specifically, the interpretative question raised by Colombia was whether Article II:1(b), and by implication Article II:1(a), covered illicit trade

7 Colombia’s appellant’s submission, paras. 109-110 as quoted by the AB report in Colombia-Textiles DS461 para 5.31. “With regard to the doctrine of abus de droit, Colombia explains that the behaviour of “[e]xporters that demand that tariffs not exceed the bindings, while colluding in illicit trade by providing a false invoice with an artificially low price, results in the abusive exercise of rights”.

8 Colombia-Textiles (DS 461), Panel Report para.7.88 AB Report para.5.32.

9 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.19.

10 Colombia-Textiles DS 461, Panel Report, para 7.89. Appellate Body Submission of Colombia para. 40.

11 The Panel also concluded that “a finding as to whether or not the obligations in Articles II:1(a) and II:1(b) of the GATT 1994 are applicable to ‘illicit trade’ would be merely theoretical and would be neither necessary nor of practical use in achieving a satisfactory settlement of the matter placed before [the] Panel. As a result, the Panel considered it unnecessary to issue a finding on whether or not the obligations of Article II:1 of the GATT 1994 extend to illicit trade”. (Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.7).

12 Colombia-Textiles DS 461, Panel Report, para. 7.106; AB Report para. 5.23.

Colombia's claim and did not address squarely the question of whether illicit trade was also protected by WTO Law¹³.

1.2.1.3. The AB reasoning on WTO and Illicit trade on Colombia-Textiles

1.2.1.3.1. AB reasoning in a nutshell

In contrast, the AB overturned the panel reasoning and addressed the illicit trade issue in the context of the WTO in general and GATT 1994 Article II:1 (a) in particular¹⁴. Thus, in responding to the question posed, the AB found that the term "commerce" under Article II of the GATT 1994 refers broadly to the exchange of goods. Thus, according to this provision, the "commerce" of a Member should be understood to refer to all kinds of trade exchanges carried out around all the territory of a Member¹⁵. The AB did not see that the scope of this term, as it appears in Article II:1(a), is qualified in respect of either the nature or type of "commerce", or the reason or function of the transaction in any manner that excludes illicit trade from the scope of such provision¹⁶. Consequently, according to the AB, illicit trade is covered by the WTO multilateral legal framework.

1.2.1.3.2. AB specific findings on illicit trade and WTO obligations

In the case at issue, the AB rejected Colombia's contention on illicit trade on the following grounds:

- Article II:1 of the GATT 1994 serves the important function of preventing Members from applying duties that exceed the bound rates agreed to in tariff negotiations and incorporated into their Schedules of Concessions¹⁷.
- Article II:1(a) provides that a Member shall accord to the "commerce" of another Members treatment no less favorable than that provided for in its Schedule. The term "commerce" is defined as referring broadly to the exchange of goods; thus, the "commerce" of a Member should be understood to refer to all such exchanges of that Member¹⁸.

13 Colombia-Textiles DS 461, Panel Report, para. 7.106; AB Report para. 5.23-5.30.

14 Colombia-Textiles DS 461, AB Report para. 5.12-5.28.

15 Colombia-Textiles DS 461, AB Report para. 5.45.

16 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.35. "Thus, as with the term "commerce", we do not see that the scope of the term "importation" is qualified in respect of the nature or type of imports, or the reason or function of the transaction, in a manner that excludes what Colombia considers to be illicit trade".

17 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.34.

18 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.34.

- The AB does not see that the scope of such term “commerce”, as it appears in Article II:1(a), is qualified in respect of the nature or type of “commerce”, or the reason or function of the transaction, in a manner that excludes what Colombia considers to be illicit trade.¹⁹
- Moreover, the AB noted that Article II:2 of the GATT 1994 provides an “immediate context for the obligations contained in Article II:1 by setting out instances in which the obligations of Article II:1 do not apply”²⁰. Such instances identified in Article II:2, in which the obligations set out in Article II:1 do not apply, for the AB constitute a closed list. Thus in their view, “the fact that Article II:2 sets out a closed list of instances in which bound tariff rates may be exceeded provides further support for a reading of Article II:1 that does not exclude what Colombia considers to be illicit trade²¹”.
- That nothing in the object and purpose of the GATT 1994, as reflected in the preamble, vindicates the interpretation that Article II does not apply to illicit trade²².
- It is not relevant, for an interpretation of the matter, that the criminal activities associated with illicit trade reduce standards of living, generate economic distortions that hurt employment, and reduce real income²³.
- The AB did not recognize that the scope of the term “importation” is qualified in respect of the nature or type of imports, or the reason or function of the transaction, in a manner that excludes what the Appellant considers to be illicit trade²⁴.
- In sum, the AB in the case at hand did

“not see that the text of Article II:1(a) and (b) of the GATT 1994 excludes what Colombia classifies as illicit trade. Moreover, the context provided in Articles II:2 and VII:2 of the GATT 1994 and the Customs Valuation

19 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report, para. 5.35.

20 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.36 “Article II:2 provides that nothing in Article II, including Article II:1(b), shall prevent a Member from imposing on the importation of a product: (i) a charge equivalent to an internal tax imposed consistently with Article III:2 of the GATT 1994 in respect of a like domestic product; (ii) an anti-dumping or countervailing duty applied consistently with Article VI of the GATT 1994; or (iii) fees or other charges commensurate with the cost of services rendered”

21 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.36.

22 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.40 reflecting on Colombia’s appellant’s submission, para. 105.

23 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.40 reflecting on Colombia’s appellant’s submission, para. 105.

24 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.35.

Agreement supports (...) the AB “(...) view that the scope of Article II:1(a) and (b) of the GATT 1994 is not limited in the manner suggested by Colombia”²⁵.

1.2.1.3.3. General consideration of the AB on the matter of WTO obligations and illicit trade

In addition, the AB, furtherly contended from a general point of view:

- That the GATT 1994 strikes a balance between Members’ obligations, on the one hand, and their rights to adopt measures seeking to achieve legitimate policy objectives, on the other hand²⁶.
- To effectuate such a balance, Article XX of the GATT 1994 contains several exceptions that reflect important societal objectives other than trade liberalization, which may be relied upon in seeking to justify an otherwise GATT-inconsistent measure²⁷.
- The GATT 1994, thus, preserves the right of Members to pursue legitimate policy objectives, including addressing concerns relating to, *in casu*, money laundering, through the general exceptions set out in Article XX²⁸.
- Colombia’s interpretation is somewhat dangerous for the WTO in the sense that it would allow a Member to exclude from the scope of the WTO (in arguendo in the case at hand, Article II:1(a) and (b) of the GATT 1994) trade activities that it has unilaterally determined to be illicit under its domestic law²⁹.
- Such an interpretation would mean that the scope of a Member’s obligation could vary depending on what is defined as illicit or asserted to be illicit under that Member’s domestic law. This approach would create uncertainty as to the scope of coverage of tariff concessions undertaken by Members³⁰.
- Finally, the AB did not take issue with any of the international legal instruments furnished by Colombia’s submissions³¹. It is relevant to note in this regard that this member asserted that the measures at issue were

25 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.45.

26 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.40. AB report para. 5.5.

27 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.40.

28 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.40.

29 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.41.

30 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.41.

31 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.5 in quoting the Panel Report on 7.94-7.97, 7.105-7106.

consistent with International Law obligations under such instruments³², in line with the requirement provided in the exception of Article XX (d) of GATT 1994. Thus, WTO obligations under the Covered Agreements were to be enforced consistently manner with the relevant International Law invoked during the proceedings.

1.2.1.3.4. AB considerations on illicit trade and the General Exemptions under Article XX of GATT 1994

The AB seemingly considered that Article XX (a) and (d) of GATT 1994 eventually represented a real alternative means to regulate the issues that Colombia raised in its submissions. Article XX contains General Exemptions under the GATT of 1994³³.

This provision reads as follows:

Article XX

General Exceptions

Subject to the requirement that such measures are not applied in a manner which would constitute a means of arbitrary or unjustifiable discrimination between countries where the same conditions prevail, or a disguised restriction on international trade, nothing in this Agreement shall be construed to prevent the adoption or enforcement by any contracting party of measures:

a. necessary to protect public morals;

d. necessary to secure compliance with laws or regulations which are not inconsistent with the provisions of this Agreement, including those relating to customs enforcement, the enforcement of monopolies operated under paragraph 4 of Article II and Article XVII, the protection of patents, trade marks and copyrights, and the prevention of deceptive practices;

In analyzing the work of the Panel, the AB found that it contained an error of assessment related to the necessity test contained in subparagraphs (a) and (b) of GATT 1994, Article XX. Those provisions require a measure to be “necessary” in order to either (i) protect public morals or; (ii) to secure compliance of regulations, which are not inconsistent with the GATT 1994. Such a necessity test

32 The Panel pointed out that the covered agreements contain no definition of “illicit trade”. Thereafter, the Panel reviewed the definitions of the concept of illicit trade in various international instruments furnished by Colombia. The Panel observed that the factor common to the various definitions of illicit trade cited by Colombia is that they all refer to “illegal” activities, i.e., “activities that have been prohibited by law.” Colombia-Textiles (DS 461), Panel Report on 7.105-7106

33 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.100.

demands an extraordinarily complex and ambiguous “weight and balance” assessment. Among other criteria, such assessment requires proof that the measure taken represents a substantive contribution to fulfill the policy objective pursued either in the fields of public morals; or securing compliance.

Such an error, in the AB’s opinion, impeded to satisfy the necessity test under Article XX (a) and (d) of GATT 1994³⁴. Furtherly, it found that Colombia was not able to establish that its measures effectively contributed to the objective of countering illicit trade.

Indeed, according to the AB, the Panel did not conduct a proper determination of the Colombian measures’ contribution to the policy objective pursued, which was countering illicit trade. The AB attempted to complete the Panel’s analysis on the contribution of the measures at issue to the policy goal pursued but ultimately found that: (a) the factual elements of the Panel analysis were insufficient, and (b) Colombia’s submission did not demonstrate the exact degree of the “contribution” that its measures made towards the policy objective. The AB ruled out the possibility of overcoming the Panel’s errors on the contribution analysis, and on the ground mentioned above, refused to complete the analysis of Article XX (a) and (d) as requested by Colombia.

The AB also upheld

“the Panel’s consideration that there was a lack of sufficient clarity with respect to several key aspects of the “necessity” analysis concerning the defense that Colombia presented to the Panel under Article XX(a) and (d). In particular, there was a lack of sufficient clarity regarding the degree of contribution of the measure at issue to the objective of combating money laundering and the degree of trade restrictiveness of the measure. Without sufficient clarity in respect of these factors, a proper weighing and balancing that could yield a conclusion that the measure is “necessary” could not be conducted”³⁵.

Without a feasible “contribution” analysis, Colombia’s measures did not pass the test of necessity prescribed by subparagraphs a) and d) of Article XX, GATT 1994³⁶. In sum, since the Panel did not conduct a proper analysis of the exemptions therein, and Colombia was able to prove a “contribution” on its measures to the policy objective, but not the degree of such contribution, Colombia’s appeal ultimately failed before the AB.

34 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.70-5.130.

35 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.70-5.130.

36 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.116 and 5.149.

Two questions immediately arising from this case are whether this analysis applies just in the context of the GATT 1994 or if it also applies in the fields of other agreements such as GATS and TRIPS? Even trying to be more precise, one would wonder if such analysis is exclusive to Article II of GATT 1994 or if it also applies to other WTO provisions?

A second additional issue that arises is whether Article XX of GATT 1994, as applied by the AB, represents a proper response to illicit trade. These will be addressed below.

1.3. A critical approach on Colombia-Textiles, and the panel and the ab stance on illicit trade from the perspective of illegality in international law.

1.3.1. Treatment of illegality in International Law.

1.3.1.1. Initial remarks on illegality and International Law

As Brownlie and Crawford have pointed it, there is a varying content of the concept of illegality, in international law³⁷. This might be related to the precarious existence of the Law of Responsibility in “a decentralized system of international law”³⁸.

It is worthy to note, also, that the illegality concept in international law has been built in connection to a specific issue: whether treaty breaches, might acquire a “delictual character”³⁹. The responsibility for breaches in treaty obligations has been predominantly attributed to states. However, individual criminal responsibility has been recognized in International Law for crimes committed in violation of the treaty and international customary law obligations.

1.3.1.2. Illegality in connection to state's conducts.

Customary law does not define the content of illegality⁴⁰. Perhaps, and as the central point for the discussion herein, one can suggest that the concept of

37 Brownlie, Principles of Public International Law, 508; James Crawford and Ian Brownlie, Brownlie's Principles of Public International Law, Eighth edition (Oxford, United Kingdom: Oxford University Press, 2012); 591.

38 Brownlie, Principles of Public International Law.508; James Crawford and Ian Brownlie, Brownlie's Principles of Public International Law, Eighth edition (Oxford, United Kingdom: Oxford University Press, 2012).591.

39 Brownlie, Principles of Public International Law.508; James Crawford and Ian Brownlie, Brownlie's Principles of Public International Law, Eighth edition (Oxford, United Kingdom: Oxford University Press, 2012).591.

40 Brownlie, Principles of Public International Law; Crawford and Brownlie, Brownlie's Principles of Public International Law.591.

illegality has been mainly linked to the notion of general wrongs by states. This assertion is made in light of the doctrine of abuses of the state's competence⁴¹.

Intead, the concept of illegality in International Law seemingly has not taken issue with qualifying activities and practices by individuals that might represent a breach in international law.

1.3.1.3. The relevance of principles in the evolution of the illegality concept in International Law

Nonetheless, one might advance that International Law has experienced a rather constant but subtle evolution with regards to the concept of illegality. It also seems that such evolution transcends almost every domain of international law. The grounds for developing this doctrine might be found mainly on traditional principles of international law such as *Ex Injuria non oritur Jus* (unjust acts cannot create law) and *Ex Turpi Causa non oritur action*. These principles, as such, incarnate what it has been called the principle of legality in International Law⁴². This does not only mean that punishment can be applied only after a conduct is considered a crime under international law but also under such principle no benefit or right can be accrued from an illegal act⁴³. These principles are of some relevance here, in analyzing the state of play regarding the treatment of illicit trade by the WTO.

For the moment, it is useful to note the doctrine under which international and municipal courts have refused to give protection and enforcement to acts regarded as illegal⁴⁴. One might advance, for instance, that under this doctrine, there is a set of objective consequences under international law, when illicit trade is identified in the course of adjudication.

1.3.1.4. An example- the Monte Confurco case.

In the Monte Confurco case⁴⁵, for instance, the International Tribunal for the Law of the Sea refused a relevant part of the claims advanced by Seychelles against France on grounds related to the illegality of the economic activities conducted by one of its vessels.

41 Brownlie, *Principles of Public International Law*; Crawford and Brownlie, *Brownlie's Principles of Public International Law*.

42 Crawford and Brownlie, *Brownlie's Principles of Public International Law*, 594.

43 Brownlie, *Principles of Public International Law*, 509.

44 Crawford and Brownlie, *Brownlie's Principles of Public International Law*, 509. Brownlie quotes the cases *In re Kruger* ILR 18(1951), no. 68, *Singapore Oil Stocks case*, ILR23 (1956), among others.

45 "THE MONTE CONFURCO | Cambridge Law Reports - Cambridge University Press," accessed January 6, 2019, <https://ebooks.cambridge.org/clr/case.jsf?bid=CBO9781316152577&id=CBO9781316152577A009>.

Seychelles alleged, among other claims, that there was an excessive exercise of control measures (request of a bond, seizure of the vessel, arrest of the master and the crew) on one of its vessels -the Monte Confurco⁴⁶.

France on its part, proved that there was a general context of illegal fishing in the region, and that vessel Monte Confurco most probably was illegally fishing in French waters and that there was a legitimate right to enforce its law against illegal fishing conducted by such vessel⁴⁷.

France was able to persuade the Tribunal that a substantive part of the actions of control and enforcement carried out by France was excluded from the scope of the Convention⁴⁸. Ultimately, one might advance that the general argument behind the decision seems to be related to the illegal industrial fishing and trade conducted by the vessel from Seychelles.

1.3.1.5. *The way International Law addresses Illicit Trade*

The Monte Confurco is an excellent example to exemplify the way International Law addresses illicit trade. On the one hand, International Tribunals tend to show some comity to offenses to International Law prosecuted by states. On the other hand, they tend to refuse protection to those conducting illegal activities. In doing so, they bear in mind traditional law principles such as *Ex Injuria non oritur Jus* (unjust acts cannot create law) and *Ex Turpi Causa non oritur action* (“from a dishonorable cause an action does not arise”).

That noted, the way International Law deals with the issue of illicit trade differs, into some extent, from the treatment that it affords to “illegality”. Rather than been consider a “delicti”(breach of law) under international law, illicit trade is proscribed since an international law instrument provides for that. In other words, international illicit trade does not arise as a result of a breach in international law; rather, it arises in relation to the enforcement of an international law obligation. The work of Diaz-Cediel et al.⁴⁹ illustrates this argument.

These authors took issue with the main relevant instruments determining illicit trade activities, as well as the obligation of countering them with regards to the trade in goods and services.

46 “THE MONTE CONFURCO | Cambridge Law Reports - Cambridge University Press.”

47 “THE MONTE CONFURCO | Cambridge Law Reports - Cambridge University Press.”

48 “THE MONTE CONFURCO | Cambridge Law Reports - Cambridge University Press.”

49 “Illicit Trade and the World Trade Organization.”

Goods and Services	International Instruments
Weapons and Arms	Trade-in Arms Treaty; Protocol against the Illicit Manufacturing of and Trafficking in Firearms, Their Parts and Components and Ammunition, supplementing the United Nations Convention against Transnational Organized Crime
Environmentally Sensitive Goods	Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora
Narcotics and Psychotropic	Single Convention on Narcotic Drugs of 1961 as amended by the 1972 Protocol; Convention on Psychotropic Substances of 1971; United Nations Convention against Illicit Traffic in Narcotic Drugs and Psychotropic Substances of 1988
Counterfeit products	Trade-Related Aspect of Intellectual Properties Agreement; Paris Convention for the Protection of Industrial Property; Berne Convention for the Protection of Literary and Artistic Works
Excisable goods	WHO Framework Convention on Tobacco Control
Human Trafficking, Forced Labor	Protocol to Prevent, Suppress and Punish Trafficking in Persons Especially Women and Children; supplementing the United Nations Convention against Transnational Organized Crime

Diaz-Cediel et al. ⁵⁰

This chart does not include some instruments, like TRIPS⁵¹, and the International Convention for the Suppression of the Financing of Terrorism⁵², however, it shows that illicit trade is a relevant matter for International Law. It is reflected as a treaty obligation in several instruments, it has different features, and states have accepted to cooperate in the fight of this phenomenon in its different manifestations. In sum, pursuant to the existence of these conventions, one might advance that there is a concept of illicit trade established in international law. It consists of an obligation clearly identifiable as multilateral features present in several international law instruments. Such International Law instruments established obligations for their parties, to cooperate and tackle different forms of illicit trade. Accordingly, it can be considered that Illicit Trade is a concept enshrined in International Law. This is a useful backdrop for continuing the analysis of the WTO case law in DS461.

50 “Illicit Trade and the World Trade Organizaion.”

51 “WTO | Intellectual Property (TRIPS) - Agreement Text - Contents,” accessed December 4, 2018, https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/31bis_trips_01_e.htm.

52 “International Convention for the Suppression of the Financing of Terrorism,” accessed January 6, 2019, <http://www.un.org/law/cod/finterr.htm>.

1.3.2. Issues arising from the Panel's interpretation

One might say that the Panel interpretation of illicit trade attempted to preserve some coherence of the WTO with International Law. In this vein, the Panel stressed that the covered agreements contain no definition of “illicit trade”⁵³, which is accurate, and then reviewed the definitions of the concept of illicit trade in various international instruments furnished by the Respondent⁵⁴.

In resorting to international law in order to construe the concept of illicit trade applicable to WTO Law, the Panel further observed that the factor common to the various definitions of illicit trade is that they all refer to “illegal” activities, i.e., “activities that have been prohibited by law, without specifying whether it was international or domestic law”⁵⁵.

Then, in analyzing the facts of the case, for the Panel, it was not clear that the measures at issue were designed or even implemented to counter illicit trade. The fact that licit trade was also affected by the measures at issue was enough ground for the Panel to dismiss Colombia's arguments.

The question arising therein was whether a measure to tackle illicit trade is allowed under WTO if it also affects licit trade.

The panel considered that a finding on illicit trade was rather theoretical and not necessary for solving the case at hand. Colombia did not accept the findings of the panel and, in particular, contested the failure of the panel to respond to the question on WTO and illicit trade. Colombia accordingly appealed.

1.3.3. Issues arising from the AB Interpretation

1.3.3.1. General Remarks

The result of the Appeal was, to say the least, unexpected. The Members found that illicit trade was covered under the WTO, at least concerning Article II of GATT 1994. Thus, illicit trade under the WTO is subject to protection and enforcement.

The AB interpretation relied on a textual reading of the Covered Agreements, enforcing WTO Law against provisions designed to prevent illicit trade. In doing so, the AB granted international market access under the WTO legal framework to goods traded in the course of operations aimed to be illicit or under the category of the so-called concept of illicit trade. In addition, the AB, with its reasoning, disregarded the fact that there are international law instruments that make

53 Colombia-Textiles (DS 461), Panel Report, para. 7.93. AB Report para. 5.5.

54 Colombia-Textiles (DS 461), Panel Report, paras. 7.94-7.97. AB Report para. 5.5.

55 Colombia-Textiles (DS 461), Panel Report, paras. 7.105-7.106. AB Report para. 5.5.

illicit trade a multilateral issue and bind WTO members to certain measures. The AB focused instead upon the idea that and the actions taken amounted to a unilateral attempt to restrict trade by banning trade as illicit, in accordance with national law. The question therein is whether the AB might construe in the future WTO Law in the context of international law regarding illicit trade. Perhaps, there is indeed a need for some change in the WTO Agreements in order to enable such an interpretation.

The stance of the AB seems to contradict the traditional application of principles such as *Ex turpi causa non oritur acti* (no action can be based on a disreputable cause)⁵⁶ and *Ex Injuria non oritur jus*⁵⁷ (unjust acts cannot create law)⁵⁸.

1.3.3.2. Moving away from international law?

One might even advance that the AB distanced itself from the traditional positions in international law. For instance, from the International Court of Justice that has asserted that “According to a well-established general principle of international law, a wrongful act cannot become a source of advantages, benefits or else rights for the wrongdoer: *ex injuria jus non oritur*⁵⁹”. The legal consequence of such a doctrine will imply the material impossibility to pursue a legal remedy if it arises in connection with an illegal act⁶⁰. In the same vein, it has been asserted the nullity *ultra vires* of actions developed pursuant wrongful acts under International Law and the Principle of Good Faith in International Law.

Indeed, and as the panel in the US – Gambling explained, “the principle of good faith in the process of interpretation underlies the concept that interpretation should not lead to a result which is manifestly absurd or unreasonable”.⁶¹ Interpreting GATT in a manner that requires extending benefits to illicit trade is a manifestly absurd or unreasonable result. On the other hand, Articles 31 (1) and 26 of the Vienna Convention on the Law of Treaties also embrace the principle of *Ex turpi causa non oritur action*.

1.3.3.3. Contrasting the AB Stance

The AB stressed on its part that

56 Oxford Dictionary of Law (2014).

57 Cohn, “*Ex Injuria Jus Non Oritur*”; Brownlie, Principles of Public International Law, 509.

58 Brownlie, Principles of Public International Law, 509.

59 ICJ concerning the Declaration of Independence of Kosovo (Advisory Opinion of 22.07.2010), Separate Opinion of Judge Caňado Trindade para. 132.

60 Glossary, “*Ex Turpi Causa Non Oritur Actio*.”

61 Panel Report, US – Gambling, para. 6.49 (quoting Sinclair, The Vienna Convention on the Law of Treaties, Manchester University Press, 2nd edition, 1984, p. 120).

“[i]n sum, we do not see that the text of Article II:1(a) and (b) of the GATT 1994 excludes what Colombia classifies as illicit trade. Moreover, the context provided in Articles II:2 and VII:2 of the GATT 1994 and the Customs Valuation Agreement supports our view that the scope of Article II:1(a) and (b) of the GATT 1994 is not limited in the manner suggested by Colombia. We also consider that our interpretation regarding the scope of Article II:1(a) and (b) of the GATT 1994 is in keeping with the object and purpose of the GATT 1994, and that a Member seeking to address concerns regarding money laundering may do so through the general exceptions contained in Article XX of the GATT 1994.”⁶²

However, it seems there is enough ground to advance that the provisions of the WTO were never intended to facilitate criminal activities. Such an interpretation is also consistent with the doctrine of *abus de droit* (abuse of law) to which the AB has referred in previous cases⁶³. As the AB explained, the doctrine of *abus de droit* prohibits the abusive exercise of right and “enjoins that whenever the assertion of a right ‘impinges on the field covered by [a] treaty obligation, it must be exercised bona fide, that is to say, reasonably’”.⁶⁴

The AB stance on the matter seems to be paradoxical. On the one hand, the AB argued that nothing in the provision at issue - Article II of GATT 1994 - allows being excluded from its application trade-based money laundering. However, it advanced that there is no reason for concern as a member seeking to address concerns regarding money laundering may do so through the exemptions contained in Article XX of GATT 1994. And yet, it dismissed the defense of a member under Article XX, notwithstanding that the measure at issue was designed to counter money laundering.

1.3.3.4. *Final Remarks on the AB doctrine*

The AB, in its reasoning, ultimately tried to reassure WTO members of their right to adopt measures to combat trade-based money laundering by stressing:

“we wish to remark that our analysis set out above should not be understood to suggest that Members cannot adopt measures seeking to combat money laundering. This aim, however, cannot be achieved through interpreting Article II:1 of the GATT 1994 in a manner that excludes from the

62 Colombia-Textiles (DS 461), AB Report para. 5.45.

63 Panel Reports, US –Safeguard, para. 3273, Panel Report, US-Hot Rolled Steels, para. 4769.

64 Appellate Body Report, US–Shrimp, para. 158 (quoting B. Cheng, *General Principles of Law as applied by International Courts and Tribunals* (Stevens and Sons, Ltd., 1953), chap. 4, at 125); see also Appellate Body Report, Brazil–Retreaded Tyres, para. 332.

scope of that provision what a Member considers to be illicit trade. A Member's right to adopt and pursue measures seeking to address concerns relating to money laundering can be appropriately preserved when justified, for example, in accordance with the general exceptions contained in Article XX of the GATT 1994".

In sum and blunt terms, one might advance that in *Colombia-Textiles*, the AB ultimately decided to enforce WTO covered agreements to protect illicit trade operations. It seems unlikely that it was the intention of the WTO members, in establishing the WTO, to provide protection to transactions in breach of either international or domestic law, and thus deemed as illicit trade. The reason for this assertion is that such protection is against the traditional principles of international law.

To conclude, the issue arising from this ruling of the AB relates to the proper vehicles available for members to implement measures to combat money laundering. This is a question that will be addressed again at the end of this dissertation.

1.4. Other case law related to illicit trade in the context of gatt

As Colombia-Textiles deals mainly with the GATT 1994, it seems relevant to note that other disputes have dealt with the issue in a tangential manner.

1.4.1. China-Raw Materials (DS394)

1.4.1.1. Background

The case China-Raw Materials is an exciting precedent at the Panel stage. The issue of illicit trade was raised by both the European Union (EU) and China in the discussion for an export quota on raw materials. This case dealt with a set of export quotas and other measures restricting exports of raw materials (minerals, metals) produced in China. Complainants claimed at the time that by imposing these measures, China aimed to distort the global market benefiting their domestic producers.

1.4.1.2. The arguments of the Parties

The EU stressed at that time that, by virtue "of their economic effects, export quotas tend to create incentives for illegal trade", and it argued that "stopping illegal international trade is best done in a plurilateral setting". Accordingly, the European Union suggested that, through a mechanism for peer-reviewing compliance with defined norms, an incentive would be created for both importers

and exporters to reduce or eliminate illegal trade since internationally-traded goods would be subject to double control at origin and destination”.⁶⁵

China, in turn, contended “that there was no alternative to export quotas for policing and reducing illegal mining and illegal production”. It added “that export quotas also enhance the functioning of China’s conservation policy through supply management. According to China, nothing can replace quotas because export quotas (...) ensure that not only Chinese users but also foreign users receive a signal that China’s rare earth supply is not unlimited and that they should explore alternative sources of supply”⁶⁶

1.4.1.3. The Panel ruling.

The Panel did not address the issue of illicit trade in its findings.

1.4.1.4. Analysis in connection to the Illicit Trade Issue

However, there are some comments to make on the position assumed by both China and the EU. First, the EU did not contend China’s allegation that there was illegal mining, exploitation and illicit trade. What the EU contested was the method of export quotas adopted by China to fight illicit trade. Second, China contended that the measure at hand to tackle illegal mining and illegal production was at the time the use of export quotas. Illicit trade for China was also in some way related to conservation of natural resources, and its desire to protect “nature conservation”.

Moreover, the alternative measure proposed by the EU resembles elements of the Kimberly certification process. Such a process, as it is going to be explained later, was established to manage trade-related diamonds operations in order to prevent the so-called bloody diamonds from reaching the jewelry world markets. The measure proposed by the EU made reference particularly to the peer reviews’ mechanism, in principle implemented at both ends of the trade pipeline. The EU’s assertion at some point acknowledged that regulated trade through a monitored channel in the context of the WTO is the most plausible alternative to dealing with the illicit trade challenge. The grounds for this assertion are telling about the relative success of the Kimberly process. This dissertation intends to address this process later in this Paper when dealing with the WTO waivers at the WTO.

65 China Rare Earths Panel report DS431/R/ • DS432/R/ • WT/DS433/R/, para. 23

66 Id. 7.670

1.4.2. EC-Customs Matters (DS315)

1.4.2.1. Background

The Panel on EC-Customs Matters dealt with the illicit trade issue in the context of GATT Article X application⁶⁷. In this case, the United States (US) challenged the European Communities' administration of various customs laws and regulations, and the omission of the European Communities to provide for the prompt review and correction of administrative actions relating to customs matters⁶⁸.

1.4.2.2. The Panel finding

The Panel concluded that customs sanctions might apply to both illicit⁶⁹ trade; and licit or legitimate trade. In other words, while customs sanctions and penalties are imposed to tackle customs irregularities, not all of them can be classified as applied over illicit trade⁷⁰.

1.4.2.3. Comment

This case demonstrates that measures to control trade might apply over illicit and licit measures. According to this Panel Report, this control, as such, is not inconsistent with the WTO.

1.4.3. India Agricultural Products (DS430)

1.4.3.1. Background and Findings

In this case, the US challenged import prohibitions imposed by India on imports of certain agricultural products due to concerns relating to avian influenza (India's AI measures).

The Panel and the AB in the report to this case stressed that an import prohibition has, in other disputes, been equated with a "zero-risk" level of protection on sanitary matters⁷¹. However, they also pointed that there are circumstances where doubts arise on whether an import ban can achieve a zero-risk level of sanitary protection since a disease or hazard might be transmitted not only through commercial channels of trade but also by informal and illicit trade⁷².

67 EC-Customs Panel Report, DS315, para. 4.377

68 "Illicit Trade and the World Trade Organization." WTO. Summary of EC-Customs Panel Report. https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/1pagesum_e/ds315sum_e.pdf

69 These Panels and the parties used in the case the terms legitimate and illegitimate trade actions.

70 EC-Customs Panel Report, DS315, para. 4.377

71 India Agricultural Products AB and Panel Reports, DS430, para. 5.196

72 India Agricultural Products AB and Panel Reports, DS430, para. 5.196

1.4.3.2. Comment

Illicit trade might represent a challenge for trade bans and embargos. As a matter of fact, both the evidence on the war of drugs, and, the points above explained on Becker's et al. theory further confirms the idea that trade bans might not be a proper response to address illicit trade. Furthermore, in the case at issue, it was also made clear that illicit trade can undermine the policy goals pursued by the imposition of a trade embargo. This was the case of a sanitary measure.

1.5. Illicit trade in the context of gats

Illicit trade has not been a matter directly raised in the context of the General Agreement on Trade in Services (GATS). As with GATT 1994, there is no definition in the text of GATS that expressly deals with the issue of illicit trade. However, the DSB has had two matters that, in some way, dealt with the illicit trade issue.

1.5.1. US-Gambling

In the first case, the WTO dealt with a challenge by Antigua and Barbuda to the US ban on foreign gambling services on American territory. In addressing the US schedules of concessions in GATS (Article XVI), the case tangentially dealt with the fact that gambling is prohibited in some states of the US but allowed by others. Accordingly, the provision of gambling services is rendered illegal, and thus considered illicit (trade) in some US States, while is legal in others.

The main provision analyzed in that case is the following:

Article XVI

Market Access

1. *With respect to market access through the modes of supply identified in Article I, each Member shall accord services and service suppliers of any other Member treatment no less favorable than that provided for under the terms, limitations and conditions agreed and specified in its Schedule.*

2. *In sectors where market-access commitments are undertaken, the measures which a Member shall not maintain or adopt either on the basis of a regional subdivision or on the basis of its entire territory, unless otherwise specified in its Schedule, are defined as:*

(a) *limitations on the number of service suppliers whether in the form of numerical quotas, monopolies, exclusive service suppliers or the requirements of an economic needs test;*

(b) limitations *on the total value of service transactions or assets* in the form of numerical quotas *or the* requirement of an economic needs test;

(c) limitations *on the total number of service operations or on the total quantity of service output expressed in terms of designated numerical units* in the form of *quotas or the* requirement of an economic needs test.

1.5.1.1. The case

1.5.1.1.1. Background

In the US, the supply of gambling services is regulated and authorized by the states at a subnational level and by Federal Law at a national one. While Federal Law has some provisions regulating cross border gambling, each state may decide whether gambling services can be lawfully provided. Federal Law, -national level- on the other hand, proscribes the possibility to provide certain gambling services and under some specific vehicles, from one WTO member to the other. In dealing with gambling services coming from abroad, both Federal and some States have enacted regulation to control the provision of those services. The challenge dealt mainly with Federal Law banning the supply of cross-border services.

1.5.1.1.2. The AB Findings

1.5.1.1.2.1. Article XVI findings

The AB ruled that US federal and states' law prohibiting internet gambling was in breach of the US obligations under GATS, in particular, Article XVI. The AB upheld the complaint by Antigua & Barbuda that the US laws were inconsistent with the market access commitments of the US for trade in services⁷³.

The AB found that US Federal Laws violated US Market Access Commitments Applicable GATS disciplines. GATS Article XVI:1 provides that each Member "shall accord services and service suppliers of any other Member treatment no less favourable than that provided for" under its Schedule⁷⁴.

In AB's opinion:

"(...), if a Member makes a market access commitment in a sector or sub-sector, that commitment covers all services that fall within the scope of that sector or sub-sector. A Member does not fulfil its GATS obligations if it

73 Brendan McGivern-W&C Commentaries on US Gambling (2007) <https://www.tradelawguide.com/documents/documents/MC029%20WTDS285ABR.pdf>

74 US-Gambling DS285, para.6.318-6.380

allows market access for only some of the services covered by a committed sector or sub-sector while prohibiting all others. If a Member wishes to restrict market access with respect to certain services falling within the scope of a sector or sub-sector, it should set out the restrictions or limitations on access in the appropriate place in the Member's schedule. Indeed, a specific commitment in a given sector or sub-sector is a guarantee that the whole of that sector, i.e., all services included in that sector or sub-sector are covered by the commitment. Any other interpretation would make market access commitments under the GATS largely meaningless"⁷⁵.

The question that was not explicitly posed to the AB, but in some way was also surrounding this case, was related to the fact that gambling might fall under the category of illicit trade. The illegal condition of the provision of gambling in several jurisdictions within the US and abroad was an issue that the AB did not take as such into account; it only determined that it was a matter of including the respective restriction in the schedule. If the restriction was not put in the schedule, within the respective bound market access commitments, the chances to enforce such restrictions were limited or none.

In addition, according to the AB, this general rule was given more specific content in Article XVI:2 and Article XVI:2(a). Those articles provide that in sectors for which market access commitments have been undertaken, Members may not, among other things, maintain "limitations on the number of service suppliers...in the form of numerical quotas..." Article XVI:2(c) similarly prohibits "limitations on the total number of service operations or on the total quantity of service output expressed in terms of designated numerical units in the form of quotas...."⁷⁶

It was primarily on these grounds the AB ruled that several Federal laws of the US (the Wire Act, the Travel Act and the Illegal Gambling Business Act) were inconsistent with the market access obligations of the US under Articles XVI:1 and XVI:2(a) and (c) of the GATS⁷⁷.

75 US-Gambling DS285, para.6.290

76 Brendan McGivern-W&C Commentaries on US Gambling (2007) <https://www.tradelawguide.com/documents/documents/MC029%20WTDS285ABR.pdf>

77 US-Gambling DS285, para.6.318-6.380, Brendan McGivern-W&C Commentaries on US Gambling (2007) <https://www.tradelawguide.com/documents/documents/MC029%20WTDS285ABR.pdf>

1.5.1.1.2.2. Article XIV (General Exemptions) findings

The US invoked the exception in the GATS for laws “necessary to protect public morals or to maintain public order”, similar to the arguments raised by Colombia in DS461.

The provision reads as follows:

Article XIV

General Exceptions

Subject to the requirement that such measures are not applied in a manner which would constitute a means of arbitrary or unjustifiable discrimination between countries where like conditions prevail, or a disguised restriction on trade in services, nothing in this Agreement shall be construed to prevent the adoption or enforcement by any Member of measures:

(a) necessary to protect public morals or to maintain public order

The AB agreed that the US measures could be provisionally justified under this provision. However, the US failed to demonstrate that its measures were not applied in a discriminatory manner, given evidence of a separate US law that exempted domestic service suppliers -but not foreign service suppliers- from the ban on internet betting services for horse racing.⁷⁸

On the other hand, the AB ruled that the US had made a prima facie case of “necessity” of the measure to accomplish a public moral’s policy and that Antigua had failed to identify a reasonable alternative measure. The AB noted the Panel had recognized that the US had “legitimate specific concerns with respect to money laundering, fraud, health and underage gambling that are specific to the remote supply of gambling and betting services”, which suggested to the Panel that such measures were indeed “necessary” within the meaning of Article XIV(a)⁷⁹. Nonetheless, the fact that there was evidence of some level of discrimination between domestic suppliers and foreigners ultimately underpinned the AB’s findings against the US.

78 Brendan McGivern-W&C Commentaries on US Gambling (2007) <https://www.tradelawguide.com/documents/documents/MC029%20WTDS285ABR.pdf>

79 Brendan McGivern-W&C Commentaries on US Gambling (2007) <https://www.tradelawguide.com/documents/documents/MC029%20WTDS285ABR.pdf>

1.5.1.2. Analysis in connection to the Illicit Trade Issue

1.5.1.2.1. Preliminary remarks

In US Gambling, there was no consensus on the illicit condition of the activity (gambling) targeted by the measure challenged before the DSB, bearing in mind that such an activity is considered legal by some subnational levels (states) of the United States, and illegal in others. However, the illicit trade determination of service and practice relies on political considerations, eventually linked with moral values. Should the WTO proscribe on what is illicit or not, potentially overriding the political will of the domestic constituencies and stakeholders of members? The WTO is to be driven neither by the desire for deregulation nor for changing the political preferences of domestic constituencies and stakeholders of members.

1.5.1.2.2. Considerations on Public Policies at stake related to Illicit trade

Organized crime usually operates in the field of gambling services. This is well documented⁸⁰. However, considerations of this issue by the AB were very limited. It is true that in this case, the parties did not furnish any international instrument dealing with illicit trade. However, the matter was present, implicitly, in the arguments advanced by the respondent.

When the WTO Covered Agreements entered into force, it is unlikely that members would have conceived that fundamental policies on criminality control or moral values were at stake. The policy decision regarding the value of regulating gambling was not an issue for the AB. It is possible that the US Government did not foresee that the overriding of Federal and States' bans on gambling was part of the set of commitments acquired under the new international trade regime.

One might advance that policies against organized crime and public health should not appear under the competence of a purely economic organization such as the WTO. Nevertheless, decisions like this have the potential to limit the decisions of states on their own domestic matters. The principle of nondiscrimination has been exercised like a guillotine.

1.5.1.2.3. A positive solution to the dispute?

The outcome, on the other hand, has been predictable and counterproductive: after almost 15 years following the US Gambling ruling, the US has not complied and; not even offered proper compensation to the affected member -Antigua and

80 G. Robert Blakey, "Legal Regulation of Gambling Since 1950," *The Annals of the American Academy of Political and Social Science* 474 (1984): 12–22, <https://www.jstor.org/stable/1044360>.

Barbuda. Soon after learning of the report, the US Government showed itself reluctant to comply⁸¹. From time to time, Antigua brings the case to the meetings of the DSB to remind members that the US has not complied,⁸².

The US answer always refers to its preference for continuing an endless negotiation with Antigua and Barbuda. In an advance that this fulfills the DSU mandate of reaching a mutually satisfactory solution to this case. The question here is whether the AB secured a positive settlement of the dispute at hand. The answer seems to be negative. A favorable settlement of the dispute, according to the meaning provided by DSU Article 3.7, was not achieved. The AB dismissed a reality. The political issues at stake within the US were way beyond the WTO. Gambling is at the center of US policies against Organized Crime⁸³ since 1950. It also entails substantive policy concerns from the perspective of public health issues. For instance, Policymakers in the US have raised some objections to gambling in general, *based on the need to protect the public from addictive behaviors that create negative externalities such as bankruptcy*⁸⁴. On the other hand, it was publicly known that behind this case were laying down dark interests against the US⁸⁵.

1.5.2. Argentina-Financial Services

1.5.2.1. The case

In Argentina-Financial Services, the DSB faced the challenge of measures adopted by a member to respond to non-saint trade services practices adopted from another member with tax heaven in its territory, towards the territory of the former.

81 “Antigua Wins Modest Sanctions in U.S. Gambling Case,” Reuters, December 21, 2007, <https://www.reuters.com/article/us-trade-wto-gambling-idUSL2160157420071221>.

82 WT/DSB/M/389 WTO-Dispute Settlement Body. Minutes of Meeting of 23 November 2016, WT/DSB/M/414 WTO-Dispute Settlement Body. Minutes of Meeting 22 June 2018.

83 Blakey, “Legal Regulation of Gambling Since 1950,” 13.

84 Isaac Wohl “The Antigua-United States Online Gambling Dispute” Journal of International Commerce and Economics US International Trade Commission. 3. (2009) https://www.usitc.gov/publications/332/journals/online_gambling_dispute.pdf “Antigua Wins Modest Sanctions in U.S. Gambling Case.”

85 “The United States started cracking down on foreign-based internet betting parlors in 1998, when federal prosecutors charged 21 U.S. citizens connected to offshore internet gambling with violations of the Wire Act. (...) Among them was Jay Cohen, an American citizen, operating the Antigua-based World Sports Exchange(...) Twenty of the indicted persons entered guilty pleas, had their cases dropped, or remained outside the United States as fugitives, but Cohen returned to the United States to contest his case in court. He lost in 2000 and was sentenced to 21 months in prison (...) for operating an offshore internet gambling website. (...) Ultimately Cohen and his lawyers were behind the case brought by Antigua and Barbuda”. Isaac Wohl “The Antigua-United States Online Gambling Dispute”.5.

With regard to the second case, I intend to address the one related to the provision of services from tax heaven, as the WTO Dispute Settlement System managed it in the case of Argentina Financial Services.

In the sense that a tax heaven fails to comply with minimum standards of transparency and security, States tend to discriminate, on a precautionary basis. These measures aim at controlling financial flows and illicit trade practices hidden in the opacity of the tax heaven regimes. I will comment on the manner how the WTO Dispute Settlement System managed the illicit trade angle at the time.

1.5.2.1.1. The Facts in a nutshell

This dispute is about measures on securities, taxation, foreign exchange, and registration of investment measures imposed by Argentina on services and service suppliers from tax heavens. Certain members and jurisdictions, which in Argentina terms are to be considered “not cooperating countries for tax transparency purposes”⁸⁶. Decree No. 589/2013 was perhaps the most important of eight measures challenged by Panama.

The reason is that this measure provides for the countries’ classification on cooperation for tax transparency purposes” (“cooperative country”). At stake was the possibility to discriminate between tax heavens and regular countries. The policy objective at issue was that black money uses tax heavens for illicit purposes. Then the distinction between “cooperative” and “non-cooperative” countries is at the heart of the dispute⁸⁷.

When Argentina decided in 2013 to list Panama as a “not cooperating country”, based on the “flexibilities” of the financial system in that country, the Free Zone of Colon, the black-market peso⁸⁸, among others, the latter decided to file a dispute at the WTO. The proceedings rather tumultuous were surrounded by a confused environment branded for the Panama Papers’ massive disclosure.

1.5.2.1.2. The AB findings

1.5.2.1.2.1. *General remarks*

An essential part of the debate at the AB stage dwelled with certain issues relating the presumption of likeness at stake on the interpretation of the phrase “like services and service suppliers” in Article II:1 and Article XVII of GATS.

86 “WorldTradeLaw.Net,” accessed January 6, 2019, DSC on Argentina-Financial Services DS453/AB/R [Http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices\(dsc\)\(ab\).pdf](http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices(dsc)(ab).pdf).

87 “WorldTradeLaw.Net,” accessed January 6, 2019, DSC on Argentina-Financial Services DS453/AB/R [Http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices\(dsc\)\(ab\).pdf](http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices(dsc)(ab).pdf).

88 Money launder scheme of Colombia’s black money product of drug trafficking.

1.5.2.1.2.2. *The concept of likeness*

In this regard, the AB noted that

“[t]he concept of ‘likeness’ is a key concept that appears in several provisions of the covered agreements, and it has been addressed extensively by GATT and WTO panels and the Appellate Body, primarily in the context of trade in goods.” It recalled that the Appellate Body “has considered that the word ‘like’ refers to something sharing a number of identical or similar characteristics or qualities,” and that the terms “imply some kind of comparison” and refer to “something that is similar”.⁸⁹

The AB also reflected as to “what degree or extent of similarity” is required in order for services and service suppliers to be considered ‘like’. Based on the context of the term “like”, the Appellate Body considered that Article XVII is “concerned with competitive opportunities for like services and service suppliers of another Member”⁹⁰.

The AB further considered that “what is being compared for ‘likeness’ is different in the context of trade in goods and trade in services”. The AB then entertained a surrealistic debate comparing the fact that GATS Articles II:1 and XVII:1 refer to “like services and service suppliers”, while GATT Articles I:1, III:2, and III:4, just refer to “like products” and do not include a reference to “like producers” It also took issue with the term “service supplier” as defined in GATS Article XXVIII(g)^{91,92}.

To wrap up on the concept of likeness, the AB stated that “the fundamental purpose of the comparison to be undertaken in order to determine ‘likeness’ in the context of trade in services [is] ... to assess whether and to what extent the services and service suppliers at issue are in a competitive relationship”. The “existence of a competitive relationship is a precondition for the subsequent analysis under the requirement of O‘treatment no less favourable’, where conditions of competition have been modified”.⁹³

89 Argentina-Financial Services DS453/AB/R paras. 6.18-21. “WorldTradeLaw.Net.”

90 Argentina-Financial Services DS453/AB/R paras. 6.22-24. “WorldTradeLaw.Net.”

91 Argentina-Financial Services DS453/AB/R paras. 6.27-29. “WorldTradeLaw.Net.”

92 “any person that supplies a service” and that Article XXVIII(b) stipulates that the “supply of a service” includes “the production, distribution, marketing, sale and delivery of a service,” it considered that this term “covers a broad array of service-related activities.” Argentina-Financial Services DS453/AB/R paras. 6.27-29

93 Argentina-Financial Services DS453/AB/R paras. 6.34. “WorldTradeLaw.Net.”

1.5.2.1.2.3. The Presumption of Likeness

The AB then examined the “presumption of ‘likeness’” -comparing GATT and GATS again. Whether under Articles II:1 (GATT) and XVII:1 (GATS), “in order to establish “likeness,’ a complainant has recourse to the relevant criteria for establishing ‘likeness’” set out above, or whether a complainant may establish ‘likeness’ by demonstrating that the measure at issue makes a distinction between services and service suppliers based exclusively on origin”⁹⁴.

In conducting this assessment, the AB again spent some effort analyzing the philosophical issues at stake in the context of the likeness presumptions to conclude, again, that it is not the same to apply the presumption in GATT than to applying it in GATS. In this respect, it concluded that the principles for determining the “origin” of a supplier and a service in GATS Article XXVIII indicate the possible complexities of reaching this determination in the context of the services, and an additional layer of complexity stems from the existence of the different modes of supply⁹⁵.

1.5.2.1.2.4. *The Outcome*

In a lengthy decision over one hundred pages, the AB reversed the Panel’s finding that services and service suppliers of cooperative countries were “like” services and service suppliers of non-cooperative countries. It therefore also reversed the Panel’s conclusion that the eight measures adopted by Argentina were inconsistent with GATS Article II:1.⁹⁶ In other words, the AB provided clarity on an issue that was evident for many people: Services and providers from tax heavens are not equal to services and providers from other WTO members.

The problem is that in reaching this conclusion, the AB destroyed the presumption of likeness with respect to services. This dissertation will not dwell on this issue. However, in short, following the decision in Argentina’s Financial services, it is difficult to foresee how a case on services discrimination could be successfully brought.

94 Argentina-Financial Services DS453/AB/R paras. 6.34. “WorldTradeLaw.Net,” accessed January 6, 2019, DSC on Argentina-Financial Services DS453/AB/R [http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices\(dsc\)\(ab\).pdf](http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices(dsc)(ab).pdf).

95 Argentina-Financial Services DS453/AB/R paras. 6.35-45. “WorldTradeLaw.Net,” accessed January 6, 2019, DSC on Argentina-Financial Services DS453/AB/R [http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices\(dsc\)\(ab\).pdf](http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices(dsc)(ab).pdf).

96 Argentina-Financial Services DS453/AB/R paras. 6.71. “WorldTradeLaw.Net,” accessed January 6, 2019, DSC on Argentina-Financial Services DS453/AB/R [http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices\(dsc\)\(ab\).pdf](http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices(dsc)(ab).pdf).

1.5.2.2. Analysis in connection to the Illicit Trade Issue

1.5.2.2.1. Preliminary remarks

On January 2017 the Panama Papers⁹⁷ were revealed by an independent consortium of journalism and the AB suddenly was at the crossroad between deciding in favor of Argentina, the member adopting measures to tackle the adverse effects caused by the services provided from a Tax Heaven; and, Panama, the member fostering the provision of services, under a tax heaven regime. This was a difficult time to address the case, given the attention it was generating.

1.5.2.2.2. Dealing with activities akin to illicit trade

The AB essentially developed a new doctrine to deal with the uncomfortable fact that illicit flows were at issue in the course of a dispute before the WTO. It did so by considerably reducing the likeness presumption, seeking to distinguish artificially between a service provided from a no cooperative jurisdiction (tax heaven) and the one provided from a regular member where such tax heavens conditions do not apply.

Regular members, like the good *patter familias* (*person acting in good faith*), open their files and archives to cooperate in good faith against illicit financial flows. In the meantime, Tax Heavens remained entrenched in Bank Secrecy and non-sanctums regulatory practices, reluctant to cooperate in tackling illicit financial flows. Consequently, the AB advanced that, in the case of services, a presumption of likeness does not necessarily apply in assessing whether there is discrimination. In sum, neither a Panel nor the AB is not obliged to compare a domestic service of the jurisdiction of a member and the service provided from a tax heaven⁹⁸.

As suggested above, a consequence of this decision was that members were unsure whether it would again be possible to file a successful claim in services. Members felt discouraged by the complexity of making a case of likeness, and the now ambiguous likeness presumption.

1.5.2.2.3. Taking a different path

The AB had another option and did not take advantage of it. It was clear that the WTO Rules Book⁹⁹ was not designed to deal with illicit trade situations. Services provided from a tax heaven are regarded suspiciously as being polluted by illicit

97 "The Panama Papers: Exposing the Rogue Offshore Finance Industry," ICIJ (blog), accessed December 3, 2018, <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/>.

98 Argentina-Financial Services, DS 453. Paras. 6.60-6.70.

99 Colloquial manner of referring to the WTO Covered Agreements.

financial flows. Illicit financial flows, on the other hand, represent a huge tragedy. With those flows, the money of transnational criminal organizations circulates the globe seeding more crime and suffering. It does not seem right for WTO members to foster or allow a multilateral response promoting such kind of harmful activities. There is no legal basis for arguing that the WTO is empowered to deprive a member of taking measures to reduce this phenomenon.

In the meantime, principles and rules developed for years by international tribunals such as the International Court of Justice were at the disposal of the AB under the principles provided by article 3.2 of the DSU. Such principles allow for the Covered Agreements to be interpreted under customary international law.

In sum, the AB could have made findings under WTO Law that were consistent with findings of other international tribunals, stating that a wrongful act cannot become a source of advantages, benefits or rights for wrongdoers, since it is contrary to the principle “*ex injuria jus non oritur*”¹⁰⁰. Ultimately, this is the practical meaning of *Ex injuria jus non oritur*.

If tax heavens do not respond to the same principles of the law of other WTO members, the same treatment of law must not be accorded to those members or territories. Indeed, there are some legal grounds not to extend the same treatment to services coming from tax heavens. We must bear in mind that such grounds are substantiated in several international instruments.

If there is also evidence of wrongdoings and misconduct in the exercise of trade, such activities must be brought up in the context of the WTO. Thus, the WTO must be able to maneuver, allowing members some policy space to deal with the hazards therein.

Trade operations, under Government’s surveillance, like those described in *Argentina-Financial Services*, might not be subject to the same treatment as licit operations. However, on the other hand, currently, there is no clear methodology to apply such a different treatment at the WTO. The AB’s rather ambiguous response, perhaps, is not too surprising in the circumstances.

In sum, the fact that the principle of non-discrimination applies in WTO law must not mean that substantive means for governance can be deprived of the hands of Governments to pursue valid policy objectives.

100 ICJ concerning the Declaration of Independence of Kosovo (Advisory Opinion of 22.07.2010), Separate Opinion of Judge Cançado Trindade para. 132.

1.5.3. Closing Remarks on Illicit Trade on Services

After this review of illicit trade and GATS, one wonders whether the doctrine developed in *Colombia- Textiles* by the AB also applies in the context of GATS, with regards to illicit trade. The most likely response is that the AB would tend to preserve its doctrine on the matter.

It seems that there is no plausible reason to affirm the contrary. The illicit trade doctrine, as depicted in *Colombia Textiles*, in fact, may apply not only to other cases but to other agreements like GATS. According to the rule, as long as there is no textual reference qualifying the terms services or services providers either under Article I or Article XVI of GATS, the AB might conclude that illicit trade is covered and to be enforced by the GATS. This rule, on the other hand, seems to represent a secure precedent for the AB. It gives the AB security and predictability in line with what their members would expect from the Covered Agreements under Article 3.2 of the DSU.

One might advance, that this posture even finds further support in the AB doctrine on Cogent Reasons. Indeed, according to that doctrine developed in *US–Stainless Steel (Mexico)*, the Appellate Body can reverse its previous decision only for new and cogent reasons¹⁰¹.

The Appellate Body has further explained that adopted panel and Appellate Body reports become part and parcel of the *acquis* of the WTO dispute settlement system and that “ensuring ‘security and predictability’ in the dispute settlement system, as contemplated in Article 3.2 of the DSU, implies that, absent cogent reasons, an adjudicatory body will resolve the same legal question in the same way in a subsequent case¹⁰².”

Since the question is practically the same, in the sense of whether illicit trade is out of the scope of GATS, there is no reason to consider that the AB will change its stance on the matter.

To finish this issue, the approach proposed by Frieder Roessler on the changes in the jurisprudence of the WTO’s AB during the past twenty years¹⁰³, shows the legal uncertainty created by the behavior of the AB in sticking to previous precedents. In this respect, Roessler stresses that “legal uncertainty does not arise from the AB’s decision to change its jurisprudence but from its failure

101 Appellate Body Report, *US – Stainless Steel (Mexico)*, (DS344) para. 160

102 AB Report, *US-Continued Zeroing (DS350)* para.362.

103 Frieder Roessler; *Changes in The Jurisprudence of The WTO Appellate Body during The Past Twenty Years* Journal of International Trade Law and Policy as part of the Selected Proceedings of the WTO 20 Conference hosted by the European University Institute in Florence on 15 May 2015.

to acknowledge and cogently explain the change”¹⁰⁴. It is then difficult to see the AB amending its stance on illicit trade regarding GATS.

1.6. Illicit trade in the context of trips

1.6.1. Preliminary Remarks

TRIPS Agreement regulates IP rights on the international and domestic stage. In doing so, it also advances a specific approach to illicit trade. Indeed, the concept of illicit trade under this framework is focused on trade conducted in violation of defined IP Rights¹⁰⁵. TRIPS deals with illicit trade, mainly under the purview of counterfeiting. TRIPS Agreement also “includes a comprehensive section regarding the enforcement of IP rights and prevention of illicit trade”¹⁰⁶.

This is translated within international instruments in provisions that make mandatory for WTO members to fight illicit trade. To comply with that obligation, members must codify in their domestic legislation “rules for obtaining evidence, for provisional court orders, for injunctions, damages and other remedies, and for measures at the border and criminal sanctions”¹⁰⁷.

1.6.2. TRIPS main provisions on Illicit Trade

The general obligations on enforcement provided by TRIPS are a set of principles for fairness, transparency, due process and balance that apply to all civil and administrative enforcement procedures for IP rights covered by the TRIPS Agreement¹⁰⁸. However, in applying this set of principles, the WTO Members must grant non-discriminatory treatment to the nationals of all WTO members, and cannot favor their own nationals.

This sentence is of significant relevance bearing in mind that quite often, it seems that some WTO members, though not necessarily and directly promoting illicit trade, tend to be “flexible” in enforcing illicit trade regulations; and IP rights, in particular, on domestic stakeholders.

Another aspect to mention with regards to the regulatory approach of TRIPS related to illicit trade is related to the customs borders:

104 Roessler, 12.

105 “Illicit Trade and the World Trade Organization.”

106 “WTO | Intellectual Property (TRIPS) – Enforcement of Intellectual Property Rights.” Agreement on TRIPS, Part III. Section 4 and Section 5.

107 “WTO | Intellectual Property (TRIPS) – Enforcement of Intellectual Property Rights.” Agreement on TRIPS, Article 41, Part III, Sections 1-3.

108 “WTO | Intellectual Property (TRIPS) – Enforcement of Intellectual Property Rights.”

“The requirements in the TRIPS Agreement on border measures enable holders of IP rights to obtain the cooperation of customs administrations to intercept infringing goods at the border and to prevent the release of these goods into circulation. The requirements are mandatory only for imports of counterfeit trademark or pirated copyright goods are concerned. Some WTO members apply border measures to goods that infringe other IP rights and to infringing goods destined for export, but this is only optional under TRIPS.”¹⁰⁹

1.6.3. Case Law on TRIPS illicit trade-related issues.

1.6.3.1. China – Intellectual Property Rights

1.6.3.1.1. Background

This case concerned the China Criminal and Customs Law with regards to the protection of intellectual property rights in accordance with TRIPS obligations under Part III of the relevant Agreement. The TRIPS provision at issue was TRIPS Arts. 9, 41, 46, 59, 61.

This dispute focused on three sets of Chinese measures related to the protection of intellectual property rights. One set of measures concerned the “denial of copyright and related rights protection and enforcement to works that have not been authorized for publication or distribution within China”.¹¹⁰ Another set of measures concerned the “disposal of goods confiscated by customs authorities that infringe intellectual property rights”.¹¹¹ Finally, the third set of measures concerned the volume and value “thresholds” for criminal procedures and penalties relating to counterfeiting or copyright piracy¹¹².

1.6.3.1.2. The Panel Findings

The Panel found that China’s criminal measures excluded some copyright and trademark infringements from criminal liability. This happens where the infringement falls below numerical thresholds fixed in terms of the amount of turnover,

109 “WTO | Intellectual Property (TRIPS) – Enforcement of Intellectual Property Rights.”

110 CHINA – INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS1 (DS362) “WorldTradeLaw.Net,” accessed January 6, 2019, <http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc%2Fpanel%2Fchina-coprights%28d-sc%29%28panel%29.pdf&type=hitlist&num=0>.

111 CHINA – INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS1 (DS362) “WorldTradeLaw.Net,” accessed January 6, 2019, <http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc%2Fpanel%2Fchina-coprights%28d-sc%29%28panel%29.pdf&type=hitlist&num=0>.

112 CHINA – INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS1 (DS362) “WorldTradeLaw.Net,” accessed January 6, 2019, <http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc%2Fpanel%2Fchina-coprights%28d-sc%29%28panel%29.pdf&type=hitlist&num=0>.

profit, sales or copies of infringing goods.¹¹³ However, the Panel found that this was not inconsistent with China's obligations with Article 61¹¹⁴ of TRIPS¹¹⁵. The Panel found that the customs measures were not subject to Trips Agreement Articles. 51 to 60 to the extent that they apply to exports. However, in respect to imports, it found an inconsistency with TRIPS Article 59¹¹⁶, because China used to permit the auction and sale of goods after the simple removal of the trademark on a regular basis¹¹⁷. The Panel found that China's failure to protect copyright in prohibited works (i.e., that are banned because of their illegal content) is therefore inconsistent with Article 5(1) of the Berne Convention as incorporated in Article 9.1, as well as with Article 41.1¹¹⁸, as the copyright in such prohibited works cannot be enforced¹¹⁹.

1.6.3.1.3. Analysis in connection to the Illicit Trade Issue

This case is relevant in the sense that deals with illicit trade enforcement. It shows how the WTO itself contains obligations of cooperation that require coordinated action, by members, against illicit trade. Those obligations must be carried out and delivered by members in good faith.

1.6.3.2. *Australia Plain Packaging DS435 • DS441 • DS458 • DS467,*

1.6.3.2.1. *Background*

This panel addressed the question on the extent to which the measures at issue (the plain packaging) led to an increase in the illicit trade of tobacco products, such as to undermine its contribution to Australia's objective of improving public health by reducing the use of, and exposure to, tobacco products.¹²⁰

113 "WTO | Dispute Settlement - the Disputes - DS362," accessed January 6, 2019, https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds362_e.htm.

114 "WTO | Dispute Settlement - the Disputes - DS362."

115 CHINA – INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS1 (DS362) "WorldTradeLaw.Net," accessed January 6, 2019, <http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc%2Fpanel%2Fchina-coprights%28dsc%29%28panel%29.pdf&type=hitlist&num=0>.

116 "WTO | Dispute Settlement - the Disputes - DS362."

117 CHINA – INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS1 (DS362) "WorldTradeLaw.Net," accessed January 6, 2019, <http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc%2Fpanel%2Fchina-coprights%28dsc%29%28panel%29.pdf&type=hitlist&num=0>.

118 "WTO | Dispute Settlement - the Disputes - DS362."

119 CHINA – INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS1 (DS362) "WorldTradeLaw.Net," accessed January 6, 2019, <http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc%2Fpanel%2Fchina-coprights%28dsc%29%28panel%29.pdf&type=hitlist&num=0>.

120 Australia Plain Packaging. para. 7.1022

1.6.3.2.2. Reasoning and Findings

In the Australia Plain Packaging case, the Panel accepted that illicit trade could, in certain instances, undermine a public health policy for tobacco control efforts. That Panel also noted the inherent difficulty and limits of measuring illicit trade, given the quasi-legal or illegal nature of the activities involved.¹²¹

Ultimately, the Panel concluded that various factors might affect “the drivers of illicit trade” that are unrelated to the measure at issue. That was mainly the packaging and branding of products. In other words, and from a purely empiric point of view, the Panel found that a government measure, such as a trade regulation for public health purposes, is not necessarily able to cause an impact on a market, such as to increase the level of illicit trade.

Furthermore, the Panel also took note of the minor size of illicit tobacco trade happening in Australia, and of Australia’s active regulatory efforts and oversight of tobacco distribution networks to address illicit trade, as well as its compliance with the FCTC Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products.

Considering all the evidence before the Panel, it was not able to conclude that the measures at issue have given rise to an increase in illicit trade, or that such increase would be of such magnitude as to undermine the contribution of the measures to Australia’s public health objective.

1.6.3.2.3. Comment

When illicit trade is regulated under monitoring and strict control, as it is within the Australian tobacco market, the extensive evidence presented suggested that a collateral measure, such as the one challenged in that case, is not necessarily linked to an increase in illicit trade levels.

The Australian case dealt with the issue of illicit trade comprehensively. For this, it examines the market share, the *modus operandi*, the behavior of agents operating, both in legal and illegal markets and the drivers of illicit trade. It also reflects on the impact of illicit trade on the general market under scrutiny, before concluding that there was no significant impact on the policy objective pursued by Australia.

1.6.4. Closing Remarks on Illicit Trade in TRIPS

After this review of illicit trade in TRIPS, one wonders, as it was done before in the GATS section, whether the doctrine developed by the AB in *Colombia- Textiles*

121 Australia Plain Packaging Panel Reports, DS435 • DS441 • DS458 • DS467, para. 7.1010.

also applies in the context of TRIPS. The apparent response is that the AB would tend to preserve its doctrine on the matter. However, unlike the Multilateral Agreements and case law, discussed earlier, there are actual TRIPS provisions that deal with matters that might fall under the illicit trade description. That is mainly the case of counterfeiting and piracy. In fact, the general obligations on enforcement of intellectual property rights¹²² may also represent an excellent basis to affirm that an eventual interpretation of illicit trade and TRIPS would not follow the AB doctrine in *Colombia-Textiles*.

However, the AB demand for security and predictability under Art.3.2 of the DSU will eventually be reflected in a very conservative approach to defending legal trade from illicit trade. This, in some way, is the outcome that can be foreshadowed from the precedent in *China-Intellectual Property Rights*, where the AB was, to say the least, shy in addressing the matter.

1.7. Illicit trade treatment in the context of WTO waivers

finally, waivers, under Articles IX.3 and IX.4 of the Marrakech Agreement, offer some regulatory policy space for WTO Members to deal with the issue of illicit trade. To explore this issue, this section will examine the Kimberley Case. This is a waiver to the WTO members' obligations reached to address the issue of illicit trading in diamonds¹²³. This case is also compelling since it represents the implementation of the UN General Assembly¹²⁴ and the Security Council¹²⁵ Resolutions at the WTO¹²⁶.

1.7.1. Legal Provision for Waivers

Article IX of the Marrakech Agreement reads as follows:

Article IX

Decision-Making

(...)

3. In exceptional circumstances, the Ministerial Conference may decide to waive an obligation imposed on a Member by this Agreement or any of the Multilateral Trade Agreements, provided that any such decision shall be

122 TRIPS Agreement, Part III, Sections 1-4.

123 "Security Council Diamond Sanctions and the Kimberley Process, October 2006 Monthly Forecast: Security Council Report."

124 UN General Assembly Resolution A/RES/55/56 of 1. 12. 2000.

125 UN Security Council S/RES/1459 (2003)

126 "Security Council Diamond Sanctions and the Kimberley Process, October 2006 Monthly Forecast: Security Council Report."

taken by three fourths(4) of the Members unless otherwise provided for in this paragraph.

(a) A request for a waiver concerning this Agreement shall be submitted to the Ministerial Conference for consideration pursuant to the practice of decision-making by consensus. The Ministerial Conference shall establish a time-period, which shall not exceed 90 days, to consider the request. If consensus is not reached during the time-period, any decision to grant a waiver shall be taken by three fourths(4) of the Members.

(b) A request for a waiver concerning the Multilateral Trade Agreements in Annexes 1A or 1B or 1C and their annexes shall be submitted initially to the Council for Trade in Goods, the Council for Trade in Services or the Council for TRIPS, respectively, for consideration during a time-period which shall not exceed 90 days. At the end of the time-period, the relevant Council shall submit a report to the Ministerial Conference.

4. A decision by the Ministerial Conference granting a waiver shall state the exceptional circumstances justifying the decision, the terms and conditions governing the application of the waiver, and the date on which the waiver shall terminate. Any waiver granted for a period of more than one year shall be reviewed by the Ministerial Conference not later than one year after it is granted, and thereafter annually until the waiver terminates. In each review, the Ministerial Conference shall examine whether the exceptional circumstances justifying the waiver still exist and whether the terms and conditions attached to the waiver have been met. The Ministerial Conference, on the basis of the annual review, may extend, modify or terminate the waiver.

A waiver represents the possibility for members to be granted in advance an exemption for their legal obligations under the WTO Covered Agreements. One might advance, that waivers are similar to in nature to Article XX but are granted by the Membership at the Ministerial Conference or General Council, not by the DSB. The provisions above set the particular requirements established in order for a member or group of members to obtain a waiver.

1.7.2. The Kimberley Process

1.7.2.1. Background at the UN

The Kimberley Process was articulated in the late 1990s and took form as certification mechanism in the context of the UN, first within the General Assembly¹²⁷ and then in the Security Council¹²⁸. It aimed at supporting “efforts of the diamond producing, processing, exporting and importing countries and the diamond industry to find ways to break the link between conflict diamonds and armed conflict”. It intended to “devise effective and pragmatic measures to address the problem of conflict diamonds”¹²⁹

1.7.2.2. The Kimberley Trade Mechanism (Description)

For this purpose, the elements proposed by the trade regulatory mechanism¹³⁰ were:

- “(a) The creation and implementation of a simple and workable international certification scheme for rough diamonds;
- (b) Basing the scheme primarily on national certification schemes;
- (c) The need for national practices to meet internationally agreed minimum standards;
- (d) The aim of securing the widest possible participation;
- (e) The need for diamond processing, exporting and importing States to act in concert;
- (f) The need for appropriate arrangements to help to ensure compliance, acting with respect for the sovereignty of States;
- (g) The need for transparency”¹³¹

In other words, this mechanism demanded from state parties to carry out a coordinated action in regulating diamonds trade. This coordinated action took form as a mechanism of certification for both origin and the final market of the diamonds. Both the exporting and the importing states committed to the international validity and traceability of the goods traded. In addition, the mechanism required the establishment of a specific enforcement instrument to prevent

127 UN General Assembly Resolution A/RES/55/56 of 1. 12. 2000.

128 UN Security Council S/RES/1459 (2003).

129 UN Security Council S/RES/1459 (2003).

130 UN Security Council S/RES/1459 (2003).

131 UN Security Council S/RES/1459 (2003).

abuses. The mechanism also aimed at achieving the goals and objectives in order to prevent the ultimate objective, which was preventing financing for warlords in zones where diamonds were produced¹³².

Furthermore, regarding shipments of rough diamonds exported to a state participant of the mechanism, this requires that a duly validated certificate accompanies each such shipment. Such a certificate must be duly validated by the exporting country containing precise information of the diamond exported (carat, number of parcels) as well as the details of every agent involved in the transaction (exporter, importer, retailers). The original of the certificate is required to remain readily accessible for no less than three years. The mechanism was designed to ensure that no shipment of rough diamonds is imported from or exported to a nonparticipant¹³³.

1.7.2.3. The Process at the WTO

The Kimberley proposal was finally submitted to the WTO in 2002 pursuant to Article IX of the Marrakech Agreement¹³⁴. In such decision the WTO members noted that

“(...)the relevant resolutions of the United Nations Security Council under Paper VII of the United Nations Charter and the Kimberley Process Certification Scheme Participants’ intent to contribute to and support the implementation of the measures provided for in those resolutions; Further noting that the Kimberley Process Certification Scheme responds to the call of the United Nations General Assembly to give urgent and careful consideration to devising effective and pragmatic measures to address the problem of conflict diamonds”.¹³⁵

The objective of the waiver was to protect members adopting the Kimberley mechanism from being found liable for breaches in WTO Law. The membership through the decision was accepting that the mechanism was contrary to several provisions of the WTO. Among the most relevant provisions affecting the Kimberley Mechanism are the nondiscrimination principles contained in articles I and III of GATT.

132 Kimberley process certificate. <https://www.kimberleyprocess.com/fr/system/files/documents/KPCS%20Core%20Document.pdf>

133 Kimberley process certificate. p. 6.

134 WTO Document G/C/W/432 12 November 2002, Communication from Canada, Japan and Sierra Leone -Draft waiver decision-.

135 WTO Document G/C/W/432 12 November 2002, Communication from Canada, Japan and Sierra Leone -Draft waiver decision-.

1.7.2.4. *Final analysis*

Crafted as a regulated trade regime, its particular characteristics made the Kimberley mechanism different from other systems established under the WTO Law. For instance, the application of the Non-Discrimination principle, through the Most Favored Nation (MFN) standard, is not a requirement to be followed by Kimberley Trade. On the contrary, the system is designed to discriminate between non-participants and participants, no matter whether they are members of the WTO, restricting the trade participation to the latter.

Further, trade inclusion and permanence on the Kimberley Mechanism depend on the compliance of the participants with the certification process. This applies to both exporters and importers states. Notwithstanding the apparent non-compatibility with the WTO this system was accepted as such by the WTO as a waiver, almost four years after the discussions started in the UN.

In brief, diamonds trade was recognized as a particular kind of trade with implications in the context of fueling war and violence in producing-exporting countries. This created the impetus for an international agenda aimed at regulating such kind of trade to deprive the so-called blood diamonds (or diamonds profiting warlords), from the possibility to be legally traded. In this context, the Kimberley trade regime was established, differentiating from diamonds legally traded under the certification mechanism and diamonds illegally traded or traded not in compliance with such a mechanism.

1.8. Conclusion

The AB established the prevailing doctrine on illicit trade in *Colombia-Textiles*. From the perspective of traditional principles of international law, this doctrine raises some questions and concerns. For instance, such a doctrine contributes to the isolation of the WTO from other international law bodies addressing illicit trade as a paramount concern. It also dismisses international law obligations, equally valid to those contained in the WTO Covered Agreements, without providing a comprehensive justification as to why these obligations can be disregarded. This interpretation also dismisses the social and political concerns of the WTO members.

This narrow approach to addressing illicit trade is translated into the application of the General Exemptions both under GATT and GATS. In reviewing cases where those exemptions have been argued, the AB has deprived members of substantive policy tools to fight illicit trade.

In that vein, the AB stance in *Colombia Textiles* might be depicted as conservative and strict in terms of the suggested textual interpretation of the WTO Covered Agreements. This, in turn, has limited the future options available for the AB. Given the urgency of providing an effective response against illicit trade-related practices, such as those happening from and towards tax heavens, the AB, in *Argentina Financial Services*, was not capable of devising a simple answer to deal with a severe problem.

Rather than resorting to international law principles that would constrain illicit trade, it advanced an extremely complex doctrine. The outcome ultimately undermined the possibility to defend the concerns of members for discriminatory measures in the field of services. The decision in *US-Gambling* was worse again, as the AB's narrow approach and failure to recognize the policy needs of its members ultimately encouraged noncompliance with its decision.

In turn, the Waivers Mechanism has proven valid as a tool to deal from a multilateral point of view with illicit trade concerns. However, the lack of capacity of WTO Members for reaching consensus threatens the effectiveness of these instruments.

Finally, the approach taken by a Panel and AB in relation to TRIPS is unclear, but the conservative rigidity of the AB approach remains impassible and eventually impassable. This is especially true for those expecting a fundamental shift in the way the AB deals with illicit trade.

Bibliography

List of Cases

Short title	Full case title and citation
Argentina – Textiles and Apparel	Appellate Body Report, Argentina – Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and Other Items, WT/DS56/AB/R and Corr.1, adopted 22 April 1998, DSR 1998:III.
Argentina – Financial Services	Panel Report, Argentina - Measures Relating to Trade in Goods and Services, WT/DS453/R and Add.1, as modified by the Appellate Body Report, WT/DS453/AB/R, adopted 9 May 2016.
Australia Plain Packaging	Panel report Australia – Certain measures concerning trademarks, geographical indications and other plain packaging requirements applicable to tobacco products and packaging, DS435 • DS441 • DS458 • DS467

Short title	Full case title and citation
Brazil – Retreaded Tyres	Appellate Body Report, Brazil – Measures Affecting Imports of Retreaded Tyres, WT/DS332/AB/R, adopted 17 December 2007, DSR 2007:I
Brazil – Retreaded Tyres	Panel Report, Brazil – Measures Affecting Imports of Retreaded Tyres, WT/DS332/R, adopted 17 December 2007, as modified by Appellate Body Report WT/DS332/AB/R, DSR 2007:V
China – Intellectual Property Rights	China – Measures Affecting the Protection and Enforcement of Intellectual Property Rights DS 362
China – Publications and Audiovisual Products	Panel Report, China – Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products, WT/DS363/R and Corr.1, adopted 19 January 2010, as modified by Appellate Body Report WT/DS363/AB/R, DSR 2010:II
China – Rare earths	Panel report China – Measures related to the exportation of rare earths, tungsten and molybdenum DS431/R/ • DS432/R/ • WT/DS433/R
Colombia – ports of entry	Panel Report, Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, DS 366
Colombia –textiles	Appellate Body Report, Colombia – Measures relating to the importation of textiles, apparel and footwear WT/DS461/AB/R; Panel Report; WT/DS461/R
Dominican Republic – Cigarettes	Appellate Body Reports, Dominican Republic – Measures affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes, DS302
EC – Customs	Panel report EC Selected customs matters, DS315,
EC – Hormones (Canada)	Panel Report, EC Measures Concerning Meat and Meat Products (Hormones), Complaint by Canada, WT/DS48/R/CAN, adopted 13 February 1998, as modified by Appellate Body Report WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, DSR 1998:II
EC – Hormones (US)	Panel Report, EC Measures Concerning Meat and Meat Products (Hormones), Complaint by the United States, WT/DS26/R/USA, adopted 13 February 1998, as modified by Appellate Body Report WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, DSR 1998:III
EC – Seal Products	Appellate Body Reports, European Communities – Measures Prohibiting the Importation and Marketing of Seal Products, WT/DS400/AB/R / WT/DS401/AB/R, adopted 18 June 2014
EC – Seal Products	Panel Reports, European Communities – Measures Prohibiting the Importation and Marketing of Seal Products, WT/DS400/R / WT/DS401/R / and Add.1, adopted 18 June 2014, as modified by Appellate Body Reports WT/DS400/AB/R / WT/DS401/AB/R
Hamester - Ghana	Gustav F W Hamester GmbH & Co KG v. The Republic of Ghana, ICSID Case No. ARB/07/24, 18 June 2010.
India – Agricultural products	AB and Panel Reports, India Measures concerning the importation of certain Agricultural Products DS430,

Short title	Full case title and citation
Japan – Agricultural Products II	Appellate Body Report, Japan – Measures Affecting Agricultural Products, WT/DS76/AB/R, adopted 19 March 1999, DSR 1999:I
Japan – Apples	Appellate Body Report, Japan – Measures Affecting the Importation of Apples, WT/DS245/AB/R, adopted 10 December 2003, DSR 2003:IX
Korea – Various Measures on Beef	Appellate Body Report, Korea – Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adopted 10 January 2001, DSR 2001:I
Plama - Bulgaria	Plama Consortium Limited vs. The Republic of Bulgaria, ICSID Case No. ARB/03/24, 27 August, 2008.
US – Clove Cigarettes	Appellate Body Report, United States – Measures Affecting the Production and Sale of Clove Cigarettes, WT/DS406/AB/R, adopted 24 April 2012, DSR 2012: XI
US – Continued Zeroing	Appellate Body Report, United States – Continued Existence and Application of Zeroing Methodology, WT/DS350/AB/R, adopted 19 February 2009, DSR 2009:III, 1291
US – Gambling	Appellate Body Report, United States – Measures Affecting the CrossBorder Supply of Gambling and Betting Services, WT/DS285/AB/R, adopted 20 April 2005, DSR 2005:XII, p. 5663 (Corr.1, DSR 2006:XII, p. 5475)
US – Gambling	Panel Report, United States – Measures Affecting the CrossBorder Supply of Gambling and Betting Services, WT/DS285/R, adopted 20 April 2005, as modified by Appellate Body Report WT/DS285/AB/R, DSR 2005:XII
US – Gasoline	Appellate Body Report, US – Standards for reformulated and conventional Gasoline, DSR 1996
US-Safeguards	Panel Reports, US – Definitive Safeguard Measures on Imports of Certain Steel Products, WT/DS248/R / WT/DS249/R / WT/DS251/R / WT/DS252/R / WT/DS253/R / WT/DS254/R / WT/DS258/R / WT/DS259/R / and Corr.1, adopted 10 December 2003, as modified by Appellate Body Report WT/DS248/AB/R, WT/DS249/AB/R, WT/DS251/AB/R, WT/DS252/AB/R, WT/DS253/AB/R, WT/DS254/AB/R, WT/DS258/AB/R, WT/DS259/AB/R, DSR 2003:VIII, 3273
US – Shrimp	Appellate Body Report, United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products, WT/DS58/AB/R, adopted 6 November 1998, DSR 1998:VII
US – Stainless Steel (Mexico)	Appellate Body Report, United States – Final Anti-Dumping Measures on Stainless Steel from Mexico, WT/DS344/AB/R, adopted 30 April 2008
US – Tuna II (Mexico)	Appellate Body Report, United States – Measures Concerning the Importation, Marketing and Sale of Tuna and Tuna Products, WT/DS381/AB/R, adopted 13 June 2012, DSR 2012:IV
US – Upland Cotton	Appellate Body Report, United States – Subsidies on Upland Cotton, WT/DS267/AB/R, adopted 21 March 2005, DSR 2005:I

Short title	Full case title and citation
US – Wool Shirts and Blouses	Appellate Body Report, United States – Measure Affecting Imports of Woven Wool Shirts and Blouses from India, WT/DS33/AB/R, adopted 23 May 1997, and Corr.1, DSR 1997:I
World Duty Free - Kenya	World Duty Free Company v Republic of Kenya, ICSID Case No. Arb/00/7

Bibliography

1. Andrew Mitchell, “Legal Principles in WTO Disputes”, Cambridge, 2008.
2. B. Cheng, “General Principles of Law as applied by International Courts and Tribunals” Stevens and Sons, Ltd., 1953
3. Becker Gary, Murphy Kevin, and Grossman Michael, “The Economic Theory of Illegal Goods: The Case of Drugs”, Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, December 2004, <https://doi.org/10.3386/w10976>.
4. Behsat Ekici, “Illicit Trans-border Trade between Iraq and Turkey in the post-Saddam Era”, *Journal of International Relations*, Volume 9, Number I & II, 2011, 63-65, BEP-RESS, https://works.bepress.com/ekici_behsat/4/
5. Bevans Charles, “Other International Agreements of the United States of America 1776-1949 Treaties, Abolition of Import and Export Prohibitions and Restrictions Agreement of 1927”.
6. Bianchi Andrea, “International Law Theories: An Inquiry into Different Ways of Thinking”, First edition (New York, NY: Oxford University Press, 2016).
7. Blakey Robert, “Legal Regulation of Gambling Since 1950,” *The Annals of the American Academy of Political and Social Science* 474 (1984), <https://www.jstor.org/stable/1044360>
8. Bravo-Moises Juan J., “El Comercio Ilícito Exterior en Colombia- Análisis de los Sectores de Calzado, Textiles y Confecciones” IDB (2016) (Research commissioned by the Colombian Government)
9. Brownlie Ian, “Principles of Public International Law”, 7th ed Oxford ; New York: Oxford University Press, 2008
10. Catalini Christian and Gans Joshua S., “Some Simple Economics of the Blockchain,” SSRN Scholarly Paper (Rochester, NY: Social Science Research Network, September 21, 2017), <https://papers.ssrn.com/abstract=2874598>
11. Carey George, “The Online Library of Liberty,” *The Federalist*, 2010.
12. Cambridge Law Reports “THE MONTE CONFURCO” Cambridge Law Reports - Cambridge University Press.
13. Chaudhry Peggy, ed., “Handbook of Research on Counterfeiting and Illicit Trade” Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2017.
14. CITES “Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora, CITES,” accessed November 20, 2018, <https://www.cites.org/eng/disc/text.php>.
15. Colombia - Israel. “Free Trade Agreement between Colombia and Israel”. <https://www.mof.gov.il/chiefecon/internationalconnections/doelib1/colombia.pdf>

16. Cohn Sherman, "Ex Injuria Jus Non Oritur: A Principle Misapplied," *Santa Clara Lawyer* 3 (1963 1962), <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/saclr3&i=37>
17. De Blicck Luc, "Potential Use Cases in Customs and Border Regulatory Processes"
18. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y Unidad de información y Análisis Financiero DIAN Colombia, "Tipologías de Lavado de Activos Relacionadas con Contrabando", January 2006. (Submitted in the context of DS461 as exhibit Col 10)
19. Duhaine, "Ex Turpi Causa Non Oritur Actio Definition," accessed November 29, 2018 <http://www.duhaime.org/LegalDictionary/E/ExTurpiCausaNonOriturActio.aspx>.
20. El País de Cali, Especial el Corazón del Contrabando. (2017) <http://www.elpais.com.co/especiales/venezuela-crimen-sin-frontera/en-el-corazon-del-contrabando>
21. Europarl, "Debates - Monday, 21 April 2008," accessed December 16, 2018, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-/EP//TEXT+CRE+20080421+ITEMS+DOC+XML+V0//EN&language=EN>.
22. Elliott Kimberly Ann, editor, INSTITUTE FOR INTERNATIONAL ECONOMICS "Corruption and the global economy" 1997
23. Enobi Akepe Linus and Johnson-Rokosu Samuel F., "Terrorism financing. The socio-economic and political implications of Boko Haram insurgency in Lake Chad Basin", *Academic Journal of Economic Studies*. 2.1 Mar. 2016
24. EU "European Union Consolidated Financial Sanctions List".
25. EXPORT.GOV, "Malaysia - Trade Barriers Export.Gov," accessed November 18, 2018, <https://www.export.gov/article?id=Malaysia-Trade-Barriers>.
26. FATF Financial Action Task Force, "Trade-Based Money Laundering", June 23, 2006
27. Fischer-Lescano Andreas, Teubner Gunther, and Everson Michelle, "Regime-collisions: The vain search for legal unity in the fragmentation of global law." *Michigan Journal of International Law* 999 25 (2004).
28. Friman H. Richard and Andreas Peter, eds., "The Illicit Global Economy and State Power" (Lanham, MD: Rowman & Littlefield Publishers, 1999).
29. Gane Emmanuelle, "Can Blockchain revolutionize international trade." https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/openingsession_emmanuelleganne.pdf
30. Grueff James, "The United States and the International Convention for the Abolition of Import and Export Prohibitions and Restrictions," n.d., 11.
31. Hernández Gleider I, "International criminal responsibility of transnational corporate actors doing business in zones of armed conflict" in Freya Baetens, ed., *Investment Law within International Law: Integrationist Perspectives* (Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press, 2013).
32. ICIJ "The Panama Papers: Exposing the Rogue Offshore Finance Industry," ICIJ (blog), accessed December 3, 2018, <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/>.
33. ICSID "Convention on the Settlement of Investment Disputes between States and Nationals of Other States."
34. Ikelegbe Augustine, "The Economy of Conflict in the Oil Rich Niger Delta Region of Nigeria", *Nordic Journal of African Studies* 14(2): 208–234 (2005)

35. ICJ Declaration of Independence of Kosovo (Advisory Opinion of 22.07.2010), Separate Opinion of Judge CançAdo Trindade
36. ICPO International Criminal Police Organization (ICPO), INTERPOL, Office of Legal Affairs, "Countering illicit trade in goods: a guide for policy-makers" Legal Handbook Series, (2014).
37. ILC Draft articles on Prevention of Transboundary Harm from Hazardous Activities, with commentaries by the International Law Commission. Yearbook of the International Law Commission, 2001, vol. II, Part Two.
38. ILC Draft Articles on State Responsibility. UN General Assembly 2001
39. IOM "World Migration Report 2018," International Organization for Migration, October 24, 2017, <https://www.iom.int/wmr/world-migration-report-2018>. Chapter 3.
40. IUCN "Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora."
41. Irwin Douglas A., Mavroidis Petros C., and Sykes Alan O., "The Genesis of the GATT", Repr., 1. pbk. ed, American Law Institute Reporters' Studies on WTO Law (New York: Cambridge Univ. Press, 2009)
42. Jack Radisch, "Illicit Trade: Convergence of Criminal Networks, in Illicit Trade: Converging Criminal Networks OECD Reviews of Risk Management Policies."
43. Janno Lahe, "The Concept of General Duties of Care"; in *Juridica International* http://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2004_1_108.pdf
44. Koskeniemi Martti, "The Fate of Public International Law: Between Technique and Politics," *The Modern Law Review* 70, no. 1 (2007), <https://www.jstor.org/stable/4123352>.
45. Legal Glossary, "Ex Turpi Causa Non Oritur Actio," Legal-Glossary (blog), January 19, 2013, <http://www.legal-glossary.org/2013/01/19/ex-turpi-causa-non-oritur-actio/>.
46. Mainelli Michael and Milne Alistair, "The Impact and Potential of Blockchain on the Securities Transaction Lifecycle," SSRN Scholarly Paper (Rochester, NY: Social Science Research Network, May 9, 2016), <https://papers.ssrn.com/abstract=2777404>
47. Maupin Julie A., "Blockchains and the G20: Building an Inclusive, Transparent and Accountable Digital Economy," SSRN Scholarly Paper (Rochester, NY: Social Science Research Network, March 17, 2017), <https://papers.ssrn.com/abstract=2935261>
48. McGivern Brendan-W&C "Commentaries on US Gambling" 2007 <https://www.tradelaw-guide.com/documents/documents/MC029%20WTDS285ABR.pdf>
49. Mitchell Andrew, "Legal Principles in WTO Disputes", Cambridge 2008
50. Nadelmann Ethan A., "Global Prohibition Regimes: The Evolution of Norms in International Society," *International Organization* 44, no. 04 (September 1990), <https://doi.org/10.1017/S0020818300035384>.
51. Naim Moises, "Illicit: How Smugglers, Traffickers, and Copycats Are Hijacking the Global Economy" Doubleday, 2005
52. Ocakli Feryaz and Scotch Matthew, "Oil-Fueled Insurgencies: Loot able Wealth and Political Order in Syria, Iraq, and Nigeria", within *Journal of Global Security Studies*, 2(1), Oxford (2017)
53. OECD 2016, "Illicit Trade: Converging Criminal Networks", OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264251847-en>. 13.

54. OECD "Reviews of Risk Management Policies" OECD iLibrary, accessed November 19, 2018, https://read.oecd-ilibrary.org/governance/charting-illicit-trade_9789264251847-en. p. 19
55. OECD "Illicit Trade Governance Frameworks to Counter Illicit Trade" (OECD Publishing, 2018), accessed November 18, 2018, https://books.google.com/books/about/Illicit_Trade_Governance_Frameworks_to_C.html?hl=fr&id=vZ5ODwAAQBAJ. 13
56. OHCHR "Protocol to Prevent, Suppress and Punish Trafficking in Persons," accessed December 30, 2018, <https://www.ohchr.org/en/professionalinterest/pages/protocol-traffickinginpersons.aspx>
57. Oxford Dictionary of Law (2014).
58. Pauwelyn Joost "The Role of International Law in the WTO: How far can we go?" published in the American Journal of International Law. Vol. 95, p 535:578. (2001)
59. Pauwelyn Joost, "Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to Other Rules of International Law", digitally printed version, Cambridge Studies in International and Comparative Law (Cambridge: Cambridge Univ. Press, 2008)
60. Phil Williams, "Crime, Illicit Markets and Money Laundering," in Challenges in International Governance, edited by P. Simmons and C. Ouderen, 107. Washington, D.C.: Carnegie Endowment, 2001.
61. Qureshi Asif H., "Interpreting WTO Agreements, Problems and Perspectives" 2nd Edition. Cambridge, 2015
62. Reuters "Antigua Wins Modest Sanctions in U.S. Gambling Case," Reuters, December 21, 2007, <https://www.reuters.com/article/us-trade-wto-gambling-idUSL2160157420071221>
63. Roesler Frieder, "Changes in The Jurisprudence of The WTO Appellate Body during The Past Twenty Years" Journal of International Trade Law and Policy as part of the Selected Proceedings of the WTO 20 Conference hosted by the European University Institute in Florence on 15 May 2015.
64. Ronald Dworkin, "Taking Rights seriously", London: Duckworth, 1977
65. Sinclair, "The Vienna Convention on the Law of Treaties", Manchester University Press, 2nd edition, 1984.
66. Shelley Louise I., "Corruption & Illicit Trade," *Daedalus* 147, no. 3 (July 1, 2018), https://doi.org/10.1162/daed_a_00506.
67. Skowronek Russel "Empire and Ceramics: The Changing Role of Illicit Trade in Spanish America," *Historical Archaeology* 26, no. 1 (March 1992), <https://doi.org/10.1007/BF03374165>
68. Teubner, Gunther, "Global Bukowina: Legal Pluralism in the World Society" in Gunther Teubner (ed) *Global Law Without a State* (Darmouth 1997).
69. Thinnes Billy, "Stolen Nigerian crude oil and profits laundered around the world", in *Hydrocarbon Processing*. Gulf Publishing Co (2013)
70. TRACIT The Economist Intelligence Unit-TRACIT, Global Illicit Trade Environment Index, 2018 <http://illicittradeindex.eiu.com/documents/EIU%20Global%20Illicit%20Trade%20Environment%20Index%202018%20-%20Overall%20Results%20White%20Paper%20June%206%20FINAL.pdf>

71. TRADELAB, “Illicit Trade and the World Trade Organization: Raising Awareness, Identifying Limitations and Building Strategies,” TradeLab, accessed November 8, 2018, <https://tradelab.legal.io/guide/5942ae1fe93c1b021a000f89/Illicit+Trade+and+the+World+Trade+Organization+Raising+awareness+identifying+limitations+and+building+strategies>. P.
72. UN “Convention against Illicit Traffic in Narcotic Drugs and Psychotropic Substances.” Single Convention on Narcotic Drugs of 1961 as amended by the 1972 Protocol; Convention on Psychotropic Substances of 1971
73. UN “Security Council Diamond Sanctions and the Kimberly Process October 2006 Monthly Forecast : Security Council Report,” accessed November 29, 2018, https://www.securitycouncilreport.org/monthly-forecast/2006-10/lookup_c_glkwlemtis-g_b_2087355.php.
74. UN Kimberly process certificate. <https://www.kimberleyprocess.com/fr/system/files/documents/KPCS%20Core%20Document.pdf>
75. UN “Convention against Corruption.”
76. UN “Convention against Illicit Traffic in Narcotic Drugs and Psychotropic Substances”. Single Convention on Narcotic Drugs of 1961 as amended by the 1972 Protocol.
77. UN “Convention against Transnational Organized Crime” accessed November 20, 2018, <https://www.unodc.org/unodc/en/organized-crime/intro/UNTOC.html#Fulltext>.
78. UN “Convention on Psychotropic Substances of 1971”
79. UN “Convention for the Suppression of the Financing of Terrorism. ”
80. UN General Assembly Resolution A/RES/55/56 of 1. 12. 2000.
81. UN “Protocol against the Smuggling of Migrants by Land, Sea and Air, supplementing the United Nations Convention against Transnational Organized Crime”
82. UN Security Council “UNITED NATIONS SECURITY COUNCIL RESOLUTION 2347 | Administrative Materials | Westlaw,” 24, accessed December 15, 2018,
83. UN Security Council Resolution 660 (1990)
84. UN Security Council Resolution 661 (1990)
85. UN Security Council Resolutions 841 (1993)
86. UN Security Council Resolution 864 (1993)
87. UN Security Council Resolution 1132 (1997)
88. UN Security Council Resolution 1718
89. UN Security Council S/RES/1459 (2003)
90. UN Security Council Resolution 1737 (2006)
91. UN Security Council Resolution 1747 (2007)
92. UN Security Council Resolution 1803 (2008)
93. UN Security Council Resolution 1835 (2008)
94. UN Security Council Resolution 1874
95. UN Security Council Resolution 1929 (2010)
96. UN Security Council Resolution 1984 (2011)
97. UN Security Council Resolution 2049 (2012)

98. UN Security Council Resolution 2199 (2015) on Threats to International Peace and Security Caused by Terrorist Acts”, 12th February 2015 (UN Doc S/RES/2199 (2015), OXIO 128, accessed December 15, 2018, <https://doi.org/10.1093/law-oxio/e128.013.1>).
99. UN Security Council Resolution 2231 (2015)
100. UN Sustainable Development Goals SDG 15 (<https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/196552018backgroundnotesSDG15.pdf>)
101. UNESCO “Universal Copyright Convention.”
102. UNESCO “Convention on the Means of Prohibiting and Preventing the Illicit Import, Export and Transfer of Ownership of Cultural Property” 1970, accessed December 30, 2018, <http://www.unesco.org/new/en/culture/themes/illicit-trafficking-of-cultural-property/1970-convention/text-of-the-convention/>
103. US Withdrawal of the United States from the Convention, U.S. Department of State/ Foreign Relations of the United States Diplomatic Papers, General, 1933
104. USLEGAL “Jurisdiction Ratione Materiae Law and Legal Definition | USLegal, Inc.,” accessed December 3, 2018, <https://definitions.uslegal.com/j/jurisdiction-ratione-materiae/>.
105. Van Damme Isabelle, “Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body”, *International Economic Law* (Oxford: Oxford Univ. Press, 2009), 298.
106. Venezuela al Día, <http://www.venezuelaaldia.com/2017/09/29/contrabando-gasoline-ro-tiene-un-modus-operandi-en-la-frontera/>
107. Voon Tania, Mitchell Andrew D., and Liberman Jonathan, eds., “Regulating Tobacco, Alcohol, and Unhealthy Foods: The Legal Issues” (Milton Park, Abingdon, Oxon [UK]; New York, NY: Routledge, 2014)
108. Woodiwiss Michael. “Smuggler Nation: How Illicit Trade Made America by Peter Andreas (review).” *Register of the Kentucky Historical Society* 112, no. 1 (2014): 127-129. <https://muse.jhu.edu/> (accessed December 31, 2018)
109. WIPO Berne Convention for the Protection of Literary and Artistic Works (1886) (Berne Convention)
110. WIPO Trademark Law Treaty 1994
111. WIPO Paris Convention for the protection of industrial property of March 20 1883 (Paris Convention)
112. World Customs Organization, “Illicit Trade Report (2018)” accessed December 17, 2018, <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/resources/publications.aspx>.
113. World Economic Forum, “Out of Shadows: Why Illicit Trade and Organized Crime Matter to us all.”
114. World Health Organization WHO “Framework Convention on Tobacco Control. (Geneva: WHO, 2005).
115. World Health Organization WHO “First protocol to the WHO Framework Convention on Tobacco Control (WHO FCTC)”
116. WorldTradeLaw “WorldTradeLaw.Net,” accessed January 6, 2019, DSC on Argentina-Financial Services DS453/AB/R [Http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices\(dsc\)\(ab\).pdf](http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=dsc/ab/argentina-financialservices(dsc)(ab).pdf)

117. WTO Document G/C/W/432 12 November 2002, Communication from Canada, Japan and Sierra Leone -Draft waiver decision-.
118. WTO | Intellectual Property (TRIPS) – Enforcement of Intellectual Property Rights, accessed December 4, 2018, https://www.wto.org/english/tratop_e/trips_e/ipenforcement_e.htm.
119. WTO “Legal Texts - Marrakesh Declaration of 15 April 1994,” accessed November 8, 2018, https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/marrakesh_decl_e.htm. paragraph 1, indent 1.
120. WTO News - 2003 News Items – “Agreement Reached on WTO Waiver for ‘Conflict Diamonds,’” accessed November 20, 2018, https://www.wto.org/english/news_e/news03_e/goods_council_26fev03_e.htm.
121. WTO “Agreement Establishing the World Trade Organization,”.
122. WTO Decision WT/L/876 -Kimberly Waiver- (Extension of 2012).
123. WTO Document G/C/W/432 12 November 2002, Communication from Canada, Japan and Sierra Leone -Draft waiver decision-.
124. WTO WT/L/876. Decision on the Extension of Waiver Concerning Kimberley Process Certification Scheme for Rough Diamonds: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename>
125. WTO Research and Analysis - Workshop Blockchain and International Trade: Opportunities, Challenges, and Implications for International Trade Cooperation
126. WTO Trade Policy Review Body. Trade Policy Review of the United States 2017-2018
127. Yoskowitz Jeffrey, “Israel’s Pork Problem and What It Means for the Country’s Christian Arabs,” Slate Magazine, August 8, 2012, <https://slate.com/human-interest/2012/08/israels-pork-problem-and-what-it-means-for-the-countrys-christian-arabs.html>.

Aplicación de jurisprudencia en el régimen aduanero (Decreto 1165/2019)

Application of jurisprudence in the custom regimen (D 1165/2019)

OLGA LUCÍA GONZÁLEZ PARRA¹

Para citar este artículo / To reference this article

Olga Lucía González Parra. Aplicación de jurisprudencia en el régimen aduanero (Decreto 1165/2019). Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 759

Resumen

El Consejo de Estado, como tribunal de última instancia de las decisiones administrativas aduaneras, ha fijado su posición respecto a diversos temas en la materia. Estas sentencias versan en esencia sobre los decretos 1909 de 1992 y 2685 de 1999, y sobre ellas es posible reflexionar si han sido, al menos parcial o tácitamente, acogidas en el Decreto 1165 de 2019. Centramos este escrito en dos temáticas, que en nuestro criterio son fundamentales para el estudio de cualquier aspecto de la legislación aduanera, así: cuál ha sido la posición respecto al carácter de la obligación aduanera y cuál ha sido la posición respecto al análisis integral probatorio. En cuanto a la doctrina aduanera de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), hemos centrado nuestro trabajo en el análisis integral probatorio que atraviesa todo el procedimiento aduanero, pues consideramos que es uno de sus aportes más relevantes.

Abstract

The Council of State as the court of final appeal on customs administrative decisions, has set its position on various issues of the matter. These sentences deal essentially with Decrees 1909 of 1992 and 2685 of 1999 and on them it is

1 Abogada de la Universidad Externado de Colombia. Magíster en Derecho - Programa en Tributación de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Tributación de la Universidad de los Andes. Directora (e) del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia y Directora del Banco de Datos Jurídicos de Derecho Aduanero y Cambiario.

possible to reflect whether they have been, at least, tacitly accepted by Decree 1165 of 2019. We focus this writing on two major aspects, which in Our criteria are fundamental for the study of any aspect of customs legislation, as follows: what has been the position with respect to the nature of the customs obligation and what has been the position with respect to the comprehensive probative analysis. Regarding the customs doctrine of the Directorate of National Taxes and Customs - DIAN, we have focused our work on the comprehensive evidentiary analysis that goes through the entire customs procedure, as we consider it to be one of the most relevant contributions of it.

Introducción

La formación y consolidación de líneas jurisprudenciales en materia aduanera, al igual que en otras materias, está ligada a la mayor cantidad de sentencias que hayan sido expedidas por el Consejo de Estado en orden a dilucidar temas de controversia entre la administración aduanera y los particulares. En tal sentido, los precedentes judiciales o el grupo de sentencias que nos permiten deducir una posición clara de los jueces –que bien podrían ser posteriormente aducidas como fuentes del derecho aduanero– son en nuestro criterio bastante escasos, pese a que *a contrario sensu* existe una significativa producción de sentencias sobre conflictos generados en aplicación de los decretos 1909 de 1992 y 2685 de 1999.

Probablemente, los recurrentes cambios en la legislación aduanera, así como la falta de aplicación del precedente judicial –que obliga a los jueces y a la administración aduanera a tener en cuenta el sentido de los fallos anteriores–, sean la raíz de la cuestión. Igualmente, podría decirse que los escasos pronunciamientos del Consejo de Estado en materia aduanera mediante sentencias de unificación son una cuestión que hace más difícil la formación y consolidación de dichas líneas jurisprudenciales, tratándose particularmente de los temas de obligación aduanera y análisis integral probatorio, que aborda el presente trabajo, si se tiene en cuenta que no hallamos pronunciamiento alguno de dicha Corporación².

2 Sentencias de unificación en las que el órgano de cierre haya unificado posiciones divergentes o jurisprudencias diferentes sobre un mismo tema en materia aduanera no han sido expedidas. Sin embargo, es importante resaltar que el 14 de agosto de 2019, en el expediente 21793, el Consejo de Estado, en la Sentencia de Unificación 2019-CE-SUJ-4-006, *sentó* jurisprudencia en un tema aduanero. Si bien en este fallo se analizó una figura tributaria, la extensión del beneficio de auditoría en renta a las declaraciones del IVA y retención en la fuente se pronunció por vez primera en el tema de las operaciones de venta de bienes fabricados o almacenados en zona franca con destino al territorio aduanero nacional, concluyendo que son importaciones en las que el derecho a reclamar impuestos descontables radica en el adquirente-importador.

En defensa de jueces y magistrados habrá que decir, en todo caso, que intentar hacer un ejercicio de abstracción de tantos fallos que versan sobre un mismo punto, pero en aplicación de distintos cuerpos normativos, para identificar que existe una posición o línea jurisprudencial que deba aplicarse, es una tarea difícil y que por lo demás no es mandatoria para cualquier operador jurídico en Colombia, si cada cierto tiempo existe un cambio en la norma y un cambio en el espíritu del legislador.

Con todo, considerando que, en general, los cambios normativos se dan en función de las nuevas realidades y necesidades del país y, en alguna medida, son producto de grandes esfuerzos del legislador para regular casos reales, que han sido objeto precisamente de controversia judicial y sobre los que se quiere tener las reglas claras, debemos examinar esa jurisprudencia aduanera que versó en esencia sobre los decretos 1909 de 1992 y 2685 de 1999, e identificar esas posiciones jurisprudenciales de frente a las nuevas regulaciones aduaneras.

En tal sentido, y como la materia es amplia, hemos decidido centrar básicamente nuestro trabajo en el análisis de sentencias relativas a aspectos sustanciales en una primera parte, que titulamos “Jurisprudencia sobre el carácter de la obligación aduanera”, y en una segunda parte, en torno a temas más de la esencia del procedimiento aduanero, como lo es la “Jurisprudencia y doctrina sobre el análisis integral probatorio”, que creemos vital para el nuevo procedimiento, y por esa vía ir verificando posiciones sentadas y acogidas o no sobre el tema en el Decreto 1165 de 2019.

En cuanto a la jurisprudencia sobre el carácter de la obligación aduanera, revisaremos temas clásicos o recurrentes como la naturaleza de la obligación aduanera, la responsabilidad aduanera solidaria y subsidiaria, la responsabilidad objetiva y subjetiva y la responsabilidad de los terceros adquirentes de buena fe.

Lo anterior, en tanto si bien la gran parte de la jurisprudencia aduanera está referida a temas como la clasificación arancelaria y el decomiso de mercancías, también es cierto que los muchos conflictos que se generan devienen precisamente de la definición e interpretación sobre la naturaleza y del carácter de la obligación aduanera que hace tanto la administración aduanera como el Consejo de Estado, para la determinación de la responsabilidad de todos los respectivos intervinientes en la operación de comercio exterior cuestionada.

En cuanto a la jurisprudencia sobre procedimiento aduanero, revisaremos cómo ha venido siendo consagrado y aplicado el análisis integral probatorio en los casos llevados al Consejo de Estado.

Identificada la jurisprudencia, nuestro trabajo estará dirigido a extraer la posición del Consejo de Estado referido a esos temas en las sentencias emitidas con fundamento en la aplicación del Decreto 2685 de 1999 –considerando que el Decreto 390 de 2006 y los subsiguientes no han llegado del todo al análisis de dicha Corporación– y a intentar hacer un ejercicio académico de observar si ha sido acogida o no su posición de en las nuevas disposiciones del Decreto 1165 de 2019, que entró a regir el 3 de agosto de 2019.

En esencia, será fuente bibliográfica de nuestro trabajo la Base de Datos en Derecho Aduanero y Comercio Exterior de la Universidad Externado de Colombia, que contiene el análisis sobre la jurisprudencia del Consejo de Estado y el Decreto 2685 de 1999.

1. Jurisprudencia sobre el carácter de la obligación aduanera

A la obligación aduanera se le atribuye un carácter o naturaleza personal en los decretos 1909 de 1992, 2685 de 1999, 390 de 2016 y 1165 de 2019. Del mismo modo, a la obligación aduanera se le ha atribuido un carácter real, en tanto las mencionadas disposiciones establecen que puede hacerse efectivo su cumplimiento sobre la mercancía misma. Esto último le ha permitido a la autoridad aduanera las más de las veces y al Consejo de Estado interpretar y decidir que se puede perseguir la mercancía en manos de quien se encuentre, así no se trate ya del importador. Ello en una suerte de responsabilidad indirecta, asignada a través de múltiples fallos en los que han sido afectados incluso terceros de buena fe, quienes terminan siendo hoy solidarios en la respectiva operación. Esa responsabilidad solidaria se interpreta como extendida a todos los sujetos intervinientes en la respectiva operación, bien se trate del importador, la agencia de aduanas, el transportador, el agente de carga o el tenedor de la mercancía, por el incumplimiento de la obligación aduanera, como se verá más adelante.

Sea lo primero recordar que, en la legislación colombiana, la obligación aduanera es una expresión que abarca una serie de obligaciones que deben cumplir los partícipes en la operación de comercio exterior en función del rol que desempeñan, pero que en esencia se sintetizan, de un lado, en una obligación sustancial, que corresponde al pago de los tributos aduaneros, y de otro lado, a unas obligaciones formales, que son un sinnúmero de trámites y formalidades que deben cumplir dichos partícipes para que se entienda cumplida la obligación aduanera. Lo anterior, so pena de diversas consecuencias, que van desde

sanciones y multas hasta la aprehensión y el decomiso de la mercancía, o incluso hasta que se entienda que se ha cometido el delito de contrabando.

Y es precisamente en ese contexto –bien cargado de innumerables obligación(nes) aduanera(s)– que se desarrolla el carácter personal, pero también real y por esa vía hasta solidario que le han atribuido las autoridades a la legislación aduanera, bien, según ellos, por expresa disposición legal, o bien por el camino de la interpretación. Haremos, entonces, un recorrido por las disposiciones y la jurisprudencia hasta llegar a nuestros días con el Decreto 1165 de 2019, para poder evidenciar todo lo anterior.

1.1. Carácter personal y real de la obligación aduanera

Si se revisa el texto original del artículo 4º del Decreto 1909 de 1992, se puede observar que allí se consagró expresamente la naturaleza personal de la obligación aduanera. Así mismo, dicha disposición previó que podía hacerse efectivo el cumplimiento de la obligación aduanera, mediante el abandono, la aprehensión y el decomiso sobre la mercancía y con independencia de quien fuera su propietario o tenedor.

*Artículo 4º. Naturaleza de la obligación aduanera. La obligación aduanera es de **carácter personal**, sin perjuicio de que se pueda hacer **efectivo su cumplimiento sobre la mercancía, mediante el abandono, la aprehensión y decomiso**, con preferencia sobre cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre ella, **e independientemente de quien sea su propietario o tenedor**. (Destacado fuera de texto).*

En tal sentido, debemos manifestar que esta disposición generó discusiones que fueron llevadas al Consejo de Estado a través de la acción de nulidad y el restablecimiento del derecho, pero también de nulidad simple, en tanto se consideró que la expresión anotada, esto es, “con independencia de quien fuera su propietario o tenedor”, consagraba una solidaridad que no podía ser establecida sino por vía de la ley ordinaria, es decir, la civil.

Así lo manifestó el Consejo de Estado mediante sentencia del 1 de diciembre de 1995, Expediente 7270, consejero ponente Julio E. Correa Restrepo, en la que declaró la nulidad de la referida expresión, “independiente de quien sea su propietario o tenedor”, por cuanto introducía, según la Corporación, modificaciones al principio general de la solidaridad en materia de obligaciones y en cuanto modificaba las normas relativas a las garantías de las obligaciones, permitiendo así la persecución de la cosa sin ser propiedad del obligado, materias estas que consideró de exclusiva competencia del legislador ordinario. Declaró, entonces, el Consejo de Estado:

De lo anterior se deduce que la obligación aduanera es un derecho crediticio, cuyo objeto, por un lado es una obligación principal de dar, es decir el pago de una suma de dinero que debe efectuarse en el momento de la nacionalización; y por otro, existen también obligaciones secundarias de hacer. Por principio los derechos crediticios existen contra una persona o personas determinadas. El citado artículo 4º del Decreto 1909 de 1992, establece también garantía o privilegio real sobre la mercancía, y con la frase acusada está trasladando la obligación a quien en un momento determinado sea el tenedor de la mercancía, sin tener en cuenta si este es o no responsable del pago. Obviamente la mercancía constituye una garantía preferencial, siempre y cuando ella pertenezca o sea propiedad del obligado.

[...].

Al hablarse de obligación personal de hecho se está permitiendo la utilización de cualquier garantía derivada de la persona misma, o sea el derecho de satisfacción de la obligación será única y exclusivamente sobre bienes del deudor, mas no de un tercero como ocurriría si se deja vigente la expresión objeto de la presente demanda, ya que se pretende obligar al propietario no deudor, de buena fe a garantizar con bienes propios, el cumplimiento de una obligación aduanera a la cual es ajeno.

[...].

Por consiguiente para la Sala la obligación aduanera es de orden administrativo y de naturaleza personal, y con la expresión acusada se está consagrando una solidaridad entre el obligado y un tercero dueño de la mercancía, no autorizada por el artículo 1568 del Código Civil. (Destacado fuera de texto).

Por tanto, respecto del Decreto 1909 de 1992, el Consejo de Estado había manifestado que el carácter personal de la obligación aduanera debía entenderse en el sentido de las obligaciones crediticias personales, según las cuales si bien le permitía a las autoridades perseguir al deudor –importador– con todo su patrimonio, incluso con la mercancía misma, no le permitía llegar a perseguir el patrimonio de terceros con fundamento en una solidaridad entre el deudor y los terceros, que mal podía ser consagrada por la norma aduanera.

Sin embargo, esa posición del Consejo de Estado de corte civilista comenzó a variar, como se evidencia en sentencias proferidas posteriormente –estando ya en vigencia el Decreto 2685 de 1999–, sobre conflictos suscitados en vigencia del Decreto 1909 de 1992, llegándose a ordenar el decomiso de mercancías en manos de terceros.

Ejemplo de lo anterior es la Sentencia del 28 de junio de 2001, Expediente 6339, consejero ponente Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, en la que se confirmó la procedencia de una multa para el importador, pero también la procedencia simultánea del decomiso de la mercancía a su propietario, sin que con ello se entendiese vulnerado, a juicio de dicha Corporación, el principio constitucional *non bis in idem*, según el cual no le es dado a las autoridades sancionar dos veces por un mismo hecho. Veamos:

De otra parte, tampoco asiste razón a la demandante en cuanto alega la violación del principio del non bis in idem, pues conforme a los artículos 49 y 50 del Decreto 1105 existen dos sanciones para dos sujetos diferentes: la multa para el importador y el decomiso de la mercancía para el propietario de la misma. En este caso, a la sociedad GLAYPAT y CIA LTDA, según se desprende de los documentos obrantes a folios 185 a 191, se impuso dicha sanción en su calidad de propietaria. (Destacado fuera de texto).

La misma posición fue sostenida en sentencia del Consejo de Estado del 13 de febrero de 2003, Expediente 7411, consejero ponente Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, en la que dicha Corporación validó los actos de la administración aduanera mediante los cuales se ordenó no solo la imposición de una multa al transportador que había omitido la entrega oportuna del manifiesto de carga, sino también el decomiso de la mercancía en manos del importador. Esto fue lo expresado por el Consejo de Estado en tal oportunidad:

Por último, cabe señalar que si bien es cierto que la conducta sancionada es atribuible a la empresa transportadora, no lo es menos que, conforme se deduce del texto de los artículos 49 del Decreto 1105 de 1992 y 72 del Decreto 1909 del mismo año, la no presentación de los documentos de transporte da lugar no solo a multa para el transportador, sino a DECOMISO. Y si la mercancía le pertenece al importador o propietario, debe entenderse que la sanción de decomiso va dirigida contra estos. En consecuencia, sí es jurídicamente posible que por un mismo hecho se sancione a dos personas diferentes, como ocurrió en este caso. Desde luego que esta circunstancia no impide que el importador o propietario de la mercancía pueda repetir contra el transportador, si por negligencia suya le fue decomisada la mercancía. (Destacado fuera de texto).

En igual sentido falló el Consejo de Estado en sentencia del 18 de agosto de 2005, Expediente 2427, consejero ponente Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta, en la que manifestó que no existía una doble sanción por el hecho de que se le impusiera una sanción al importador y otra al transportador, sino que se trataba

de las consecuencias jurídicas que se derivaban para cada uno de los sujetos por el hecho de la infracción:

*Finalmente, es menester advertir que el punto del non bis in idem ha sido dirimido por la Sala, entre otras, en la sentencia atrás citada, y justamente en los términos de los apartes que de ella se transcriben, en los cuales queda claro que **no se está imponiendo una doble sanción por el mismo hecho, sino que “sencillamente se hacen efectivas las consecuencias jurídicas que el hecho genera de modo diferente para cada uno (transportador e importador), en virtud de la regulación específica aplicable a ese hecho”, tal como se señala en la misma sentencia, refiriéndose a los alcances del comentado artículo 72.** (Destacado fuera de texto).*

Y, una vez más, entre otras sentencias, el Consejo de Estado en sentencia del 19 de febrero de 2009, Expediente 01961, consejero ponente Marco Antonio Velilla Moreno, falló sobre la procedencia del decomiso de una mercancía al importador en los eventos de omisión del cumplimiento de una obligación por el transportador.

En igual sentido, falló el Consejo de Estado en sentencia del 30 de julio de 2009, Expediente 02260, consejero ponente Marco Antonio Velilla:

*Al respecto, **la Sala acogiendo la jurisprudencia reiterada por esta Corporación, debe señalar que si bien es cierto que la conducta sancionada es atribuible a la empresa transportadora, no lo es menos que, conforme a lo previsto en los artículos 42 del Decreto 1105 de 1992 y 72 del Decreto 1909 del mismo año, la no presentación de los documentos de transporte da lugar no solo a multa para el transportador, sino a DECOMISO. De manera que si la mercancía le pertenece al importador o propietario, debe entenderse que el decomiso va dirigido contra estos últimos.** (Destacado fuera de texto).*

Hasta aquí vemos, entonces, que la jurisprudencia del Consejo de Estado emitida en los inicios de la expedición del Decreto 1909 de 1992, si bien reconoció que el carácter personal y real de la obligación aduanera permitía perseguir la mercancía en manos del importador y no en las manos de terceros, pues no era admisible establecer una solidaridad como la civil si no fuera por una disposición legal que tuviera tal carácter, en los fallos subsiguientes giró su posición admitiendo la posibilidad de que la mercancía se pudiera perseguir en manos de terceros, esto es, a través de su decomiso, pese a que el incumplimiento de la obligación se hubiese generado por otro sujeto en el proceso de importación, como el transportador, el importador u otro.

Vemos así que el Consejo de Estado en algunos de sus fallos emitidos en torno a conflictos generados sobre el Decreto 1909 de 1992 fundamentó su posición argumentando que no existía una doble sanción o violación al principio *non bis in idem* cuando se sancionaba con multa, por ejemplo, al sujeto infractor, y cuando al mismo tiempo se decomisaba al actual tenedor o propietario de la mercancía, en tanto consideró que lo que existía básicamente era una atribución de consecuencias jurídicas distintas para dichos sujetos, respecto del mismo hecho que las generaba.

1.2. Carácter de la responsabilidad aduanera: objetiva y subjetiva

Con la expedición del Decreto 2685 de 1999, la línea jurisprudencial que se había venido formando en torno al carácter personal y real, que admite la posibilidad de perseguir la mercancía en manos de quien se encuentre e imponer sanciones y el decomiso mismo a distintos sujetos cuando la infracción ha sido cometida por solo uno de ellos, se reafirmó con múltiples fallos que vinieron a decidir en igual sentido que los fallos por conflictos generados en vigencia del Decreto 1909 de 1992 en su segunda fase de interpretación por dicha Corporación.

Del mismo modo, al análisis sobre la naturaleza personal y el carácter real que se le ha atribuido a la obligación aduanera por la legislación colombiana desde el Decreto 1909 de 1992, al igual que en el Decreto 2685 de 1999, tal como se ha visto en el aparte anterior de nuestro trabajo, se sumó el juicio que se ha venido dando en los conflictos con la administración aduanera y los fallos del Consejo de Estado sobre si la responsabilidad que se deriva del incumplimiento de dicha obligación es de carácter objetivo o subjetivo.

Lo anterior es relevante, pues, dependiendo de la interpretación, se ha llegado a fallos donde se exime de responsabilidad o, por el contrario, se condena a terceros por el incumplimiento de obligaciones que en realidad fueron cometidas por otros intervinientes en la respectiva operación, examinándose o no cuál fue la conducta o cuál ha debido ser la conducta esperada, como ocurre en materia penal.

En efecto, si revisamos el artículo 4º del Decreto 2685 de 1999, vemos que este tomó casi que literalmente el viejo texto del Decreto 1909 de 1992, reiterando el carácter personal y real de la obligación aduanera, pero sin incluir la expresión declarada nula del Decreto 1909 de 1992 original, y suprimiendo la posibilidad de que vía la aprehensión se pudiera hacer efectivo el cumplimiento sobre la mercancía, que venía del Decreto 1909 de 1992. Como lo ha sostenido posteriormente la jurisprudencia, la aprehensión se ha considerado un acto de trámite no definitivo, a diferencia del abandono y el decomiso.

Veamos el artículo en comentario:

Artículo 4. Naturaleza de la obligación aduanera. La obligación aduanera es de carácter personal, sin perjuicio de que se pueda hacer efectivo su cumplimiento sobre la mercancía, mediante el abandono o el decomiso, con preferencia sobre cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre ella. (Destacado fuera de texto).

En tal sentido, la sentencia del Consejo de Estado del 29 de mayo de 2008, Expediente 01201, consejero ponente Marco Antonio Velilla, reafirmó una vez más el carácter real de la obligación aduanera, siguiendo así la línea jurisprudencial con la que venía, cuando manifestó en un conflicto sobre el Decreto 2685 de 1999 que la DIAN se encontraba facultada para verificar en cualquier momento la legal introducción de la mercancía, sin importar en manos de quién se encontrase:

Respecto de la violación del artículo 4º del Decreto 2685 de 1999 que señala que la obligación aduanera es de carácter personal, la Sala considera que aunque es cierta la anterior afirmación, la DIAN se encuentra facultada para verificar en cualquier momento la introducción legal de la mercancía al territorio nacional, sin importar en manos de quién se encuentre la misma, lo cual no posibilita a la administración a desconocer el carácter personal de la obligación aduanera. Lo anterior implica afirmar que el cumplimiento de dicha obligación es independiente de la posibilidad que tiene la DIAN de verificar en cualquier momento la introducción legal de las mercancías a territorio nacional, sin considerar a la persona o personas que la tengan a su cargo. En consecuencia no encuentra la Sala que se haya presentado violación alguna del artículo 4º del Decreto 2685 de 1999. (Destacado fuera de texto).

Más adelante, la sentencia del 5 de febrero de 2015, Expediente 00144, consejero ponente Marco Antonio Velilla, fue otro ejemplo de lo anterior, cuando reiteró nuevamente el Consejo de Estado que la entrega extemporánea del manifiesto de carga hijo conllevaba la sanción para el transportador y la aprehensión y decomiso de la mercancía para el tercero.

A esta línea jurisprudencial, según la cual la mercancía puede perseguirse en manos de quien se encuentre, la vino a respaldar la teoría de que la responsabilidad por infracciones aduaneras es de índole objetiva; es decir, que en el juicio de atribución de responsabilidades no deben analizarse circunstancias personales como la intención de las partes, sino que basta comprobar que se cometió la infracción por un sujeto y, con independencia de si hubo dolo o culpa, para determinar que debe aplicarse la sanción prevista en el ordenamiento aduanero.

Así se había señalado categóricamente en el fallo del Consejo de Estado, contenido en la sentencia del 3 de septiembre de 2004, Expediente 0346, consejera ponente Olga Inés Navarrete Barreto:

La responsabilidad en materia de infracciones al régimen aduanero es objetiva. Para la Sala resulta claramente demostrado que se configuró la causal de decomiso antes señalada y que no puede endilgarse la responsabilidad al despachador de Caracas como exonerante de la propia que le cabe a la empresa demandante. (Destacado fuera de texto).

Para el Consejo de Estado, la naturaleza objetiva del régimen de responsabilidad aduanero se derivaba, entonces, de su origen administrativo, en contraste con el ordenamiento penal, tal como se manifestó en sentencia de 30 de julio de 2009, Expediente 02260, consejero ponente Marco Antonio Velilla Moreno.

En consecuencia, no son de recibo los argumentos de la actora respecto a que hubo falsa motivación en los actos administrativos acusados, cuando ella reconoce que los documentos que amparaban la carga no llegaron en forma simultánea con la misma, es decir, en otras palabras, no fueron presentados oportunamente, conforme lo exige la norma aduanera. Al respecto, considera la Sala precisar que las normas aduaneras por su claro origen administrativo, entran sanciones de igual carácter, es decir, en este campo la responsabilidad no es de carácter subjetivo, como sí sucede en el derecho penal, en el que juegan papel importante los elementos intencional o doloso y la culpa, ya que media esencialmente la voluntad del individuo, no así en el derecho aduanero, por cuanto la infracción cometida abre paso a la imposición de sanciones y efectos que de esa conducta se deriven. (Destacado fuera de texto).

Esta posición o teoría de la objetividad del régimen aduanero pareciera ser contradicha posteriormente por el Consejo de Estado, si se revisa la sentencia del 7 de junio de 2018, Expediente 90009, consejera ponente Lucy Jeanette Bermúdez Bermúdez, en la que dicha Corporación manifestó que el carácter personal de la obligación aduanera, de suyo, implicaba un análisis del factor subjetivo de la conducta:

La Sala encuentra que la obligación aduanera es de carácter personal, lo que de suyo implica que deba analizarse el factor subjetivo de la conducta; lo cual no impide que las consecuencias por el incumplimiento o el cumplimiento en indebida forma recaigan en la mercancía misma; de allí que el Estatuto Aduanero tenga como responsable de dicha obligación a cualquier persona que, en razón a su intervención o como consecuencia de las

obligaciones derivadas en dicha operación, puede determinarse como tal.
(Destacado fuera de texto).

Sin embargo, si se revisa la sentencia del 14 de junio de 2018, Expediente 00051, consejera ponente Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez, y las posteriores, vemos cómo se va formando la teoría de la objetividad del proceso de definición de la situación jurídica de la mercancía.

Así, en la mencionada sentencia se sostuvo que en el juicio de responsabilidad aduanera no se evalúa el grado de responsabilidad personal en la inobservancia de las cargas aduaneras, ni es relevante la “imputabilidad” de las conductas, sino el hecho objetivo de si la mercancía fue o no legalmente introducida al país, no siendo un juicio de responsabilidad subjetiva, por lo que corresponde a la DIAN sencillamente aprehender y decomisar la mercancía siempre que haya sido ilegalmente introducida al país.

Valga advertir que, lejos de ser un juicio de responsabilidad subjetiva, el procedimiento administrativo que distingue la definición de la situación jurídica de las mercaderías que son importadas al territorio aduanero nacional, pretende fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, por lo que su desatención se materializa sobre los bienes ingresados ilegalmente al país [...]. No se trata de un trámite administrativo en el que se pretenda establecer el grado de responsabilidad personal en la inobservancia de las cargas aduaneras, pues lo que se indaga es la legalidad de la introducción de las mercaderías a territorio colombiano, con el propósito de evitar conductas que atenten, en principio, contra el comercio nacional. De lo anterior resulta que, por regla general, y sin importar la imputabilidad de las inconsistencias que puedan evidenciarse en las operaciones de importación, corresponde a la DIAN aprehender y decomisar las mercaderías que no se encuentren amparadas en declaraciones de importación –numeral 1.6, artículo 502 del Decreto 2685 de 1999–, siguiendo para ello las cuerdas procedimentales establecidas en el ordenamiento jurídico. (Destacado fuera de texto).

Con todo, la sentencia del Consejo de Estado del 16 de junio de 2018, Expediente 00254, consejera ponente Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez, aunque a primera vista pareciera que plantea la teoría subjetiva, cuando manifestó que debía analizarse el factor subjetivo de la conducta, creemos que de suyo fue contribuyendo a formar realmente la teoría objetiva, cuando también señaló que cuando se trata de definir la situación de la mercancía, por incumplimiento de la obligación aduanera, nada impide que las consecuencias por el incumplimiento recaigan sobre la mercancía misma.

De la anterior lectura, se advierte que la sanción devenida del incumplimiento de la obligación aduanera es de carácter personal, lo que de suyo implica que deba analizarse el factor subjetivo de la conducta. Ahora bien, lo anterior no impide, en forma paralela, que las consecuencias por el incumplimiento o el cumplimiento en indebida forma recaigan en la mercancía misma, cuando se trata de definir la situación jurídica de las mercancías; supuesto que garantiza entre otras figuras las de aprehensión, decomiso y multa que se genera si no se autoriza el levante o autorizado, este se retrotrae. De allí que el Estatuto Aduanero tenga como responsable de dicha obligación a cualquier persona que, en razón a su intervención o como consecuencia de las obligaciones derivadas en dicha operación, pueda determinarse como tal, se itera, en calidad de responsable. (Destacado fuera de texto).

Así, se llega a la sentencia del 18 de junio de 2018, Expediente 00254, consejera ponente Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez, en la que el Consejo de Estado manifestó que, debido a que el procedimiento de aprehensión y decomiso, esto es, el proceso de definición de la situación jurídica de la mercancía, no era un procedimiento sancionatorio propiamente dicho, no debían evaluarse las circunstancias personales del caso, como la buena fe, pues lo contrario supondría que se propiciase el saneamiento de trámites contrarios a las normas de importación.

*No obstante ello debe recordarse que la definición de la situación jurídica de las mercancías **corresponde al régimen objetivo derivado de la potestad de fiscalización aduanera** que ostenta la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, de conformidad con el artículo 469 de Decreto 2685 de 1999. Así pues, el hecho de que **el demandante haya sido comprador de buena fe de la motoniveladora no puede ser un obstáculo para el ejercicio de la facultad de fiscalización aduanera de la DIAN, pues ello sería propiciar el saneamiento de trámites contrarios a las normas que rigen el procedimiento de importación y, que se reitera, por no ser sancionatorios se cimientan en el comparativo o cotejo objetivo de la actividad en el supuesto fáctico y la consecuencia jurídica que prevé la norma: aprehensión y/o decomiso.** (Destacado fuera de texto).*

De esta manera, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado, se puede afirmar que la responsabilidad en el proceso de definición de la situación jurídica de la mercancía por incumplimiento de la obligación aduanera es considerada objetiva, en tanto para dicha Corporación no tiene un carácter sancionatorio y en ese proceso de definición de la situación jurídica, como ya veremos,

no se tienen en cuenta circunstancias personales como la buena fe, tal como se manifestó en la sentencia antes comentada.

Sin embargo, antes de pasar a los comentarios sobre la buena fe exenta de culpa, creemos pertinente llamar la atención sobre un planteamiento al que hemos venido llegando tras la revisión de la jurisprudencia sobre el carácter de la obligación aduanera, y es el siguiente:

la responsabilidad objetiva aduanera se ha terminado asimilando, en nuestro criterio, a la responsabilidad cambiaria aplicada de igual forma por la DIAN, respecto de la cual se ha pronunciado no solo el Consejo de Estado, sino también la Corte Constitucional.

Así, por ejemplo, el Consejo de Estado, en la sentencia del 13 de octubre de 2011, Expediente 17729, consejero ponente William Giraldo Giraldo, reconoció expresamente el carácter objetivo del régimen cambiario.

*En cuanto al argumento del apelante, según el cual en el presente caso no se debe dar aplicación a la responsabilidad objetiva, es importante señalar que **la Corte Constitucional en Sentencia C-10 de 2003, reiteró lo que se expuso en la Sentencia C-599 de 1992, al considerar que la responsabilidad en materia cambiaria es objetiva y solo es posible su exoneración en el caso de fuerza mayor.*** (Destacado fuera de texto).

En igual sentido, encontramos la sentencia del 26 de marzo de 2015, consejero ponente Guillermo Vargas Ayala, en la que se reiteró el carácter objetivo del régimen cambiario, en virtud del cual no se examina ni la intencionalidad, ni la culpabilidad ni la imputabilidad de la conducta investigada, teniendo en cuenta el carácter administrativo de la infracción cambiaria –como de la aduanera, según lo dicho por el Consejo de Estado–, la índole objetiva de la responsabilidad correspondiente y los propósitos perseguidos por el régimen cambiario.

En reiteradas oportunidades la Corte Constitucional ha señalado que la responsabilidad que se deriva de las infracciones cambiarias es de naturaleza objetiva. En efecto, en sentencias C-599 del 10 de diciembre de 1992, C-010 del 23 de enero de 2003 y C-099 del 11 de febrero de 2003, esa alta Corporación ha sostenido que en el ámbito del derecho cambiario no es preciso entrar a establecer la intencionalidad, la culpabilidad ni la imputabilidad de la conducta investigada. Lo anterior encuentra su sustento normativo en los artículos 19 y 21 del Decreto Ley 1746 de 1991 y en los artículos 24 y 30 del Decreto 1092 de 1996, en donde se dispone que en todos los casos la responsabilidad resultante de la violación al régimen de cambios es objetiva, y se prescribe que las pruebas deben estimarse en

*su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica, **teniendo presentes la naturaleza administrativa de la infracción cambiaria, la índole objetiva de la responsabilidad correspondiente y los propósitos perseguidos por el régimen de cambios.*** (Destacado fuera de texto).

Esta postura del Consejo de Estado sobre el carácter objetivo en la mayoría de sus pronunciamientos va de la mano, en nuestra opinión, con el carácter real que se le ha dado a la obligación aduanera, y se compadece con el hecho de que dicha Corporación igualmente haya afirmado que la mercancía puede perseguirse en manos de terceros, incluso si estos han actuado de buena fe y que dicha buena fe debe ser exenta de culpa, lo que para el caso, en tanto es objetivo el régimen aduanero (y el cambiario), llega a ser casi lo mismo que la culpa se presume y, sin que se admita, en la mayoría de los casos, como se verá, prueba en contrario.

Ejemplo de lo anterior es la sentencia del 26 de junio de 2006, Expediente 0168, consejero ponente Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, en la que el Consejo de Estado manifestó que no se eximía el tenedor de la mercancía por el incumplimiento de la obligación de la legal introducción de la misma al territorio aduanero nacional por el transportador, así la mercancía hubiere obtenido el levante.

De tal manera que la calidad de tenedor que tiene el actor no lo exime de responder ante las autoridades aduaneras en el evento de que, como en este, caso, la mercancía se encuentre en su poder y haya ingresado al país sin el lleno de los requisitos legales, no obstante que haya obtenido el levante. (Destacado fuera de texto).

Por su parte, la sentencia del 6 de diciembre de 2007, Expediente 03129, consejero ponente Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta, manifestó que en la medida en que el propietario del vehículo logró probar su buena fe exenta de culpa, al haber realizado la revisión del vehículo en la Sijín antes de la compra, al haberlo sometido a peritazgo, al comprarle un seguro y haberlo matriculado, no era posible atribuirle mala fe alguna, pero sí era procedente el decomiso, por tratarse de mercancía de contrabando. Veamos:

*Las circunstancias descritas de suyo no encuadran en la referida presunción, pues es evidente que **el actor fue adquirente de buena fe e incluso de manera precavida y diligente dentro de la práctica usual y la costumbre en el giro de los negocios de los automotores usados en Colombia, al haber tenido el cuidado de hacer revisar de la Sijín el automotor previamente a su aceptación como forma de pago, según su dicho que ofrece credibilidad y está respaldado por los informes del respectivo experticio atrás comentados y la obtención por su parte de un seguro del automotor.*** Por ello es de

*presumir que recibió el automotor bajo la **convicción de que se trataba de una mercancía legal, pues ello es lo que implican tales informes y el acto de matrícula, que si bien no sana la condición de contrabando que pueda tener un automotor y, por ende, no evita su decomiso, de todas formas son actuaciones administrativas que están revestidas de la presunción de legalidad, que implica la de veracidad, y por lo mismo está llamado a generar confianza o seguridad a terceros de tener ante sí una situación ajustada a la ley; a lo cual se suma que el traspaso implica que antes de adquirirlo ya había tenido otro dueño, situación que refuerza la confianza del actor en la legitimidad de la mercancía adquirida.***

[....].

*De modo que en esas circunstancias **no es posible ni siquiera en mínimos niveles de razonabilidad o racionalidad predicar que el señor LÓPEZ JARAMILLO tuviera las obligaciones que le atribuye la DIAN, esto es, presentar declaración de importación, pagar los tributos y derechos aduaneros y nacionalizar el vehículo, y menos que fuera conocedor de las mismas, pues es de esperarse que diera por cumplidas tales obligaciones y trámites, como cualquier otra persona en su misma situación lo hubiera hecho. De suerte que antes que la presunción de mala fe que le endilga la DIAN, lo que salta a la vista es la buena fe con que aquel actuó, e incluso exenta de culpa por lo ya expuesto.***

[...].

*De modo que vistas las circunstancias anotadas, se concluye que **la situación fáctica no encuadra en la infracción administrativa que se le ha endilgado al actor, pues merced a la situación jurídica del automotor que tuvo ante sí, no se le puede enrostrar que lo adquirió a sabiendas de que era de contrabando, pues nada de esa situación siquiera le insinuaba tal condición del bien, sino que por el contrario, a lo que podía conducirlo era a confiar en la legalidad del mismo y del respectivo negocio, en tanto tenía ante sí un bien que a los ojos del ciudadano común y corriente contaba con el amparo del mismo Estado por vía de su matrícula de tránsito y los informes técnicos reseñados, cuya autenticidad no fue siquiera cuestionada por la autoridad aduanera. Aquí conviene reiterar lo dicho por la Sala en la sentencia precitada, en el sentido de que “si bien es cierto que en materia administrativa aduanera la evaluación de la conducta se aparta de los elementos señalados en el derecho penal ello no significa que se puedan dejar de considerar las circunstancias en que se realice dicha conducta en tanto se le juzgue como falta o contravención administrativa, pues en***

todo caso la eventual configuración de la falta comporta el elemento de la responsabilidad, la cual pasa necesariamente por la conciencia. (Destacado fuera de texto).

En igual sentido, encontramos que el Consejo de Estado, en sentencia del 29 de mayo de 2008, Expediente 01201, consejero ponente Marco Antonio Vellilla Moreno, manifestó que los terceros de buena fe deben ser diligentes para que la buena fe se entienda fuera de culpa, pues de lo contrario procede el decomiso; para el caso, los terceros adquirentes de un vehículo debieron recurrir al consejo de expertos y probar que acudieron a ellos, antes de comprar el vehículo en cuestión:

La buena fe simple exige tan solo conciencia, la buena fe cualificada o creadora de derechos, exige conciencia y certeza. “De acuerdo con los hechos relatados por la parte actora, en concordancia con documentos como la declaración de importación y los formularios únicos nacionales que dan cuenta de la matrícula inicial y del posterior traspaso del vehículo objeto de controversia, los demandantes adquirieron el vehículo después de ser importado por parte del señor Robinson Jesús Sierra Cuello, sin que exista prueba alguna de la diligencia que debieron tener los adquirentes para obtener conceptos de expertos acerca de las características del vehículo que estaban obteniendo, razón por la cual se presentó negligencia por parte de estos últimos en la adquisición del vehículo, cobijándolos únicamente la mencionada buena fe simple. En consecuencia no puede la parte actora excusar su negligencia al momento de la adquisición, en el principio de buena fe que gobierna la contratación en nuestra legislación, ya que la misma exige determinadas cargas, en este caso de los adquirentes, para poder ser aplicada en su totalidad. (Destacado fuera de texto).

Con todo, es importante destacar la sentencia del 7 de octubre de 2010, Expediente 01566, consejera ponente María Claudia Rojas Lasso, en la que el Consejo de Estado, con fundamento en el principio constitucional de la buena fe y en el principio del derecho administrativo de que no puede exigírsele al administrado más allá de lo que corresponde en derecho, manifestó que los terceros de buena fe, para el caso, no tenían responsabilidad, pues habían realizado todos los esfuerzos posibles por demostrar que habían adquirido legalmente las mercancías en el país mediante la presentación de las facturas, y que correspondía a la DIAN solicitar a quienes expidieron dichas facturas las correspondientes declaraciones de importación.

Siendo el comprador responsable de las obligaciones aduaneras como lo prevé el artículo 3º del Decreto 1909 de 1992, junto con el importador, el

propietario o el tenedor de la mercancía e inclusive quien se haya beneficiado de la operación aduanera, se observa que el comprador hizo todos los esfuerzos por demostrar que se trataba de un comprador de buena fe y que correspondía a la DIAN la investigación del posible contrabando si hubiera existido. Para la Sala, ante el hecho de que la actora hubiera aportado al expediente las facturas de compra venta de la mercancía, se hacía necesario que la DIAN se hubiera dirigido a quienes expidieron dichas facturas, con el fin de exigirles la presentación de las respectivas declaraciones de importación y hacer el cotejo para determinar si se trataba de la misma mercancía, pues no se le puede exigir al administrado más allá de lo que este esté en posibilidades de hacer que, para el caso, se reitera, era presentar las facturas que demuestran la compra de la mercancía inspeccionada en el mercado nacional. Cabe precisar que cuando la mercancía se encuentra en poder de un tercero, como en el presente caso, no es procedente exigir que además demuestre su adquisición nacional de manera eficiente, si se tiene en cuenta, que la obligación aduanera es de carácter personal y que, por lo tanto, es al importador a quien corresponde presentar la respectiva declaración de importación y acreditar su legalidad. De esa manera, los actos acusados desconocieron el artículo 83 de la Constitución Política, que preceptúa que la buena fe se presumirá en todas las gestiones que los particulares adelanten ante las autoridades públicas, presunción que es definida por el artículo 768 del Código Civil como “[...] la conciencia de haberse adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos exentos de fraudes y de todo otro vicio” y que, de acuerdo con el artículo 769, ibidem, “[...] se presume, excepto en los casos en que la ley establece la presunción contraria”, preceptos últimos que por disposición del artículo 822 del Código de Comercio son aplicables a las obligaciones y negocios jurídicos mercantiles. (Destacado fuera de texto).

Esta jurisprudencia, sin embargo, no fue acogida en las siguientes ocasiones, como se ve en la sentencia del 6 de noviembre de 2014, Expediente 00176, consejera ponente María Claudia Rojas Lasso, en la que el Consejo de Estado manifestó que la DIAN tenía la facultad de verificar en cualquier momento el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, sin importar en qué manos se encontraba la mercancía.

El artículo 118 del Decreto 2685 de 1999, señala que el obligado a declarar es el importador, entendido este como quien realiza la operación de importación o aquella persona por cuya cuenta se realiza. La presentación de la declaración de importación es obligación del importador. Sin embargo, la DIAN tiene la facultad de verificar en cualquier momento el cumplimiento

de las obligaciones aduaneras sobre las mercancías de origen extranjero, sin importar en qué manos se encuentren; en consecuencia, si se llegara a establecer la ilegal introducción de la mercancía al país, esta puede ser decomisada sin que interesen las circunstancias que tenga la persona en cuyo poder se encuentre. En diferentes oportunidades esta Corporación se ha pronunciado sobre los adquirentes de buena fe dentro del procedimiento para definir la situación jurídica de la mercancía y el hecho de que el decomiso no constituye una sanción [...]. Por lo anterior, la DIAN tenía la facultad de verificar en cualquier momento el cumplimiento de las obligaciones aduaneras sobre las mercancías de origen extranjero propiedad del actor, sin importar su situación de adquirente de buena fe. (Destacado fuera de texto).

Lo mismo sucedió en la sentencia del 11 de febrero de 2016, Expediente 01500, consejera ponente María Claudia Rojas Lasso, en la que el Consejo de Estado afirmó que la buena fe o el convencimiento sobre la legalidad de la compra no era suficiente argumento cuando se trataba de probar la legal introducción de las mercancías.

“Por tanto, no puede aceptarse la tesis de la demanda según la cual, por el hecho de que el actor adquirió los buses de buena fe de una sociedad que también los había adquirido convencida de la legalidad del negocio jurídico dado el remate en pública subasta, se enerva la situación jurídica de la mercancía, comoquiera que en vista de la inexistencia de la declaración de importación, la mercancía no se reputó como declarada ante la DIAN y, mal podría reconocerse la legalidad de dicha tradición. En síntesis, podría afirmarse que la buena fe que ha aducido el actor como adquirente de los dos buses” que adquirió a la sociedad Marbajul y Cía. Ltda., no saneó el estatus de ilegalidad de la importación.

[...].

Con fundamento en las anteriores citas jurisprudenciales analizadas a la luz de la realidad fáctica que dio lugar a la expedición de las resoluciones demandadas por el actor, encuentra la Sala que la buena fe con la que dice el actor haber adquirido los buses decomisados por la DIAN, no resulta suficiente argumento para sanear la situación de ilegalidad en la que se encontraban por tratarse de mercancía importada e introducida sin el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, de allí que le correspondía a la demandada expedir los actos administrativos que definieran la situación jurídica de la mercancía, en los términos en que lo hizo mediante las resoluciones demandadas. (Destacado fuera de texto).

Por su parte, la sentencia del 18 de junio de 2018, Expediente 00254, consejera ponente Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez, manifestó que la buena fe exenta de culpa encuentra un límite en el principio de legalidad en materia aduanera, el cual impone como requisito que quien sea poseedor o titular de una mercancía extranjera debe contar y exhibir la documentación que acredite su legal introducción al territorio aduanero nacional.

*La buena fe, es entendida como el principio que exige a los particulares y a las autoridades públicas ajustar sus comportamientos a una conducta honesta, leal y conforme con las actuaciones que podrían esperarse de una persona correcta. Así, por virtud de la buena fe, las relaciones recíprocas, se fundamentan en la confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra empeñada [...]. Por lo anterior, es claro que, **al abordar el estudio de la buena fe en materia aduanera, es necesario analizar que la misma debe estar exenta de culpa, lo que implica la necesidad de establecer si quien es adquirente de la mercancía obró diligentemente o si por el contrario solo se limitó al negocio, sin tener en cuenta las especialísimas condiciones que rodean la adquisición de bienes de origen extranjero [...]. Así las cosas, el principio de legalidad en materia aduanera se convierte en un imperativo que limita cualquier actuación de buena fe, pues impone como requisito sine que non que quien sea poseedor o titular de una mercancía de origen extranjero, deba contar y exhibir la documentación que acredite su legal introducción y permanencia en el territorio aduanero nacional.** (Destacado fuera de texto).*

Con todo, tales posturas del Consejo de Estado permitieron el decomiso de mercancías en manos de terceros de buena fe, que en definitiva casi nunca pudieron probar su “diligencia”, pues con el solo análisis de que se había incumplido una obligación –bien por el importador, el transportador u otro sujeto–, el tenedor o propietario de aquella debía sufrir las consecuencias del decomiso al no poder demostrar la legal introducción al país de la mercancía si estos habían incumplido con la obligación aduanera.

Solo en los eventos anotados, de los examinados, encontramos que fue posible probar la “buena fe exenta de culpa” por el tenedor de la mercancía, siendo la posición más común del Consejo de Estado la afirmación del carácter personal y real de la obligación aduanera y el carácter objetivo del proceso de definición de la situación jurídica de la mercancía, por oposición al proceso de imposición de multas o al proceso penal. Conforme a la jurisprudencia, este proceso de definición de la situación jurídica de la mercancía no permite el análisis de factores subjetivos, o de un juicio de intencionalidad o imputabilidad, aún en detrimento

de terceros de buena fe. De forma similar sucede en el procedimiento cambiario, que es igualmente objetivo conforme a la jurisprudencia.

Por tanto, es posible afirmar, de frente a la jurisprudencia aduanera, que el Consejo de Estado, si bien ha emitido sentencias tanto en materia de la definición de la situación jurídica de la mercancía (decomiso), como en las que dilucida la legalidad de la imposición de sanciones pecuniarias, en las que se puede vislumbrar análisis de elementos subjetivos, como lo hemos referido anteriormente respecto del examen de la buena fe exenta de culpa, no es menos cierto que prevalece en los dos ámbitos el considerar la responsabilidad como objetiva en los eventos en los que se generan consecuencias jurídicas (decomiso o multas) por el incumplimiento de la obligación aduanera. Como se señala en el siguiente aparte, lo anterior conlleva a que la obligación aduanera se torne solidaria.

1.3. Alcance de la responsabilidad aduanera: solidaria o subsidiaria

Tal como hemos venido precisando, la obligación aduanera es personal, según los estatutos aduaneros contenidos en los decretos 1909 y 2685 de 1999, al igual que en el Decreto 390 de 1999 y en el Decreto 1165 de 2019, que se verá más adelante. Adicionalmente, por vía de jurisprudencia se ha entendido que la obligación aduanera es real, pues la mercancía misma es la garantía del cumplimiento de dicha obligación.

Así mismo, por vía de la posición más común de la jurisprudencia del Consejo de Estado se ha entendido que la responsabilidad aduanera que se deriva del proceso de definición de la situación jurídica de la mercancía por incumplimiento de la obligación aduanera es objetiva, no admitiendo juicios sobre la intencionalidad, la culpabilidad o la imputabilidad de la conducta, pues el régimen aduanero –y el cambiario igualmente aplicado por la DIAN– es de carácter administrativo y no penal.

Todo esto ha llevado a que terceros de buena fe resulten responsables por el incumplimiento de la obligación aduanera por parte del importador, el transportador, entre otros sujetos, en casi todos los casos que han llegado a instancias del Consejo de Estado. En esos casos, no se han considerado las circunstancias que los rodearon, pues para dicha Corporación no son relevantes cuando la mercancía ha sido ilegalmente introducida al país, siendo procedente el decomiso, así se haya actuado de buena fe y el infractor haya sido o vaya a ser sancionado por la misma causa.

Por lo anterior, creemos que la responsabilidad aduanera, tal como ha sido enjuiciada, además de objetiva, es hoy día solidaria, toda vez que varios de los

fallos del Consejo de Estado en torno a la naturaleza o el carácter de la obligación aduanera han venido en últimas a reforzar el parecer inicial del Consejo de Estado sobre el hecho de que ante el incumplimiento de la obligación aduanera responden incluso terceros, así hayan actuado de buena fe, quienes en últimas se convierten con la mercancía en garantes del cumplimiento de este principio.

Por otra parte, es también solidaria y subsidiaria por expresa disposición del Decreto 1165 de 2019, de la Ley 1066 de 2006 y de la propia Corte Constitucional.

En efecto, el artículo 19 del Decreto 390 de 2016 y el artículo 6° del Decreto 1165, actualmente vigente, reprodujeron literalmente el contenido del artículo 4° del Decreto 2685 de 1999, sobre el carácter personal y real de la obligación aduanera:

Decreto 390 de 1996

*Artículo 19. Naturaleza de la obligación aduanera. La obligación aduanera es de carácter **personal, sin perjuicio de que se pueda hacer efectivo su cumplimiento sobre la mercancía, mediante el abandono o el decomiso, con preferencia sobre cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre ella.*** (Destacado fuera de texto).

Decreto 1165 de 2019

“Artículo 6°. Naturaleza de la obligación aduanera. La obligación aduanera es de carácter personal, sin perjuicio de que pueda hacerse efectivo su cumplimiento sobre la mercancía, mediante el abandono o el decomiso, con preferencia sobre cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre ella. (Destacado fuera de texto).

Así mismo, el artículo 595 del Decreto 1165 de 2019, en concordancia con los artículos 606 y 606 de la Resolución 046 de 2019, consagró expresamente que en materia aduanera se aplicará la solidaridad y subsidiariedad, establecidas en el Estatuto Tributario, conforme al artículo 13 de la Ley 1066 de 2006. Veamos:

*Artículo 595. Solidaridad y subsidiariedad. Conforme lo señala el artículo 13 de la Ley 1066 de 2006 o norma que lo modifique o sustituya, **en materia aduanera se aplicará sobre el monto total de las obligaciones la solidaridad y la subsidiariedad, en la forma establecida en el Estatuto Tributario.***

La vinculación se hará conforme con el procedimiento señalado en el Título VIII del Libro Quinto de dicho ordenamiento y demás normas que lo adicionen o complementen.

En tal sentido, en la Sentencia D-6463 del 28 de febrero de 2007, magistrado ponente Marco Gerardo Monroy Cabra, que analizó la constitucionalidad del artículo 13 de la Ley 1066 de 2006 que consagró la solidaridad y subsidiariedad en materia aduanera, porque a juicio del actor solo podía establecerse vía la expedición de una ley marco de aduanas por tratarse de un asunto administrativo o procedimental, la Corte Constitucional manifestó que, aunque las mencionadas figuras de la solidaridad y subsidiariedad aplicables a la materia tributaria fueron extendidas a la materia aduanera y cambiaria por una ley que tenía como propósito unificar el cobro de la cartera del Estado, también era cierto que dicha disposición versaba sobre un aspecto sustancial que ciertamente debía ser regulado a través de la ley, cual era el de hacer surgir obligaciones en cabeza de ciertos sujetos distintos a los obligados por la ley a dar.

Al parecer de la Corte, no es cierto que el artículo 13 de la Ley 1066 de 2006 regule asuntos solamente administrativos, financieros o de procedimiento de cobro de la cartera pública. En efecto, cuando dicha norma señala que en materia aduanera y cambiaria se aplicará la solidaridad y subsidiariedad en la forma establecida en el Estatuto Tributario, radica en cabeza de personas distintas a los directamente obligados por la ley al cumplimiento de las obligaciones de dar cambiarias o aduaneras, una responsabilidad personal por el pago tal categoría de obligaciones legales. Lo anterior no es tan solo una disposición exclusivamente administrativa diseñada para el cobro de obligaciones a favor del tesoro público, un procedimiento para dicho cobro, o una norma de carácter financiero, sino, más allá de todo ello, una norma de carácter eminentemente sustancial, constitutiva de obligaciones que surgen ex lege. Ciertamente, la obligación in solidum implica que a cada deudor puede exigirse el total de la deuda (Código Civil, art. 1568); por su parte, la subsidiariedad legal implica también el deber de responder, pero únicamente si el obligado principal no lo hace; en este sentido se asimila a una fianza [...]. Las anteriores explicaciones sobre la naturaleza de las figuras de la solidaridad y la subsidiariedad en materia tributaria son suficientes para descartar que la disposición demandada, que extiende dichas figuras a las obligaciones cambiarias o aduaneras, pueda ser considerada como de carácter simplemente procedimental, administrativo o financiero. En efecto, aunque dicha norma esté insertada dentro de una ley que tiene como propósito unificar el procedimiento de cobro de la cartera pública para todas las entidades, a fin de hacerlo más eficaz, por lo cual dispuso que aplicaran lo establecido en el Estatuto Tributario, ello no le resta el carácter sustancial de que se reviste por

el hecho de hacer surgir obligaciones en cabeza de ciertos sujetos. (Destacado fuera de texto).

Sobre dicha solidaridad y subsidiariedad que ahora se reconoce expresamente se había pronunciado el Consejo de Estado años atrás, negando que existiese, conforme al Decreto 1909 de 1992 y el propio Decreto 2685 de 1999.

En efecto, mediante sentencia del 6 de agosto de 1993, Expediente 4722, consejero ponente Guillermo Chahín Lizcano, el Consejo de Estado analizó el alcance de la responsabilidad de los sujetos responsables de la obligación aduanera, importador, propietario y tenedor, y llegó a la conclusión de que del texto del artículo 3º del Decreto 1909 de 1992 no surgía una obligación solidaria ni subsidiaria entre los responsables.

Así mismo, en sentencia del 16 de septiembre de 2010, Expediente 00081, consejero ponente Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta, el Consejo de Estado manifestó que no existía solidaridad en el pago de la sanción del 200 % del Decreto 2685 de 1999, pues era tan inadmisibles como pretender que la pena por un delito pudiese dividirse entre los implicados o que, habiéndose condenado uno de ellos, los demás quedarán exonerados.

No es dable entender, tal como lo hacen los demandantes de manera equivocada, que la multa equivalente al 200 por ciento del valor en aduana de la mercancía a que alude la norma interpretada, deba ser asumido de manera conjunta por todos los responsables de las obligaciones aduaneras y menos aún que el legislador, al establecer el importe de dicha sanción, haya estado inspirado en el propósito de establecer un sistema de responsabilidad compartida, buscando que todos los que participaron en la infracción aduanera, concurren solidariamente en el pago de la multa. Eso sería tan extremo como entender que en los casos de coautoría en la comisión de un delito, el tiempo de privación de la libertad previsto como sanción deba distribuirse equitativamente entre los distintos implicados, o que habiéndose condenado a uno de ellos a la pena máxima prevista en el Código Penal para el respectivo delito, los demás queden exonerados de ir a la cárcel. Resulta oportuno destacar que cuando el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, dispone que cuando no sea posible la aprehensión o decomiso de la mercancía la sanción a imponer será la de una multa equivalente al doscientos por ciento (200 por ciento) del valor en aduana de la mercancía, no se está hablando propiamente de “obligaciones aduaneras”, sino de las “sanciones aduaneras” derivadas del incumplimiento de tales obligaciones. Para esta Corporación resulta claro que el precepto legal en cita consagra la posibilidad de aplicar individualmente esa misma multa a los distintos sujetos intervinientes en la respectiva

operación de contrabando, pues en últimas, al establecer esa sanción pecuniaria, el legislador, antes de buscar el recaudo efectivo de los tributos aduaneros dejados de cancelar, lo que está haciendo realmente es dosificar la pena, buscando reprimir drásticamente la evasión y el contrabando, tomando en cuenta su incidencia negativa en la economía nacional y en el desarrollo del país. (Destacado fuera de texto).

Con todo, la jurisprudencia del Consejo de Estado, tratándose del carácter de la obligación aduanera, si bien en sus inicios, esto es, en vigencia del Decreto 1909 de 1992, les dio a las normas aduaneras un tratamiento que consideramos acertado en su interpretación, pues manifestó que el carácter personal de la obligación aduanera debía entenderse en sintonía con lo establecido en la legislación civil ordinaria según la cual no podía establecerse una responsabilidad solidaria de los terceros por obligaciones personales, por vía de una norma aduanera o decisiones administrativas o judiciales, pues esto solo era dado a la legislación civil, la convención o el testamento, consideramos que posteriormente perdió su rumbo, en detrimento de los administrados, con pronunciamientos que la mayoría de las veces han desconocido el carácter netamente personal y lo han transformado en solidario y subsidiario, por encima de los derechos de terceros de buena fe, que la legislación civil e incluso la Constitución Política ordenan proteger.

Así, hoy día se llega a un Decreto 1165 de 2019, continuando por la misma línea que se ha venido transitando, que establece que la obligación aduanera es personal, pero no en el sentido de las obligaciones civiles personales, pero sí solidaria, paradójicamente, conforme a dicha legislación civil. Dicha solidaridad fue validada o reconocida por la Ley 1066 de 2006, que en su artículo 13 consagró que sobre el monto total de las obligaciones aduaneras se aplicará la solidaridad y subsidiariedad en la forma establecida en el Estatuto Tributario, disposición esta que fue incorporada expresamente en el artículo 595 del Decreto 1165 de 2019.

2. Jurisprudencia y doctrina sobre el análisis probatorio

La figura del análisis integral es un logro de los usuarios aduaneros que no pocas veces se han enfrentado con la administración aduanera o han sido sancionados por esta en situaciones que podrían ser subsanables, sin menoscabo del erario público. Dicha figura ha venido consolidando y permitiendo que errores en la descripción de la mercancía, por los cuales en el pasado se declaraba su aprehensión, ahora puedan ser corregidos sin el pago de rescate.

Sin duda, ello es producto de unas decisiones administrativas en casos particulares en los que se sancionó por errores en la descripción de la mercancía en

situaciones que, se insiste, bien podían subsanarse. También consideramos que ello es producto de una errática jurisprudencia contencioso administrativa en la que, si bien en algunos casos ha reconocido que no todo error u omisión en la descripción de la mercancía debe conllevar la aprehensión y pago de sanción, en otros ha respaldado el imperio de la formalidad, pese a la injusticia o lo absurdo de dichas decisiones, si se tiene en cuenta que la misma legislación preveía otras salidas válidas y legales. Igualmente, ha sido resultado de los desarrollos de la doctrina aduanera, que ha jugado un papel interesante en cuanto les ha dado a los funcionarios una pauta para su aplicación en los controles previo, simultáneo y posterior, como se verá.

Por su parte, aunque la libertad probatoria ha sido incorporada en la legislación aduanera, ya hace unos años su aplicación ha resultado ser aislada, al menos en los eventos de que tenemos cuenta.

2.1. Análisis integral

Sea lo primero anotar que el análisis integral fue introducido por primera vez en la legislación colombiana en el año 2001 a través del artículo 23 del Decreto 1232 de 2001, que adicionó el artículo 232-1 de Decreto 2685 de 1999³. En la mencionada disposición se estableció que en los casos de errores u omisiones en la descripción de la mercancía en la declaración de importación, en los que la autoridad aduanera pueda establecer con fundamento en el análisis integral de la información consignada en la declaración de importación y en los documentos soporte que la mercancía corresponde a la inicialmente declarada y que dichos errores no conlleven a que la declaración de importación pueda amparar

3 Artículo 232-1 (adicionado por el artículo 23 del Decreto 1232 de 2001). Mercancía no declarada a la autoridad aduanera.

Se entenderá que la mercancía no ha sido declarada a la autoridad aduanera cuando:

- a. No se encuentre amparada por una declaración de importación;
- b. No corresponda con la descripción declarada;
- c. En la declaración de importación se haya incurrido en errores u omisiones en la descripción de la mercancía, o
- d. La cantidad encontrada sea superior a la señalada en la declaración de importación.

Sin perjuicio de lo establecido en los numerales 4° y 7° del artículo 128 del presente decreto, siempre que se configure cualquiera de los eventos señalados en el presente artículo, procederá la aprehensión y decomiso de las mercancías. Cuando la cantidad encontrada sea superior a la señalada en la declaración, la aprehensión procederá solo respecto de las mercancías encontradas en exceso.

Sin perjuicio de lo previsto en los literales b) y c) del presente artículo, cuando habiéndose incurrido en errores u omisiones en la descripción de la mercancía en la declaración de importación, la autoridad aduanera pueda establecer, con fundamento en el análisis integral de la información consignada en la declaración de importación y en los documentos soporte de la misma, que la mercancía corresponde a la inicialmente declarada, y los errores u omisiones no conlleven que la declaración de importación pueda amparar mercancías diferentes, no habrá lugar a su aprehensión, pudiéndose subsanar los errores u omisiones a través de la presentación de una declaración de legalización sin el pago de rescate. (Destacado fuera de texto).

mercancía diferente, no procederá la aprehensión, sino que se podrá presentar declaración de legalización sin pago de rescate.

Ya para entonces, valga aquí destacar que el Consejo de Estado, en sentencias relativas a acciones de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de actos administrativos de la DIAN proferidos en vigencia del Decreto 1909 de 1992, había manifestado lo siguiente, en relación con los errores en la descripción de la mercancía, consistente en vehículos (ver, entre otras, sentencias del Consejo de Estado del 18 de mayo de 2000, Expediente 4193; 19 de julio de 2000, Expediente 5737; 7 de septiembre de 2000, Expediente 5724, consejero ponente Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; 4 de mayo de 2001, Expediente 6664, consejera ponente Olga Inés Navarrete Barrero):

Los elementos esenciales de individualización varían de acuerdo con la naturaleza de la mercancía. En efecto, en tratándose de la importación de vehículos, por ejemplo, en principio, lo relevante sería la marca, el modelo y el número de motor; el número de la serie, si bien contribuye a una mejor identificación, su omisión podría no ser obstáculo para su adecuada individualización. (Destacado fuera de texto).

Esta jurisprudencia fue ratificada posteriormente, mediante sentencia del 23 de enero de 2003, Expediente 7345, consejero ponente Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, en la que el Consejo de Estado había precisado:

El criterio de la Sala ha sido unánime en considerar que no puede confundirse la omisión de la descripción de la mercancía con la deficiencia de la misma; y ha sido enfática en cuanto a que en la aplicación de este criterio deben tenerse en cuenta las especiales circunstancias que rodean cada caso en particular. (Destacado fuera de texto).

En el año 2005, la DIAN emitió el Concepto 032 mediante el cual manifestó que el análisis integral de que trataba el artículo 232 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 23 del Decreto 1232 de 2001, podía aplicarse en el proceso de importación en ejercicio del “control previo, en el simultáneo y en el posterior, una vez las mercancías hubieren obtenido levante”.

Y en el año 2007, ante la consulta de quién debía aplicar el análisis integral, el Oficio 393 de 2007 de la misma DIAN, que se constituyó en doctrina oficial sobre la materia, señaló que, de conformidad con lo establecido en el artículo 232-1 del Decreto 2685 de 1999 y en el artículo 153 de la Resolución 4240 de 2000, corresponde a la autoridad aduanera practicar el análisis integral, con base en la información suministrada por el declarante, y que si se dan los supuestos establecidos en dichas disposiciones, corresponde igualmente a esta

“permitir que se subsanen los errores u omisiones a través de una declaración de legalización sin el pago del rescate”.

La jurisprudencia del Consejo de Estado también tuvo más avances en el tema de la descripción de los vehículos, advirtiendo que el modelo no es el único elemento que puede identificar a un automotor, pues existen otras características que permiten individualizarlo, y así lo expresó en la sentencia del 26 de noviembre de 2009, Expediente 03517, consejera ponente María Claudia Rojas Lasso:

La Sala en reiterada jurisprudencia ha sostenido que tratándose de importación de vehículos, el modelo constituye una característica esencial en la descripción del mismo. El modelo de un vehículo es elemento sustancial para efectos de su correcta individualización. Sin embargo, a juicio de la Sala, por ese solo aspecto no podía la DIAN desconocer la declaración de importación y licencia de tránsito aportada por los actores para demostrar la legal importación del vehículo decomisado, toda vez que reiterando lo ya expuesto por la Sala en sentencias de 23 de enero de 1997 y 21 de septiembre de 2001, el modelo del automotor no es el único elemento que identifica la mercancía importada, ya que existen otras características descritas en el documento aduanero que la identifican perfectamente y que coinciden con la inspección física llevada a cabo por la administración, sin que se observe por parte de los importadores la intención de incurrir en contrabando, que es la conducta que castigan las normas aduaneras. (Destacado fuera de texto).

Sin embargo, la falta de aplicación del análisis integral en las diferentes etapas del control aduanero en la legislación aduanera llevó también en ocasiones a los funcionarios aduaneros y más allá, al mismo Consejo de Estado, a decisiones contradictorias respecto a las anotadas anteriormente como la de la sentencia del 7 de mayo de 2015, Expediente 00754, consejero ponente Marco Velilla, en la que la falta de indicación del modelo y la marca en la descripción de la mercancía en la declaración de importación conllevó la aprehensión y decomiso de la mercancía importada en vigencia del Decreto 1909 de 1992, lo que en verdadera aplicación del análisis integral hubiera permitido la confrontación de los documentos y la consecuente subsanación del error a través de la legalización. Esto dijo el Consejo de Estado:

Para la Sala, es evidente que el producto en cuestión contaba con una marca y un modelo que lo singularizaba y distinguía de los demás artefactos de igual o similar naturaleza, por lo que al no incluir tales elementos es factible prever un posible amparo de varias de esas mercancías con la misma descripción, que es justo lo que se procura evitar al exigir determinados niveles de especificidad en la identificación de una mercadería. Lo

anterior, conlleva a admitir que no fue posible para la administración identificar con precisión, las mercancías que estaban siendo objeto de nacionalización, con la sola información referente al tipo de artefacto, su uso y referencia. De este modo, es claro que la omisión descriptiva en cuestión, genera el que no sea posible estimar la mercancía como declarada, dado que con la generalizada descripción otorgada a los productos señalados en la declaración de importación, no es posible concluir que ellos sean los mismos que en efecto ingresaron al país. De ahí que se configure la causal de aprehensión y decomiso del artículo 502, numeral 1.6 del E.A., endilgada por la administración.

Al respecto, el artículo 3º de la Resolución 87 de 2015 de la DIAN, que adicionó el artículo 442-3 de la Resolución 4240 de 2000, reglamentaria del Decreto 2685 de 1999, consagró el procedimiento que debía adelantar la autoridad aduanera cuando en ejercicio de control posterior se detectara mercancía con descripción parcial o incompleta, estableciendo que en el acta de hechos debería dejarse constancia de si, entre otras circunstancias, procedía o no el análisis integral y advirtiendo que “cada caso se analizará de manera particular y en concreto, teniendo en cuenta la normatividad vigente aplicable, las pruebas allegadas y las objeciones del interesado, sin desconocer que las actuaciones de la autoridad aduanera deben estar precedidas de un espíritu de eficiencia y justicia”.

Una acción de nulidad y restablecimiento del derecho decidida mediante sentencia del 21 de enero de 2016, consejera ponente María Elizabeth García González, permitió también esclarecer que había diferencias entre omisión en la descripción de la mercancía y deficiencias en la descripción de la mercancía, ratificando los pronunciamientos relacionados anteriormente, así:

En virtud de lo anterior, es claro, que contrario a lo señalado por el a quo, en la declaración de importación cuestionada, no se incurrió en una omisión en la descripción de la mercancía que ingresaba al territorio nacional, sino que tal como lo indicó la parte actora, lo que acaeció fue una equivocación mecanográfica en el último dígito del número del motor del vehículo, lo que torna tal descripción como deficiente.

Sin embargo, la sentencia del Consejo de Estado del 3 de mayo de 2018, Expediente 00208, consejero ponente Alberto Yepes Berrío, es igualmente ejemplo de las consecuencias de la falta de aplicación del análisis integral, en tanto la Corporación resolvió una vez más que la falta de indicación de la marca comercial, la talla y el tipo de tejido de unas prendas de vestir era causal de decomiso por no ser posible su singularización, y lo que en vigencia del análisis integral hubiera permitido siquiera una confrontación de los documentos o la práctica de

pruebas adicionales en ejercicio de la libertad probatoria que posteriormente se consagraría expresamente en la legislación aduanera. Veamos:

Como se advierte de lo dispuesto en el artículo 1º de la Resolución No. 2954 de 1996, es relevante para la individualización y/o singularización de la mercancía que la descripción contenida en la declaración de importación haga referencia a la marca comercial, a la talla y al tipo de tejido de la prenda de vestir que se importa, aspectos que no se advierten en las declaraciones de importación, razón por la que, en este caso, no era posible la identificación de la mercancía decomisada, de tal forma que se hiciera posible su singularización. En consonancia con lo anterior, si falta uno de los elementos que hagan posible la individualización de la mercancía, se entiende que hay omisión en la descripción, lo que implica que la conducta pueda ser encuadrada en la omisión establecida en el artículo 72 ib.

Con todo, teniendo en cuenta que hasta la fecha era prácticamente discrecional del funcionario aduanero y de la jurisdicción contenciosa la exigencia de la distinción o el análisis de cada caso en particular, o más allá de la aplicación del análisis integral y con miras a darle un soporte legal a la figura que había cobrado importancia en el ámbito aduanero, el artículo 2º del Decreto 390 de 2016 tuvo que consagrar expresamente que el análisis integral podía aplicarse en el control previo para establecer si las inconsistencias en la descripción de la mercancía están o no justificadas, así como en el control simultáneo o posterior, para determinar si los errores u omisiones en la descripción de la mercancía conllevan o no a que la mercancía objeto de control sea diferente a la declarada, así:

*Artículo 2º. (...) Análisis integral. **En el control previo**, es el que realiza la autoridad aduanera en la confrontación de la información contenida en los servicios informáticos electrónicos, con la contenida en los documentos de viaje y/o en los documentos que soportan la operación comercial o mediante certificaciones emitidas en el exterior por el responsable del despacho, para establecer si las inconsistencias están o no justificadas, o si se trata de un error de despacho.*

***En el control simultáneo o posterior**, es el que realiza la autoridad aduanera para comparar la información contenida en una declaración aduanera respecto de sus documentos soporte, con el propósito de determinar si los errores u omisiones en la descripción de la mercancía, conllevan o no a que la mercancía objeto de control sea diferente a la declarada.*

Esta norma fue ampliada en el Decreto 1165 de 2019, como lo comentaremos más adelante.

2.2. Libertad probatoria

En cuanto a la libertad probatoria, hemos de decir que el inciso final del artículo 2º del Decreto 390 de 2016, junto al análisis integral, incluyó la noción de libertad probatoria, consagrando que, además del análisis integral en los controles aduaneros –previo, simultáneo y posterior–, en los procesos de fiscalización “habrá una amplia libertad probatoria”, de manera que los funcionarios aduaneros puedan llegar a la convicción sobre si efectivamente se han violado o no disposiciones legales aduaneras.

Sin embargo, la figura de la libertad probatoria no ha sido abordada por la jurisprudencia en su sentido literal, por lo que resulta interesante la sentencia del Consejo de Estado del 7 de junio de 2018, Expediente 03116, consejera ponente Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez, en la que se analizó si la DIAN se encontraba facultada para solicitar pruebas de oficio adicionales a la declaración de importación y a la factura comercial, a fin de establecer si las características de la mercancía coinciden con las descritas en la declaración de importación y, en la que se sostuvo que, efectivamente, la DIAN contaba con dichas facultades –como lo hizo–, en virtud de lo establecido en el artículo 511 del Decreto 2685 de 1999, aplicando con ello implícitamente, en nuestro criterio, el análisis integral que obliga a los funcionarios a hacer una confrontación de todos los documentos de la operación, pero también a la libertad probatoria que le permite indagar sobre las circunstancias de la operación, de manera que pueda establecerse la realidad.

La Sala encuentra que en efecto, con base en el artículo 511 del Estatuto Aduanero, a la DIAN le es dable decretar pruebas de oficio cuando así lo considere para esclarecer la situación de la mercancía y que en efecto, podía adelantar el proceso de certificación de las facturas aportadas, como en efecto lo hizo, y a partir de lo cual respecto de las que obtuvo respuesta de las empresas importadoras dio por amparada la mercancía contenida en varios ítems del DIIAM correspondiente, pues obtuvo la respuesta a los requerimientos realizados frente a tales artículos y en todos esos casos encontró acorde la información de las facturas comerciales. Por lo anterior, al ser afirmativa la respuesta al interrogante anterior y determinarse que conforme a la normativa vigente que la DIAN podía acudir a pruebas adicionales para corroborar la veracidad de la información de las declaraciones de importación y las facturas aportadas a la actuación administrativa, procede la Sala a resolver el segundo cuestionamiento. (Destacado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 2º del Decreto 349 de 2018, que modificó el artículo 2º del Decreto 390 de 2016, añadió un aparte al inciso final, en el cual se estableció expresamente que no procedía el análisis integral cuando la autoridad aduanera evidencie la afectación de los derechos e impuestos a la importación liquidados y/o pagados, el incumplimiento de restricciones legales o administrativas, o que se trata de mercancía no presentada.

En tal sentido, si bien con estas nuevas disposiciones fue entonces posible la corrección sin sanción de errores como la cantidad de las mercancías, que en el pasado daban lugar a la aprehensión y a sanciones hasta del 20 % de su valor, se limitó con el Decreto 390 de 2018 la posibilidad de hacer uso del análisis integral, cuando exista una afectación de los derechos e impuestos liquidados y/o pagados, se incumplan restricciones legales o administrativas o se trate de mercancía no presentada.

En nuestro criterio, lo anterior resultaba injustificado, salvo en el caso de mercancía no presentada, pues la misma legislación aduanera contemplaba una salida, esto es, la imposición de multas o la realización de un trámite administrativo determinado para la obtención de un permiso o de un visto bueno que se hubiere omitido, de manera que pudiese tramitarse la declaración respectiva sin pago de rescate.

Así al menos lo había reconocido el Consejo de Estado en la sentencia del 15 de febrero de 2018, Expediente 00491, consejero ponente Roberto Augusto Serrato Valdés, en la que se discutía, en vigencia del Decreto 2685 de 1999, si la falta de registro o licencia de importación debía entenderse como un defecto en la descripción de la mercancía, y consecuentemente como mercancía no declarada –tal como lo sostenía la administración aduanera–, o como un error subsanable mediante el otorgamiento por la entidad de un término para aportar el documento soporte respectivo, tal como dicha Corporación señaló:

*Como se observa, para que una mercancía se estime como no declarada es menester, esencialmente, que la misma no se encuentre descrita en la respectiva declaración de importación, vale decir, que aquella no halle coincidencia con los productos que se relacionan o describen en dicho documento, bien porque este se refiere a otra mercadería no identificable con la que ha de ser materia de importación, o por omisión de la respectiva descripción. De acuerdo con lo expuesto, es de colegir que **la ausencia de la licencia de importación, como documento soporte de la declaración, no redunde en que la mercadería se estime como no declarada, pues la misma se encuentra plenamente allí descrita tal como lo acepta la administración en el auto de archivo que profirió con ocasión del requerimiento aduanero formulado***

inicialmente. Por su parte, el artículo 121 del E.A., contempla el registro o licencia de importación como un documento soporte de la declaración, de forma tal que este no constituye un elemento que conduzca a calificar la mercancía como declarada o no pues el mismo no interfiere en la descripción o identificación del respectivo producto. Al efecto, es preciso considerar que la obtención de la licencia previa, como su nombre lo indica, es un requisito que debe cumplir el importador para efectos de nacionalizar la mercancía; pero, en caso tal que aquella no se hubiere obtenido con anterioridad al levante frente a una mercadería sometida a ese requisito, el interesado debe proceder o bien a reembarcar la carga hacia el exterior, en los términos permitidos por el artículo 115 del E.A., o la administración deberá concederle el lapso de treinta (30) días previsto en el numeral 6º del artículo 128 ibidem, con el fin de que el usuario aporte el documento tendiente a acreditar el cumplimiento de la restricción legal o administrativa. (Destacado fuera de texto).

Creemos que todo lo anterior abonó el camino para que la DIAN expidiera la Circular 2 de 2018, mediante la cual buscó “establecer lineamientos y precisiones que garanticen la correcta aplicación” de la figura del análisis integral, “en aras de dar cumplimiento al objetivo de la misma”, siendo de resaltar lo manifestado en relación con los controles simultáneo y posterior en los que se admitió el análisis integral en el caso de mercancía sujeta a restricciones legales o administrativas, respecto de las cuales se haya cumplido con los trámites respectivos y siempre que no se hubieren afectado los derechos e impuestos, o si existiendo cambio de subpartida o errores en la cantidad, se cancelan los mayores derechos e impuestos, así:

Será necesario que se trate de mercancía presentada ante la autoridad aduanera, que no se encuentre sujeta a restricciones legales o administrativas, salvo que estas hayan sido superadas dentro de los términos previstos en la normatividad aduanera vigente, y que no se hayan afectado los derechos e impuestos ya liquidados y/o cancelados.

Por lo anterior, en el evento en que el error en descripción de la mercancía implique un cambio de subpartida que conlleve a un mayor pago por concepto de derechos e impuestos, aplicará la figura de análisis integral siempre y cuando se realice el pago en la oportunidad prevista en la regulación aduanera vigente.

Así mismo, en el evento en que el error se presente en cantidad, habrá lugar al análisis integral siempre y cuando se haya realizado el pago por el total de los derechos e impuestos_a que hubiere lugar, en consecuencia, si se

encuentran mayores cantidades que no hayan sido objeto de pago de los derechos e impuestos no habrá lugar a la aplicación de esta figura. (Destacado fuera de texto).

Por su parte, la jurisprudencia del Consejo de Estado, en sentencia el 15 de marzo de 2018, consejera ponente Rocío Araújo Oñate, Expediente 00793, trajo a colación el Concepto 032 de 2005 de la DIAN sobre el análisis integral del Decreto 2685 de 1999, en virtud de una demanda de nulidad y restablecimiento del Derecho, manifestando que en el mencionado concepto se estableció que la aplicación del análisis integral implica, entre otras cosas, que los seriales de los bienes declarados aparezcan consignados en al menos uno de los documentos soporte de la importación y que, para el caso, el análisis integral había sido debidamente aplicado, pues la mercancía había sido aprehendida y decomisada legalmente por la autoridad aduanera al no poderse plenamente individualizar o probar que se trataba de la misma mercancía.

Con el Decreto 1165 de 2019, regulación aduanera vigente a la fecha, se revisó el tema del análisis integral y se tuvo en cuenta la jurisprudencia y en particular la doctrina aduanera sobre la materia, decantando lo que se venía gestando desde el Decreto 1232 de 2001, que modificó el Decreto 2685 de 1999, esto es, la institución del análisis integral como una conquista de los usuarios aduaneros y, que en últimas no es otra cosa que la “sana crítica” que debe regir la valoración de la pruebas y circunstancias de cada operación de comercio exterior, a fin de velar por los intereses del Estado, sin que por ello se obstaculice el libre comercio de las mercancías.

Así, el artículo 3º del Decreto 1165 de 2019 definió el análisis integral como el que realiza la autoridad aduanera:

- En la confrontación de documentos de las etapas de control previo, simultáneo y posterior.
- Cuando se trate de mercancías sujetas a restricciones legales o administrativas procederá el análisis integral si las restricciones han sido “superadas dentro de los términos previstos en la normatividad”, y siempre que “no hayan afectado los tributos aduaneros ya liquidados y/o cancelados”.
- Cuando se trate de errores en la descripción de la mercancía que impliquen cambio de subpartida arancelaria y que conlleven a un mayor pago de tributos, procederá el análisis integral siempre que estos sean cancelados oportunamente.

- Si los errores son en la cantidad, procederá el análisis integral siempre que se haya realizado el pago de los tributos aduaneros, pero si hay mayores cantidades respecto de las cuales no se han cancelado los tributos, no procederá dicho análisis.
- Habrá “libertad probatoria”, además de análisis integral, en los procesos de fiscalización aduanera”, en concordancia con lo establecido en el artículo 655 del Decreto 1165 de 2019, disposición referida a los “medios de prueba”.

Cabe anotar que esta disposición ya comienza a ser objeto de pronunciamientos de la DIAN, como el Concepto 100208821-002097 del 23 de agosto de 2019, en el que se aclara la procedencia de la declaración de legalización sin pago de sanción por errores en el serial, mediante la aplicación previa del análisis integral.

Con todo, el análisis integral es concebido en la legislación aduanera desde el año 2001 como una figura que ha venido arraigándose y que ya con el Decreto 1165 de 2019 le permite a la autoridad aduanera contrastar la información de la declaración de importación con los documentos de la operación, cuando se presentan errores u omisiones en la descripción de la mercancía en dicha declaración de importación, a través de las diferentes etapas del control aduanero, cuando hay restricciones legales o administrativas que han sido superadas, cuando hay cambios de subpartida arancelaria o cuando hay errores en la cantidad y se han cancelado los mayores tributos, para admitir, en favor del importador, que no habrá lugar a la imposición de sanciones o de una medida cautelar.

Por su parte, la amplia libertad probatoria, consagrada desde el Decreto 349 de 2018, es concebida como una suerte de fundamento o principio, que en la práctica y hasta la fecha no ha tenido mayor aplicación o desarrollo más allá de su consagración o vía el recurso del análisis integral, que fue concebido como su par, en tanto ha sido consagrado siempre de la mano de la disposición que incorporó dicha figura en nuestra legislación aduanera.

Dicho esto, si antes se sentenciaba o se decidía de plano por los jueces o la autoridad aduanera, el análisis integral es hoy un mandato legal al que estos no pueden sustraerse, como tampoco puede hacerlo la autoridad aduanera en sus acciones de control.

Conclusiones

El Consejo de Estado ha proferido un sinnúmero de sentencias en torno a diferentes temas de la legislación aduanera, principalmente sobre los decretos

1909 de 1992 y 2685 de 2019. Teniendo en cuenta que dicha jurisprudencia es amplia, decidimos en este trabajo centrarnos en dos aspectos sustanciales: el carácter de la obligación aduanera y el análisis integral probatorio, para llegar a concluir si la posición jurisprudencial ha sido o no acogida por la nueva legislación aduanera, contenida en el Decreto 1165 de 2019. En cuanto a la doctrina aduanera de la DIAN, hemos centrado nuestro trabajo en el análisis integral probatorio que atraviesa todo el procedimiento aduanero.

En primer lugar, concluimos que, desde el Decreto 1909 de 1992 hasta nuestros días, pasando por los decretos 2685 de 1999, 390 de 2006 y 1165 de 2019, la obligación aduanera es de carácter personal. No obstante, también es de carácter real, en tanto la mercancía misma es la garantía. Si bien inicialmente se eliminó del Decreto 1909 de 1992, por una acción de nulidad simple, la expresión “independiente de quien sea su propietario o tenedor”, por cuanto el Consejo de Estado consideró que consagraba una solidaridad que solo podría ser prevista por una ley, en la práctica dicha solidaridad fue tácitamente validada o respaldada por la mayoría de las decisiones del mismo Consejo de Estado, que confirmó la procedencia del decomiso de las mercancías en manos de terceros de buena fe, que la mayoría de las veces terminaron siendo responsables con el sujeto infractor. Solo en un evento, en el que el tercero logró probar la buena fe exenta de culpa, se admitió que no debía ser sancionado junto con el infractor.

Así mismo, pese a que en algunos fallos pareciese que la responsabilidad aduanera es subjetiva, nos encontramos que prevalece el criterio del carácter objetivo de la responsabilidad en materia aduanera. No se admiten entonces, conforme a la jurisprudencia, juicios sobre la intencionalidad, la imputabilidad o la buena fe del sujeto, lo que conlleva a que la obligación aduanera se torne solidaria. La solidaridad a la que nos referíamos ha sido reconocida al menos ya por el Decreto 1165 de 2019, cuando recoge lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 1066 de 2006, en torno a que la responsabilidad aduanera y cambiaria es solidaria y subsidiaria de la forma en que ha sido establecida en el Estatuto Tributario.

Ahora bien, tratándose del análisis integral probatorio, tenemos que este fue consagrado por el Decreto 1232 de 2001, que adicionó el Decreto 2685 de 1999, el cual ha venido de alguna manera arraigándose, hasta el Decreto 1165 de 2019, que le permite –y ojalá obligue– a la autoridad aduanera, a contrastar la información de la declaración de importación con los documentos de la operación (cuando se presentan errores u omisiones en la descripción de la mercancía a través de las diferentes etapas del control aduanero, cuando existan restricciones legales o administrativas que hayan sido superadas, cuando existan cambios de subpartida arancelaria o cuando existan errores en la cantidad y se hayan

cancelado los mayores tributos), para admitir, en favor del importador, que no habrá lugar a la imposición de sanciones o de una medida cautelar. Ha sido en este punto importante el aporte de la doctrina de la DIAN, que a través de la Circular 2 de 2018 admitió el análisis integral, en el caso de mercancía sujeta a restricciones legales o administrativas respecto de las cuales se haya cumplido con los trámites respectivos y siempre que no se hubieren afectado los derechos e impuestos, o si existiendo cambio de subpartida o errores en la cantidad, se cancelan los mayores derechos e impuestos. Así mismo, la libertad probatoria fue consagrada desde el Decreto 349 de 2018 y recogido en el Decreto 1165, como una suerte de fundamento o principio, que en la práctica y hasta la fecha no ha tenido mayor aplicación o desarrollo más allá de su consagración o vía el recurso del análisis integral, que fue concebido como su par, en tanto ha sido consagrado siempre de la mano de la disposición que incorporó dicha figura en nuestra legislación aduanera. De esta manera, si antes se sentenciaba o se decidía de plano por los jueces o la autoridad aduanera, creemos que el análisis integral debe ser hoy un mandato legal al que estos no pueden sustraerse.

Bibliografía

- Castrillón Velasco, Camilo. En búsqueda del precedente judicial en materia aduanera en Colombia. En: *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2019.
- Rodríguez Calero, Carlos Andrés. El precedente judicial en materia aduanera en Colombia y su impacto en la competitividad del país. En: *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá, 2019.
- Departamento de Derecho Informático, Universidad Externado de Colombia. Derecho aduanero y comercio exterior. En: *Banco de Datos Jurídicos*. Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2019.

Los derechos humanos en materia aduanera

Human rights in customs matters

ANDRÉS ROHDE PONCE¹

Presidente de la Academia Internacional de Derecho Aduanero

Para citar este artículo / To reference this article

Andrés Rohde Ponce. Los derechos humanos en materia aduanera. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 797

Resumen

Este artículo recoge la conferencia impartida en las 44 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, realizadas en Cartagena de Indias, Colombia, del 12 al 14 de febrero de 2019.

Inicialmente expongo en qué consiste la materia aduanera, premisa básica a falta de precisión conceptual que es la causante de que en muchos casos se expongan como parte de ella a institutos y conceptos que son materias de otras ramas del derecho, formando una masa enciclopédica que asemeja el *Orbis Tertius* del Derecho Aduanero. Antes del planteamiento sobre los abusos a los derechos humanos en materia aduanera, es entonces ineludible definir en qué consiste esta última.

Expongo después los esquemas jurídicos contemporáneos basados en la “gestión del riesgo”, que separan el peligro del daño –potencia y acto– y se aleja de la edificación jurídica para prevenir con la responsabilidad por negligencia, culpa o tentativa. En su lugar, surge un esquema social basado “científicamente” no en la prevención del daño sino en el temor o miedo, que lleva al sentimiento personal y colectivo de riesgo en la economía, la política y al derecho, y en base a construcciones artificiales establece obligaciones y consecuencias basadas en hipótesis que escapan a la realidad y no están sujetos a su comprobación fáctica. En este entorno, el individuo está sometido a nuevos abusos del poder público que no escapan a la materia aduanera, de los cuales se presentan algunos casos.

1 Facultad de Derecho de la UNAM. Especialidades en Derecho Fiscal y en Económico Corporativo. Maestrías en Admón. Pública y Der. Fiscal y Admvo. Doctor en Derecho.

Palabras clave: Materia aduanera, mercancías, hecho aduanero, territorio aduanero, aduana, declaración aduanera, riesgo, sistemas electrónicos.

Abstract

This article includes the conference given at the 44 Colombian Conference on Tax Law, Customs Law and Foreign Trade, held in Cartagena de Indias, Colombia, from February 12 to 14, 2019.

Initially I explain what customs matter consists of, a basic premise in the absence of conceptual precision that is the reason why in many cases they are exposed as part of it to institutes and concepts that are matters of other branches of law, forming an encyclopedic mass that resembles *Orbis Tertius* of Customs Law. Before the approach on human rights abuses in customs matters, it is therefore unavoidable to define what the latter consists of.

I expose the contemporary legal schemes based on “risk management”, which separate the danger from harm - power and act - and move away from the legal building to prevent liability for negligence, guilt or attempt. Instead, a “scientifically” based social scheme arises not in the prevention of harm but in fear or dread, which leads to personal and collective feelings of risk in the economy, politics and law, and based on artificial constructions It establishes obligations and consequences based on hypotheses that escape reality and are not subject to factual verification. In this environment, the individual is subjected to new abuses of public power that do not escape customs matters, of which there are some cases.

Keywords: customs, customs matters, customs fact, customs territory, customs declaration, goods, risk, electronic systems.

Sumario

1. Nociones de materia aduanera; 1.1. El Territorio aduanero; 1.2. Las mercancías; 1.3. El hecho aduanero o cruce transfronterizo de mercancías; 1.4. La obligación jurídica aduanera; 1.5. La aduana; 1.6. El hecho aduanero y su relación con el hecho imponible; 2. Sociedad y derecho de riesgos; 3. Amenazas a la integridad jurídica de los ciudadanos; 4. Concepto de derechos humanos; 5. Algunos derechos aduaneros básicos del ciudadano; 5.1. La omisión de derechos en la legislación aduanera; 5.2. Los derechos básicos y los sistemas electrónicos; 5.2.1. Acceso a los servicios electrónicos; 5.2.2. Derecho a presentar una declaración aduanera; 5.2.3. Condiciones de vulnerabilidad digital; 5.3. Los derechos

básicos y el manejo de riesgo; 5.3.1. Igualdad de tratamiento; 5.3.2. Señalamiento injusto o irracional de aduanas; 5.3.3. Caducidad electrónica o derecho al olvido; 5.3.4. Las sanciones excluyentes; 5.3.5. Los pasajeros internacionales; 5.3.6. La gestión de riesgo; Bibliografía.

1. Nociones de materia aduanera

Desde las comunidades más primitivas hasta el Estado contemporáneo, los seres humanos han vivido bajo organizaciones sociales que reúnen a un pueblo, un gobierno y un territorio. Conforme con la teoría del Estado, este último tiene y debe tener el atributo de soberano, que le permite ejercer actos de autoridad en sus relaciones internas y de independencia respecto de estados extranjeros, de tal suerte que, entre las principales funciones esenciales del Estado están las de salvaguardar la integridad de su territorio, la vigencia y plena aplicación de su legislación, que no es otra cosa que su gobernación sobre su población.

La premisa de que “no existe Estado sin territorio” obliga a jerarquizar a la integridad del mismo, por lo que es vital establecer estricta vigilancia y control sobre el mismo. Cuando ese control tiene la misión de mantener su integridad física y dominio exclusivo previniendo y repeliendo actos de ataque que tengan por objetivo invadir, menoscabar o sustraer parte o la totalidad de dicho territorio. Ese poder o mando es una función de los cuerpos militares, pero cuando se trata de controlar únicamente la entrada al territorio aduanero o su salida de mercancías y medios de transporte y personas cuando las lleven consigo, entonces ese control se denomina control aduanero, en razón de lo cual se desprende que la materia aduanera es el control que ejerce el Estado sobre las mercancías y medios de transporte que se introducen, extraen o transitan por el territorio Nacional.

En esta materia existen propios y singulares institutos jurídicos aduaneros como son el territorio aduanero, las mercancías, el hecho aduanero, la obligación jurídica aduanera y la aduana, que por lo demás, son sus elementos esenciales.

1.1. El Territorio aduanero

Como antes anoté, el territorio es el espacio sujeto a la soberanía de un Estado que está delimitado por las fronteras definidas por los tratados internacionales. Este territorio se denomina aduanero para poder explicar aquellos casos en donde la legislación de otro país se aplica en su propio territorio (enclaves) o su legislación se aplica en otro territorio (exclaves), o en los casos de uniones aduaneras en los cuales una legislación se aplica en los territorios de dos o más estados políticos, e inversamente, existen casos en los cuales dentro de un mismo

territorio político se aplican dos regímenes jurídicos distintos, como lo es el caso de las zonas francas.

Para Kelsen, el territorio no es más que el derecho en otro de sus ámbitos, es decir, identifica a la norma jurídica y al espacio de aplicación en un solo concepto.

Así pues, el derecho de la materia aduanera tiene como presupuesto la existencia de un territorio aduanero y esto solo es posible si quien lo detenta y ejerce el control sobre él cuenta con la capacidad de defenderlo, hacerlo respetar íntegramente, y por ello, el territorio aduanero tiene como fundamento que sea de un Estado soberano para conducir sus relaciones internacionales.

1.2. Las mercancías

Otro elemento esencial de la materia aduanera son las mercancías, que se definen como cosas, tangibles, muebles, presentes, corpóreas, públicas o privadas. De este concepto se desprenden que son todas las cosas que puedan tocarse, pesarse, medirse, moverse, transportarse y sin considerar el título jurídico de quien las pretende introducir o extraer del territorio aduanero. El concepto anterior excluye, entre otros, a los “futuros” que se negocian en las casas de bolsa, a los inmuebles por cuánto que no son físicamente transportables y también a los bienes incorpóreos, como los derechos, entre los que se encuentran los derechos de propiedad intelectual, *per se*, y también, hasta ahora, excluye a los servicios. Algunos autores también exigen que una cosa solo puede ser mercancía si se le puede ubicar en una posición de la clasificación arancelaria, de tal suerte que, si no puede ubicarse en ninguna, entonces no es mercancía.

Para efectos del control aduanero, las mercancías deben ser identificadas con precisión, sin ambigüedad y tener además una designación que permita identificarla y distinguirla de otras. Entonces la materia aduanera tiene un ámbito material que son cosas que poseen su propia naturaleza, origen, clase y tipo que se pretenden introducir o extraer del territorio.

En tiempos remotos las mercancías que se introducían o extraían de sus territorios eran muy pocas, fáciles de identificar, llamar, distinguir y se reducían a algunos productos agrícolas, ganaderos, pesqueros, mineros y unas cuantas manufacturas textiles básicas, cerámicas, orfebrería y escasas herramientas muy sencillas.

Con el desarrollo de las sociedades se aceleró la creación de nuevas cosas, es decir, la transformación de las cosas iniciales en otras nuevas con esencia distinta. Actualmente, por la enorme cantidad, composición y función de las cosas

no basta su designación, también es necesario contar con una codificación de todas ellas, a tal grado que fue necesario la suscripción de un tratado internacional en el cual se acordó una nomenclatura que incluye la identificación, designación y codificación de todas las mercancías.²

1.3. El hecho aduanero o cruce transfronterizo de mercancías

Ya he expuesto los elementos espacial y material, pero para la configuración del fenómeno aduanero se requiere la realización de un hecho o conducta humana dinámico consistente en mover una mercancía de un territorio aduanero a otro territorio aduanero distinto, es decir, la introducción o extracción de mercancías a través de las fronteras aduaneras de dos territorios estatales distintos. Se trata de una mercancía que estaba en reposo, estática, en un territorio aduanero que es llevada por un medio de transporte (tráfico) o por una persona (pasajero) y se introduce en otro territorio aduanero que está sometido a sus leyes aduaneras, a las que debe someterse y darles cumplimiento. Es importante destacar que este movimiento es entre dos o más territorios aduaneros, por lo cual, si se realiza dentro de un solo territorio aduanero esa acción no configura el hecho aduanero.

Este hecho aduanero, preciso, concreto, singular, con esencia propia, es la causa eficiente de una obligación principalísima, particular, esencial y diferente a cualquier otra: la obligación jurídica aduanera.

1.4. La obligación jurídica aduanera

Con base en lo anterior, se puede observar con claridad que la obligación de los sujetos que participan en la introducción de mercancías al territorio aduanero del país o las extraen del mismo es someterse al control establecido para esos efectos, por lo tanto, la obligación jurídica aduanera a cargo de las personas que introducen o extraen las mercancías al o del territorio aduanero deben someterlas a su aduanamiento entregando la posesión y disposición a la aduana. De este modo, instituciones, principios, figuras y disposiciones como el depósito obligatorio ante la aduana o depósito provisorio están directamente relacionadas con la obligación del aduanamiento de las mercancías por parte de los sujetos obligados.

Para poder cumplir con esta obligación de aduanar las mercancías, los sujetos obligados deben también cumplir una serie de deberes tales como ingresar por la aduana autorizada, en días y horarios hábiles, presentar las mercancías junto con la documentación que las amparen como son el conocimiento

2 Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. Bruselas 14 de junio de 1983, en vigor 1º de enero de 1988.

de embarque o la guía aérea y carta de porte. Lógicamente, el importador no introdujo las mercancías para que se queden indefinidamente en la aduana y sometida a graves limitaciones al dominio de las mismas, sino para que sigan su transporte hacia su lugar de destino, para lo cual debe desaduanarlas, tramitando para ello otro procedimiento *ad hoc* denominado despacho aduanero, formalidad obligatoria que le permitirá que la aduana *levante* esas restricciones y permita el *retiro* de las mercancías de la aduana.

Así pues, la obligación aduanera tiene dos sujetos que deben cumplir respectivas conductas: el importador debe de aduanar las mercancías mientras que la aduana debe desaduanar las mismas cuando se haya realizado correctamente el despacho aduanero. Es sorprendente que en la práctica la gente esté familiarizada con el término desaduanamiento y, sin embargo, no utilice el término aduanamiento, y ello, quizá obedece a que los estudiosos no han logrado captar con precisión la obligación aduanera sin necesidad de usar términos, conceptos y metodologías de otras ramas del derecho, como el tributario.

Me parece una especie de “síndrome de Estocolmo” en los tratadistas que sostienen con convicción la autonomía del Derecho Aduanero respecto del Derecho Tributario, pero cuando intentan definir la obligación jurídica aduanera la hacen consistir en la causación y el pago del arancel y otras contribuciones y lo fundamentan constitucionalmente en los preceptos que establecen las atribuciones del poder público para establecer gravámenes al comercio exterior.

1.5. La aduana

Dentro de los temas que han resentido el estado precario y escasamente analizado de la materia aduanera y del derecho que la regula se encuentra la institución de la Aduana, que hasta hoy no tiene ni siquiera univocidad terminológica ya que, en los tratados internacionales, leyes nacionales e incluso en la doctrina se le asignan distintas acepciones, como son las siguientes: servicio administrativo o entidad pública encargada de ejercer control aduanero (como la define el Convenio de Kyoto Revisado)³; lugar autorizado para cruzar el territorio aduanero (puerta o paso); espacio físico resguardado y vigilado (recinto) donde se realizan las funciones del despacho aduanero; e incluso la del impuesto, derecho o arancel que se causa por el cruce transfronterizo de mercancías. Incluso existen leyes nacionales que usan la palabra aduana para referirse indistintamente a todas esas acepciones. Cualquiera que sea la acepción con la cual se use, en todas ellas la palabra aduana expresa que la materia aduanera es una

3 Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros de 1973, revisado en 1999, en vigor internacionalmente, aunque no en diversos países de la región de Latinoamérica.

manifestación de la soberanía estatal consistente en el control de las mercancías y medios de transporte que pretenden ingresar o salir de su territorio, con lo cual podemos observar que el derecho aduanero está asociado indisolublemente a la existencia de la aduana, de tal suerte que no puede haber ese control sino existe esa aduana con elementos esenciales que la hacen un órgano especial dentro del poder público.

En efecto, la aduana es un ente público que está dotado de competencias especiales que ninguna otra autoridad administrativa, legislativa o judicial puede tener atribuidas y que son singulares por cuanto que las ejerce directamente sobre el territorio nacional, las cosas que ingresan o salen del mismo y las personas que las poseen física o jurídicamente en el territorio nacional.

La aduana cuando ejerce el control aduanero sobre las mercancías exige que ellas y las personas relacionadas obligadas cumplan con todo el orden jurídico nacional, actuando con funciones de órgano revisor de la legalidad total del Estado, ya que tendrá la obligación y la facultad para impedir el movimiento transfronterizo, cuando ello implique la violación a cualquier ordenamiento jurídico nacional. Este es en esencia la calidad jurídica de la aduana que permite asignarle una identidad propia con una función esencial estatal y que ha llevado en muchos países a atribuirle autonomía constitucional como órgano autónomo del Estado.

Por ello, asignarle a la aduana la función de recaudador, auditor tributario o de ventanilla para la entrega de licencias, permisos, autorizaciones u otras medidas administrativas es una visión limitada de la esencia y funciones de la aduana.

Ciertamente, por razones de organización burocrática o de eficiencia funcional de cada Estado, a la Aduana se le ha ubicado en diversos ministerios: hacendario (en muchos países como entidad con dependencia directa del ministro y en otros países subordinada a una dependencia tributaria en cuya organización se ubica también la administración de impuestos internos); de economía o de seguridad nacional, según sean las concepciones de políticas públicas imperantes en una época y en un territorio aduanero determinados.

He dejado claramente precisada y delineada la materia aduanera, sus elementos espaciales, materiales, personales y el hecho humano que la activa. Ya que esta conferencia la estoy impartiendo en un congreso tributario, seguramente habrá el interés por discurrir brevemente sobre el hecho aduanero y el hecho imponible, a lo cual dedicaré unos cuantos párrafos.

1.6. El hecho aduanero y su relación con el hecho imponible

He dicho antes que el hecho aduanero es el cruce transfronterizo de un territorio aduanero a otro territorio aduanero de cosas que tengan la calidad de mercancías, hecho que se realiza innegablemente en el momento mismo en que las mercancías cruzan la frontera aduanera de ambos territorios, ya que para uno es exportación lo que para otro es importación. De esta forma el hecho aduanero se consuma tan pronto las mercancías y el medio de transporte ingresan al territorio aduanero, ya sea a través del espacio terrestre, el espacio aéreo sobre el anterior o los mares y las aguas.

Para la mayoría de la doctrina tributaria no basta definir el hecho aduanero para ser hipótesis elegible como hecho imponible, porque considera que es requisito indispensable que ese hecho constituya una manifestación de riqueza que muestre la capacidad de contribuir.

La teoría de la tributación contemporánea descansa sobre el criterio de la capacidad económica de contribuir que tiene el equívoco de cimentarse en que tributar conforme a la riqueza es punto de partida porque la realidad enseña que se trata de un ideal o punto de llegada. La prueba de esta condición es la desigualdad con la cual tributan las empresas globales, las transacciones del mercado de capitales, el *e-commerce*, entre otros, y, por el contrario, la enorme carga fiscal con la cual se gravan los salarios medios y bajos.

Esta doctrina al intentar fundamentar y explicar los derechos o impuestos a las importaciones y exportaciones con base en el criterio de la capacidad contributiva se enfrenta a algunos problemas conceptuales.

Para esta concepción tributarista no basta el simple cruce fronterizo, sino que es necesario encontrarle sustento en la capacidad contributiva de alguien, aunque no sea la del importador o exportador, sustento que por lo demás esté alejado del hecho fecundador de la materia aduanera.

Apoiada en la capacidad contributiva de alguien se construye el hecho imponible del derecho o impuesto de importación o exportación, y en su desarrollo algunas legislaciones lo traducen o configuran con la presentación y aceptación de la declaración aduanera, ya que consideran que ella representa la expresión de voluntad de un contribuyente para darle un uso económico a las mercancías.

Siguiendo esa concepción, otras legislaciones han recorrido más el hecho imponible y exigen además que en la declaración aduanera las mercancías se destinen a los regímenes aduaneros de importación o exportación definitiva por cuanto que suponen, y solo suponen, que la mercancía será consumida,

arrimando el arancel a una especie de tributo al consumo. En realidad, se desvanece esa diferenciación porque, salvo en el tránsito, en la mayoría de los regímenes distintos a los definitivos la mercancía también se consumirá.

En el objetivo de encontrar una relación entre introducir o extraer mercancías al país y una capacidad contributiva, las estructuras fiscalistas se van alejando del hecho aduanero buscando esa base que transite de lo económico a lo lucrativo y de allí hacia el impacto en el ingreso, patrimonio o consumo de alguien. Entonces el legislador tributario configura el hecho imponible con la conclusión del despacho aduanero y con las mercancías a disposición del interesado.

Pero la concepción de la capacidad contributiva no está satisfecha y su rigorismo estipula la condición adicional de que las mercancías ya se encuentren confundidas en el mercado local del país de importación.

A estas alturas el hecho imponible no se identifica ni cercanamente con el hecho aduanero, sino que está construido a base de ficciones que se van montando unas sobre las otras y que muy pronto producen colisiones, ante las cuales esa doctrina crea otras nuevas ficciones.

Por ejemplo, cuando las mercancías se introducen al territorio aduanero sin someterse al control aduanero, que no están ni estuvieron aduanadas, entonces estas construcciones fiscalistas no tienen una solución natural y consecuente, ya que conforme a ellas únicamente causan el tributo las mercancías que se someten al control aduanero lo cual es un absurdo, ya que la ausencia de aduanamiento conduce a que tampoco pueda existir una declaración aduanera y mucho menos el despacho aduanero y la entrega de las mismas y, por esas circunstancias, no se causaría el arancel o derecho respectivo. Ante esa colisión conceptual, esa concepción del hecho imponible del arancel crea la ficción de las “importaciones irregulares” (contrabando capturado) causantes del derecho o impuesto, con lo cual se contradice toda la construcción teórica.

Puesto que el tributo se causa necesariamente con la presentación de una declaración aduanera, entonces su omisión lleva a la elusión del arancel, obligando a la legislación a establecer sanciones económicas por dicha omisión o por la presentación extemporánea de esa declaración, con lo cual de voluntaria pasa a ser obligatoria y punible.

Si la omisión de presentación de la declaración persiste hasta un plazo máximo, entonces la legislación establece un despacho oficioso por medio del cual la aduana, con base en otra ficción, hace como que se presentó y tramitó una declaración con lo cual se incurre en otra ficción. En el caso de la importación

irregular las colisiones son más extremas porque en ese caso ni siquiera se puede tramitar el despacho oficioso.

Pero todavía más, si únicamente las mercancías destinadas por la voluntad del importador al consumo o importación definitiva cumplen con el presupuesto fáctico para generar el hecho imponible, arrastra la consecuencia de que las mercancías destinadas a alguno de los regímenes de importación temporal o de perfeccionamiento no generen la obligación tributaria, y su incumplimiento produzca otra colisión, que esta posición patrimonialista busca superar con otra ficción.

En efecto, se expone que si las mercancías no retornan al territorio aduanero extranjero existe un incumplimiento pero no una omisión tributaria porque nadie debe lo que no causado, entonces emerge otra ficción consistente en que la voluntad del importador se torna de no consumo a consumo, por lo tanto, en la fecha de incumplimiento del retorno la importación temporal se transforma sin la voluntad del obligado en importación definitiva, lo cual colisiona con la teoría de la capacidad contributiva en la que se sustenta.

Todos estos presupuestos como hechos generadores tienen en común que están basados en dos elementos: 1) la voluntad del titular de las mercancías y 2) la capacidad contributiva de alguien, por lo cual las calificó de posturas subjetivas. La concepción objetiva del hecho generador es aquella que lo hace coincidir con el hecho aduanero mismo, es decir, que para la causación del arancel o impuesto es suficiente el cruce fronterizo aduanero, es decir, la introducción de mercancías al territorio aduanero o su salida del mismo.

2. Sociedad y derecho de riesgos

A partir de los terribles acontecimientos terroristas del 11 de septiembre de 2001, los gobiernos han establecido políticas públicas relacionadas con la prevención de más ataques de esa índole. A este fenómeno se suman también el incremento del delito transnacional y con ello la aparición del crimen organizado y su actuación en los diversos países, traficando drogas y estupefacientes, dinero de procedencia ilícita, trata de personas y órganos humanos, mercancía pirata y otros delitos más.

El incremento de la violencia y la percepción de daño entre la población ha venido acompañado de la liberalización del comercio y el incremento del consumo de productos globalmente producidos.

Estudios recientes exponen que ante esta percepción de peligro las políticas públicas han diseñado una sociedad de riesgos⁴ que a su vez se alimenta de normas legales de riesgos, creando obligaciones, consecuencias y sanciones que están basadas en dichos riesgos.⁵

Siempre el derecho se ha construido sobre intereses jurídicamente tutelados que se protegen con mecanismos jurídicos tales como la responsabilidad civil por negligencia, o falta de cuidado y en materia de infracciones y delitos las figuras de la tentativa punible o los delitos culposos, imprudenciales, de falta de cuidado o diligencia debida. El esquema se apoya en el bien protegido y las obligaciones jurídicas de prevenir su amenaza y establecer consecuencias para reparar o castigar su lesión o perjuicio.

El sentimiento de temor o miedo ha venido arraigándose en la sociedad moderna y trascendiendo a las políticas públicas de control de riesgos, a base de la posibilidad matemática por la conjunción de factores y variables, alimentados y proporcionados por máquinas y programas de procesamiento electrónicos, incluso alimentados por los mismos aparatos o dispositivos automáticos, proceso que se conoce como el internet de las cosas (IOT).

La funcionalidad de estos esquemas requiere de normas jurídicas que establezcan obligaciones sobre los ciudadanos, que deben colaborar pero que desconocen y son ignorantes de los algoritmos que determinan quién es funcional y quién, por no serlo, representa un riesgo.

Consecuentemente, las legislaciones (o lo que quedan de ellas) se hacen consistir en boletines electrónicos con mandatos de alimentación electrónica, cuyo incumplimiento detona que el sujeto omiso pase de funcional a riesgoso, y por ende, sometido a medidas de dos clases: 1) visibles, como la imposición de sanciones tangibles y 2) opacas, como su inclusión en calidad de sujeto de riesgo, lo que podría implicar que esté sometido a medidas de control adicionales y de exclusión de regímenes generales que están a la disposición de todos los demás sujetos.

En virtud de que estas normas de riesgo se dirigen a impedir o contrarrestar el riesgo a la sociedad, sin embargo, su emisión incrementa el temor por posibles

4 Beck Ulrich. *La Sociedad del Riesgo*. Ed. Paidós. España. (2006).

5 Alais Horacio Félix. El bien jurídico tutelado en las infracciones y los delitos aduaneros. Finalidad y magnitud de las penas y sanciones aduaneras, en *Reflexiones sobre el régimen de infracciones y sanciones aduaneras en el Perú*. Vargas Acuache Christian Manuel. Coordinador. Edición del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. 2019. Página 63

acciones de amenaza, y por ende, su crítica puede ser considerada como parte del riesgo mismo.

Este régimen se hace más complejo porque quien emite la norma ya es también una máquina que se alimenta también de miles de máquinas, dejando al ser humano en un simple técnico de mantenimiento.

Así surge un nuevo ente con un nuevo instrumento de abuso a los ciudadanos: el robot o máquina y sus órdenes a través del “*Digiedicto*”. El *Digiedicto* es el comando de una plataforma que no le importa si lo recibes. Se sabe que proviene del portal, pero no se sabe qué pretende. Este tiene toda nuestra información, pero no sabemos en que la usa. Exige que el ciudadano utilice los medios electrónicos, la cadena de bloques y que se certifique. Nada es posible de conocer: se pone en riesgo la funcionalidad de la gestión de riesgos.

Nada de los datos que alimenta, los procesos que con ellos ejecuta y las acciones que ordena es verificable o demostrable, carece de evidencias y comprobaciones fácticas de alerta-acción-daño porque además tampoco pueden serlo, ya que son formulaciones matemáticas de probabilidades, que al no presentarse en la realidad solo mueven el margen de probabilidad respecto de la posibilidad.

3. Amenazas a la integridad jurídica de los ciudadanos

Es claro que no escapa que esa actuación digital generó estructuras y mecanismos de abuso en contra del ciudadano, por ejemplo, la violación del derecho a la intimidad individual por el uso del reconocimiento facial y de las redes sociales no autorizado, para extraer, usar información personal y otros más, con fines públicos. El ente de poder gubernamental con la capacidad de abusos violatorios de los derechos fundamentales de la persona es el mismo, pero con diferentes instrumentos y objetivos, aunque la hipótesis del ente abusador puede dejar de ser una entidad gubernamental mas no un robot que huye de su control, lo cual hasta hace poco se consideraba una ocurrencia basada en la ciencia-ficción propia de la industria cinematográfica.

Lo cierto es que, frecuentemente, estamos siendo sorprendidos de la capacidad de las máquinas de alimentarse de datos e información, procesarlos por sí mismas, de reprogramar sus acciones y programas a través de la IOT, *Learning Machine*, Inteligencia Artificial y otros más.

Como anoté antes, se está produciendo un derecho nuevo y diferente basado en el *Digiedicto*, que surgió hace pocos años y viene ascendiendo en la jerarquía normativa, escalando silenciosamente todas las posiciones y

desplazando la aplicación de la ley, el reglamento y las reglas generales, por un camino conocido, ya que si el derecho admitió las “cláusulas habilitantes” para el imperio de las reglas administrativas, el *Digiedicto* ha estado produciendo sus propias cláusulas para la aplicación directa de los comandos electrónicos.

Las afectaciones a los derechos humanos de los gobernados son manifiestas y de reciente aparición, quizá por ello apenas se están analizando por la ciencia del derecho. Daré algunos ejemplos:

Actualmente, las autoridades gubernamentales solo permiten tener relaciones con ciudadanos que estén certificados por sistemas electrónicos, anejando documentos digitales y firmando con sellos digitales. En este entorno digital, han establecido una nueva obligación: que las máquinas gubernamentales y sus sistemas se introduzcan a las máquinas y los sistemas de los ciudadanos, en clara invasión a los derechos humanos del gobernado.

Otro ejemplo es el uso del rostro, redes sociales y correspondencia digital del ciudadano sin su consentimiento, para efectos de pronosticar su comportamiento, generar requerimientos de información, procedimientos con diversas finalidades y resoluciones de todo tipo.

Resulta bastante obvio que el catálogo de los derechos humanos y sus medidas de protección deba actualizarse para incluir nuevos derechos y nuevas garantías para su respecto o reivindicación.

4. Concepto de derechos humanos

La doctrina señala que “cuando utilizamos el término derechos humanos nos referimos al respecto, a la protección, promoción o reivindicación de la persona ante una o varias formas de manifestación de poderes sociales y políticos”. Y además que “... por derechos humanos entendemos aquellas exigencias éticas de importancia fundamental que se adscriben a toda persona humana, sin excepción, por razón de esa sola condición. Exigencias sustentadas en valores o principios que sean traducido históricamente en normas de derecho Nacional e internacional en cuanto a parámetros de justicia y legitimidad política.”⁶

La definición anotada muestra claramente que los derechos humanos transitan de ámbitos, ideales, épocas y concepciones del individuo, la sociedad y el gobierno, de carácter filosófico y ético para sostener el valor de la persona en

6 D. López Medrano. Revisión Conceptual de los Derechos Humanos. En los Derechos Humanos desde la perspectiva universitaria. 81 y 83. A. Buenrostro (coordinador). Ed, Universidad Autónoma de Baja California. México. (2013).

momentos, situaciones, creencias y regímenes que la menosprecian, afectando sus valores más íntimos como libertad, integridad, igualdad, entre otros.

Una vez que uno o más de estos derechos han logrado arraigarse en el pensamiento filosófico y exigen una respuesta ética para la protección de la dignidad humana y en particular de las personas, es que descienden por la vía de la política a su transacción social y entonces se convierten en el resultado de la lucha de las distintas posiciones y partidos políticos que indudablemente repercuten en el tipo de gobierno y en la forma en que se conducen los gobernantes.

Cuando estos derechos son postulados políticos que logran imponerse entonces trascienden al campo jurídico y se convierten en derechos a favor de las personas y también en mecanismos, garantías para su promoción, respeto y protección.

Los derechos humanos contemporáneos actualmente reconocidos no emergieron de estos ámbitos de manera simultánea, sino que el catálogo actual es producto de continuas batallas para su fundamentación en valores éticos y morales, también para que sean políticamente aceptados y, por último, alcancen el nivel jurídico más elevado y así consagrarse irreversiblemente en la máxima ley o constitución política de los países y en los tratados internacionales vigentes.

Como expondré en el siguiente apartado, la legislación aduanera y la aduana son manifestaciones del poder estatal que pueden afectar con su actuación los derechos humanos de los ciudadanos cuando se realiza en claro abuso de su poder.

5. Algunos derechos aduaneros básicos del ciudadano

Los elevados fines que persigue la Aduana de velar por la seguridad del territorio nacional, y la protección de los ciudadanos, la salud humana y la sanidad de la flora y fauna, el medio ambiente, el patrimonio cultural, el comercio legal y los ingresos tributarios, entre otros, no justifica que el control aduanero sobre las mercancías y transportes se conduzca con abusos y arbitrariedades sobre los ciudadanos, por lo que es necesario que éstos gocen de derechos básicos o fundamentales como condición *sine qua non* del Estado de Derecho. El Control Aduanero y el respeto a los derechos humanos son valores que por igual merecen ser observados por la Aduana, ya que si del primero depende la seguridad del territorio y protección de sus ciudadanos del segundo depende la fortaleza de la Nación.

Enseguida expondré algunos derechos básicos que deben ser tutelados y protegidos de todos los obligados por las disposiciones aduaneras y, en general, a todos los que puedan ser alcanzados por la actuación de la aduana.

5.1. La omisión de derechos en la legislación aduanera

Un caso patente de cómo el poder público, en su manifestación legislativa, puede cometer abusos sobre las personas que introducen mercancías al territorio aduanero o a las que lo extraen del mismo, es que en el ordenamiento aduanero no se establezca derecho expreso alguno a su favor.

De una revisión al derecho comparado se puede observar que no existe en sus leyes, estatutos, ordenanzas o decretos aduaneros ningún título, capítulo o artículo que se denomine “derechos de los obligados aduaneros” o como se les denomine a los importadores, exportadores, transportistas, auxiliares de la función aduanera, etc. Algunas veces se les otorga la oportunidad de participación, pero solo en aquellos procedimientos instaurados por la aduana en su contra, lo cual evidentemente se circunscribe al derecho de audiencia como parte del más amplio de seguridad jurídica.

5.2. Los derechos básicos y los sistemas electrónicos

5.2.1. Acceso a los servicios electrónicos

Desde el momento en que las mercancías han quedado en depósito obligatorio ante la aduana, se inicia el plazo legal para ser despachadas mediante la presentación de una declaración aduanera, transcurrido ese tiempo las mercancías pasan a ser propiedad del gobierno o serán punibles de elevadas sanciones. Luego entonces, el titular de las mercancías, lo mismo para el depósito que para el despacho, requiere tener disponibles servicios de transmisión electrónica a la Aduana, que ella no presta, ya que bajo la tercerización privada de la función pública, fueron concesionados a empresas con una falta absoluta de un régimen disciplinario que incluyera los derechos de los usuarios, dejándolos expuestos a la arbitrariedad de los concesionarios a quienes ni siquiera se les impuso la obligación de prestar esos servicios (y sin ninguna obligación de darlos y de hacerlo) en las mismas condiciones fijadas para los demás usuarios así como cobrar por ellos precios justos.

5.2.2. Derecho a presentar una declaración aduanera

Al inicio de los años 90 ´s del siglo pasado, empezaron a surgir registros o padrones cuya finalidad, según se argumentó, era contar con información actualizada sobre la identidad y ubicación de los importadores y exportadores, así como sobre su constitución legal y actividad preponderante, con fines de llevar un mejor control de carácter fiscal. Esta medida, por lo demás, coincidió con el uso de la tecnología en el despacho aduanero, que exigía que la declaración aduanera se presentara mediante un formulario y transmisión electrónicas, y que, recibida en la aduana,

los sistemas de ésta verificaran qué el declarante contara con ese padrón y solo en caso positivo la admitía y permitía la continuación de su trámite.

Como esa medida, implantada inesperadamente, tuvo resultados sorprendentes en la disminución de las importaciones (ya que los importadores se toparon con que tenían que tramitar un nuevo padrón de importadores para el cual los trámites no existían y cuando lo fueron eran demasiado lentos). Entonces, la negativa de otorgamiento o la baja del padrón se empezaron a usar para otros fines (si se negaba o se daba de baja el padrón del importador) por razones que fueron aumentando (cada vez son más). Muchas de estas se sustentan en el riesgo, impidiendo abusivamente que el usuario pueda presentar su declaración aduanera, lo cual después de un lapso de tiempo, trasciende en la pérdida de su propiedad, que es un decomiso sin juicio previo o una expropiación sin justa indemnización.

Por ello, el derecho a presentar una declaración aduanera no debe estar sujeto a la obtención, suspensión o baja de registros o padrones que tengan finalidades distintas a la identificación, legal constitución y localización física del importador o exportador.

5.2.3. Condiciones de vulnerabilidad digital

Si el ciudadano está vulnerable por sus condiciones económicas o sociales tiene el derecho de que la Aduana le facilite el equipo y el personal técnico para poder usar, adecuadamente, los sistemas que operen las aduanas y despachar sus mercancías, derecho que no pasa por alto las condiciones de infraestructura de comunicaciones y de habilidad educativa de los países de la región.

5.3. Los derechos básicos y el manejo de riesgo

Particularmente la aplicación de las tecnologías de la información, comunicación y de la gestión de riesgo a los ciudadanos merecen los siguientes derechos básicos:

5.3.1. Igualdad de tratamiento

La aduana debe otorgar igualdad de tratamiento a los importadores y exportadores sin considerar si son personas físicas o personas jurídicas o morales.

Igualmente, los beneficios, ventajas o servicios aduaneros más flexibles que la aduana otorgue a quienes cumplan con requisitos o condiciones adicionales, es necesario que cada uno de esos requisitos o condiciones adicionales puedan ser cumplidos por cualquier tipo o clase de usuarios, ajustados a sus condiciones generales, en particular a las pequeñas y medianas empresas.

5.3.2. Señalamiento injusto o irracional de aduanas

Una de las manifestaciones del poder público que ha adoptado la gestión de riesgo como eje rector de sus políticas, programas y acciones es la aduana, la cual considera adecuado eliminar progresivamente la revisión de los cruces fronterizos para inspeccionar solo aquellas importaciones o exportaciones que le arroje sus plataformas, instrumentos y bases de datos de riesgo. Este beneficio de la facilitación del comercio beneficia a algunos mientras que perjudica a los que el “riesgo” señala que deben ser revisados e incluso excluidos.

Por ello, parece una incongruencia que se disponga por el *Digiedicto* que, por razones de riesgo, ciertas clases de mercancías únicamente pueden ingresar al país o salir del mismo por determinadas aduanas, ya que esa medida consiste en cerrar el resto de todas las demás aduanas para dichas operaciones, trastocando los flujos del comercio internacional y las cadenas de la logística internacional, ya que la aduana autorizada, generalmente, está alejada de los puertos o entradas regulares de las líneas internacionales de transportación.

5.3.3. Caducidad electrónica o derecho al olvido

Como derecho a la seguridad jurídica, se ha avanzado lenta pero eficazmente en limitar el ejercicio de las atribuciones del poder público dentro de un tiempo máximo (que sigue siendo muy desigual con el otorgado al contribuyente), a través de la caducidad, del mismo modo hace falta de un derecho consistente en el denominado derecho al olvido, es decir, que la aduana elimine o deje de usar la información y datos del obligado aduanero después de cierto tiempo fijado por la ley.

Desafortunadamente, en los hechos apreciamos importadores y exportadores que son reportados por los sistemas de riesgo de la aduana y, por ende, designados para ser objeto de medidas intensas de revisión o reconocimiento aduanero exhaustivo, por circunstancias o hechos acontecidos muchos años antes, incluso para los cuales ya operó la caducidad.

5.3.4. Las sanciones excluyentes

Cada vez se observa más que en la práctica internacional la aduana instaura procedimientos por violaciones al *Digiedicto* aduanero, además de imponer las multas decreta la baja del importador o exportador del padrón respectivo, con lo cual se le impide que en el futuro tramite otras importaciones o exportaciones, medida que es notoriamente excluyente y privativa de sus derechos. Es notorio, que esa medida en todo caso requiere ser impuesta por la autoridad judicial, mediante un juicio ante un juez competente.

5.3.5. Los pasajeros internacionales

Es un hecho notorio y público, que los pasajeros internacionales y más aún aquellos dentro de nuestra región que usan las aeronaves comerciales en rutas comerciales fijas, están expuestos a que sus equipajes, una vez que son documentados y entregados a los empleados de las compañías aéreas, se les introduzcan, sin su conocimiento, mercancías prohibidas o dinero de procedencia ilícita, sufriendo arbitrariedades a su llegada al país de destino.

Es imperativo el derecho de todo pasajero aéreo en vuelos internacionales para que los aparatos, instrumentos, detectores de todo tipo, así como caninos de inspección del equipaje y efectos personales sean aplicados al documentar y entregar su equipaje a la transportista, quien tiene que expedir el comprobante respectivo, así se genera la oportunidad de defensa mediante la prueba fehaciente de no existencia previa de mercancías prohibidas o dinero ilícito .

Finalmente, debo señalar que los derechos básicos antes enunciados son algunos entre muchos más, que se refieren a otros aspectos de la actividad aduanera, frente a los actos arbitrarios del poder público.

5.3.6. La gestión de riesgo

La circunstancia de “contemplar la ignorancia que hay sobre cómo los sistemas califican el riesgo de los usuarios aduaneros”, ya muestra lo característico de lo que he venido exponiendo antes, es decir, que son los sistemas los que califican ese riesgo y no los oficiales encargados de la función aduanera, otro ejemplo más, de las amenazas a la integridad jurídica que expuse en el apartado 3 de este artículo.

Ahora bien, la regulación jurídica de la administración del riesgo no es de fácil solución porque enfrenta dos valores de suma importancia y que ambos merecen la protección del Estado: por un lado, la seguridad del país y de sus ciudadanos y, por otro, los derechos de estos últimos, como son de seguridad, intimidad y otros.

Los sistemas de administración de riesgo programan, obtienen, procesan y usan datos –incluso confidenciales– de las personas y empresas de manera electrónica y tienen la capacidad tecnológica de emitir automáticamente órdenes o resoluciones que afecten los intereses de dichas personas y empresas. A primera vista, parece que la eficiencia de este mecanismo tiene la premisa de que la persona o empresa que es objeto de ese “resultado de riesgo” no conozca de dicha calificación para evitar que anulen la eficacia de esas órdenes de prevención sobre su actuación y puedan impedirla. En materia aduanera, existe este mecanismo y su operación se traduce en comandos electrónicos que ordenan

que las empresas importadoras o las operaciones “de riesgo” estén impedidas para presentar la declaración aduanera o se sometan a mayor proporción de la revisión de los embarques, la inspección completa física, documental y de la totalidad de sus embarques, lo cual ocasiona demoras y costos que afectan la competitividad de dichas empresas, con lo cual se dañan sus derechos no solo de igualdad y debido proceso, sino quizá algo más importante: su derecho a su integridad y en particular a su reputación, que se ve afectada por ser considerada por esos sistemas como *infractores en potencia* de la ley y de los intereses públicos de la nación.

Ciertamente, ambos valores deben ser conciliados y me parece que dos medidas útiles para ello, es que la ley debe establecer medios y las oportunidades de: 1) información y 2) comunicación.

Por una parte, es necesario que la ley establezca el derecho de acceso a la información para que las personas y empresas puedan conocer con anticipación los parámetros, criterios y condiciones –generales– que pudieran colocarlos en estado de riesgo y se encuentre en posibilidad de tomar las medidas preventivas o correctivas que sean a satisfacción de la autoridad. Por ejemplo, que la autoridad señale los tipos de operaciones, mercancías, valores, orígenes y otras condiciones susceptibles de riesgo de afectación de daño a los intereses públicos.

Por otro lado, es necesario que la ley estipule expresamente un procedimiento por medio del cual las personas y empresas tengan la oportunidad de conocer su situación de riesgo y tomar las medidas preventivas indicadas por la autoridad, que les faciliten la supresión de las demoras y costos en aduana.

Bibliografía

- Alais, Horacio Félix, “El bien jurídico tutelado en las infracciones y los delitos aduaneros. Finalidad y magnitud de las penas y sanciones aduaneras”, en *Reflexiones sobre el régimen de infracciones y sanciones aduaneras en el Perú*. Vargas Acuache Christian Manuel. Coordinador. Edición del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. 2019. Página 63
- Basaldúa, Ricardo Xavier, *Introducción al Derecho Aduanero. Concepto y Contenido*, Buenos Aires, 1ª edición. Abeledo-Perrot, 1988
- Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos al Comercio Exterior*, Buenos Aires, 1ª edición. Abeledo-Perrot, 2011,.
- Berr, Claude J. & Trémeau, Henri, *Le Droit Douanier*, 7a. edition, París, Ed. Economica. , 2006.
- Fabio, Massimo, *Customs Law of the European Union*. 1ª edición. Ed. Wolters Kluwer. The Netherlands. 2011
- Pardo Carrero, Germán, *La Tributación Aduanera*. Bogotá. 1ª edición. Legis Editores, S. A, 2009.

Pelechá Zozaya, Francisco, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho Aduanero Tributario*. Madrid. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2009.

Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano. Fundamentos y Regulaciones de la Actividad Aduanera*. 1ª edición. México, Editorial ISEF, 2000

Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano. Regímenes, Contribuciones*. 1ª edición. México, Editorial ISEF, 2000

Tratados internacionales

1. Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Descripción y Codificación de Mercancías. Junio 14, 1983.
2. Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros. Mayo 18, 1973. Protocolo de enmienda junio 26. 1999.
3. Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Organización de Naciones Unidas. Diciembre 10, 1948.
4. Convención Americana sobre Derechos Humanos, Noviembre 22, 1969.

Control aduanero de la propiedad intelectual y medidas cautelares aduaneras

Customs control of intellectual property and customs precautionary measures

LUIS CARLOS QUEVEDO CERPA¹

Director de Gestión de Fiscalización UAE DIAN Bogotá Colombia

Para citar este artículo / To reference this article

Luis Carlos Quevedo Cerpa. Control Aduanero de la Propiedad Intelectual y Medidas Cautelares Aduaneras. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 817

Resumen

El reconocimiento y la protección de los productos de la inventiva humana han tenido un largo proceso evolutivo que ha dado forma a los hoy conocidos derechos de propiedad intelectual. Precisamente el carácter de derechos de contenido patrimonial permite que los mismos sean objeto de transacción y comercio internacional a través de bienes que son sometidos a regímenes aduaneros. Ante ello ha surgido la necesidad de contar con instrumentos internacionales que propendan por una protección eficaz de dichos derechos. Un ejemplo de ello es el Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio (ADPIC) que Colombia, como miembro de la Organización Mundial de Comercio, ha adoptado en su legislación interna. Las medidas de protección de dichos derechos en operaciones de comercio internacional implican un actuar de la autoridad aduanera que implica la identificación y puesta en conocimiento del hecho advertido al titular del derecho para activar los procesos ante las autoridades competentes con la finalidad de obtener la debida protección y reacción institucional ante su violación. La autoridad aduanera no cumple un papel autónomo en estos casos en los que debe acatar las decisiones de fondo que sean adoptados por el competente, pero una vez identificados los

1 Abogado egresado de la Universidad del Atlántico, especialista en Derecho Administrativo Universidad Libre y en Derecho Marítimo y Portuario de la Universidad Externado de Colombia.
Datos de contacto: teléfono 3014544938; lquevedoc@dian.gov.co

hechos en los regímenes aduaneros cuenta con un procedimiento de suspensión de las operaciones de comercio exterior.

Palabras clave: ADPIC, propiedad intelectual, intervención aduanera, régimen aduanero, suspensión, zona primaria.

Abstract

Recognition and protection of the products of human ingenuity have had a long evolutionary process until assuming the form where they are now known and referred to as *intellectual property rights*. The very nature of rights over proprietary content allows them to be negotiated and traded internationally through goods that are in turn subject to customs procedures. Therefore the need has arisen for international instruments that guarantee the effective protection of these rights. One of such instruments is the *Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights* (TRIPS), which Colombia as a member country of the World Trade Organization has adopted in its domestic law. In this context, the measures to protect such rights in international trade operations require that the customs authority actively identify and advise the owner of the property of his right to initiate proceedings before the competent authorities in order to obtain due protection and an institutional response to their violation. The customs authorities do not act autonomously in these cases, since they must abide by the substantive decisions that are adopted by the competent authority, but as long as the facts are identified in the customs code, they have recourse to a procedure for suspending foreign trade operations.

Keywords: TRIPS, intellectual property, customs measures, customs procedures, suspension, primary zone.

La legalidad de una operación de comercio exterior implica no solamente el cumplimiento de la normatividad destinada para el régimen aduanero pretendido, sino el conjunto de disposiciones jurídicas supranacionales y nacionales que cobijen a los responsables de la operación, de tal forma que la sustancialidad resulte conforme con la formalidad de lo declarado. Esta afirmación puede resultar obvia cuando entendemos que toda trasgresión normativa genera una consecuencia previamente determinada por el ordenamiento jurídico respectivo, pero nos obliga a reparar en la armonía y suficiencia de la actuación estatal cuando de violación al régimen de propiedad intelectual se trata.

La propiedad intelectual como figura jurídica creadora de derechos ha tenido un largo trasegar en su proceso evolutivo. Como suele ocurrir, la reacción regulatoria oficial a un hecho lleva a un derecho de contenido patrimonial. Desde la ley de patentes de Venecia del año 1474 se advirtió la necesidad de contar con un instrumento legal de establecimiento de condiciones al reconocimiento de los productos de la inventiva humana². Encontramos en esta ley elementos aún subsistentes en el esquema de reconocimiento y protección de estos derechos.

Las particularidades del comercio internacional llevaron a la insuficiencia de las disposiciones internas para la regulación en la materia, que ya profusamente se habían presentado soberanamente en las naciones. Por esta razón, ante el crecimiento del comercio transfronterizo, los instrumentos supranacionales fueron la solución regulatoria internacional armónica para el reconocimiento y protección de estos derechos. Como ejemplo de ello se puede mencionar el Convenio de París (20 de marzo de 1883), el Convenio de Berna (4 de mayo de 1896), el Arreglo de Madrid (1891) y el *General Agreement on Tariffs and Trade* (G.A.T.T.) (30 de octubre de 1947), que son instrumentos en los cuales se fueron decantando los conceptos y mecanismos de protección de los derechos de autor y propiedad intelectual. Dichas disposiciones supranacionales se han encargado a través del tiempo de la conceptualización y estandarización de los derechos protegidos y enmarcados dentro de la denominación de propiedad intelectual y la generación de un marco uniforme de protección en la materia, precisamente como resultado de entender los productos de la inventiva humana como aspectos inherentes al progreso industrial y a una nueva realidad económica que propugnaba por eficiencia en los procesos productivos de los cuales esas creaciones aportaban y aportan en la actualidad beneficios económicos que consecuentemente deben ser reconocidos, retribuidos, y protegidos en el escenario del derecho privado a favor de quien los ha desarrollado. Tales instrumentos internacionales se encargaron de acotar los objetos de protección, que corresponden en esencia a lo actualmente conocido y que líneas adelante se indicará.

Es importante mencionar el Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (G.A.T.T., por sus siglas en inglés), que como un instrumento internacional de entendimiento comercial permitió el surgimiento en una etapa posterior de la Organización Mundial de Comercio, siendo esta “la única organización internacional que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países” y que cumple varias funciones tales como “administra un sistema mundial de

2 En dicha disposición se establecieron elementos sustanciales y procedimentales en materia de reconocimiento de derechos tales como: 1. La necesidad de registro de la invención 2. Prohibición de la reproducción de la idea sin consentimiento del titular 3. Límite temporal del derecho reconocido 4. Consecuencia de la indebida utilización.

normas comerciales, funciona como foro para la negociación de acuerdos comerciales, se ocupa de la solución de las diferencias comerciales entre sus Miembros y atiende a las necesidades de los países en desarrollo”³.

La existencia de dicha organización resulta de importancia capital para el entendimiento de la figura de la propiedad intelectual en el contexto internacional actual, precisamente porque como resultado de la denominada Ronda de Uruguay⁴, se da su formal nacimiento y dentro de esta se concreta el Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio (ADPIC), que surge, como se mencionó, dentro del contexto de nacimiento de la Organización Mundial de Comercio⁵, en la que, dentro de los cuatro anexos generados, siendo analizado el identificado como 1C, se encuentra este cuya motivación de existencia está expresada por los miembros, en los siguientes términos:

Deseosos de reducir las distorsiones del comercio internacional y los obstáculos al mismo, y teniendo en cuenta la necesidad de fomentar una protección eficaz y adecuada de los derechos de propiedad intelectual y de asegurarse de que las medidas y procedimientos destinados a hacer respetar dichos derechos no se conviertan a su vez en obstáculos al comercio legítimo.⁶

A través de este instrumento, los países miembros, dentro de los que se cuenta a Colombia⁷, buscaron una fórmula de respeto de los derechos de propiedad intelectual dentro del contexto del comercio internacional bajo un marco regulatorio armónico con las propias disposiciones nacionales y supranacionales previamente existentes. Por ello es que ADPIC resulta ser una disposición integradora y respetuosa de disposiciones y organizaciones, toda vez que este anexo no se contrapone a lo existente sino, por el contrario, persigue una integración regulatoria con lo precedente⁸. Esto se explica por el contenido definitorio

3 La OMC, Organización Mundial del Comercio, (En. 2020), https://www.wto.org/spanish/thewto_s/thewto_s.htm (Recuperado en En. 12, 2020).

4 Septiembre 25 de 1986- diciembre 15 de 1993

5 La organización Mundial de Comercio cataloga a la Ronda de Uruguay como “la mayor reforma del sistema mundial de comercio desde la creación del GATT al final de la segunda guerra mundial.” La Ronda Uruguay, ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO, (En. 2020), https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact5_s.htm (Recuperado en En. 12, 2020).

6 Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio, ADPIC, (Abr.15, 19 https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/27-trips.pdf) (Recuperado en En. 12, 2020).

7 Colombia aprobó el acuerdo que establece la Organización Mundial de Comercio y sus anexos mediante la ley 170 de 1994.

8 Artículo 2 numeral 2 “Ninguna disposición de las Partes I a IV del presente Acuerdo irá en detrimento de las obligaciones que los Miembros puedan tener entre sí en virtud del Convenio de París,

ya desarrollado en los instrumentos internacionales acordados vigentes y los acuerdos organizacionales gestadores de entidades. Un caso concreto la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI por sus siglas en español), órgano especializado de la Organización de Naciones Unidas, con el que ADPIC se afirma “Deseosos de establecer unas relaciones de mutuo apoyo entre la OMC y la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (denominada en el presente Acuerdo “OMPI”) y otras organizaciones internacionales competentes....”⁹.

Bajo este contexto ADPIC establece como objeto general de protección:

- 1) Los derechos de autor y derechos conexos.
- 2) Marcas de fábrica o de comercio.
- 3) Indicaciones geográficas.
- 4) Dibujos y modelos industriales.
- 5) Patentes.
- 6) Esquemas de trazado (topografías) de los circuitos integrados.

Estas especies pertenecen al gran género de la propiedad intelectual. Una vez reconocidas como tales admiten un escenario jurídico de reconocimiento de derechos y protección. Al ser Colombia miembro de la Organización Mundial de Comercio, surge en cabeza del país la asunción de todas aquellas obligaciones y compromisos que en el seno del escenario multilateral se generan con ocasión de su pertenencia, que vienen a ser consideradas integralmente dentro del escenario de acción institucional en la materia, dentro del cual vemos que los derechos de propiedad intelectual implica varias intervenciones de diversa naturaleza, desde su escenario de reconocimiento y protección jurisdiccional. En este caso encontramos desde la intervención de la Superintendencia de Industria y Comercio, hasta el escenario de represión de la conducta ilegal materializada en uno de los tipos penales contenidos en el Código Penal Colombiano, a saber, el artículo 285, el delito de falsedad marcaría, el artículo 306, el delito de usurpación de marcas y patentes, y artículo 307, el delito de uso Ilegítimo de patentes.

Ahora bien, como se mencionaba anteriormente, la facultad de la autoridad aduanera no puede dejarse de lado en estos casos, máxime cuando la conducta se encuentra ligada a operaciones de comercio exterior y la vinculación de Colombia

el Convenio de Berna, la Convención de Roma y el Tratado sobre la Propiedad Intelectual respecto de los Circuitos Integrados”.

9 Parte considerativa del Anexo 1C del Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio

con la Organización Mundial del Comercio lleva al acatamiento de las previsiones formuladas en su seno. Por tal razón y ya referido al contexto regulatorio aduanero, encontramos que la autoridad aduanera colombiana tiene un rol de acción en la protección de los derechos de propiedad intelectual, y para ello el Decreto 1165 de 02 de julio de 2019 “por el cual se dictan disposiciones relativas al régimen de aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013”, que se constituye en el referente regulatorio aduanero nacional de los regímenes de comercio exterior y contempla un título dedicado a la protección a la propiedad intelectual¹⁰

El contenido de protección mencionado es altamente coincidente con las disposiciones de ADPIC, lo cual denota la clara intencionalidad en el cumplimiento formal de las previsiones de dicho instrumento internacional en la regulación interna y puntualmente referido a las operaciones de comercio exterior. En estas, el papel de quien tiene las facultades aduaneras vía autoridad se circunscribe a la generación de una consecuencia procesal única, denominada como suspensión provisional, la cual es adoptada previo el agotamiento de ciertos pasos y en relación con una operación de importación, exportación o tránsito de mercancías, que corresponden, como ha sido tradicional en el entendimiento de las operaciones de comercio exterior, a los conceptos conocidos de regímenes aduaneros.

La concreción de tal medida presenta algunos elementos que vale la pena resaltar y que ilustran su real alcance, a saber:

1. Requiere solicitud previa

La solicitud de la suspensión provisional de la operación de comercio exterior determina una no oficiosidad en la generalidad de la actuación, salvo algunas particularidades que luego serán mencionadas, que obligan a reparar en quien tiene el derecho a solicitar a la autoridad aduanera la suspensión de una operación de comercio sometida a un régimen aduanero. Es decir que previo a la identificación del sujeto con derecho a tal solicitud, es factible concluir que el rol aduanero es de soporte a la preservación de un derecho de naturaleza privada¹¹. No de otra forma se puede entender cuando el artículo 713 del Decreto 1165 de 2019 claramente indica como sujeto activo de la protección a quien sea “el titular de un derecho de propiedad intelectual”. Dicha condición se obtiene una vez se satisfacen todos los procesos administrativos de registro de titularidad ante

10 Título 17, capítulo 1 al 4, artículos 710 al 725.

11 ADPIC en sus considerandos no deja duda a ello cuando establece “Reconociendo que los derechos de propiedad intelectual son derechos privados...”

las autoridades competentes, para, a partir de dicho momento poder tener, no solamente el disfrute del derecho, sino la protección estatal de este, como en este caso en el cual ese titular acude en ejercicio de ese derecho a solicitar una medida frente a unos bienes pretendidos en régimen aduanero.

Dicha solicitud reviste una serie de requisitos de formalidad física documental y probatoria, en los que básicamente se exige la acreditación de la titularidad o representación del derecho e ilustración de los aspectos relacionados tanto con la originalidad del bien del que se es legítimo titular del derecho de propiedad intelectual y que permiten su debida identificación, como del pretendido en régimen aduanero y que genera una amenaza a ese derecho debidamente protegido y acreditado ante la autoridad aduanera.

Adicionalmente, como elemento fundamental del trámite de obtención de la suspensión provisional, se exige la constitución de una garantía de compañía de seguros, con la finalidad de responder ante los eventuales perjuicios que se puedan causar al responsable de las mercancías objeto de suspensión provisional de la operación, cuando al final de la acción respectiva no se acreditan los hechos que dieron lugar a la no continuidad ordinaria de la importación o exportación. Este es un aspecto apenas obvio en un escenario de justicia y presunción de inocencia, en el cual a pesar de en un primer escenario haberse acreditado una representación y unos presuntos hechos violatorios de derechos, no se obtiene un pronunciamiento oficial estatal en el que se determine una violación al derecho pretendido, caso en el cual, como puede resultar de ordinario, el paso del tiempo ha privado a un responsable aduanero de la posibilidad de obtención de beneficios materiales concretos fruto del régimen frustrado, que al resolverse el hecho de fondo, genera un perjuicio que no debe ser asumido sin contraprestación por quien tiene el derecho ya no de propiedad intelectual, sino de ejercicio de la actividad de comercio exterior.

La constitución de la garantía¹², en el ejercicio práctico de la suspensión, a menudo se convierte en un escollo en los trámites de suspensión provisional, bien sea por falta de garante en la materia, o por desinterés de quien detenta el derecho en la constitución de tal garantía. En este caso, ante la falta de uno de los elementos sustanciales de la solicitud de suspensión provisional, no es posible para la autoridad aduanera acceder a dicha medida.

Es importante precisar que la necesaria solicitud de parte de la suspensión provisional, admite algunas excepciones bajo el contexto de las potestades que

12 Según el contenido del artículo 716 del Decreto 1165 de 2019, el monto de dicha garantía equivale al veinte por ciento (20%) del valor FOB de la mercancía.

la normatividad le otorga a la autoridad aduanera, casos en los cuales se exige la identificación de indicios de piratería o falsedad como elemento de activación de una competencia oficiosa aduanera, lo que va más relacionado con la posibilidad de contacto con quien tiene derecho sobre un producto de la inventiva humana para encausar a través del procedimiento establecido para el efecto el hecho del que se tiene noticia.

2. Se da como actuación administrativa supletoria del accionar de la autoridad competente

Ya se detalló la esencia de la figura que implica un accionar del titular del derecho para efectos de la concreción de la actuación aduanera. Esto nos lleva necesariamente a la conclusión de que si el efecto del actuar aduanero es una suspensión provisional, la misma se genera en función de la espera de un resultado definitivo que debe ser producido respecto a tales mercancías.

Las disposiciones normativas del Decreto 1165 de 2019 claramente nos indican que ese resultado implica una acción por parte del titular del derecho, mediante la presentación de una denuncia o demanda ante la autoridad judicial competente¹³. Es decir, amén del trámite aduanero respecto del hecho puntual de ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero nacional, se genera una actuación principal de contenido judicial y a solicitud de parte con la finalidad de determinar “sobre el fondo del asunto que originó la suspensión de la operación aduanera¹⁴”. Esta es la esencia de la definición de autoridad competente que trate la normatividad aduanera.

El contexto general de determinación judicial implica el establecimiento de existencia de falsedad o piratería de las mercancías pretendidas en régimen aduanero, en la forma en que son definidas en el Decreto plurimencionado¹⁵, pero que, a pesar de la definición aduanera, en armonía con las previsiones de ADPIC, obligan a reparar en aquellas disposiciones que fundamenten una actuación de un competente en el establecimiento del fondo de un asunto. Para ello no podemos perder de vista la existencia de las disposiciones del ordenamiento penal colombiano¹⁶ que en su título X, “Delitos contra el orden económico

13 Artículo 713 Decreto 1165 de 2019.

14 Contenido de la definición de autoridad competente contenida en el artículo 710 del Decreto 1165 de 2019.

15 Ver *ibidem*

16 Ley 599 de 2000, “por la cual se expide el Código Penal”

social”, consagra en los artículos del 306 al 308 conductas típicas relacionadas con conductas atentatorias de los derechos de propiedad intelectual.

Al encontrar dicha codificación, podemos entender en un contexto general¹⁷, una preeminencia del hecho punible, que nos permite entender por regla general como autoridad competente a la autoridad penal colombiana representada en la Fiscalía General de la Nación. Esta impulsa los procesos en la materia con el fin de establecer las responsabilidades, adecuación típica y culpabilidad de los sujetos identificados ante el competente judicial quien adopta la decisión de fondo.

Siendo así las cosas, se entiende el contexto de la suspensión de la operación aduanera mientras se surte aquel proceso de establecimiento de responsabilidades personales totalmente ajeno a la naturaleza de la función de la autoridad aduanera colombiana, mas no respecto de los bienes, que permanecen en suspensión mientras en el escenario judicial se decide por quienes acrediten legitimidad en la actuación, la trasgresión o no de un derecho de los acá analizados. Esta conclusión debe ser acatada por la autoridad aduanera, que no cumple un papel en la actuación de contenido judicial y que al ser notificada de la decisión de fondo adoptada, procede a rechazar el levante de las mercancías o la autorización de embarque, impidiendo la concreción del régimen aduanero y poniendo a disposición del competente las mercancías respecto de las cuales se ha determinado ser prueba de una trasgresión a un derecho de propiedad intelectual, a menos que adicional a dicha trasgresión, se haya configurado una de las taxativas causales de aprehensión que señala el artículo 647 del Decreto 1165 de 2019. Esta es la excepción a la puesta a disposición de las mercancías a la autoridad competente. En ella prevalece el proceso de definición de situación jurídica de las mercancías aprehendidas respecto a la suerte de los bienes.

Como resulta de la esencia de cualquier procedimiento de establecimiento de responsabilidades y como concreción del principio fundamental al debido proceso, la decisión de la autoridad competente puede darse en un sentido contrario a las pretensiones del titular del derecho de propiedad intelectual, caso en el cual igualmente debe atenderse el resultado de la decisión judicial con efectos positivos respecto de la operación de comercio exterior suspendida, cesando los efectos de la suspensión y concretando la efectividad de la garantía en su momento constituida y aceptada por la autoridad aduanera como requisito de procedibilidad de la suspensión a favor del responsable aduanero de las

17 Existen acciones judiciales de contenido diferente al de establecimiento de responsabilidad penal que igualmente pueden ser incoadas por quienes detentan un derecho de propiedad intelectual con fines netamente patrimoniales. No obstante, el curso general de acción involucra el componente penal en el caso de operaciones aduaneras en la materia.

mercancías que se vio afectado por la suspensión del régimen. Precisamente por ese rol expectante, supletorio y respetuoso de la actuación judicial es que se entiende que las generalidades de determinación de procedencia de la medida de suspensión provisional no resultan aplicables cuando la medida cautelar es adoptada por quien resulta ser la autoridad competente¹⁸. En este caso, en ejercicio de obediencia, se atiende lo dispuesto en la respectiva legítima orden proferida por quien tiene la misionalidad para ello.

3. Esencialmente es una figura de aplicación en zona primaria aduanera

Ya se ha visto que la destinación concreta de las disposiciones aduaneras en la materia permite la concreción de una medida de suspensión provisional de un régimen aduanero, por lo que es factible afirmar, dado el análisis de consecuencias antes visto, que la suspensión de la operación nos ubica necesariamente en un régimen no finalizado, es decir, un evento en que no se ha obtenido el levante de la mercancía o la autorización de embarque, como eventos propios de disposición de los bienes mediante las formalidades aduaneras. Esto se produce en un ambiente de competencia propio, que es la denominada zona primaria aduanera¹⁹. Igualmente la normatividad nos precisa que la concreción de las facultades en esta materia “se surtirá en las diligencias de reconocimiento, revisión, o de inspección donde se adoptará la suspensión provisional si a ella hubiere lugar”²⁰, eventos estos propios del ejercicio de las potestades de los funcionarios ubicados en ejercicio de funciones en las zonas primarias aduaneras. Por ende, inequívocamente, por efectos y misionalidad, la medida se concreta en estas zonas.

Ahora bien, como se mencionó anteriormente, los regímenes aduaneros han tenido una consideración específica de tiempo atrás y a ellos es que se refiere la posibilidad de acción y consecuencia aduanera cuando se identifique uno de los hechos relacionados con violación a uno de los derechos mencionados²¹. Bajo ese entendido se da la consecuencia que, genéricamente establecida,

18 Ver artículo 722 del Decreto 1165 de 2019.

19 El artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 las define así “Es aquel lugar del Territorio Aduanero Nacional, habilitado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para la realización de las operaciones materiales de recepción, almacenamiento, movilización o embarque de mercancías que entran o salen del país, donde la administración aduanera ejerce sin restricciones su potestad de control y vigilancia. También se considera Zona Primaria Aduanera el área declarada como Zona Franca, para efectos del ejercicio de la potestad de control y vigilancia por parte de la autoridad aduanera”

20 Artículo 712 ibídem

21 No otorgamiento de levante en importación y no autorización de embarque en exportación

aplica igualmente para los tránsitos aduaneros, en cuyo caso la operación no se autoriza, desde la primigenia solicitud y la mercancía es remitida a depósito habilitado, mientras se resuelve el fondo del asunto, acciones todas a desarrollar en la zona primaria aduanera.

La normatividad incluye igualmente el tratamiento de acción a las mercancías vinculadas a las operaciones en zona franca²², lo cual constituye una extensión regulatoria de unos efectos que en principio solamente son visibles en la medida en que las mercancías son sometidas a regímenes aduaneros, pero que en virtud de la norma aplican a esos bienes que normativamente son denominados como “vinculados” a operaciones de zona franca. Bajo tal indicación, que no resulta del todo acorde con la técnica precisión y taxatividad deseable de las disposiciones normativas, procede la activación del procedimiento en la medida en que las mercancías ingresen o salgan de una zona franca, y más como resultado de entender la acción institucional ante un hecho que puede resultar trasgresor del derecho.

Anteriormente se mencionó que la generalidad de inicio de la acción admite por vía de excepción, la posibilidad de actividad oficiosa y es cuando en ejercicio de las actividades propias de zona primaria antes vistas. El funcionario aduanero advierte la existencia de indicios de estar en presencia de piratería o falsedad, caso en el cual su facultad se remite a la utilización del denominado directorio de titulares —artículo 723 y ss. Decreto 1165 de 2019— que no es otra cosa que el instrumento de registro que la UAE DIAN, a través de la Subdirección de Gestión de Comercio Exterior, administra con la finalidad de “facilitar la comunicación ágil por parte de la Autoridad Aduanera”²³ con quienes son titulares o representantes de derechos de propiedad intelectual. A través de dicho instrumento se cuenta con un mecanismo único compilado de quienes pueden ser contactados por la entidad, para efectos de comunicar los hallazgos presuntamente relacionados con violación de un derecho de propiedad intelectual y que los funcionarios detectan en ejercicio de su labor. Una vez se establece dicho contacto, el camino ordinario de acción es el que cobra relevancia, es decir, la actuación del titular del derecho para solicitar la suspensión de la operación, previo el cumplimiento de momentos y acreditaciones respectivas para acceder a ello, sin que desde el accionar misional de la autoridad aduanera se pueda llevar a cabo acción adicional, diferente a esperar el cumplimiento de tales acciones particulares, so pena de seguir adelante con el trámite aduanero del que se tiene conocimiento.

Ahora bien, el Decreto 1165 de 2019 contempló el modo de proceder cuando los hechos son advertidos por la autoridad aduanera, ya no en el

22 Artículo 711 del Decreto 1165 de 2019.

23 Artículo 723 ibidem

ejercicio del control previo o simultáneo —inherente a zona primaria aduanera— sino cuando el hecho es advertido en ejercicio del control posterior, bajo tal previsión y entendiendo la libre disposición de los bienes en el territorio aduanero nacional,²⁴ mal podemos afirmar la suspensión de una operación o régimen aduanero, caso en el que la única acción posible es la puesta a disposición de las mercancías a quien ya se identifica puntualmente en el artículo 722 como “Fiscalía o de la Policía Judicial”, es decir, no hay acción autónoma respecto de los bienes que en estos casos se identifiquen en control posterior. A lo sumo, y solamente como medida de aseguranza de los bienes prueba de un ilícito, se aplica una inmovilización mientras se surte el trámite ante quien si resulta competente.

Conclusiones

El comercio internacional es un escenario propicio para la concreción de conductas atentatorias de derechos y violación de prohibiciones. De ahí la necesidad estatal de contar con mecanismos cada vez más fuertes en la salvaguarda de las fronteras a efectos de garantizar un adecuado flujo comercial y un control que responda a toda suerte de ilegalidades.

El flujo de mercancías en el mundo ha sido afectado por conductas violatorias de derechos de propiedad intelectual, bajo el entendido de existencia de sujetos trasgresores de la normatividad que han obligado a través del tiempo a contar con mecanismos mundiales de entendimiento y acción frente a tales conductas criminales, que al ser insertos al propio ordenamiento jurídico llevan a la concreción de compromisos internacionales de acción en la materia.

Países como Estados Unidos se han dado a la tarea de afinar su estructura gubernamental para responder armónicamente a los fenómenos ilícitos relacionados con falsedad o piratería, creando instituciones integradoras de acción institucional, siendo este el caso del denominado *National Intellectual Property Rights Coordination Center*, I.P.R., creado como un organismo de análisis de inteligencia y de articulación operativa para responder al fenómeno de violación a los derechos de propiedad intelectual²⁵ a través de los diversos componen-

24 La posibilidad de acción en control posterior implica la actuación en el territorio aduanero nacional y en aquellas zonas que no sean identificadas bajo el concepto de zona primaria aduanera.

25 La función de este centro es precisada por su director en los siguientes términos “The center uses the expertise of its 25-member agencies to share information, develop initiatives, coordinate enforcement actions, and conduct investigations related to IP theft and trade law violations. IPR Center partnerships help protect the public health and safety, the U.S. economy and warfighters.” National Intellectual Property Rights Coordination Center, IPRCENTER, (En.2020), <https://www.iprcenter.gov/> (Recuperado en En. 12, 2020).

tes misionales de acción y según las características del fenómeno irregular que se detecte. Esto quiere decir que más que un organismo único de operación en el campo aduanero, es un organismo aglutinador y coordinador de acción estatal en la materia.

Para el caso de Colombia se cuenta con un marco de acción institucional en la materia que en respuesta a los compromisos internacionales, adopta competencias y acciones de diversa naturaleza para ser encausados bajo la órbita de definición de la autoridad penal como eje central de refreno hacia las conductas identificadas y de la que los bienes son manifestaciones.

El papel de acción de la autoridad aduanera es complementario en una labor de respeto y preservación de un derecho de naturaleza privada que implica el desarrollo de acciones judiciales en procura de la definición sustancial de una conducta que implica la conjunción de acciones que eventualmente pueden generar traumatismos institucionales, cuando entendemos que el resultado final del régimen aduanero depende de una decisión sometida a momentos y competencias ajenas y establece la custodia de los bienes en aquellos recintos identificados para efectos de manejo de mercancías precisamente en proceso de régimen aduanero.

En efecto, la suspensión provisional de la operación aduanera no desliga enteramente a la autoridad aduanera del hecho bajo investigación, toda vez que no existe un traslado dispositivo de los bienes, sino un *statu quo* del régimen aduanero que debe asumir la estancia indefinida de este mientras se surte el largo proceso de establecimiento de responsabilidades, que más allá de quien asume el costo material de dicha suspensión, implica un detrimento de una operación de la que no se puede adoptar decisión independiente.

Ante tal panorama, vale la pena considerar la suficiencia del papel de la autoridad aduanera en estos escenarios, así como la suficiencia de sus acciones ante hechos advertidos en ejercicio de su misión, bajo un concepto de entendimiento de debida respuesta institucional ante fenómenos irregulares, de tal forma que la labor aduanera se refiera, como es su esencia, al control de las irregularidades que se identifiquen respecto de las mercancías pretendidas en regímenes aduaneros y de origen extranjero, salvaguardando la iniciativa privada en el resarcimiento de los perjuicios y consecuencias personales que puedan derivarse de la tipificación de la conducta en el ámbito penal, en un escenario de perfecta armonía y respeto de las autonomías propias del particular, de las autoridades administrativas, de las competencias jurisdiccionales y del órgano administrativo específico con función de autoridad aduanera.

La autoridad aduanera no puede perder de vista su capacidad institucional y responsabilidad en el legítimo ejercicio comercial ni su función de garante y controlante de las formas de irregularidad de las que se valen los sujetos utilizando las mercancías como manifestación de conductas delictivas, para lo cual valdría la pena la consideración de acciones concretas legítimas y acordes con su función dentro del aparato estatal colombiano.

El procedimiento administrativo sancionatorio aduanero

The customs punitive administrative procedure

GRETY PATRICIA LÓPEZ ALBÁN*

Para citar este artículo / To reference this article

Grety Patricia López Albán. El procedimiento administrativo sancionatorio aduanero. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 831

Resumen

El procedimiento administrativo sancionatorio constituye una garantía para los administrados, pues está fundamentado en los principios que rigen el derecho penal, que aunque se aplican con ciertos matices, permiten entablar una controversia jurídica con el Estado en condiciones de lealtad procesal. El procedimiento administrativo sancionatorio aduanero no debe ser ajeno a las garantías procesales que se deben manifestar en el respeto y en la aplicación coordinada del derecho al debido proceso y de los principios que orientan la función pública y las actuaciones administrativas. En ese contexto, el procedimiento administrativo sancionatorio aduanero atiende la designación de un “juez natural” representado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (UAE DIAN), que tiene el deber de reflejar en sus decisiones la imparcialidad, la justicia y la responsabilidad. El respeto por las formas propias del procedimiento es un imperativo para las autoridades aduaneras, que deberán respetar las etapas, términos, oportunidades, recursos, etc., conforme está previsto en las normas preexistentes al hecho sancionado. Deberán, eso sí, revisarse prerrogativas administrativas que parecen contradecir las garantías procesales, como es el caso de la medida cautelar de suspensión provisional del acto de autorización, registro y habilitación.

* Abogada de la Universidad de Nariño, especialista en Derecho Público, magíster en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia y candidata a magíster en Ciberderecho por la Universidad Católica de Murcia y Ecix Group. Correo electrónico: gretyp@hotmail.com

Abstract

The punitive administrative procedure is a guarantee for the taxpayer, since it is founded on the principles that govern criminal law which, although applied with certain nuances, allow one to file a legal dispute with the State in fair procedural conditions. The customs punitive administrative procedure must be mindful of the procedural safeguards that have to be shown in respect for and coordinated implementation of the right to due process and the principles that guide the civil service and administrative proceedings. In this context, the customs punitive administrative procedure involves the designation of a “competent tribunal” represented by the Special Administrative Unit of the Directorate of National Taxes and Customs (*Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - UAE DIAN*), which is duty-bound to reflect fairness, justice and responsibility in its decisions. Respect for the specific forms of the procedure is an imperative for the customs authorities, which must observe the stages, terms, occasions, appeals, etc., exactly as provided in the rules that predated the fact being sanctioned. administrative privileges that seem to contradict the procedural safeguards should, of course, be reviewed, such as the precautionary measure of provisional suspension of the act of authorization, registration and licensing.

Introducción

Este artículo se divide en dos partes. En la primera se exponen de manera breve los principios que rigen la actuación administrativa, en general, y aduanera sancionatoria, en particular, con el propósito de sensibilizar en el hecho de que el derecho aduanero debe interpretarse a la luz de los principios que rigen el derecho penal, aunque con ciertos matices, y de manera coordinada con los principios que rigen la función pública y las actuaciones administrativas.

En desarrollo de esta primera parte, los principios se clasifican en dos grupos. En el primer grupo se analizan los principios derivados de la Carta Política, y entre estos i) el derecho al debido proceso en sus tres dimensiones, y descompuesto en sus diferentes garantías, y ii) los principios que orientan la función pública y las actuaciones administrativas. En el segundo grupo se analizan los principios denominados especiales del régimen de aduanas.

En la segunda parte del artículo se abordan los aspectos fundamentales que atañen a la actuación administrativa sancionatoria, como son el “juez natural” y las competencias y facultades asignadas a la UAE DIAN. Así mismo, se analizan las formas propias del procedimiento administrativo sancionatorio aduanero, con el fin de destacar i) los términos preclusivos impuestos al Estado

para iniciar las actuaciones administrativas; ii) las etapas, los plazos y las oportunidades procesales que se deben ejecutar de la mano de las garantías necesarias para materializar el derecho sustantivo por sobre las formas, en condiciones de justicia y equidad; iii) las formas de notificación de los actos administrativos; iv) las formas de terminación del proceso y v) la firmeza de los actos administrativos aduaneros.

En el curso de la disertación se hará referencia a la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado, de relevancia para los temas analizados.

1. Los principios que rigen el procedimiento administrativo sancionatorio aduanero

1.1. Los principios derivados de la Carta Política de Colombia

A efectos de contextualizar el tema sobre el que trata este artículo, sea lo primero precisar que las normas que regulan el procedimiento administrativo sancionatorio aduanero forman parte de lo que en el argot profesional se conoce como “el régimen aduanero”.

Aunque el contenido o materias de que trata el régimen aduanero ha sido objeto de cuestionamiento¹, si se atiende al contenido que regula el Decreto 1165 de 2019², se podría decir que el régimen aduanero colombiano es un compendio de normas que regulan, entre otras materias, todo lo concerniente a los principios que rigen las actuaciones administrativas aduaneras y los regímenes de comercio exterior; los sujetos que participan en las operaciones de comercio exterior, así como las obligaciones, deberes, el régimen de infracciones y sanciones que se derivan por su intervención; los regímenes de comercio exterior propiamente dichos (procedimiento, modalidades, tipos de declaraciones, etc.); los regímenes aduaneros especiales, el régimen sancionatorio, el procedimiento

1 Sobre el particular, ver Camargo, Juan Manuel. *Nuevo derecho aduanero. Parte general e importaciones*. Bogotá, Gustavo Ibáñez, 2000, pp. 49-59. El autor, a partir de la revisión de sentencias del Consejo de Estado que sugirieron definiciones amplias, a juicio del actor, sobre lo que debe entenderse por “régimen de aduanas”, propone la siguiente definición: “[...] el régimen de aduanas es el conjunto de normas jurídicas que regulan el control del Estado sobre las mercancías objeto de operaciones de comercio exterior. Dicho control abarca la presentación de los bienes a la salida o al ingreso del país, su declaración ante las autoridades competentes y el recaudo de los tributos aduaneros. Comprende, así mismo, otros trámites administrativos que tienen una relación inescindible con los tres primeros, siempre y cuando no estén sujetos a regulaciones, especiales o generales, provenientes de organismos diferentes al Gobierno.

2 Estatuto aduanero vigente para el momento en que se escribe este artículo.

administrativo aduanero para imponer decomiso, formular liquidaciones oficiales, imponer sanciones; y las reglas sobre devolución y compensación de obligaciones aduaneras, así como sobre la disposición de mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas.

Camargo considera que solo deberían ser objeto del régimen aduanero aquellas materias que tengan una relación inescindible con los trámites administrativos básicos, y que el ejecutivo no tendría facultad para regular, como parte del régimen de aduanas, aspectos que, de manera general o especial, están regulados en otros ordenamientos jurídicos³. Recalca, además, que las facultades del ejecutivo para modificar el régimen de aduanas se fundamentan en razones de política comercial⁴, de manera que lo que sea extraño a ese propósito no debería ser regulado por el ejecutivo bajo la técnica de las leyes marco y los decretos reglamentarios.

Así, por ejemplo, Camargo explica que, si se siguiera la tesis estricta que planteó la Corte Constitucional en la Sentencia C-252 de 1994⁵, el procedimiento administrativo aduanero, por tratarse de un procedimiento administrativo especial, debería estar regulado por ley de la República. O que, por lo menos, el procedimiento previsto para imponer sanciones aduaneras debería regirse por las normas de procedimiento administrativo general, así como por los principios y conceptos generales que se aplican en esa disciplina, “con la intención de insertar el control aduanero dentro del conjunto de los principios jurídicos, y no de apartarlo de ellos, pues al hacerlo podría conducir a un abierto desconocimiento de varios preceptos constitucionales y democráticos”⁶.

3 Camargo, *op. cit.*

4 Ver https://www.ecured.cu/Pol%C3%ADtica_Comercial. Por política comercial se entiende “un conjunto de principios, instrumentos y normas que utiliza un país para regular sus relaciones comerciales con el exterior e incidir sobre la orientación, estructura y volumen del comercio exterior”.

5 La Corte Constitucional precisó: “Estima la Corte, que a partir de la expedición de la Constitución de 1991, con la salvedad hecha en relación con los procedimientos especiales que pueden existir en el orden distrital, departamental y municipal, todo el procedimiento administrativo especial debe regularse a través de la ley, e incorporarse al Código Contencioso Administrativo como lo exige, con fines de sistematización, el aparte final del artículo 158 de la CP”. Ver Corte Constitucional. Sentencia C-252 de 1994. (26 de mayo de 1994). [MP Vladimiro Naranjo Mesa y Antonio Barrera Carbonell].

Esto para precisar que cualquier nuevo procedimiento especial que se establezca a partir de la Constitución Política de 1991, necesariamente debe hacerse por el legislador y no a través de facultades extraordinarias, “porque un conjunto normativo de esa naturaleza, necesariamente incorpora regulaciones específicas que constituyen excepciones en relación con el procedimiento general ordinario establecido en el mencionado código”.

6 Camargo, *op. cit.*

La discusión sobre lo que debería comprender el régimen aduanero no es, pues, de poca monta, pues en realidad siempre ha existido la preocupación, derivada de la experiencia, por el hecho de que la autoridad aduanera, como administradora del régimen de aduanas, aborde el análisis de la normativa aduanera como una disciplina eminentemente técnica, autónoma e independiente de otras disciplinas del derecho, e incluso al margen de los principios constitucionales que orientan otras disciplinas del derecho.

Para autores como Cristina Pardo Schlesinger, “desde una perspectiva estrictamente constitucional, que atiende a las normas de rango fundamental que se refieren al tema de aduanas, el derecho aduanero colombiano bien puede ser visto como una rama autónoma del derecho”⁷.

Esto por cuanto, como lo afirma Pardo, la Carta Política de Colombia consagra normas constitucionales que de manera especial constituyen el fundamento del derecho aduanero, a saber: i) las normas que regulan la técnica legislativa y el reparto de competencias regulatorias del Congreso y del Presidente de la República para modificar, por razones de política comercial, los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas⁸; ii) las normas que regulan la potestad del Congreso de la República para aprobar tratados internacionales que promuevan o consoliden procesos de integración económica con otros Estados, y, especialmente, con Latinoamérica⁹, y iii) las normas que promueven los programas de cooperación e integración en zonas fronterizas, así como las normas que promueven en materias económicas y sociales el desarrollo de las zonas de frontera¹⁰.

Y desde otra perspectiva más amplia, para Pardo, “los principios constitucionales del derecho tributario y del derecho administrativo irradian el derecho aduanero, y deben ser tenidos en cuenta tanto en el momento de producción de las normas de esta especie, como en el de su aplicación en cada caso concreto”¹¹.

Dejando al margen la discusión sobre lo que debe ser el objeto del régimen aduanero, considero que, a partir de la Carta Política de 1991, los decretos matrices que, en desarrollo de las leyes marco de aduanas, han “modificado la legislación aduanera”¹² o que han “establecido la legislación

7 Pardo Schlesinger, Cristina. Fundamentos constitucionales del derecho aduanero. En: Pardo Carrero, Germán. *El derecho aduanero en el siglo XXI*. Bogotá, Universidad del Rosario, 2009, pp. 85-128.

8 Constitución Política de Colombia, artículos 150 (numeral 19, literal c) y 189 (numeral 25).

9 Constitución Política de Colombia, artículos 150 (numeral 16) y 227.

10 Constitución Política de Colombia, artículos 289 y 337.

11 Pardo, *op. cit.*

12 Decreto 1909 de 1992 y Decreto 2685 de 1999.

aduanera”¹³ o “dictado disposiciones relativas al régimen de aduanas”¹⁴, se han estructurado, en esencia, como normas que regulan actuaciones administrativas aduaneras iniciadas en ejercicio del derecho de petición, como, por ejemplo, para obtener autorizaciones, habilitaciones y registros, actuaciones administrativas iniciadas en cumplimiento del deber legal de presentar las declaraciones aduaneras de importación, exportación y tránsito aduanero, y actuaciones administrativas iniciadas de oficio para decretar decomisos, formular liquidaciones oficiales o imponer sanciones.

El legislador dio un paso importante cuando adoptó la Ley Marco de Aduanas 1609 de 2013, habida cuenta de que en el artículo 4º dispuso que “Los decretos que expida el Gobierno nacional para desarrollar la Ley Marco de Aduanas, deberán sujetarse a los principios constitucionales y a los previstos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y demás normas que lo modifiquen o sustituyan”.

Después de listar los principios constitucionales y los que orientan la función pública, el mismo artículo 4º de dicha ley dispuso que también debían tenerse en cuenta los principios especiales del derecho probatorio y *los principios especiales del régimen de aduanas*.

En ese orden de ideas, el régimen aduanero está incidido, esencialmente, por el derecho administrativo general, en especial, por la teoría del acto administrativo, su validez y eficacia, por el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), el Código General del Proceso (CGP) y, en general, por el derecho probatorio.

También está incidido por el derecho tributario, en lo que concierne a los principios de justicia y de correspondencia, que es una garantía derivada del derecho al debido proceso, como se explicará más adelante.

En ese contexto, es pertinente precisar que el régimen aduanero, en general, y el procedimiento administrativo sancionatorio aduanero, en particular, está orientado por los siguientes principios que se derivan directamente de la Carta Política, retomados en la Ley Marco de Aduanas 1609 de 2013, y que se pasan a explicar en el siguiente capítulo:

- El derecho al debido proceso (art. 29)
- Los principios que orientan la función pública (art. 209)
- El principio de justicia (arts. 95-9 y 363)

13 Decreto 390 de 2016.

14 Decreto 1165 de 2019.

1.1.1. El derecho al debido proceso. Artículo 29

1.1.1.1 Alcance y limitaciones del debido proceso administrativo

El derecho al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Carta Política de Colombia se erige como el principio que, por excelencia, gobierna las actuaciones judiciales y administrativas.

Aunque el propio artículo 29 de la Carta Política dispone que el debido proceso se aplicará a las actuaciones administrativas, la Corte Constitucional ha precisado que sí se aplica a esas actuaciones, pero con ciertas limitaciones. En concreto, ha dicho que las garantías del debido proceso que se aplican en el derecho penal se aplican al derecho administrativo, especialmente sancionatorio, pero con ciertos matices, habida cuenta del orden jurídico tutelado por cada una de estas disciplinas¹⁵.

Carvajal¹⁶ precisa que el debido proceso debe verse desde tres enfoques, y que estos enfoques sirven para comprender el alcance y límite de las “delimitaciones constitucionalmente válidas” del debido proceso administrativo, puesto que no se puede suprimir totalmente su aplicación ni tampoco se le puede restar alcance.

Así, según Carvajal, el debido proceso debe entenderse como norma constitucional desarrollada legal y reglamentariamente (aspecto formal), como principio del cual se desprenden conductas y normas (aspecto estructural) y, finalmente, como derecho fundamental propiamente dicho (aspecto material)¹⁷.

Para el autor, en virtud del aspecto formal, se debe partir de reconocer la existencia de un código de procedimiento matriz, así como de la existencia de procedimientos administrativos especiales establecidos en la ley y el reglamento, en virtud de las diferentes funciones administrativas que ejecuta el Estado, todos supeditados a la Carta Política. En virtud del aspecto estructural –esto es, como principio–, el debido proceso debe analizarse e interpretarse de manera

15 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia T-145 de 1993: “[...] la no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías –quedando a salvo su núcleo esencial– en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido”.

16 Carvajal Sánchez, B. 2010. Alcance y limitaciones del debido proceso en el procedimiento administrativo. *Revista Digital de Derecho Administrativo*. 4 (dic. 2010), 7-21.

17 *Idem*.

sistemática con otros principios. Y como derecho fundamental propiamente dicho (aspecto material), la administración pública debe ser el primer garante de la materialización de ese derecho.

De manera que, en el adecuado entendimiento del derecho al debido proceso, la administración pública deberá velar por que se materialice ese derecho en sus tres dimensiones, aún cuando se reconozcan en su favor las prerrogativas que le permitan aplicarlo con ciertos matices.

A continuación, entonces, se hace un listado de las garantías¹⁸ que podrían derivarse de ese derecho, sin la pretensión de agotar el tema.

Se retoman aquellas garantías que por disposición legal o reglamentaria se han adoptado para las actuaciones administrativas, en general, por disposición del CPACA, para la actuación administrativa aduanera, en particular, por remisión de la Ley Marco de Aduanas, Ley 1609 de 2013 (art. 4°)¹⁹, al CPACA. Esto con el fin de exponer brevemente su alcance concreto en materia administrativa y, por supuesto, administrativa aduanera.

18 Corte Constitucional. Sentencia C-248 de 2013. (24 de abril de 2013). [MP Mauricio González Cuervo]. En esta sentencia, la Corte Constitucional precisó: “De acuerdo a lo preceptuado por el artículo 29 constitucional, ‘no es que las reglas del debido proceso penal se apliquen a todas las actuaciones judiciales o administrativas o de carácter sancionatorio; en verdad, lo que se propone el Constituyente es que en todo caso de actuación administrativa exista un proceso debido, que impida y erradique la arbitrariedad y el autoritarismo, que haga prevalecer los principios de legalidad y de justicia social, así como los demás fines del Estado, y que asegure los derechos constitucionales, los intereses legítimos y los derechos de origen legal y convencional de todas las personas. [...] La extensión del derecho constitucional fundamental al debido proceso, a las actuaciones administrativas, busca garantizar la correcta producción de los actos administrativos, razón por la cual comprende “todo el ejercicio que debe desarrollar la administración pública en la realización de sus objetivos y fines estatales, lo que implica que cobija todas las manifestaciones en cuanto a la formación y ejecución de los actos, a las peticiones que presenten los particulares, a los procesos que por motivo y con ocasión de sus funciones cada entidad administrativa debe desarrollar y desde luego, garantiza la defensa ciudadana al señalarle los medios de impugnación previstos respecto de las providencias administrativas, cuando crea el particular que a través de ellas se hayan afectado sus intereses’. [...] A este respecto, la Corte ha expresado que hacen parte de las garantías del debido proceso administrativo, entre otras, las siguientes: i) el derecho a conocer el inicio de la actuación; ii) a ser oído durante el trámite; iii) a ser notificado en debida forma; iv) a que se adelante por la autoridad competente y con pleno respeto de las formas propias de cada juicio definidas por el legislador; v) a que no se presenten dilaciones injustificadas; vii) a gozar de la presunción de inocencia; viii) a ejercer los derechos de defensa y contradicción; ix) a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen por la parte contraria; x) a que se resuelva en forma motivada; xi) a impugnar la decisión que se adopte y a xii) promover la nulidad de los actos que se expidan con vulneración del debido proceso”.

En similar sentido, ver Corte Constitucional. Sentencia C-980 de 2010. (1 de diciembre de 2010). [MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo].

19 Ley 1609 de 2013.

1.1.1.2. Las garantías derivadas del debido proceso

Del contenido del artículo 29 de la Carta Política se pueden extraer las siguientes garantías que forman parte del debido proceso, a saber:

a. El derecho al juez natural (responsable e imparcial)

Esta garantía se deriva de la cláusula según la cual “*nadie podrá ser juzgado sino [...] ante juez o tribunal competente*”, que, en estricto sentido, desarrolla el principio de legalidad²⁰.

Aunque el artículo 29 de la Carta Política se refiere al *juez o tribunal*, la garantía comprende a las autoridades públicas en ejercicio de las potestades otorgadas por la ley, precisamente para expedir actos administrativos que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas particulares y concretas; con mayor razón, si tales situaciones jurídicas atañen a la imposición de cargas pecuniarias o de otro tipo derivadas del incumplimiento de obligaciones legales.

Esta cláusula debe ser analizada de manera sistemática con los artículos 6º y 122 de la Carta Política, en cuanto regulan, de una parte, la responsabilidad de las autoridades públicas por acción, omisión o extralimitación de funciones públicas²¹, y, de otra, el principio según el cual no hay función administrativa que no esté detallada en ley o reglamento.

Adicionalmente, la garantía del juez natural debe ser analizada a la luz de los tratados internacionales, como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14) y la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 8º), que disponen que el juez o tribunal competente debe ser independiente e imparcial²².

20 Según este principio, “en el Estado de derecho el principio de legalidad se erige en principio rector del ejercicio del poder. En este sentido ha dicho esta Corporación ‘no existe facultad, función o acto que puedan desarrollar los servidores públicos que no esté prescrito, definido o establecido en forma expresa, clara y precisa en la ley’”. Ver Corte Constitucional. Sentencia C-200 de 2002. (19 de marzo de 2002). [MP Álvaro Tafur Galvis].

21 El principio de responsabilidad es un principio de los que orientan la función administrativa y, por tanto, se deriva del artículo 209 de la Carta Política. Se desarrolla en el numeral 7º del artículo 3º de la Ley 1437 de 2011, en el siguiente sentido: “Las autoridades y sus agentes asumirán las consecuencias por sus decisiones, omisiones o extralimitación de funciones, de acuerdo con la Constitución, las leyes y los reglamentos”. Ver Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA). Ley 1437 de 2011, art. 3º, num. 7.

22 El numeral 3 del artículo 3º del CPACA regula la garantía de la imparcialidad en el siguiente sentido: “3. En virtud del principio de imparcialidad, las autoridades deberán actuar teniendo en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin discriminación alguna y sin tener en consideración factores de afecto o de interés y, en general, cualquier clase de motivación subjetiva”. Ver CPACA. Ley 1437 de 2011.

En concordancia con ese principio está el de moralidad administrativa, según el cual “todas las personas y los servidores públicos están obligados a actuar con rectitud, lealtad y honestidad en las actuaciones administrativas”²³.

Así, la garantía del “juez natural”, la responsabilidad que a este le atañe y la imparcialidad con que debe ejecutar su labor representan un límite al ejercicio de las potestades administrativas, “en la medida en que las autoridades únicamente podrán actuar dentro de los ámbitos establecidos por el sistema normativo, favoreciendo de esta manera a las personas que acuden ante quienes han sido investidos de atribuciones públicas en virtud de la Constitución o la ley”²⁴.

b. El derecho a ser procesado según las formas propias de cada juicio

Esta garantía también se desprende del inciso primero del artículo 29 de la Carta Política, según el cual, “nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, [...] y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio”, y se desarrolla en el numeral 1 del artículo 3° del CPACA²⁵.

La preexistencia de las leyes procesales garantiza el conocimiento previo que deben tener las personas que, por determinadas circunstancias, queden vinculadas a actuaciones judiciales o administrativas. Ese conocimiento de las normas procesales, además, permite verificar que se cumplan las condiciones en que se ejecutará el proceso, en cuanto a etapas, términos, oportunidades, recursos, etc.

Esta garantía, además, debe interpretarse sistemáticamente con el principio de sustancia sobre la forma, en aras de que las formas propias de cada juicio sirvan para la realización del derecho sustancial y no se incurra, como lo precisa la Corte Constitucional, en “el exceso ritual manifiesto”²⁶.

23 CPACA. Ley 1437 de 2011, art. 3°, num. 5.

24 Corte Constitucional. Sentencia T-982 de 2004. (8 de octubre de 2004). [MP Rodrigo Escobar Gil].

25 CPACA. Ley 1437 de 2011, art. 3°, num. 3: “Las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.

26 Corte Constitucional. Sentencia T-339 de 2015. (3 de junio de 2015). [MP Jorge Iván Palacio]: “4.2. Desde sus primeros pronunciamientos la Corte se ha referido al principio de la justicia material señalando que el mismo ‘se opone a la aplicación formal y mecánica de la ley en la definición de una determinada situación jurídica. Por el contrario, exige una preocupación por las consecuencias mismas de la decisión y por la persona que es su destinataria, bajo el entendido de que aquella debe implicar y significar una efectiva concreción de los principios, valores y derechos constitucionales’.

No obstante, este Tribunal también ha manifestado que el principio de la justicia material no puede ser considerado como absoluto en cuanto a su aplicación para la determinación de una situación jurídica. En este sentido, ha sostenido que dicho supuesto es ‘insostenible teóricamente e impracticable judicialmente’ dado que se estarían desconociendo las formalidades establecidas para el reconocimiento del derecho en beneficio de una consideración fáctica.

Conforme con el principio de sustancia sobre la forma, las normas procesales tienen carácter instrumental y, por ende, “deben interpretarse teleológicamente al servicio de un fin sustantivo: el de la efectividad de los derechos y garantías reconocidos en las “leyes sustantivas”²⁷.

De manera que la garantía del respeto por las formas propias de cada juicio no es absoluta.

c. El derecho de audiencia y de defensa

El núcleo esencial del debido proceso es el derecho de audiencia y de defensa, entendido como aquella

*oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier proceso o actuación judicial o administrativa, de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como ejercitar los recursos que la ley otorga*²⁸.

El inciso cuarto del artículo 29 de la Carta Política dispone:

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

La aplicación de este principio es de carácter obligatorio dentro de las actuaciones y decisiones de la Administración cuando define situaciones jurídicas, las cuales además de ajustarse al ordenamiento jurídico y de ser proporcionales a los hechos que le sirven de causa o motivo, deben responder a la idea de la justicia material. De igual forma, lo es en la función ejercida por los jueces en el análisis de los casos concretos, quienes dentro del estudio probatorio deben evitar incurrir en el exceso ritual manifiesto, en la inobservancia del material probatorio, y por el contrario han de sujetarse a los contenidos, postulados y principios constitucionales de forzosa aplicación, como la prevalencia del derecho sustancial sobre las formas.

Tanto la actividad estatal como la función de administración de justicia están sometidas a la aplicación de los requisitos, formas y procedimientos establecidos para la demostración de los hechos que llevan al reconocimiento de los derechos reclamados. Sin embargo, en aras de la efectiva protección de las garantías fundamentales, se deben ponderar tales requisitos con los demás principios que conforman el ordenamiento jurídico, para que sus decisiones no se basen únicamente en la observancia de la ritualidad, sino en las condiciones específicas del afectado y las circunstancias particulares del caso concreto.

Ver también Consejo de Estado. Sección Segunda. Proceso 1997-07790-01 (22432014). (12 de diciembre de 2017). [CP Gabriel Valbuena Hernández].

27 Corte Constitucional. Sentencia C-173 de 2019. (25 de abril de 2019). [MP Andrés Mateo Sánchez Molina].

28 Corte Constitucional. Sentencia T-018 de 2017. (20 de enero de 2017). [MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo].

De este inciso se derivan, además, las siguientes garantías:

- La presunción de inocencia, que encuentra respaldo en el principio de buena fe consagrado en el artículo 83 de la Carta Política²⁹.

Conforme lo ha considerado la Corte Constitucional³⁰, esta garantía se aplica con limitaciones en las actuaciones administrativas que se rigen por las reglas de la responsabilidad objetiva, o por las reglas de la presunción del dolo y la culpa de quienes infringen obligaciones como las de tipo tributario, financiero, ambiental, de salud pública, entre otras.

- El derecho de contradicción, mediante el que se garantiza la participación activa de las partes en la proposición de argumentos, en la aportación de pruebas, en la formulación de alegatos, en la interposición de recursos, en síntesis, en el aprovechamiento de las etapas, oportunidades y recursos previstos para ejercer una defensa activa de la teoría del caso de cada una de las partes.
- El derecho a un proceso público y sin dilaciones. En materia administrativa, en virtud del principio de transparencia, la actividad administrativa es del dominio público; por consiguiente, toda persona puede conocer las actuaciones de la administración, salvo reserva legal.
- La garantía del *non bis in idem*. Esta locución latina significa “no dos veces por lo mismo”³¹. Conforme con esta garantía, ninguna persona puede ser sometida por el mismo hecho a juicios sucesivos o a que le sean impuestas

29 Constitución Política de Colombia, art. 83:

“Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante estas”. En desarrollo de esta disposición, el numeral 4º del artículo 3º del CPACA dispone que “las autoridades y los particulares presumirán el comportamiento leal y fiel de unos y otros en el ejercicio de sus competencias, derechos y deberes”.

30 Sobre el particular, ver Corte Constitucional. Sentencia C-225 de 2017. (20 de abril de 2017). [MP Alejandro Linares Cantillo]. La Corte Constitucional precisó que las presunciones de dolo o culpa son constitucionales, si reúnen los siguientes requisitos: “(i) no puede tratarse de una presunción de responsabilidad. La responsabilidad es el resultado de la conjunción de varios elementos, uno de los cuales puede ser la culpabilidad; las presunciones de dolo y culpa solo se predicen del elemento culpabilidad. Por lo tanto, para que opere la presunción, es necesario que el hecho base se encuentre debidamente probado. (ii) Deben ser verdaderas presunciones, no ficciones. Por consiguiente, las presunciones de dolo y culpa deben ser construidas a partir de la experiencia y de un razonamiento lógico. (iii) Debe tratarse de medidas razonables y proporcionadas, al proteger intereses superiores, cuya tutela, mediante la presunción de dolo o culpa, no resulte desequilibrada frente a la afectación que engendra de la presunción de inocencia. El carácter *iuris tantum* de las presunciones juega en favor de su proporcionalidad”.

31 Ver <https://dej.rae.es/lema/non-bis-in-idem>

varias sanciones en el mismo juicio, salvo que una sean tan solo accesoria a la otra³².

d. Favorabilidad

Aunque la favorabilidad está prevista para ser aplicada en materia penal, en materia administrativa se está afianzando su aplicación, de modo que ya es posible que se apliquen sanciones más favorables a las vigentes a la ocurrencia de los hechos³³.

1.1.2. Principios que orientan la función pública y las actuaciones administrativas (arts. 6º, 83, 122, 209 de la Carta Política y 3º del CPACA)

Se precisó inicialmente que desde el punto de vista material, esto es, desde el punto de vista de los principios, el debido proceso debe interpretarse sistemáticamente con los demás principios que rigen las actuaciones de la administración pública. De ahí que, cuando se trate de imponer límites a la aplicación de las garantías derivadas del debido proceso, se deberá ponderar con los principios consagrados en el artículo 209 de la Carta Política, entre otros.

El artículo 209 de la Carta Política dispone que la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones. Complementariamente, en el inciso segundo, el artículo 209 alude al principio de coordinación.

En desarrollo de esta disposición, el artículo 3º del CPACA desarrolla el alcance de tales principios, para cuya ilustración se remite al texto de la norma.

1.1.3. Los principios especiales del régimen de aduanas según la Ley Marco de Aduanas y el Decreto 1165 de 2019

La Ley Marco de Aduanas 1609 de 2013 regula los principios especiales del régimen de aduanas, que para mejor comprensión se clasifican en tres categorías,

32 Corte Constitucional. Sentencia C-870 de 2002. (15 de octubre de 2002). [MP Manuel José Cepeda Espinosa].

33 El Consejo de Estado, mediante sentencia de unificación, unificó su criterio en el sentido de aplicar esta garantía en el régimen sancionatorio cambiario. Dijo el Consejo de Estado: “[...] unifica su criterio en el sentido de señalar que el principio de favorabilidad es aplicable en las actuaciones administrativas dirigidas a sancionar las infracciones al régimen cambiario, por tratarse de una garantía mínima del debido proceso, el cual es un derecho constitucional fundamental que debe operar no solo en las actuaciones judiciales sino en toda clase de actuaciones administrativas”. Ver Consejo de Estado. Sección Primera. Proceso 2013-00701-01. (4 de agosto de 2016). [CP Guillermo Vargas Ayala].

a saber: i) los que tienen que ver con la gestión pública aduanera, ii) los relacionados con el derecho al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Carta Política y iii) el concerniente al sistema de equidad tributaria.

a. Los principios que tienen que ver con la gestión pública aduanera

Los principios de eficiencia, coordinación y de seguridad y facilitación en la cadena logística de las operaciones de comercio exterior son principios que tienen que ver con la gestión pública aduanera, pues propenden por que las actuaciones administrativas relativas a la función aduanera se fundamenten en el servicio ágil y oportuno que facilite y dinamice el comercio exterior³⁴, las operaciones conjuntas ejecutadas por las autoridades del Estado y los operadores del comercio exterior se hagan con el máximo interés y adecuada disposición para la coordinación y desarrollo de las actuaciones relacionadas con ellas³⁵ y que las actuaciones administrativas relativas al control se cumplan en el marco de un sistema de gestión de riesgo, a fin de promover la seguridad de la cadena logística y la facilitación del comercio internacional³⁶.

Estos principios tienen su fundamento en el artículo 209 de la Carta Política y en el CPACA. Su aplicación está orientada a las operaciones de comercio exterior y, sin duda, el principio relativo al control en el marco de un sistema de gestión de riesgo servirá de fundamento y soporte de las actuaciones administrativas iniciadas de oficio.

b. Los principios relacionados con el derecho al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Carta Política

• Principio de favorabilidad

Tanto la Ley Marco de Aduanas como el Decreto 1165 de 2019 consagraron el principio de favorabilidad.

Este principio ya se había consagrado en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, y hacía referencia a que la norma favorable se aplicaba cuando se expedía una norma que favorecía al interesado antes de que se decidiera de fondo.

En sentencia del 15 de septiembre de 2016, el Consejo de Estado³⁷ interpretó que el principio de favorabilidad, conforme fue establecido en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, se aplicaba no solo en el procedimiento

34 Ley 1609 de 2013, art. 4º, par. 1º; Decreto 1165 de 2019, art. 2º, num. 1.

35 Ley 1609 de 2013, art. 4º, par. 3º.

36 Ley 1609 de 2013, art. 4º, par. 2º; Decreto 1165 de 2019, art. 4º, par. 2º

37 Consejo de Estado. Sección Primera. Proceso 2012-00062-01. (15 de septiembre de 2016). [CP Martha Teresa Briceño].

administrativo sancionatorio y de decomiso, sino también para asuntos tributarios. La Ley 1609 de 2013 aclaró este aspecto, y fue explícita en precisar que el principio de favorabilidad no se aplica en lo relativo a los aranceles y tributos aduaneros.

De su parte, el numeral 2 del artículo 2º del Decreto 1165 de 2019 precisó que la norma favorable debe haberse expedido antes de la firmeza del acto que decide de fondo la imposición de una sanción o el decomiso. Dado que por firmeza de un acto administrativo debe entenderse su ejecutoria³⁸, es menester interpretar que la petición de favorabilidad puede presentarse antes de que se resuelvan los recursos en la vía administrativa.

- **Principio de prohibición de doble sanción por la misma infracción**

Este principio se fundamenta en el principio penal del *non bis in idem*, que, trasladado a materia aduanera, implica que ninguna persona pueda ser sancionada dos veces por el mismo hecho.

- **Principio de tipicidad y de prohibición de la analogía**

Este principio se deriva del principio de legalidad penal, según el cual la conducta punible endilgada a una persona debe estar descrita en la ley, así como la sanción que se debe imponer.

En materia aduanera, este principio quedó configurado así:

Para que un hecho u omisión constituya infracción administrativa aduanera, dé lugar a la aprehensión y decomiso de las mercancías o, en general, dé lugar a cualquier tipo de sanción administrativa, dicha infracción, hecho u omisión deberá estar descrita de manera clara, completa e inequívoca en el presente decreto, en la ley, o en los demás decretos que lo establezcan expresamente.

Fíjese que el Decreto 1165 de 2019 es enfático en precisar que el hecho u omisión constitutivo de infracción deben estar previstos en ley o decreto, de manera que está proscrita la descripción de infracciones administrativas en resolución.

Junto con la tipicidad, se consagró el principio de prohibición de la analogía, a efectos de que no se apliquen sanciones por interpretación analógica o extensiva de las normas.

38 Ver artículo 87 del CPACA y 709 del Decreto 1165 de 2019.

- **Principio de prevalencia sobre lo sustancial**

Como se vio, este principio tiene su fundamento en el artículo 228 de la Carta Política, que contiene un mandato imperativo para que las normas de procedimiento sirvan para la realización o materialización de los derechos. En ese entendido quedó estipulado el principio en el numeral 8 del artículo 2º del Decreto 1165 de 2019³⁹.

- **El principio de correspondencia**

Este principio está consagrado en el artículo 654 del Decreto 1165 de 2019. Aunque es adoptado del Estatuto Tributario Nacional, su fundamento es el artículo 29 de la Carta Política, toda vez que, mediante este principio, se permite garantizar que el usuario no sea sorprendido con el análisis de hechos nuevos cuando se propone la liquidación oficial⁴⁰.

- **Principio de justicia**

El principio de justicia tiene su fundamento en el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política, en tanto dispone el deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de *justicia y equidad*, y en el artículo 363 ídem, que consagra el principio de equidad en el sistema tributario.

Al igual que en materia tributaria, todas las actuaciones administrativas relativas a la función aduanera deberán estar presididas por un relevante espíritu de justicia, de manera que el Estado no aspira que al obligado aduanero se le exija más de aquello que la misma ley pretende.

2. El procedimiento administrativo sancionatorio aduanero

Para que el acto administrativo sancionatorio aduanero sea válido, debe ser el producto del cumplimiento de los elementos que, en general, conforman cualquier acto administrativo. Tales elementos son la competencia; la forma y el procedimiento administrativo; el motivo; el objeto o contenido, y la finalidad del acto.

39 Al interpretar las normas aduaneras, el funcionario deberá tener en cuenta que el objeto de los procedimientos administrativos es la efectividad del derecho sustancial contenido en ese decreto.

40 En materia aduanera quedó previsto así: “La liquidación oficial se contraerá a la declaración o declaraciones correspondientes o a las causales de revisión o de corrección que hubieren sido contempladas en el requerimiento especial”.

La competencia de las autoridades públicas está regida por los artículos 6º, 122 y 209 de la Carta Política, así como por la Ley 489 de 1998, que constituyen el marco normativo para toda asignación de funciones administrativas. Conforme con estas normas, todo empleo público debe tener detallada la función en la ley o en reglamento. De esta regla se deriva aquella según la cual los servidores públicos son responsables tanto por la extralimitación en el ejercicio de sus funciones como por la omisión. Pero además de la responsabilidad funcional, se deriva la regla de la invalidez del acto administrativo, pues en el evento que se expida por quien carezca de competencia, lo vicia de nulidad⁴¹.

A la DIAN se le asignó la misión de garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y el control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad. La entidad ejerce esta función en todo el territorio nacional, pero se vale de la desconcentración para radicar, entre otras funciones, las competencias necesarias para iniciar, desarrollar y culminar las actuaciones administrativas aduaneras.

Conforme con el CPACA, las actuaciones administrativas, en general, pueden iniciar de tres formas: en ejercicio del derecho de petición, en cumplimiento de un deber legal y de oficio.

En materia aduanera, estas tres formas de iniciar las actuaciones administrativas se aplican a cabalidad. Así, por ejemplo, en ejercicio del derecho de petición en interés particular, los usuarios aduaneros pueden solicitar

41 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2004 02583 01 (18058). (3 de agosto de 2016). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].

El Consejo de Estado explica que la falta de competencia es absoluta “cuando el órgano administrativo invade las competencias de un órgano distinto al de la administración pública. Por ejemplo, cuando la administración avoca competencias propias de la rama judicial. O cuando un organismo administrativo invade las competencias de otro órgano de la administración pública. Por ejemplo, cuando el Ministerio de Hacienda asume las competencias otorgadas al Ministerio de Comercio o viceversa. La incompetencia, entonces, es absoluta cuando se ejercen funciones no asignadas por la ley. Ese es un caso de usurpación de funciones, que denota un grave defecto orgánico”.

En cambio, “la incompetencia es relativa cuando se deriva de la incompetencia funcional y territorial, que, como se dijo, alude a la asignación de competencias en virtud de la organización jerárquica de cada institución o en virtud de la desconcentración de funciones a nivel territorial. Por ejemplo, cuando la decisión administrativa la toma una dependencia regional del órgano administrativo, pero distinta a la que, por jurisdicción territorial, le corresponde adoptarla. La incompetencia, entonces, es relativa porque las funciones sí son del órgano de la administración pública que dictó el acto administrativo, pero no del funcionario específico que lo suscribió. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la extralimitación en que puede incurrir el funcionario no siempre altera la competencia del órgano como tal, puesto que la competencia sí está asignada a ese órgano. De hecho, el vicio de incompetencia capaz de invalidar un acto es el que recae sobre el acto mismo, pero no el vicio que recae en actos previos”.

autorizaciones, habilitaciones o registros. Los actos administrativos que se expiden al término de la actuación tienen la naturaleza de actos administrativos de autorización, esto es, aquellos cuya vigencia está condicionada al cumplimiento y permanencia de los requisitos exigidos para su expedición.

De otra parte, cuando se presentan las declaraciones de importación, exportación y tránsito aduanero, por ejemplo, los usuarios aduaneros inician actuaciones administrativas en cumplimiento del deber legal de declarar las mercancías objeto de comercio exterior. En el curso de esas actuaciones administrativas se pueden proferir actos de trámite tácitos, tales como los que aceptan las declaraciones, así se exterioricen con números de aprobación. La autorización de levante, por ejemplo, también es un acto administrativo que se exterioriza al finalizar un proceso de importación y que se exterioriza con un número de aprobación, pero sigue siendo un acto tácito, pero no definitivo⁴².

Por último, las actuaciones administrativas iniciadas de oficio son aquellas que se promueven en virtud de las facultades de fiscalización y de control a cargo de la UAE DIAN.

En materia aduanera, la DIAN goza de plenas facultades de fiscalización para iniciar de oficio actuaciones administrativas de las que se derivan actos administrativos objeto del control de autotutela por parte de la propia administración, o del control judicial por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Entre tales actos administrativos se destaca el que impone sanciones y formula liquidaciones oficiales. El procedimiento administrativo previsto para expedir tales actos es el que se detallará a continuación de la revisión de los aspectos generales que atañen a dicho procedimiento.

2.1. Aspectos generales

2.1.1. El control aduanero, el sistema de gestión del riesgo y la fiscalización aduanera

El control aduanero comprende una serie de medidas que debe aplicar la administración aduanera, con el fin de cumplir la misión para la que fue creada.

Este control puede ser de tres clases, según la oportunidad en la que se ejecute:

42 Sobre su naturaleza, por un buen tiempo se sostuvo que el levante era un acto de autorización. No obstante, a raíz de que la normativa aduanera reguló un procedimiento para “cancelar” ese acto o dejarlo sin efectos, se ha puesto en tela de juicio esa naturaleza jurídica de ser un acto de simple autorización cuya inmutabilidad dependía de la firmeza de la declaración de importación o de que la autoridad aduanera ejerciera las facultades de fiscalización e iniciara de oficio una actuación administrativa orientada a cuestionar la declaración de importación.

- a. Anterior o previo, que se ejerce antes de que se presente la declaración aduanera.
- b. Simultáneo, que se surte mientras se ejecuta la operación de comercio exterior.
- c. Posterior, el que se surte después de finalizada la operación de comercio exterior. Este control tiene como propósito establecer el cumplimiento de la obligación aduanera mediante la comprobación de la exactitud de los datos consignados en las declaraciones aduaneras, el cumplimiento de los requisitos exigidos para el régimen o modalidad aduanera determinada y la verificación de la liquidación de los tributos aduaneros.

En ejercicio de este control aduanero, la UAE DIAN puede ejercer las facultades de fiscalización que incluyen, entre otras, las de adelantar políticas preventivas y persuasivas de cumplimiento voluntario de obligaciones aduaneras; iniciar investigaciones para establecer la ocurrencia de infracciones aduaneras que den lugar a la imposición de sanciones o al decreto del decomiso; ordenar el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del importador, exportador, propietario o tenedor de la mercancía, el transportador, el depositario, intermediario, declarante o usuario o de terceros depositarios de mercancías, de sus documentos contables o sus archivos o de terceros intervinientes en la operación aduanera, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales; solicitar la autorización judicial para adelantar la inspección y el registro de la casa de habitación del usuario aduanero o del tercero interviniente en la operación aduanera; adoptar medidas cautelares, y practicar pruebas en el territorio nacional o promover su práctica en el exterior, así como valorarlas.

El control aduanero y las facultades de fiscalización constituyen el marco de la motivación, del objeto y de la finalidad del acto administrativo sancionatorio. A partir del ejercicio ponderado y razonable de estas facultades, orientadas por los principios que rigen la gestión aduanera, las autoridades competentes deben fundamentar fáctica y jurídicamente las decisiones que tomen en torno de las sanciones que consideren legalmente imponer.

2.1.2. Caducidad de la acción administrativa sancionatoria y firmeza de las declaraciones aduaneras

El artículo 28 de la Carta Política establece que en Colombia no hay penas imprescriptibles. Y aunque la norma pareciera referirse a la sanción penal, también es aplicable a las penas administrativas. Esa es la razón de ser de la caducidad de la acción sancionatoria y de la firmeza de las declaraciones tributarias, pues está proscrita la facultad intempore para imponer sanciones.

Las sanciones por la comisión de infracciones aduaneras se pueden imponer en resolución independiente o en las liquidaciones oficiales que impongan sanciones, como, por ejemplo, aquellas que aluden a inexactitudes que generan menores pagos de tributos aduaneros⁴³.

Cuando la sanción se debe imponer en acto administrativo independiente, las autoridades aduaneras cuentan con un plazo preclusivo de tres (3) años⁴⁴ que, si se incumple, da lugar a la caducidad, que es el fenómeno mediante el cual se entiende extinguida la acción sancionatoria del Estado por el solo transcurso del tiempo.

Resulta cuestionable que en materia aduanera el plazo de caducidad se pueda contar a partir de la fecha en que las autoridades aduaneras tuvieron conocimiento del hecho o de la omisión. Aunque esta regla se justifica en el hecho de que puede ser imposible determinar la fecha de la comisión de la falta, lo cierto es que la determinación de ese momento es fundamental, no solo para contabilizar los términos de caducidad, sino especialmente para establecer las normas sustantivas y de procedimiento aplicables al caso. No debe perderse de vista que, en virtud del derecho al debido proceso, nadie puede ser juzgado sino conforme a las normas preexistentes al acto que se imputa como sancionable.

También resulta cuestionable supeditar la caducidad de la acción sancionatoria a la sentencia condenatoria por delitos referidos al contrabando y de otro tipo, pues el objeto de tutela del derecho administrativo sancionatorio, como se advirtió inicialmente, dista del objeto de tutela del derecho penal.

Ahora bien, en cuanto a la firmeza de la declaración de importación, el plazo de tres (3) años previsto para el efecto también es un término preclusivo que da lugar a la inmutabilidad de la declaración de importación, en el sentido de que ya no puede ser revisada ni modificada por la autoridad aduanera.

Ahora, a diferencia de la caducidad, cuyo plazo no admite interrupción, el de firmeza sí puede ser interrumpido mediante la notificación del requerimiento especial aduanero, caso en el cual la actuación administrativa seguirá su curso hasta su finalización, y sin perjuicio de los plazos previstos para la configuración del silencio administrativo positivo.

43 Ver, por ejemplo, el numeral 2.2. del artículo 614 del Decreto 1165 de 2019.

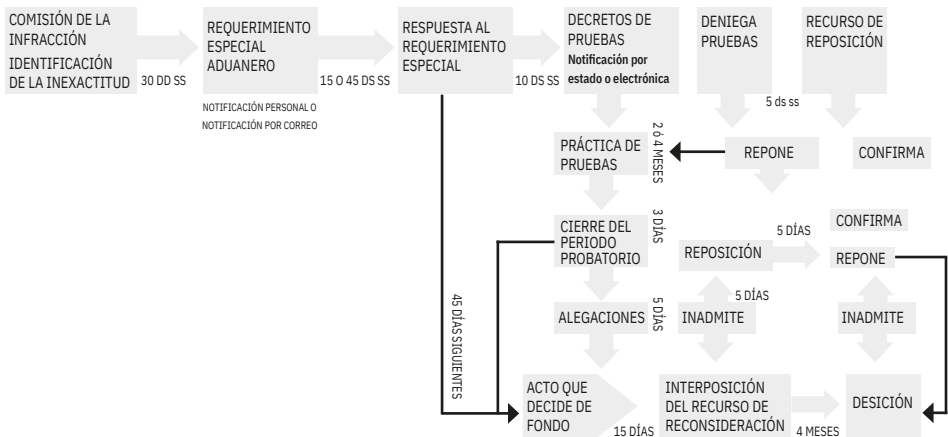
44 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2003-03496-01 (18221). (27 de marzo de 2014). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].

“[...] la ley puede regular términos preclusivos y términos perentorios. Los términos perentorios son obligatorios, pero su incumplimiento no invalida la decisión. Cosa distinta ocurre con los términos preclusivos, en la medida en que son obligatorios pero, además, su incumplimiento conlleva las consecuencias que el legislador ha previsto, esto es, la falta de competencia para decidir, y que, en su lugar, surja el acto ficto o presunto favorable al administrado”.

Es pertinente resaltar que el término de firmeza tiene un tratamiento especial cuando las autoridades aduaneras adelantan procesos de verificación de origen. En estos casos, el plazo de firmeza de la declaración de importación se suspende a partir de la notificación del requerimiento ordinario de verificación de origen hasta la fecha de ejecutoria de la resolución de determinación de origen. Se entendería, entonces que, a partir de ese momento, la autoridad aduanera debe formular, de ser pertinente, el requerimiento especial para formular liquidación oficial de corrección, a efectos de suspender nuevamente el plazo de firmeza de la declaración de importación.

2.1.3. Flujograma de la actuación administrativa sancionatoria aduanera

El presente acápite muestra de manera esquemática el flujograma de la actuación administrativa que inicia la DIAN, con el propósito de imponer sanciones que, en estricto sentido, son las que corresponden a las multas, la suspensión o cancelación de la autorización, inscripción o habilitación para ejercer actividades.



2.1.3.1. Medida cautelar de suspensión provisional

Ahora bien, conforme con la normativa aduanera, en el procedimiento administrativo sancionatorio se puede proponer la medida cautelar de suspensión provisional del acto de autorización, inscripción o habilitación, cuando exista prueba fehaciente de la existencia de los hechos que constituyen una infracción que da lugar a la sanción de cancelación de la autorización, habilitación o registro.

Suspender provisionalmente un acto administrativo que sea susceptible de impugnación por vía judicial implica restarle mérito ejecutivo, lo cual solo puede ocurrir por los motivos y con los requisitos que establezca la ley, y por orden de autoridad judicial competente, tal como lo dispone el artículo 238 de la Carta

Política⁴⁵. La suspensión provisional de los actos administrativos constituye una excepción al principio de legalidad, y, por consiguiente, es una medida en favor del administrado, más no una prerrogativa de la administración.

En ese contexto, podría resultar cuestionable constitucionalmente que se pueda suspender provisionalmente un acto administrativo por la presunta comisión de una infracción aduanera. Como se vio, el procedimiento previsto para imponer sanciones se fundamenta, entre otros principios, en el de la presunción de inocencia y de buena fe, y el del debido proceso. La medida cautelar de suspensión provisional constituye una decisión anticipada sobre la comisión de la falta, y, por lo tanto, se podría estar incurriendo en un prejuzgamiento y en la violación del derecho de defensa, toda vez que la medida, a pesar de ser decretada en un acto administrativo preparatorio, como lo es el requerimiento especial aduanero, en realidad constituye una decisión definitiva.

La normativa aduanera, además, prevé que, para decretar la medida cautelar, se cuente con el visto bueno del Comité de Fiscalización del Nivel Central de la UAE DIAN, o de quien haga sus veces. Este concepto se debe solicitar una vez que se venza el término que tiene el usuario para responder al requerimiento especial aduanero. Dicho comité tiene diez (10) días hábiles para pronunciarse mediante un concepto contra el que no procede ningún recurso.

Sobre este aspecto, vale tener en cuenta que ha sido criterio de la Corte Constitucional que las autorizaciones vinculantes, propias de los actos administrativos complejos, deben ser objeto de control judicial⁴⁶.

45 Corte Constitucional. Sentencia C-623 de 2015. (30 de septiembre de 2015). [MP Alberto Ríos Rojas].

La Corte Constitucional considera que *la libertad de configuración legislativa encuentra límites en los mandatos constitucionales*. Por ello, no puede la ley cambiar o modificar lo que la Constitución, fuente del poder político y fundamento de la facultad que tiene el legislador de crear las leyes, ha ordenado.

En efecto, el artículo 238 de la Constitución establece que la jurisdicción de lo contencioso administrativo tiene la facultad de suspender actos sujetos a su control. Ello indica que el constituyente dispuso que tal competencia recae en tales jueces, quien con base en los criterios establecidos en la ley *podrán* determinar la pertinencia de esa medida cautelar.

Como se expuso, el artículo 238 establece la facultad propia de los jueces administrativos de suspender los efectos de los actos sujetos a su control, razón por la cual otra rama del poder público no puede atribuirse una competencia que por mandato expreso de la Constitución corresponde a la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

46 Corte Constitucional. Sentencia C-173 de 2006. (8 de marzo de 2006). [MP Humberto Sierra Porto].

“[...] en derecho administrativo es usual encontrar que en la formación de voluntad de la administración concurren diversos órganos o instancias, mediante la técnica expedición de dictámenes, bien sean (i) facultativos, caso en el cual se pueden seguir o no por la correspondiente autoridad pública; (ii) de obligatoria demanda, en el sentido de que necesariamente, antes de adoptar una decisión final, hay que conocer el parecer de un determinado órgano, opinión que finalmente

2.1.4. Formas de terminación del procedimiento administrativo sancionatorio y de formulación de liquidaciones oficiales

El procedimiento administrativo sancionatorio y de formulación de liquidaciones oficiales puede terminar por decisión de fondo; por archivo ante la improcedencia de la sanción o liquidación oficial, por silencio administrativo positivo y por allanamiento.

De estas formas de terminación, me refiero a las dos últimas:

2.1.5. Silencio administrativo positivo

El silencio administrativo positivo ocurre cuando se vencen los plazos para formular la liquidación oficial, imponer sanciones y resolver el recurso de reconsideración. Dado que en materia tributaria y aduanera tiene una regulación especial, no se aplican las reglas de protocolización del silencio administrativo previstas en el CPACA⁴⁷.

En efecto, el silencio administrativo positivo puede declararse de oficio, o a petición de parte ante la dependencia que habría incumplido el plazo, y siempre y cuando no haya vencido el plazo de caducidad para interponer la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo⁴⁸.

Vale la pena mencionar que el artículo 705 del Decreto 1165 de 2019, que regula el término para decidir el recurso de reconsideración, dispuso

puede ser seguida o no; y (iii) vinculantes, los cuales, además de ser tramitados con antelación a la toma de la correspondiente decisión, atan a la administración, en la medida en que esta no puede adoptar una contraria.

Al respecto cabe señalar que en estos casos se trata de la expedición de actos administrativos complejos, entendiéndose por tales aquellos que resultan “del concurso de voluntades de varios órganos de una misma entidad o de entidades públicas distintas, que se unen en una sola voluntad. En todo caso es necesario para que exista un acto complejo que haya unidad de contenido y unidad de fin en las diversas voluntades que se unen para formar un acto único. En el acto complejo la voluntad declarada es única y resulta de la fusión de la voluntad de los órganos que concurren a formarla o de la integración de la voluntad del órgano a que se refiere el acto. Si las voluntades que concurren a la formación del acto son iguales, el acto se forma por la fusión de las distintas voluntades; si son desiguales, por la integración en la principal de las otras. Habrá integración de voluntades cuando un órgano tiene facultad para adoptar una resolución, pero ese poder no podía ejercerse válidamente sin el concurso de otro órgano”.

En tal sentido, la expedición de un dictamen previo y favorable, en tanto elemento constitutivo de un acto administrativo complejo, no constituye una mera formalidad, sino un acto de contenido material y, por ende, debe ser motivado.

En suma, el concepto previo y motivado debe contener consideraciones fácticas y jurídicas y, por ende, puede ser susceptible de ser controvertido judicialmente.

47 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2011-0022-01 (19610). (10 de diciembre de 2015). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].

48 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2009-01219-01 (19482). (30 de agosto de 2016). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].

expresamente en el inciso final que “dentro del plazo para decidir de fondo no se incluye el requerido para efectuar la notificación de dicho acto administrativo”.

El Decreto 1165 de 2019 regula, a su vez, en varias disposiciones, el plazo para proferir el acto administrativo que decide de fondo, entendiendo por tal, por ejemplo, entre otros casos, el acto mediante el cual se impone la sanción.

Ante el análisis de las dos normas en comento surge la inquietud de si las autoridades aduaneras deben notificar el acto administrativo *dentro de los plazos para decidir de fondo*, o si basta la expedición del acto que decide de fondo para precaver la configuración del silencio administrativo positivo.

El artículo 705 del Decreto 1165 de 2019 podría interpretarse de manera restrictiva en el sentido de precisar que el inciso final solo alude al acto administrativo que resuelve el recurso de reconsideración. Pero lo cierto es que, independientemente de esta interpretación, no se entendería la razón de ser de tal diferenciación entre circunstancias fácticas análogas, pero, sobre todo, la diferenciación de trato de la DIAN para con los contribuyentes y los usuarios aduaneros. Esto por cuanto está claro, en materia tributaria, que las autoridades tributarias deben expedir y notificar los actos administrativos dentro de los plazos que dispone la ley, en aras de precaver un silencio administrativo positivo. Y así lo ha reiterado la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁴⁹. Se deja, entonces, la inquietud respecto de la constitucionalidad del

49 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 200404214-01 (17142) (21 de octubre de 2010). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].

“La Sala advierte que el término del año previsto en el artículo 732 del E.T. es un término preclusivo, porque el artículo 734 del E.T. establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. Al ser un término preclusivo, se entiende que al vencimiento del mismo, la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden, el acto deviene en nulo. Ahora bien, cuando la norma no es asertiva en el vocablo que utiliza para referirse al momento límite que debe tener en cuenta la Administración, surge la inquietud de si dentro de esos plazos basta con que expida el acto o si es necesario que se notifique. [...] Para esta Sala, cuando la norma objeto de análisis utiliza los vocablos “notificar” y “expedir”, o cuando del contexto de la ley, es clara la voluntad del legislador en cuanto que exige la notificación o simplemente la expedición del acto, el intérprete se debe ceñir al tenor literal y al sentido gramatical de los mismos. En el caso del vocablo “expedir”, independientemente de que quien esté a la expectativa de la manifestación de voluntad de la administración, conozca el acto en virtud de la notificación, si el legislador escogió ese vocablo, no le corresponde al intérprete entenderlo de otra manera, independientemente de que solo a partir de la notificación tenga la certeza de la falta de competencia temporal por pretermisión de plazos preclusivos. [...] Por lo anterior, la Sala considera que solo en aquellos eventos en los que la norma utiliza vocablos que no permiten dilucidar la voluntad del legislador debe entenderse incluida la notificación, porque solo a partir de la notificación el acto es eficaz. En el presente caso, el artículo 734 del E.T. utiliza la locución “resuelto” para referirse al recurso de reconsideración y, por tanto, se enmarca dentro de aquellos casos en los que no es clara la intención del legislador. En consecuencia, conforme con lo expuesto, se analizará el caso concreto bajo el presupuesto de que el municipio de Santiago de Cali debió no solo expedir, sino notificar el acto administrativo”.

inciso final del artículo 705 del Decreto 1165 de 2019, en tanto podría estar infringiendo los artículos 29 y 13 de la Carta Política, referidos al derecho al debido proceso y al derecho a la igualdad, respectivamente.

De otra parte, también es relevante tener en cuenta que la jurisdicción de lo contencioso administrativo ha aclarado, por lo menos en materia tributaria, que cuando se configura el silencio administrativo positivo se deben demandar, como una proposición jurídica completa, los actos administrativos que deciden de fondo, así como los actos administrativos que definen lo referente al silencio administrativo positivo. Y es por eso que los plazos de caducidad para demandar se cuentan a partir de la ejecutoria del acto administrativo que decidió de fondo sobre la sanción⁵⁰.

En cuanto a los efectos del silencio administrativo positivo en materia sancionatoria, se entiende absuelto el infractor y en firme la declaración de importación, según sea el caso. No obstante lo anterior, si el interesado no contestó el requerimiento especial aduanero, no se configura el silencio administrativo positivo.

Tampoco se configura el silencio administrativo positivo cuando, en una verificación de origen en la importación, el exportador o productor no respondieron la solicitud de información o cuestionario escrito, o no se aportaron los registros o documentos para sustentar el cumplimiento de las normas de origen solicitadas o no se consintió la visita de verificación.

2.1.6. Allanamiento

El allanamiento es una forma de terminación de la actuación administrativa por aceptación expresa, voluntaria y escrita de la comisión de la falta. Para que proceda, el interesado debe acreditar el cumplimiento de la obligación y el pago de los tributos aduaneros, intereses y de la sanción reducida en los porcentajes establecidos en la legislación aduanera, así:

- 20 % cuando el infractor se allane antes de la notificación del requerimiento especial aduanero.
- 40 % cuando el infractor se allane después de la notificación del requerimiento especial aduanero y antes de que se notifique de la decisión de fondo.
- 60 % cuando el infractor se allane dentro del plazo previsto para interponer el recurso de reconsideración antes de la notificación del requerimiento especial aduanero.

50 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2015-01355-01 (22833). (8 de noviembre de 2017). [CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez].

En caso de que se niegue el allanamiento, contra esa decisión procede el recurso de reposición.

Es menester precisar que los allanamientos por faltas graves cuentan para efectos de agravar la sanción de multa que proceda por la reincidencia en la comisión de la misma infracción administrativa que fuera, en otra oportunidad, objeto de sanción, mediante acto administrativo ejecutoriado o por allanamiento en el curso de los últimos cinco (5) años.

Así mismo, los allanamientos por faltas graves cuentan para efectos de agravar la sanción de multa que proceda por la comisión de cualquier infracción administrativa cuando, en el curso de los últimos cinco (5) años, los usuarios aduaneros con autorización, habilitación o registro vigente hayan sido sancionados, mediante acto administrativo en firme, por la comisión de diez (10) infracciones aduaneras graves, o se hayan allanado por la comisión de veinte (20) infracciones aduaneras graves.

En materia penal, la reincidencia ha sido aceptada como una causal de agravación punitiva, y, en ese sentido, la Corte Constitucional⁵¹ ha considerado que el legislador tiene un amplio margen de configuración para regularla, eso sí, dentro de los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

También ha considerado que

la reincidencia no desconoce el principio del non bis in idem, porque no se realiza un nuevo juicio de responsabilidad ni de punibilidad por un hecho que ya fue objeto de sentencia judicial, pues la valoración de la misma implica un análisis punitivo que se realiza a partir del delito actual y no del anterior que ya fue juzgado.

Y que tampoco

establece un régimen de responsabilidad objetiva, puesto que se trata de una circunstancia que agrava la pena impuesta, no de una situación que determina la culpabilidad, pues se reitera, no se realiza un juicio sobre la personalidad del autor.

Estos criterios bien pueden ser aplicados al régimen sancionatorio aduanero dado que, como se precisó, las garantías del derecho penal también se aplican en las actuaciones administrativas.

51 Corte Constitucional. Sentencia C-181 de 2016. (13 de abril de 2016). [MP Gloria Stella Ortiz Delgado].

2.2. El recurso de reconsideración

En el flujograma del procedimiento administrativo sancionatorio se aprecia que el recurso se puede interponer contra el acto administrativo que impone la sanción dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación, y que puede ser admitido o inadmitido, caso en el cual procede el recurso de reposición.

También se aprecia que el plazo para expedir el acto administrativo que resuelve el recurso de reconsideración es de cuatro (4) meses, y la notificación puede surtir con posteridad a tal periodo⁵². Si se practican pruebas, el término para decidir el recurso se suspende por el mismo tiempo que dure el periodo probatorio, esto es, por dos (2) o tres (3) meses, dependiendo de si las pruebas se practican en el país o en el exterior. La suspensión del plazo opera a partir de la fecha de ejecutoria del acto que decreta las pruebas. Si se deniegan las pruebas, contra el auto procede el recurso de reposición dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación, y se resolverá en un plazo igual por la autoridad competente, contados a partir de su interposición. En estos eventos, el plazo para resolver el recurso no se suspende.

En cuanto al lugar de presentación del recurso, se precisa como legalmente válido que se permita presentarlo en la jurisdicción de la autoridad aduanera competente para resolverlo o en una jurisdicción diferente, siempre que se haga dentro del plazo legal para su interposición. Esto por cuanto, por razones de la cuantía, es probable que la competencia para resolverlo radique en el nivel central de la DIAN⁵³.

52 El plazo se cuenta a partir del día siguiente a:

1. La recepción del recurso y del expediente por parte del área competente para decidir de fondo cuando no se haya proferido auto inadmisorio.
2. La ejecutoria de la resolución que resuelve el recurso de reposición que admite el recurso de reconsideración.
3. La ratificación por parte del interesado de la actuación del agente oficioso, siempre que la dependencia competente para decidir haya recibido el recurso y el expediente y no se haya proferido auto inadmisorio.

53 De conformidad con el artículo 560 del Estatuto Tributario, tratándose de fallos de los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia, la competencia funcional de discusión corresponde:

1. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea inferior a dos mil (2.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.
2. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a dos mil (2.000) UVT, pero inferior a veinte mil (20.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales de la capital del Departamento en el que esté ubicada la Administración que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

Respecto de los requisitos, el recurso debe interponerse personalmente por escrito que contenga la expresión concreta de los motivos de inconformidad y la petición o relación de las pruebas que pretenda hacer valer. Debe interponerse, además, en la oportunidad legal, directamente por el interesado o por su apoderado (abogado) o por el representante legal, o, incluso, por agente oficioso, caso en el cual se debe acreditar, según el caso, el poder o la personería para actuar, a menos que ya se haya surtido dicho reconocimiento. El agente oficioso, por supuesto, también debe ser ratificado, so pena de entenderse desistido el recurso.

2.3. La notificación

Aunque la notificación no atañe a los elementos del acto administrativo sancionatorio, sí atañe a su publicidad y, por lo tanto, oponibilidad, aspecto importante para que los actos administrativos puedan ser ejecutados.

A partir de la adopción del Registro Único Tributario⁵⁴, la dirección que se haya reportado en ese registro es la prevalente para efectuar las notificaciones.

La legislación aduanera también prevé la posibilidad de que el contribuyente informe una dirección procesal, que normalmente corresponde a la dirección del apoderado. En tales eventos, prima esta dirección⁵⁵. En todo caso, cualquier inconsistencia en la notificación no vicia el acto administrativo, toda vez que la

3. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

54 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2012-00249-01 (19868). (11 de febrero de 2014). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].

“El artículo 552-2 del mismo estatuto, estableció que el RUT constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes. Mediante sentencia del 24 de mayo de 2012, la Sala se refirió al tema: [...] Así por ejemplo, el artículo 563 E.T. dispone que la notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada en la declaración de renta o en la informada en el formato oficial de cambio de dirección. Para la Sala, esta norma, en todo su contexto, sigue vigente, pero en lo referido a las fuentes es información de ubicación del contribuyente, es claro que, partir de la entrada en vigencia del artículo 555-2 E.T. solo es pertinente consultar la información que aparece en el RUT, eso sí, cuando la dirección ha sido informada, porque cuando el contribuyente no ha suministrado ninguna información, se pueden seguir consultando las fuentes de información o ubicación a que alude el inciso segundo de la norma, *vr. gr.*, guías telefónicas, información comercial etc.”.

55 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2007-00251-01 (19553). (30 de abril de 2014). [CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez]:

“La Sala ha dicho en anteriores oportunidades que la dirección de notificación que se encuentra regulada en el artículo 564 del Estatuto Tributario (dirección procesal) es de naturaleza especial, frente a la dirección de notificación de carácter general a que alude el artículo 563 del mismo Estatuto. [...] De manera que la dirección que haya registrado el contribuyente en el RUT o en la actualización del mismo, solamente podría ser utilizada por la Administración en defecto de la dirección procesal, esto es, en aquellos casos en que no se hubiere informado dirección alguna dentro de la actuación administrativa correspondiente”.

publicidad es extrínseca al acto administrativo y, por lo tanto, afecta su eficacia y oponibilidad, pero no su validez⁵⁶.

Ahora bien, en el evento en que no se conozcan las direcciones mencionadas, la notificación se puede surtir a la dirección o correo electrónico que se conozca, o a la que se establezca mediante la utilización de los registros de la DIAN, guías telefónicas, directorios especiales y, en general, la información oficial, comercial o bancaria.

En última instancia, si no es posible notificar por ninguno de los medios anotados, la notificación se puede hacer por aviso en el sitio web de la DIAN.

Sobre las formas de notificación, se destacan las siguientes:

a. Notificación personal

Consiste en la entrega de la copia íntegra, auténtica y gratuita del acto administrativo objeto de notificación. Se surte mediante la citación al destinatario del acto administrativo, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la expedición del acto administrativo, para que comparezca a notificarse personalmente en la dependencia correspondiente de la Dirección Seccional de la DIAN, dentro del término de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de acuse de recibo o certificación de entrega de la citación⁵⁷.

Para que esta notificación sea válida, en el acto administrativo objeto de notificación debe dejarse la constancia de la fecha en que se entrega, los recursos que proceden, la dependencia ante la cual deben interponerse y los plazos para hacerlo.

Ahora bien, los actos administrativos que se deben notificar personalmente son:

- i. El requerimiento especial aduanero.
- ii. El requerimiento ordinario de verificación de origen.
- iii. El auto inadmisorio del recurso de reconsideración.

56 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2011-00201-01 (19460). (9 de marzo de 2017). [CP Stella Jeannette Carvajal Basto].

57 Para el caso de las actuaciones administrativas tributarias, y en aplicación del artículo 565 ET, conforme con el texto anterior al previsto en la Ley 1943 de 2018, que es similar en redacción al artículo 761 del Decreto 1165 de 2019, el Consejo de Estado precisó que, conforme con el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal, los términos señalados en días se cuentan hábiles y que, por lo tanto, debe entenderse que dicho plazo empieza a correr *a partir del primer día hábil siguiente a la introducción de correo del aviso citatorio*. Ver Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2006-03700-01 (18945). (8 de septiembre de 2016). [CP Jorge Octavio Ramírez].

- iv. El auto que niegue total o parcialmente la práctica de pruebas.
- v. Los actos administrativos que deciden de fondo la actuación administrativa.
- vi. Todos los actos que pongan fin a la actuación administrativa.
- vii. El aviso de intención de negación del trato arancelario preferencial.
- viii. La resolución de determinación de origen.
- ix. Los actos administrativos que resuelven la petición de revocatoria directa o los recursos de reposición y apelación.
- x. El acta de aprehensión puesta a disposición de la DIAN por otras autoridades o sobre mercancías sometidas a la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes.
- xi. El acta de aprehensión de mercancías sometidas al procedimiento del decomiso directo.
- xii. Los autos comisorios y las resoluciones que ordenen el registro, así como el acta de aprehensión de mercancías sometidas al decomiso directo y al decomiso ordinario, también se pueden notificar personalmente, sin necesidad de citación previa. En este caso, está facultado para efectuar la notificación el funcionario autorizado para ejecutar la diligencia.

b. Notificación por edicto

La notificación por edicto se surte ante la imposibilidad de llevar a cabo la notificación personal. Transcurridos los diez (10) días previstos para que el interesado comparezca a notificarse personalmente, sin que este hecho tenga lugar, la autoridad aduanera está facultada para fijar un edicto en el sitio web de la DIAN por el término de diez (10) días hábiles. En el edicto se inserta el número y fecha del acto administrativo que se está notificando, la parte resolutive del acto administrativo, el nombre e identificación del interesado, la fecha y hora de fijación y desfijación, y la firma del funcionario que publica el edicto.

c. Notificación electrónica

Este tipo de notificación consiste en la entrega de los actos administrativos objeto de notificación a través de los medios electrónicos. Procede siempre y cuando el usuario aduanero o destinatario del mensaje haya aceptado este medio de notificación, y se sigan las formalidades previstas en el CPACA, y las referidas a la conservación y originalidad de los mensajes de datos previstos en la Ley 527 de 1999 o de las normas que la modifiquen o reglamenten.

Los actos administrativos que se pueden notificar por este medio son los mencionados en los numerales i a xi del literal a del presente acápite.

d. Notificación por correo

La notificación por correo consiste en la entrega de una copia íntegra, auténtica y gratuita del acto administrativo objeto de notificación en la dirección informada por el destinatario del correo. Esta notificación se entiende surtida en la fecha de recibo del acto administrativo, de acuerdo con la certificación expedida por parte de la entidad designada para tal fin, tales como la red del operador postal oficial o cualquier empresa que preste el servicio de mensajería expresa debidamente autorizada por la autoridad competente.

En caso de que el correo se devuelva por cualquier razón, salvo por envío a dirección no informada, la DIAN está facultada para notificar el acto mediante aviso publicado en el sitio web de la institución. En estos casos, la notificación se entenderá surtida, para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, y, para el responsable, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación en el sitio web.

Cuando la devolución ocurra porque el correo se envió a una dirección distinta a la informada en el RUT, la DIAN está obligada a notificar en la dirección correcta dentro del término legal. En estos casos, los términos empezarán a correr tanto para la institución como para el usuario, a partir de la notificación en debida forma.

Los actos administrativos que se pueden notificar por este medio son los mencionados en los numerales i a xi del literal a del presente acápite.

e. Notificación por estado

Los actos que impulsan el trámite de los procesos se notifican mediante la inserción del acto administrativo en el estado, en el que debe figurar el número del estado, el acto que se notifica, la fecha del acto que se notifica, los nombres de las partes que estén identificadas, la clase de proceso, el resumen de la decisión, las fechas de fijación y desfijación del estado y la firma del funcionario que lo hace. El estado se fija por el término de tres (3) días hábiles, contados a partir de la expedición del acto administrativo, en un lugar visible de la respectiva Dirección Seccional, según el caso.

2.4. Corrección y adición de los actos de la autoridad aduanera

El artículo 652 del Decreto 1165 de 2019 prevé que los actos administrativos de la autoridad aduanera se pueden corregir, adicionar y aclarar. Para el efecto, manda a seguir las reglas del artículo 41 del CPACA, y 285 a 287 del CGP.

El artículo 41 del CPACA faculta a la autoridad administrativa a corregir las irregularidades que se hayan presentado en la actuación administrativa para ajustarla a derecho. Esta facultad la puede ejercer en cualquier momento antes de la expedición del acto, de oficio o a petición de parte. Sobre las medidas que la autoridad administrativa debería tomar, el artículo 41 del CPACA faculta a que se adopte la necesaria para corregir la irregularidad.

Los artículos 285 a 287 del CGP de su parte establecen unas reglas para la aclaración, corrección y adición de providencias judiciales. De manera que, para aplicar estas normas en las actuaciones administrativas, habrá de analizarse si existe compatibilidad.

2.5. Firmeza de los actos de la autoridad aduanera

Concluida la actuación administrativa aduanera, los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.
2. Cuando vencido el término para interponer los recursos no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.
3. Al día siguiente a la renuncia expresa a los recursos.
4. Al día siguiente a la firmeza del acto que acepta el desistimiento del recurso interpuesto. Contra el acto que acepta el desistimiento del recurso no procederá recurso alguno.
5. Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido en forma definitiva.

Conclusiones

El procedimiento administrativo sancionatorio está regido por los principios generales del derecho, por los principios del derecho penal aplicados con ciertos matices, los principios que orientan la función pública y las actuaciones administrativas, y los propios del derecho aduanero.

El acto administrativo aduanero es válido en la medida en que se atiendan las reglas para la debida conformación de los elementos del acto administrativo.

La caducidad y la firmeza son plazos preclusivos que garantizan que en Colombia no haya sanciones aduaneras imprescriptibles.

La suspensión provisional del acto de autorización, registro o habilitación por razones de posible comisión de una infracción administrativa puede configurar un prejuzgamiento, una violación al derecho al debido proceso y de defensa. La suspensión provisional de los actos administrativos es una función atribuida de manera exclusiva a los jueces. Dado que la suspensión provisional de los actos administrativos no es una prerrogativa a favor del Estado, sino una garantía para los ciudadanos por ser una excepción al principio de legalidad, la suspensión provisional de actos administrativos aduaneros resulta cuestionable constitucionalmente.

El allanamiento es una forma de terminación anormal de la actuación administrativa sancionatoria aduanera por aceptación voluntaria, manifiesta y escrita de la comisión de la infracción administrativa. Es constitucionalmente válido tomar el allanamiento para efectos de establecer la reincidencia como circunstancia de agravación de las faltas administrativas.

Bibliografía

Normas

- Congreso de Colombia. Constitución Política de Colombia. (1991).
- Congreso de Colombia. Ley 1437 de 2011. (18 de enero de 2011). Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. *Diario Oficial* n.º 47.956.
- Congreso de Colombia. Ley 1564 de 2012. (12 de julio de 2012). Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* n.º 48.489.
- Congreso de Colombia. Ley 1609 de 2013. (2 de enero de 2013). Por la cual se dictan normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al Régimen de Aduanas. *Diario Oficial* n.º 48.661.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Comercio Exterior. Decreto 1909 de 1992. (27 de noviembre de 1992). Por el cual se modifica parcialmente la legislación aduanera. *Diario Oficial* n.º 40.678.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Comercio Exterior. Decreto 2685 de 1999. (28 de diciembre de 1999). Por el cual se modifica la legislación aduanera. *Diario Oficial* n.º 43.834.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Comercio Exterior. Decreto 1165 de 2019. (2 de julio de 2019). Por el cual se dictan disposiciones relativas al régimen de aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013. *Diario Oficial* n.º 51.002.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Ministerio de Comercio Exterior y Ministerio de Minas y Energía. Decreto 390 de 2016. (7 de marzo de 2016). Por el cual se establece la regulación aduanera. *Diario Oficial* n.º 49.808.

Jurisprudencia

Corte Constitucional

Corte Constitucional. Sentencia C-252 de 1994. (26 de mayo de 1994). [MP Vladimiro Naranjo Mesa y Antonio Barrera Carbonell].

Corte Constitucional. Sentencia C-1051 de 2001. (4 de octubre de 2001). [MP Jaime Araújo Rentería].

Corte Constitucional. Sentencia C-1258 de 2001. (29 de noviembre de 2001). [MP Jaime Córdoba Triviño].

Corte Constitucional. Sentencia C-200 de 2002. (1 de diciembre de 2002). [MP Álvaro Tafur Galvis].

Corte Constitucional. Sentencia C-870 de 2002. (15 de octubre de 2002). [MP Manuel José Cepeda Espinosa].

Corte Constitucional. Sentencia T-982 de 2004. (8 de octubre de 2004). [MP Rodrigo Escobar Gil].

Corte Constitucional. Sentencia C-173 de 2006. (8 de marzo de 2006). [MP Humberto Sierra Porto].

Corte Constitucional. Sentencia C-980 de 2010. (1 de diciembre de 2010). [MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo].

Corte Constitucional. Sentencia C-248 de 2013. (24 de abril de 2013). [MP Mauricio González Cuervo].

Corte Constitucional. Sentencia T-339 de 2015. (3 de junio de 2015). [MP Jorge Iván Palacio].

Corte Constitucional. Sentencia C-623 de 2015. (30 de septiembre de 2015). [MP Alberto Ríos Rojas].

Corte Constitucional. Sentencia C-181 de 2016. (13 de abril de 2016). [MP Gloria Stella Ortiz Delgado].

Corte Constitucional. Sentencia T-018 de 2017. (20 de enero de 2017). [MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo].

Corte Constitucional. Sentencia C-225 de 2017. (20 de abril de 2017). [MP Alejandro Linares Cantillo].

Corte Constitucional. Sentencia C-173 de 2019. (25 de abril de 2019). [MP Andrés Mateo Sánchez Molina].

Consejo de Estado

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 200404214-01 (17142). (21 de octubre de 2010). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2012-00249-01 (19868). (11 de febrero de 2014). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].

- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2003-03496-01 (18221). (27 de marzo de 2014). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2007-00251-01 (19553). (30 de abril de 2014). [CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2011-0022-01 (19610). (10 de diciembre de 2015). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2004 02583 01 (18058). (3 de agosto de 2016). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].
- Consejo de Estado. Sección Primera. Proceso 2013-00701-01. (4 de agosto de 2016 [CP Guillermo Vargas Ayala].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2009-01219-01 (19482). (30 de agosto de 2016). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2006-03700-01 (18945). (8 de septiembre de 2016). [CP Jorge Octavio Ramírez].
- Consejo de Estado. Sección Primera. Proceso 2012-00062-01. (15 de septiembre de 2016). [CP Martha Teresa Briceño].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2011-00201-01 (19460). (9 de marzo de 2017). [CP Stella Jeannette Carvajal Basto].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 2015-01355-01 (22833). (8 de noviembre de 2017). [CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez].
- Consejo de Estado. Sección Segunda. Proceso 1997-07790-01 (22432014). (12 de diciembre de 2017). [CP Gabriel Valbuena Hernández].

Doctrina

- Camargo, Juan Manuel. *Nuevo derecho aduanero. Parte general e importaciones*. Bogotá, Gustavo Ibáñez, 2000.
- Pardo Schlesinger, Cristina. Fundamentos constitucionales del derecho aduanero. En: Pardo Carrero, Germán (ed.), *El derecho aduanero en el siglo XXI*. Bogotá, Universidad del Rosario, 2009, pp. 85-128.
- Carvajal Sánchez, B. 2010. Alcance y limitaciones del debido proceso en el procedimiento administrativo. *Revista Digital de Derecho Administrativo*. 4 (dic. 2010), 7-21.

Páginas web

- <https://dej.rae.es/lema/non-bis-in-idem>
- https://www.ecured.cu/Pol%C3%ADtica_Comercial



3er.

Concurso

Héctor Julio

Becerra Becerra

Jóvenes Investigadores

en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior

Límites a la autonomía territorial para determinar los elementos del hecho generador de las estampillas

Limits to territorial autonomy to determine the elements of the estampillas tax

JULIANA MARTÍN SALDARRIAGA

Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia.

Para citar este artículo / To reference this article

Juliana Martín Saldarriaga. Límites a la autonomía territorial para determinar los elementos del hecho generador de las estampillas. *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. Febrero de 2020. At. 869

Resumen

Las estampillas fueron creadas en Colombia como prueba del pago realizado por el remitente del correo enviado. Sin embargo, en la actualidad es un tributo administrado por las entidades territoriales del cual no se tiene una regulación homogénea a lo largo del país ni control fiscal en el manejo de los recursos. A la luz de esto, esta investigación busca reconocer si el Consejo de Estado ha establecido límites para que las entidades territoriales determinen los elementos del hecho generador.

Palabras clave: Impuesto, entidades territoriales, jurisprudencia, inseguridad jurídica, autonomía territorial y recursos.

Abstract

The estampillas were created in Colombia as proof payment made by the sender of the mail sent. However, they are now a regulated and administrated tax by territorial entities. There are not homogeneous regulation or fiscal control over the management of this resources across the country, which is why this investigation seeks to recognize whether the Consejo de Estado has set limits for territorial entities determine the elements of this tax.

Keywords: Tax, territorial entities, jurisprudence, legal uncertainty, territorial autonomy and resources.

Sumario

Introducción; Capítulo I impuesto de estampillas; 1. Origen y evolución del impuesto de estampillas: 1.1. Estampillas creadas antes de la constitución de 1991; 1.2. Estampillas creadas después de la constitución de 1991; 2. Las estampillas son tasas parafiscales; 3. El intento frustrado de reglamentar; Capítulo II el principio de reserva de ley y la autonomía de las entidades territoriales; 1. Principio de reserva de ley en materia tributaria.; 2. Autonomía territorial; 3. El principio de reserva de ley y la autonomía territorial son contradictorios.; Capítulo III límites a la autonomía de acuerdo a la línea jurisprudencial del consejo de estado; 1. Elemento material del hecho generador; 2. Elemento subjetivo del hecho generador; 3. Elemento cuantitativo del hecho generador; Conclusión; Bibliografía

Introducción

Los impuestos siempre han sido para las entidades territoriales un ingreso fundamental, mediante el cual logran financiar los gastos en los que debe incurrir la administración tributaria de los municipios y departamentos para lograr satisfacer las necesidades de los ciudadanos. En este sentido, el impuesto a las estampillas actualmente tiene la finalidad de hacer parte de los ingresos de las entidades territoriales, toda vez que la Constitución de 1991, fundamentada en el principio de autonomía territorial, les dio la facultad para recaudar determinados impuestos y con ellos financiar sus gastos. Sin embargo, el principio de autonomía territorial ha generado infinidad de conflictos porque no se tienen claros los límites con los que cuentan las entidades territoriales para ejercer sus funciones, por cuanto se considera que cualquier norma que pretenda restringir este principio es inconstitucional.

Ahora bien, respecto del impuesto a las estampillas la doctrina y la jurisprudencia han debatido en repetidas ocasiones en razón del deber que tiene la Ley para determinar los elementos del tributo. Aun así, el hecho de que el Congreso determine los elementos de un impuesto recaudado por una entidad territorial podría considerarse una restricción al principio de autonomía territorial. Esta circunstancia nos permite analizar cuáles son los límites del principio de autonomía territorial respecto al impuesto de estampillas en relación con la determinación de los elementos del hecho generador.

Capítulo I: impuesto de estampillas

1. Origen y evolución del impuesto de estampillas

Antes de comenzar a desarrollar el objeto del presente capítulo, resulta indispensable traer a colación la definición de estampillas elaborada por la Real Academia de la Lengua Española (RAE) para, de esta forma, reconocer la concepción que se tiene de esta figura. El Diccionario de la RAE define a la estampilla como “1. Especie de sello que contiene en facsímil la firma y rúbrica de una persona, o bien un letrero para estampar en ciertos documentos. 2. Sello de correos o fiscal.”¹

En Colombia existen tres figuras completamente diferentes a las que se les llama de la misma manera. La primera de ellas corresponde a las estampillas empleadas en la correspondencia como forma de verificación de pago del transporte. La segunda hace referencia al sello utilizado en los licores para enfrentar la falsificación, adulteración y contrabando de estos productos. Finalmente, la tercera figura alude a las estampillas creadas por el Congreso como ingreso de las entidades territoriales por incurrir en el hecho generador establecido en el ordenamiento jurídico. Ahora bien, a pesar de que el objeto de esta tesis son las estampillas reconocidas como un gravamen impuesto por las entidades territoriales para el recaudo de ingresos que cubran el gasto fiscal de los municipios y departamentos, en el transcurso de la evolución histórica de la figura se ha reconocido que el fundamento que sustentó la creación de las estampillas correspondía única y exclusivamente a sellos de correspondencia.

En 1840, el erario público estaba sufriendo una gran crisis como consecuencia del rechazo constante de los destinatarios del correo para evitar cumplir con la obligación de pagar por el servicio postal, lo que conllevaba a que el fisco tuviera que asumir los costos de transporte y entrega. Como solución a esta problemática, el matemático inglés Ronald Hill propuso a la Cámara de Comunes que el cobro de la correspondencia fuera realizado al remitente desde el punto de origen y no al destinatario como un pago anticipado del servicio². Desde este momento se estableció que se implementaría el uso de un pedazo de papel lo suficientemente grande en el que se colocaba un timbre en el anverso, el cual era adherido al respectivo documento remitido para certificar y comprobar la cancelación del servicio. De este hecho histórico, se determina que la estampilla nació

1 Real Academia Española. (2014). *Dirección de la Lengua Española*. Recuperado de <https://dle.rae.es/?id=GIOIRja>

2 Corte Constitucional, Sala Plena. (10 de octubre de 2011). Sentencia C1097 [MP. Jaime Araujo Rentería]

como un documento de comprobación del pago del servicio postal cuya contra-prestación consistía en el transporte y entrega del documento al destinatario.

De conformidad con lo anterior, en 1948 se profirió la Ley 45, con la que se creó una estampilla de correo en conmemoración de Jorge Eliécer Gaitán con las siguientes características:

Artículo único. A fin de dar cumplimiento al artículo 11 de la Ley 45 del presente año, ordénase la emisión de las siguientes estampillas postales:

De \$ 0.03.	10.000.000 en color gris claro.
De \$ 0.30.	300.000 en color violeta.
De \$ 1.00.	200.000 en color negro.

Parágrafo. Las citadas estampillas deberán llevar la efigie del *doctor Jorge Eliécer Gaitán*, y tendrán valor para el franqueo por tiempo indefinido.³

Con fundamento en lo anterior, el Congreso de la República en 1949⁴ decide crear la estampilla “Bodas de Oro del Departamento del Atlántico”, con el fin de conmemorar los 50 años del nacimiento a la vida jurídica del Departamento de Atlántico. Además, buscaba proveer al departamento, su capital y municipios, de recursos que tuvieran una destinación específica.⁵ En el artículo 7 de esta misma Ley, se autorizó a la Asamblea Departamental del Atlántico para determinar la finalidad de los recursos, la tarifa y demás asuntos relacionados con el uso obligatorio de la estampilla, la cual debía ser recaudada en todas y cada una de las operaciones que se llevaban a cabo en el Departamento. Quien tenía el deber de emitirla y entregarla al Departamento del Atlántico era el Gobierno Nacional. De acuerdo con la norma, esta estampilla tuvo vigencia desde el 1 de enero de 1951 al 31 de diciembre de 1955, es decir, 5 años. Finalmente, en 1961 el Congreso de la República decide renovar por 16 años más la aplicación de la estampilla “Bodas de Oro del Atlántico”, gracias a las consecuencias positivas que estos recursos generaron en el Departamento del Atlántico.

3 Ministro de Correos y Telégrafos. (20 de diciembre de 1948). Artículo único. Ordena la emisión de unas estampillas postales. [Decreto 4180 de 1948]. DO. [http://www.suain-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/Decretos/1543385?fn=document-frame.htm\\$f=templates\\$3.0](http://www.suain-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/Decretos/1543385?fn=document-frame.htm$f=templates$3.0)

4 Congreso de la República. (12 de noviembre de 1949). Se conmemoran los primeros cincuenta años continuos de haber nacido a la vida jurídica del país el Departamento del Atlántico. [Ley 27 de 1949]. DO. <http://www.suain-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1821692>

5 Bocachica Murcia. M. H. (2007). (Tesis de grado). Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia.

Ahora bien, tal y como lo concluye María Helena Bocachica⁶, a pesar de que las dos estampillas anteriormente mencionadas fueron creadas para rendir homenaje, en realidad la naturaleza era completamente distinta, toda vez que en la primera se ordenó expedir una estampilla postal, mientras que la segunda era puramente fiscal y ya no relacionada con la marcación de los correos, sino, lo que se buscaba era proveer de recursos al Departamento del Atlántico que tenía la destinación de a) La construcción de un Palacio Departamental que se ubicaría en Barranquilla, b) lo estipulado en el artículo 6 de la Ley 1 de 1948⁷, en razón de las disposiciones proferidas por el Concejo Municipal de Barranquilla, y c) el incremento de la vivienda obrera.

En este sentido, logramos percibir que desde 1949 la estampilla deja de ser un sello que corroboraba el pago de la correspondencia remitida y se convirtió en un mecanismo por medio del cual, las entidades territoriales lograban obtener recursos para ser invertidos en aspectos específicos. Luego de reconocer el origen de las estampillas, procederemos a realizar una presentación de las principales Leyes de autorización de estampillas que se han proferido a lo largo de los. Es relevante en este punto mencionar, que no se trata de una línea cronológica exacta de las estampillas creadas, sino una mera enunciación de las más relevantes.

1.1. Estampillas creadas antes de la constitución de 1991

Santiago de Cali fue fundada en 1536 por Sebastián de Benalcázar. En 1981, en conmemoración de los 450 años de su fundación, el Congreso de la República decide autorizar al Concejo Municipal de Cali disponer de la emisión de la estampilla “Prodesarrollo Urbano”, como recurso para contribuir al financiamiento de las obras del Plan Integral de Desarrollo Urbano de Cali, siendo obligatorio sobre los contratos, cuentas de cobro y demás operaciones y gestiones que se lleven a cabo ante el Gobierno Municipal o cualquiera de las entidades descentralizadas del orden municipal. Sin embargo, el Concejo Municipal quedó autorizado para reglamentar lo relacionado con el valor y el uso de los recursos percibidos. Paradójicamente, en el año en que se profirió la Ley, Santiago de Cali no cumplía 450, sino 445, es decir, solo hasta 1986 esta ciudad efectivamente cumplió los 450 años. Como se puede observar, a pesar de que en este caso el

6 Bocachica Murcia. M. H. (2007). (Tesis de grado). Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia.

7 **Artículo 6.º** El Municipio de Barranquilla, cuando lo estime conveniente, podrá hacer uso de las autorizaciones que le fueron conferidas por la Ley 65 de 1942, en lo relacionado con los terrenos de su propiedad ubicados en la zona de su jurisdicción, y con los barrios obreros construidos en su misma jurisdicción. El uso de estas autorizaciones, cuando se haga gratuitamente, no causara el impuesto de donaciones de que habla la Ley 63 de 1936.

Concejo Municipal de Cali estaba encargado de la reglamentación, el Congreso de la República estableció el hecho generador del tributo.

Posteriormente, también con un fin conmemorativo, se crea la Ley 10 de 1984, en la cual se autorizó a la Asamblea Departamental de Antioquia de disponer, a iniciativa del ejecutivo, la emisión de la estampilla “Homenaje Carlos E. Restrepo”, con el fin de financiar la Sociedad de Mejoras Públicas de Medellín. Este caso tiene dos aspectos relevantes, el primero relacionado con la necesidad de contar con la aprobación del Gobierno Nacional, por intermedio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de las Ordenanzas que se profirieran en razón de esta Ley, y, en segundo lugar, por primera vez una Ley de autorización de estampillas faculta a los Consejos Municipales, aunque con previa autorización de la Asamblea Departamental.

El 31 de marzo de 1983, a las 8:15, Popayán y algunas ciudades de Cauca vivieron un terremoto que dejó a varias víctimas y familias damnificadas, razón por la cual se profirió la Ley 30 de 1984. En esta se autorizó a la Asamblea Departamental del Cauca para disponer de emisión de las estampillas “Pro Palacio de la Gobernación” y “Centro Administrativo Municipal de Popayán”, con el fin de financiar obras para subsanar daños causadas por el terremoto. En caso de existir excedentes se debían destinar para la reconstrucción de edificios públicos de los municipios más afectados por el terremoto, según lo estableciera la Ordenanza que debía expedirse. Lo relevante de esta estampilla, y el motivo por el que se trae a colación, es que por primera vez no se autorizó a la Asamblea Departamental a determinar la destinación del recaudo, sino que de forma expresa establece la finalidad de los recursos percibidos en razón de la aplicación del tributo.

Finalmente, la Ley 3 de 1986, por medio de la cual se expidieron normas sobre la Administración Departamental, estableció en el artículo 32 general autorización a las Asambleas Departamentales para emitir la estampilla “Pro – Desarrollo Departamental”, pero además estableció a) los recursos obtenidos debían destinarse a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, b) el monto no podría ser superior a la cuarta parte del presupuesto departamental y c) la tarifa no podría exceder el 2% del valor del documento o instrumento gravado

Un aspecto importante de esta Ley es que determinó límites para la regulación por parte de las Asambleas Departamentales, lo que permite tener una mayor seguridad jurídica, pero podría conllevar a una violación del principio de autonomía de las entidades territoriales, teniendo en cuenta que en las normas mencionadas con anterioridad el Congreso era muy amplio en la autorización y le permitía al ente territorial determinar sin ninguna restricción los elementos de las

estampillas. Aunado a lo anterior, esta estampilla fue la primera que fue proferida con autorización general: era aplicable a todos los Departamentos sin distinción alguna con el fin de fortalecer la administración de recursos de los mismos.

1.2. Estampillas creadas después de la constitución de 1991

En el año 1993 se expidió la Ley 85, cuyo artículo 1 autorizó a la Asamblea Departamental de Santander para que ordenara emitir la estampilla “Pro - Universidad Industrial de Santander” con la finalidad de promover la educación superior en el Departamento. Así pues, se determinó que los recursos se destinarían de la siguiente forma: 1) 75% para la Universidad Industrial de Santander, 2) 10% para la Universidad de la Paz y 3) 15% para las Unidades Tecnológicas de Santander. Las estampillas se convirtieron en un mecanismo eficiente para generar recursos que tenían como destinación específica la financiación de la educación pública de todo el territorio nacional, lo que con los años permitió una ampliación en la cobertura de estas instituciones y conllevó a que los ciudadanos tuvieran la oportunidad de acceder a la educación superior.

Más adelante, el Congreso de la República rindió homenaje al Colegio Nacional Loperena ubicado en el Departamento del Cesar por cumplir 50 años desde su fundación declarándolo Monumento Nacional y Patrimonio Cultural de la Nación en la Ley 93 de 1993. En consecuencia, ordenó la emisión de la estampilla “50 años Colegio Nacional Lopera” a la Asamblea Departamental y reconoció por primera vez que este tributo debería ser aplicado de forma obligatoria sobre todos los documentos de las entidades descentralizadas del orden nacional, departamental y municipal o personas naturales o jurídicas que ejerzan sus funciones públicas en el Departamento⁸. La Contraloría General de la Nación fue la entidad encargada de vigilar el desarrollo de lo establecido en esta norma. Precisamente, este es el elemento que genera un cambio en la aplicación de las estampillas como tributo porque hasta 1993 únicamente se habían gravado las actividades desarrolladas por las entidades descentralizadas del territorio, pero nunca se había pensado en la opción de gravar de la misma manera a las entidades del orden nacional que ejecutaran labores dentro del territorio al que se le confería la potestad.

Después de cuatro años el Congreso regula en la Ley 367 de 1997⁹ que los recursos generados por el uso de la estampilla autorizada debían ser manejados

8 Bocachica Murcia. M. H. (2007). (Tesis de grado). Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia.

9 Congreso de la República. (1 de abril de 1997). Emisión de la estampilla Prodesarrollo de la Universidad Surcolombiana en el Departamento del Huila de la Universidad de la Amazonia en los Departamentos del Caquetá, Putumayo, Amazonas, Guainía, Guaviare, Vaupés y la Sede de la Universidad Nacional de Colombia en el Departamento de Arauca. [Ley 367 de 1997]. DO. <http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?id=1658939>

en cuentas presupuestales y ser invertidas únicamente en el desarrollo del Departamento. Las entidades territoriales a las que se les ordenó esto fueron a los departamentos de Huila, Caquetá, Putumayo, Amazonas, Guainía, Guaviare y Vaupés. En razón de la emisión de las estampillas “Prodesarrollo de la Universidad de Surcolombiana del Departamento del Huila” y “Prodesarrollo de la Universidad de la Amazonía.”

En el mismo año, la Ley 397 autorizó de forma general a todos los DEPARTAMENTOS y municipios del país que ordenaran a través de sus órganos legislativos la emisión de la estampilla “Pro Cultura”. Lo especial que tuvo esta norma fue determinar que los funcionarios de cada una de las entidades territoriales estaban obligados a cobrar este tributo, sobre los actos o hechos que estuvieran gravados, según lo establecido por las ordenanzas o acuerdos. En caso de no cumplir con este deber eran sancionados disciplinariamente.

En observancia a lo esbozado hasta este punto, se logra reconocer que esta figura se convirtió en el mecanismo idóneo para solucionar los inconvenientes financieros de cualquier índole que se presentaran en los departamentos y municipios, lo que conllevó a desnaturalizar por completo el tributo y servir de excusa para obtener recursos de forma fácil y eficiente. Esta afirmación toma más fuerza cuando se acude a la historia de las estampillas en Colombia y encontramos que el año 2001, como lo menciona María Helena Bocachica¹⁰ en su trabajo de grado, “fue el periodo durante el cual se expidió el mayor número de leyes autorizando a las Asambleas Departamentales la emisión de estampillas, fueron en total 15 disposiciones dirigidas a obtener recursos para financiar hospitales universitarios e instituciones públicas de salud”.

Tal era el incremento de estas leyes, que el Ministro de Hacienda, Alberto Carrasquilla, el 20 de agosto de 2003¹¹, informó a todos los entes territoriales, mediante un comunicado de prensa, que debido al gran número de Leyes de Autorización de Estampillas que existían en el país y a la falta de conocimiento de la destinación que tenían estos recursos, no se autorizaría a partir de ese momento la emisión de nuevas estampillas, puesto que a la fecha existían 1.157 municipales, 156 departamentales y 58 en la capital, es decir, casi 1300 estampillas, sobre las cuales no se tenía control alguno para determinar el monto que recaudaban las entidades territoriales. Sin embargo, este comunicado no tuvo mayor

10 Bocachica Murcia. M. H. (2007). (Tesis de grado). Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia.

11 Carrasquilla. A. (20 de agosto de 2003). Gobierno no aprobará más estampillas. Prensa Presidencial. Recuperado de <http://www.alvarouribevez.com.co/es/content/gobierno-no-aprobara-mas-estampillas>

relevancia en la historia, toda vez que en julio de 2004 se presentó el Proyecto de Ley No. 61 con el cual se pretendía prorrogar por 20 años más la emisión de la estampillas “Pro Electrificación Rural” y para los municipios y departamentos que ya contaran con la certificación de electrificación por parte de la oficina de planeación del Departamento, las estampillas “Pro Seguridad Alimentaria y Desarrollo Rural de los Departamentos”.

Este proyecto de Ley fue aprobado en el año 2006, por medio de la Ley 1059 de 2006, determinando que esta estampilla no podría superar el 10% del presupuesto de la entidad territorial. De esta misma manera, se han ido profiriendo leyes que autorizan estampillas a los entes territoriales a través de los años, dentro de las más recientes se encuentran:

1. La Ley 1845 de 2017, por medio de la cual se renovó por el término de 20 años la emisión de la estampilla “Pro Electrificación Rural”. Esta norma evidencia que los recursos que se obtienen no son invertidos de la forma en que lo ha establecido la Ley de creación, por cuanto, esta estampilla fue creada con la Ley 23 de 1983 con la finalidad de ampliar la cobertura del servicio de energía eléctrica en todo el territorio colombiano. Sin embargo, luego de 31 años, se sigue teniendo la necesidad de solicitar la renovación de este tributo porque no se ha cumplido con el objetivo inicialmente determinado, lo que demuestra de forma clara que las estampillas han perdido por completo su funcionalidad.
2. La Ley 1983 de 2019, en la que se autorizó a la Asamblea Departamental del Cesar a emitir la estampilla “Pro Universidad Nacional sede La Paz”, para financiar la dotación, mantenimientos y ampliación de la Universidad e incrementar y fortalecer los programas ofrecidos en la misma.

Como se logra apreciar, las estampillas han sido un instrumento de los entes territoriales para adquirir recursos, en ocasiones para financiar obras o actividades específicas, pero desafortunadamente en otras situaciones no, motivo por el que se puede entender que ha sido un tributo que se ha desvirtuado con el pasar de los años y sobre el que no se ha tenido ningún tipo de control. Asimismo, es indudable que a lo largo de los años no se ha logrado determinar de forma clara y expresa cuáles son los elementos del hecho generador o los límites que deben respetar las entidades territoriales para reglamentar las autorizaciones de emisión de estampillas, teniendo en cuenta que en varias ocasiones el Congreso únicamente se ha ocupado de expedir las autorizaciones, lo que ha generado incertidumbre jurídica y ha obligado a los contribuyentes a tener que revisar en cada uno de los departamentos o municipios las estampillas que son aplicables.

2. Las estampillas son tasas parafiscales

El Consejo de Estado en el año 2010¹² profirió un fallo en el que recordó la clasificación de los tributos de la siguiente manera:

Los tributos, de acuerdo con lo expuesto por Héctor B. Villegas, citado por Mauricio A. Plazas Vega, son “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. ‘Son características de los tributos su fundamento en el poder de imperio del Estado, su origen legal y su posibilidad de materializarse a través de pagos en dinero y en especie’; y que **‘Los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y tasas’**. (Negrilla y subrayado fuera del texto)

En este sentido, procede establecer qué se debe entender por impuestos, contribuciones y tasas.

El impuesto es aquella obligación que tiene como hecho generado una situación jurídica independiente de la actividad estatal que recae sobre el contribuyente. Por otro lado, la tasa tiene como hecho generador la prestación de un servicio público al contribuyente y los recursos obtenidos tienen como destino la financiación del servicio prestado y finalmente la contribución se origina en razón del beneficio obtenido por el contribuyente cuando se realizan obras o actividades públicas. Igual que como pasa con los recursos de las tasas, estos únicamente pueden ser utilizados para financiar obras o actividades similares a las que originaron la obligación.¹³

De conformidad con la clasificación anterior, el Consejo de Estado, luego de varios años discutiendo la naturaleza jurídica de las estampillas, con ponencia Ligia López Díaz¹⁴ en 2006 entendió que las estampillas son tasas parafiscales porque son un pago obligatorio que deben realizar quienes participan de actividades específicas ante organismos de carácter público, además que los recursos que se recauden serán destinados a financiar la misma actividad prestada. Sin embargo, al respecto también se ha pronunciado la Corte Constitucional en la sentencia C 768/10 (MP. Juan Carlos Henao), para aclarar la idea planteada por el Consejo de Estado de tasas parafiscales, reconociendo que las tasas corresponden a la prestación de un servicio público del que el contribuyente obtiene un beneficio, pero, de la misma manera, puede tratarse de un beneficio

12 Consejo de Estado, Sección Cuarta. (10 de mayo de 2010). Exp. 2001-2360-01 [MP. Rafael E. Ostau]

13 Consejo de Estado, Sección Cuarta. (17 de agosto de 2006). Exp. 2003-1885-01 [MP. María Inés Ortiz]

14 Consejo de Estado, Sección Cuarta. (5 de octubre de 2006). Exp. 14527 [MP. Ligia López Díaz]

que potencialmente puede generarse de la utilización de servicios de aprovechamiento de toda la sociedad como la educación, salud, deporte o educación. Es decir, en el primer caso se debe hablar de tasas administrativas porque son pagos en razón de servicios prestados de forma directa al contribuyente; en el segundo caso, se tratan de tasas parafiscales porque son servicios prestados de los que se beneficia la sociedad en general al permitir el financiamiento de los gastos de la entidad territorial.

Como consecuencia de lo anterior, se puede concluir que la figura de *tasa parafiscal* no había sido reconocida dentro de la clasificación de los tributos, pero esta ha sido la naturaleza que se le ha dado a las estampillas como tributo, razón por la que se genera una mayor inseguridad jurídica porque el problema de este tributo no solo radica en su falta de regulación, en la proliferación que existe actualmente del mismo en todo el territorio, sino además en que ni siquiera en este punto se entiende con claridad si se trata de una tasa, contribución o un impuesto. Lo único que han establecido el Congreso y las entidades territoriales es que los contribuyentes están obligados al pago de este tributo cada vez que incurran en el mismo.

3. El intento frustrado de reglamentar

Cuando se realiza el recuento histórico de las estampillas y salen a la luz las falencias que tiene, la pregunta más común sería si alguna vez el Congreso de la República ha intentado regular este tributo. La respuesta es que sí. Evidentemente esta situación de incertidumbre jurídica preocupa en gran medida al territorio nacional en general. A continuación se presentan los proyectos de ley más recientes que han buscado acabar de raíz con este problema.

El primer Proyecto de Ley del que se hará mención es del que se propuso por la Cámara de Representantes en el año 2013¹⁵, el cual pretendía dictar normas orgánicas en materia del impuesto territorial de estampillas, es decir, buscaba establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria del impuesto de estampillas. Además, determinaba los parámetros para el recaudo, control y vigilancia. A simple vista, solucionaba todos los problemas que anteriormente se habían mencionado, pero se analizarán y comentarán específicamente algunos de los artículos que este Proyecto de Ley presentaba.

15 Cámara de Representantes. (20 de marzo de 2013). Por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia del impuesto territorial de estampillas y se dictan otras disposiciones.. [Proyecto de Ley 254 de 2013]. DO. <https://2019.vlex.com/#vid/451031258>

- En relación con la autorización legal:

Artículo 3º. Autorización legal. El impuesto territorial de estampillas, podrá ser implementado, por las Asambleas Departamentales, los Concejos Distritales o Municipales, siempre y cuando medie autorización legal expresa, expedida por el Congreso de la República y serán las entidades territoriales quienes organicen su cobro y determinen los elementos de la obligación tributaria, dentro del marco general que con carácter orgánico y obligatorio fija la presente ley.¹⁶

Este artículo buscaba dar aplicación del principio de reserva de Ley de los tributos, de manera que sólo cuando el Congreso de la República autorizara a las entidades territoriales, estas podrían reglamentar el tributo y recaudarlo. Asimismo, eliminaba de plano la posibilidad de que los departamentos autorizaran a los municipios que regularan el tributo mediante Acuerdo y realizar el recaudo de las estampillas que habían sido conferidas de forma exclusiva a las a la entidad departamental.

- Destinación:

Quizá en el afán de buscar que los recursos que se recaudaran por concepto de estampillas fueran efectivamente invertidos en lo que establecía la Ley, la Cámara de Representantes propuso lo siguiente:

Artículo 4º. Destinación legal. Los recursos recaudados en las entidades territoriales por concepto de impuesto territorial de estampillas, serán destinados en su totalidad para inversión en los sectores de: Salud, Educación, Atención al Adulto Mayor, Pro-desarrollo, Cultura, Turismo, Recreación y Deporte, Electrificación Rural y vías terciarias cuya financiación corresponda a los entes territoriales¹⁷

Pretendió determinar de forma clara y expresa los destinos que tendrían todos los recursos que se recaudaran por estampillas, es decir, dejarían de tener una destinación específica dependiendo del tipo de estampilla que se autorizara, lo que permitiría un mayor control y distribución del dinero en las necesidades de la población.

16 Cámara de Representantes. (20 de marzo de 2013). Por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia del impuesto territorial de estampillas y se dictan otras disposiciones.. [Proyecto de Ley 254 de 2013]. DO. <https://2019.vlex.com/#vid/451031258>

17 Cámara de Representantes. (20 de marzo de 2013). Por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia del impuesto territorial de estampillas y se dictan otras disposiciones.. [Proyecto de Ley 254 de 2013]. DO. <https://2019.vlex.com/#vid/451031258>

- Sujeto activo y pasivo del tributo:

Esta Ley estableció, en el artículo 5º, que el sujeto activo correspondería a los departamentos, distritos y municipios. Por otro lado, serían sujetos pasivos del impuesto territorial de estampillas quienes suscriban actos, contratos y/o negocios jurídicos con las entidades que conforman el presupuesto anual de la respectiva entidad territorial (artículo 6º). Sin embargo, reconoció que no se podía gravar con este tributo las entidades públicas del orden nacional o territorial cuando incurrieran en el hecho generador del tributo, siempre y cuando el Estado contara con una participación igual o superior al 51%¹⁸.

- Hecho generador:

Artículo 7º. Hecho generador. Constituye el hecho generador del impuesto territorial de estampillas los actos, contratos y/o negocios jurídicos que se suscriban con las entidades que conforman el presupuesto anual del respectivo Departamento, Distrito o Municipio y los trámites documentales que sean efectuados ante estas entidades, con excepción de los contratos de prestación de servicios personales cuando la cuantía del contrato se igual o inferior a doscientas veinte (220) Unidades de Valor Tributario (UVT).

Al respecto de este artículo, es relevante mencionar que este es uno de los elementos más importantes que debe ser regulado por parte del Congreso, toda vez que cuando el hecho generador de un mismo tributo no es el mismo en todas las entidades territoriales, genera una desigualdad e inseguridad jurídica que actualmente no es aceptable. Concederle a los municipios y departamentos la facultad absoluta de determinar el hecho generador conlleva a violaciones graves del ordenamiento jurídico colombiano.

- Tarifa:

En este sentido, el Proyecto de Ley establecía un mínimo y un máximo dentro del cual el órgano legislativo territorial podía determinar la tarifa del tributo. Este tributo sólo tendría una tarifa entre el 0.1% y el 3% de la base gravable¹⁹. Este mismo mecanismo ya había sido utilizado con anterioridad en algunas leyes de autorización de estampillas, pero no en todos los casos. Esto lleva a pensar que

18 Cámara de Representantes. (20 de marzo de 2013). Por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia del impuesto territorial de estampillas y se dictan otras disposiciones.. [Proyecto de Ley 254 de 2013]. DO. <https://2019.vlex.com/#vid/451031258>

19 Cámara de Representantes. (20 de marzo de 2013). Por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia del impuesto territorial de estampillas y se dictan otras disposiciones.. [Proyecto de Ley 254 de 2013]. DO. <https://2019.vlex.com/#vid/451031258>

no deben existir límites al poder tributario de los departamentos y municipios a tal punto de conceder autorización para establecer la tarifa que considere pertinente el ente territorial aunque llegue a ser un abuso para el contribuyente y se convierta en un sobrecosto en las actuaciones gravadas con el hecho generador.

- Base gravable:

Frente a este punto no se realiza mayor aplicación porque con el hecho de conocer cuál fue el hecho generador que estableció este Proyecto de Ley, determinar la base gravable es muy sencillo porque efectivamente se trata del valor total que tenga el acto, contrato, negocio jurídico o trámite documental que se lleve a cabo en el departamento o municipio.

- Prohibiciones

Sobre este aspecto es relevante reconocer que muy pocas veces a lo largo de la historia de este tributo el Congreso estableció que ciertos actos no serían gravados con el tributo y jamás se había preocupado por establecer un límite a las entidades territoriales para gravar un mismo hecho jurídico con distintos tipos de estampilla. Por esta razón, en el artículo 10, propuso que únicamente se puede gravar un acto o documento con máximo 2 estampillas, caso en el cual se tendría que elegir una del orden departamental y otra del orden municipal de acuerdo con el orden de prelación establecido en la norma:

Artículo 10. Prohibiciones. En ningún caso podrán gravarse con el impuesto territorial de estampillas los actos, trámites documentales, contratos y/o negocios jurídicos cuando son suscritos exclusivamente entre particulares, así como los que representen derechos laborales. Adicionalmente, un mismo acto, trámite documental, certificación, contrato y/o negocio jurídico podrá gravarse como máximo con dos estampillas.

De resultar aplicables varias estampillas, se preferirá una del orden Departamental y otra del orden Distrital o Municipal según corresponda, en relación al siguiente orden de prelación en inversión:

1. Salud.
2. Educación.
3. Atención al Adulto Mayor.
4. Cultura, Turismo, Recreación y Deporte.

5. Pro desarrollo, Vías Terciarias.
6. Pro desarrollo, Electrificación Rural.

Finalmente, una de las consecuencias más grandes que buscaba este proyecto de ley y que probablemente generaba más impacto era determinar que no se podrían expedir más autorizaciones de estampillas ni autorizar prórrogas en las vigencias de las que ya existían, lo que conllevaba a que en un futuro se eliminara por completo este tributo del ordenamiento jurídico colombiano que genera tanta inseguridad jurídica para los contribuyentes y sobre el cual no se tiene ningún tipo de control para reconocer si ya se alcanzaron o no los topes establecidos o si, por lo menos, se están invirtiendo los recursos en la finalidad que tenían. Sin embargo, esta decisión produce una reducción importante en los recursos de los municipios y departamentos que necesariamente deberá cubrirse de alguna otra manera y se continuaría en el mismo círculo vicioso.

A pesar de que este Proyecto de Ley solucionaba los problemas jurídicos del tributo de las estampillas, sobre el mismo no se llevó a cabo ni un solo debate. Quedó en el olvido. Esta situación nuevamente ocurrió en el año 2014, cuando nuevamente se presentó un Proyecto de Ley²⁰ que buscaban expedir el Estatuto de Financiamiento Territorial sobre el cual solo se hizo el primer debate. En relación con las estampillas, este Proyecto de Decreto proponía casi lo mismo que el del 2013 solo que con las siguientes modificaciones mínimas:

- La tarifa de las estampillas podría ser del 0.1% al 1%, es decir, ya no sería del 0.1% al 3%, como se había pretendido en el año 2013
- Los contratos, negocios jurídicos o documentos podrían ser gravados hasta con 3 estampillas, lo que quiere decir que se aumentó una estampilla más a lo propuesto en el 2012.

Capítulo II: el principio de reserva de ley y la autonomía de las entidades territoriales

Antes de analizar la jurisprudencia del Consejo de Estado para determinar los límites que tienen las entidades territoriales de establecer los elementos del hecho generador de las estampillas, es relevante precisar en primera medida qué debemos entender por el principio de reserva de ley en materia tributaria y

20 Cámara de Representantes. (18 de diciembre de 2014). Por medio de la cual se expide el Estatuto de Financiamiento Territorial. [Proyecto de Ley 196 de 2014]. DO. Gaceta 346 de 2015

cómo aplica específicamente en la creación de las estampillas para luego reconocer que esa facultad que tiene el Congreso de crear los tributos no es absoluta, toda vez que se deben tener en cuenta la autonomía territorial que les fue constitucionalmente reconocida a los departamentos y municipios.

1. Principio de reserva de ley en materia tributaria

El origen de este principio lo encontramos en la Carta Magna de 1215 aprobada por el Rey Juan I de Inglaterra, más conocido como Juan Sin Tierra, luego de verse acorralado principalmente por tres situaciones: 1) había perdido la guerra que había iniciado contra Francia, 2) tenía un conflicto constante con la Iglesia porque Juan I decidió no reconocer el nombramiento del Arzobispo Stephen Langton (fue de tal magnitud la disputa, que fue excomulgado) y 3) la rebelión constante de los barones contra el Rey en razón del aumento en las contribuciones que debían pagar para financiar la guerra creada por Juan Sin Tierra contra Francia. Al analizarse este documento tan importante para el constitucionalismo inglés porque establece límites al ejercicio del Rey al condicionar sus actuaciones de forma obligatoria a lo establecido en la ley, se percibe que en realidad se trata de un conjunto de normas que buscaban solucionar el inconformismo de los ciudadanos porque en los 63 artículos que lo conforma establece reglas para distintos tipos de problemáticas sociales que estaban siendo ocasionadas por las absurdas decisiones tomadas por el Rey Juan I.

Ahora bien, en lo que respecta a la materia tributaria, se convierte en un punto de partida completamente importante, toda vez que antes de la creación de este documento el Rey podía imponer a sus pobladores toda serie de contribuciones obligatorias que considerara necesarias sin ningún tipo de límites, error en el que incurrió Juan Sin Tierra, ya que, con el fin de financiar la guerra que tanto deseaba iniciar con Francia, obligó a las personas a realizar pagos para poder fortalecer los mandos militares de Inglaterra de la época, lo que generó que tuvieran que entregar a la corona sus tierras para poder cumplir con las obligaciones económicas exigidas por el Rey. Como consecuencia de esto, los pobladores cansados de esta situación inician una rebelión en la que, dentro de las muchas cosas que le exigieron a Juan Sin Tierra en la Carta Magna, pidieron establecer que por ningún motivo podían existir tributos que no fueran avalados previamente por el Parlamento que era el órgano por excelencia de representación de la voluntad popular. En este sentido, este principio buscó proteger a los ciudadanos de los ataques que puedan recibir al derecho de propiedad del que son titulares, pero además se convirtió en un mecanismo para proteger el principio democrático, de manera que se someta a los poderes públicos únicamente

a lo que se encuentre en la Ley con el fin de tomar las decisiones de acuerdo a la voluntad popular

Luego de reconocer el origen del principio de reserva de ley en materia tributario, que busca que los tributos sean creados únicamente por los órganos de elección popular, corresponde establecer cómo este principio ha sido reconocido en el ordenamiento jurídico colombiano. Principalmente la Constitución Nacional establece como una de las funciones del Congreso de la República establecer las rentas de la Nación y determinar las contribuciones fiscales, pero en el artículo 338 reconoce de forma clara y expresa el principio de reserva de ley de la siguiente manera:

ARTICULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

De la norma anteriormente transcrita, se podría erróneamente entender que el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales se encuentran en toda la libertad de crear los tributos que consideren necesarios para el orden nacional o territorial según corresponda, pero gracias a los avances doctrinales y jurisprudenciales hoy podemos establecer que esto no es así, sino que en realidad el único que tiene la potestad para crear los impuesto en el Congreso de la República. Sin embargo, existe un principio de reserva de ley derivado para las asambleas departamentales y los concejos municipales que, conforme a lo establecido en la ley, deben determinar los elementos del hecho generador que hagan falta haciendo uso de su autonomía territorial, de la cual se hablará más adelante.

Al respecto, la Corte Constitucional²¹ se ha pronunciado para determinar que las características de este principio son las siguientes:

21 Corte Constitucional, (1 de julio de 2003). C-525-03 [MP. Manuel José Cepeda]

- a. Es la expresión del principio de representación popular y del principio democrático.
- b. Materializa en sí mismo el principio de predeterminación del tributo.
- c. Brinda seguridad a los ciudadanos respecto de sus obligaciones fiscales.
- d. Responde a la necesidad de ofrecer una política fiscal coherente y relacionada con el principio de unidad económica, cuando se trata de los tributos territoriales en los cuales debe existir una completa correlación entre el congreso y el órgano de elección popular territorial.
- e. Es exigible respecto de cualquier impuesto, tasa o contribución.
- f. Las Asambleas y Concejos están facultados para determinar los elementos del tributo previa autorización del Congreso.

En contraposición a este principio, excepcionalmente la Constitución ha permitido que el Gobierno decrete tributos o modificar los existente únicamente cuando haya sido declarado un Estado de Excepción²², los cuales deben tener por finalidad procurar la situación que dio origen a la declaratoria y terminar las modificaciones o la vigencia de los tributos creados cuando el orden público haya vuelto a la normalidad. Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, el principio de reserva de ley no es absoluto porque la Constitución Nacional le reconoció a los entes de elección popular territorial la potestad para reglamentar los elementos de los tributos creados por Ley con el fin de garantizar recursos que permitan financiar las necesidades de cada uno de los departamentos y municipios de Colombia. Por este motivo se ha reconocido que tienen derecho a ejercer su autonomía territorial.

Autonomía territorial

Gracias a la creación de la Constitución de 1991, se permitió la descentralización de poderes, lo que dio lugar a la elección de alcaldes y gobernadores. No obstante, las entidades territoriales no contaban con los recursos para financiar las necesidades que tenía el municipio o departamento, por lo que se veían obligados a recurrir al crédito sin límite alguno, lo que facilitaba que la economía de estos territorios quedase en déficit.

22 Constitucionalmente se han reconocido 3 Estado de Excepción que son: 1) Estado de Guerra Exterior, 2) Estado de Conmoción Interior y 3) Grave e inminente perturbación del orden económico, social y ecológico.

Como consecuencia de lo anterior, se vio la necesidad de conceder un mayor poder impositivo a las entidades territoriales para que estas no dependieran únicamente de las transferencias que realizaba el gobierno central para que con sus propios tributos logren garantizar el financiamiento de las obras que requieren. De acuerdo a lo mencionado en el principio de reserva de ley, en el artículo 338 de la Constitución se reconoció la facultad que tienen las entidades territoriales de determinar los elementos del hecho generador, luego de la autorización expedida por el Congreso. Aunado a lo anterior, el artículo 287 de la Constitución reconoce que:

Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

En primera medida, este artículo menciona que los Departamentos y Municipios cuentan con la potestad de ejercer su autonomía territorial. Esto les permite, dentro de muchas otras cosas, administrar sus recursos y establecer los tributos según sus intereses, teniendo como límite la Constitución y la ley. En este sentido, las asambleas departamentales y los concejos municipales son los órganos de elección popular que tienen por función regular los tributos y contribuciones autorizadas previamente por el Congreso para satisfacer las necesidades del territorio, tal y como lo establecen los artículos 300 y 313 de la Constitución. En este sentido, la Corte Constitucional se ha pronunciado para establecer que la autonomía es la atribución de competencias en función de dar cumplimiento a las funciones del Estado, de manera que esta actividad debe adecuarse a lo establecido en la Constitución y la Ley.

En otras palabras, actualmente el Consejo de Estado ha reconocido que la facultad que tienen las asambleas y concejos de imponer tributos a través de las ordenanzas o acuerdos es una facultad supeditada a la ley. Esta supeditación, ha establecido el Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que puede ser de dos formas: *parcial – limitada o parcial reforzada*²³. En este sentido, es parcial limitada cuando la ley fija ciertos elementos del tributo y la entidad territorial ejerce los que hacen falta, mientras que es parcial reforzada cuando el Congreso únicamente se encarga de dar la autorización de creación del tributo y es la entidad territorial la encargada de establecer todos y cada uno de los elementos del

23 Consejo de Estado, (7 de julio de 2011). Exp. 16949 [MP. José Alejandro Herrera]

hecho generador²⁴. En este último caso la Corte ha establecido que por lo menos la Ley debe determinar el hecho generador del tributo²⁵.

A pesar de lo anterior, el Legislador no puede dictar normas que restrinjan o desconozcan este principio porque irían en contra de los preceptos de la Constitución, además, la Corte reconoció que:

La conciliación entre los principios de unidad y autonomía, ha de hacerse bajo el entendido de que según lo establece el artículo 287 de la Constitución, las entidades territoriales son titulares de poderes jurídicos, competencias y atribuciones que les pertenecen por sí mismas y que no devienen propiamente del traslado que se les haga de otros órganos estatales, para gestionar sus propios asuntos e intereses. De esta suerte, aunque se reconoce la existencia de un ordenamiento superior, igualmente se afirma la competencia de dichas entidades para actuar dentro del espacio que según dicha autonomía se les reconoce.²⁶

Debe tenerse en consideración lo mencionado en la comisión de expertos al que hace referencia el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014, en donde se establece que hay demasiados tributos departamentales y municipales, pero no existe una articulación normativa territorial. Aunado a lo anterior, se cobran tributos que no tienen ningún sustento de Ley que los haya autorizado al encontrar que en la actualidad existen:

Trece tributos departamentales vigentes, veinte municipales, y se encuentra que por lo menos veinticuatro gravámenes y contribuciones no tienen soporte legal, sin contar dentro de estas las cerca de sesenta estampillas que existen con distintas variantes regionales²⁷.

2. El principio de reserva de ley y la autonomía territorial son contradictorios

Frente a este punto no se entrará en muchos detalles, pero es indispensable traerlo a colación porque es una conclusión a la que se logra llegar cuando se realiza el análisis de los principios anteriormente descritos, toda vez que, por un lado, la Constitución establece la facultad total y absoluta del Congreso para

24 Consejo de Estado, (7 de julio de 2011). Exp. 16949 [MP. José Alejandro Herrera]

25 Corte Constitucional, (12 de octubre de 2004). C-992-04 [MP. Humberto Sierra Porto]

26 Corte Constitucional, (5 de junio de 2001). C-579-01 [MP. Eduardo Montealegre]

27 Piza Rodríguez, J. R. Cubides Durán. E.A (2017). Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico. Segunda Edición. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

crear los tributos, pero en este mismo sentido, le reconoce a las entidades territoriales la posibilidad de ejercer su autonomía con el fin de regular los elementos del hecho generador de los tributos que le han sido conferidos por medio de ordenanzas y acuerdos. Esta afirmación toma mucha más fuerza cuando la Corte Constitucional en la sentencia C-004 de 1993 mencionó lo siguiente:

La Carta de 1991, si bien introduce el concepto de autonomía de las entidades territoriales, consagra los principios rectores del régimen tributario del Estado unitario. Lo anterior no obsta para que se hayan creado importantes mecanismos que fortalecen la autonomía fiscal de las entidades territoriales. Con todo, dicha autonomía se encuentra sujeta a los mandatos de la Constitución y la ley.

La Carta del 91 consagra claramente el principio de legalidad de los impuestos, al señalar que es función de la ley ‘establecer contribuciones’ fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales...” (art. 150-12). Asimismo autoriza a las asambleas departamentales y concejos municipales para decretar o votar las contribuciones o tributos fiscales locales, conforme a la ley (arts. 300-4, 313-4 y 338).

...

En cualquier caso, la Carta subordina el poder tributario de las entidades territoriales a la ley, en desarrollo del principio de unidad nacional consagrado en el artículo 1.

Con fundamento en lo anterior, toma fuerza la idea de que existe una contradicción entre los dos principios, ya que la Corte enfatiza en el hecho de que se ha reconocido una autonomía para las entidades territoriales, pero esta siempre se encuentra condicionada al principio de reserva de ley, lo que en principio conlleva a considerar que en realidad no hay forma de que las entidades territoriales ejerzan las competencias que le han sido conferidas constitucionalmente. Ahora bien, aunado a lo anterior, la Corte en este mismo fallo hace referencia a las leyes de autorización y a los límites que tiene el legislados para determinar los elementos del hecho generador con el fin de permitir a los departamentos y municipios establecer los tributos como mejor les convenga de acuerdo a las necesidades que deben satisfacer:

Al igual que durante la vigencia de la Constitución de 1886, la nueva Carta no establece qué elementos debe contener la ley que autorice la imposición fiscal en las entidades territoriales. Aun así, es importante anotar, que el artículo 338 de la Constitución señala que las leyes tributarias deben precisar el contenido de los tributos, designando los sujetos activo y pasivo, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. En este sentido, la ley de autorizaciones puede ser general o puede delimitar específicamente el tributo, pero al

menos debe contener los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos de que habla el artículo antes citado.

...

Como límites expresos a la facultad impositiva del Congreso, la Carta reitera la prohibición de conceder, mediante ley, exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de los entes territoriales, y de imponer recargos sobre sus impuestos, salvo en lo que se refiere a la contribución de valorización (art. 294). Tampoco puede la ley trasladar a la nación los impuestos departamentales y municipales, salvo temporalmente en caso de guerra exterior, así como tampoco gravar las materias que han sido objeto de gravamen por parte de las autoridades locales.

Teniendo en cuenta la posición de la Corte, en este punto es posible decir que en realidad las entidades territoriales cuentan con las herramientas para poder ejercer su autonomía y lograr determinar los tributos como lo requiera, toda vez que aunque se encuentran supeditadas a lo establecido por el Congreso, este tiene unos límites que por ningún motivo pueden establecer todos los elementos del hecho generador porque esto conllevaría desconocer la autonomía de los departamento y municipios. Por este motivo se habla de la Ley de Autorización, que es la norma por medio de la cual el Congreso establece el elemento mínimo que se requiere para que la entidad territorial recaude el tributo.

De acuerdo a lo anterior, es relevante establecer que estos principios han sido frecuentemente discutidos con el pasar de los años en razón del impuesto territorial de las estampillas. Este, en la mayoría de las ocasiones, únicamente es autorizado por el Congreso sin regular ninguno de los elementos del hecho generador, aunque, como se dijo antes, la Corte Constitucional había establecido que como mínimo debía determinar el elemento material del tributo, lo que ha conllevado que, aparte del problema de la proliferación de las estampillas, también el contribuyente reconozca que existe gran variedad y distinción en los elementos de esta *tasa parafiscal* como municipios y departamentos hay en Colombia, lo que genera que el contribuyente permanentemente se encuentre en una inseguridad jurídica muy grande.

Capítulo III: límites a la autonomía de acuerdo a la línea jurisprudencial del consejo de estado

De acuerdo con la información anteriormente presentada, se concluyó que actualmente no existe ninguna regulación por parte del congreso que determine

de forma clara y expresa los parámetros que deben seguir las entidades territoriales para regular las estampillas autorizadas; únicamente se ha establecido que estaban obligadas a cumplir con lo determinado en la Ley y la Constitución Nacional. Así pues, en este tipo de situaciones lo que procede es tener en cuenta la jurisprudencia como criterio auxiliar para determinar si existen límites al ejercicio de la autonomía territorial. En este sentido, se analizará la línea jurisprudencial del Consejo de Estado para reconocer cuáles han sido los parámetros que esta Alta Corte ha establecido de cada uno de los elementos del hecho generador para que con base en estos los departamentos y municipios puedan hacer obligatorio el uso de determinada estampilla autorizada por el Congreso.

1. Elemento material del hecho generador

En primer lugar, el Consejo de Estado, el 14 de junio de 1991, profirió fallo dentro del expediente 2953, en el cual tenía que reconocer si el Congreso de la República según lo dispuesto en la Ley 23 de 1986 había autorizados a los Departamentos y Municipios para gravar las actividades y hechos económicos que por disposición previa tenían prohibido gravarse con la “Estampilla Pro Electrificación Rural”. En este sentido, se reconoció que en ningún momento el Congreso al expedir la Ley 23 de 1986 había derogado las prohibiciones que previamente ya se habían establecido. Es decir que aún se encontraba vigente concretamente el artículo 21 del Decreto Legislativo 190 de 1960 que establecía que los departamentos y municipios no podían gravar la fabricación, consumo y venta de cervezas nacionales, como tampoco su tránsito, toda vez que esta actividad es inherente a la de comercialización de este producto. De la misma manera, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986 había prohibido a las entidades territoriales gravar los artículos que ya estaban gravados con los impuestos nacionales.

Ahora bien, la Asamblea Departamental del Caquetá en la Ordenanza No. 18 de 1987 impuso que las tornaguías generadas por las cervezas que ingresaban al Departamento, estarían gravadas con la tasa parafiscal de la “Estampilla Pro Electrificación Rural”, pero el Consejo de Estado, sin dar ninguna explicación, de fondo establece en este fallo que el departamento no podía gravar con este tributo a las tornaguías porque desconocía lo establecido en el Decreto Legislativo 190 de 1960. Sin embargo, esta posición con el pasar de los años fue modificada por el Consejo de Estado como se reconocerá más adelante.

Posteriormente, con base en el fallo de 1991 se profiere las Sentencia No. 4155 y 4156 del 22 de enero de 1993, en las cuales se debía establecer en primer lugar la legalidad del artículo cuarto de la Ordenanza 16 de 1987 proferida por

la Asamblea Departamental del Atlántico, en el cual se había regulado que las guías de tránsito de licores nacionales, extranjeros, cerveza y tabaco que expide el Departamento estaban gravados con la “Estampilla Pro Electrificación Rural” y en segundo lugar reconocer la legalidad de del numeral 14 del artículo 1 de la Ordenanza 1 de 1982 de la Asamblea Departamental del Atlántico, donde determinó que las tornaguías estarían gravadas con la Estampilla Pro Ciudadela Universitaria. Como se mencionó anteriormente, estos dos fallos tuvieron en cuenta lo que ya había mencionado el Consejo de Estado en 1991: estaba prohibido para las entidades territoriales gravar el transporte de las cervezas o tabaco nacional o extranjero. En estos dos casos también se declaró la nulidad de estos artículos al considerar que violaban el Decreto Legislativo 190 de 1960.

Con argumentos similares, se declaró la nulidad²⁸ del literal c del artículo 2 de la Ordenanza 044 de 1998, por medio de la cual la Asamblea Departamental de Risaralda ordenó gravar con la “Estampilla Pro Universidad Tecnológica de Pereira” el tabaco nacional y extranjero vendido por el Departamento. Sin embargo, a la fecha ya se había expedido la Ley 223 de 1995 que establecía que las entidades territoriales no podían establecer tributo distinto al del industria y comercio sobre la producción, importación, distribución y venta de cigarrillos y tabaco. El alto tribunal reconoció que se estaba desconociendo esta norma y excedió la autorización de la Ley 426 de 1998 la Asamblea Departamental de Risaralda.

El 5 de octubre de 2006, el Consejo de Estado²⁹ decide sobre el caso de *Unión Temporal Empresarios del Caribe contra el Departamento del Atlántico*, en el cual la parte demandante alegaba que no estaba obligada a pagar la suma liquidada por el Departamento, en razón de las “Estampillas Pro Ciudadela Universitaria”, “Pro Desarrollo Departamental”, “Pro Electrificación Rural” y “Pro Cultura” al considerar que se estaba gravando la explotación de apuestas permanentes o la actividad de juegos de suerte y azar que ya estaba gravada con un impuesto del orden nacional. Para dar solución a la controversia, en primer lugar el alto tribunal trajo a colación el artículo 203 del Decreto 1222 de 1986, en el que se consagró que “queda prohibido a los Departamentos, a las Intendencias, a las Comisarias, al Distrito Especial de Bogotá y a los Municipios, establecer impuestos directos o indirectos sobre los juegos de apuestas permanentes de que trata el presente decreto”. No obstante, observó que la Ordenanza 00011 de 2001 del Departamento del Atlántico estableció como hecho generador de todas las estmpillas emitidas en la entidad territorial “los contratos y sus modificaciones suscritos por el Departamento del Atlantico y sus entidades

28 Consejo de Estado, (20 de octubre de 2000). Exp. 10691 [MP. Daniel Manrique Guzman]

29 Consejo de Estado, (5 de octubre de 2006). Exp. 14527 [MP. Ligia López Díaz]

descentralizadas”. Por esta razón, consideró equívoca la interpretación del Tribunal de primera instancia porque el Consejo de Estado entendió errado pensar que se trataba de un impuesto indirecto porque no se estaba gravando la actividad de juegos de suerte y azar, pues lo que grava la entidad territorial es el documento que surge a raíz de la contratación entre el particular y el departamento con la finalidad de recuperar los gastos en los que incurre la entidad territorial al momento de suscribir el contrato de concesión o cualquier otro, sin tener en cuenta la naturaleza o el objeto del mismo.

Luego, el 8 de mayo de 2008 el Consejo de Estado³⁰ decidió sobre la legalidad del artículo 4 de la Ordenanza 408 del 2000, proferida por la Asamblea Departamental del Meta, en la que se estableció que el recibo del impuesto de registro de actos, contratos o negocios jurídicos generado por las oficinas de registro e instrumentos públicos o de las cámaras de comercio, estaba gravado con la “Estampilla Pro Cultura” por un salario mínimo diario legal vigente. En este sentido, el Consejo estableció que el impuesto de registro fue creado con la Ley 223 de 1995, cuyo hecho generador es la “inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y, que de conformidad con las disposiciones legales, deba registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio”. Además, como se había mencionado en pronunciamientos anteriores, el Decreto 1222 de 1986 estableció que estaba prohibido para los Departamentos imponer tributos sobre objetos o industrias que ya estaban gravados por ley. Con fundamento en lo anterior, consideró el Alto Tribunal que la Ordenanza había desconocido esta prohibición del Código de Régimen Departamental porque al determinar como hecho generador de la “Estampilla Pro Cultura” el recibo de pago del impuesto de registro, se genera un nuevo gravamen a los documentos que ya incurren en el hecho generador del impuesto de registro.

De una situación similar tuvo conocimiento el Consejo de Estado en el 2009³¹, cuando decidió sobre la legalidad de las Ordenanzas 027 de 2001 y la Ordenanza 040 de 2001 (que modificó la Ordenanza 027) proferidas por la Asamblea Departamental del Atlántico, las cuales ordenaron gravar con la “Estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla” la expedición de facturas o documentos equivalentes realizados por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que desarrollen actividades industriales, comerciales y de servicios dentro del Departamento. Así mismo, la Ordenanza 040 de 2001 modificó una parte del hecho generador de la “Estampilla Pro Hospital Universitario” y fijó

30 Consejo de Estado, (8 de mayo de 2008). Exp. 15245 [MP. Hector J. Romero]

31 Consejo de Estado, (4 de junio de 2009). Exp. 16086 [MP. William Giraldo]

que el elemento material correspondiente a la “la presentación de la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito de Barranquilla y en todos los municipios del Departamento”.

El Consejo de Estado llega a dos conclusiones relevantes que determinan efectivamente límites a la autonomía territorial de los Departamentos y Municipios, las cuales son:

- a. El artículo 5 de la Ley 645 de 2001 y la Sentencia C-227 de 2006 exigen que para la realización de actos que incurran en el hecho generador de las estampillas, es indispensable que intervengan funcionarios de los departamentos que imponen la emisión. En el caso en concreto no se está cumpliendo con esta regla porque en la emisión de facturas o documentos equivalentes no intervienen los funcionarios de la entidad territorial, sino que con documentos expedidos por particulares que no requiere autorización o validez alguna.
- b. La Sala reconoció que cuando se establece como hecho generador la presentación de la declaración tributaria de otro impuesto es gravar el mismo hecho imponible. Los hechos económicos sujetos a la Estampilla y al ICA son exactamente los mismos: la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en la jurisdicción de competencia. Esto conlleva a desconocer el Decreto Ley 1222 de 1986 que prohíbe gravar los mismos hechos económicos con tributos ya creados legalmente.

Con fundamento en lo anterior, decidió declarar la nulidad de los artículos 5, 6, 8, 9 y 10 de la Ordenanza 0027 de 2001, y 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 y 10 de la Ordenanza 040 de 2001.

Nuevamente en el 2010, el Consejo de Estado³² estudió un caso en el cual, el Departamento del Tolima grava las tornaguías de licores, vinos, aperitivos, cervezas y demás con la “Estampilla Pro Hospitales Universitarios”, pero en esta ocasión, el alto tribunal decide modificar la jurisprudencia que anteriormente existía respecto de este punto, reconociendo, en primer lugar, que las tornaguías son el documento que expide el funcionario competente para autorizar la salidad y movilización de los productos gravados con el impuesto al consumo o que son objeto del monopolio rentístico de licores. En este sentido, la Sala decidió que la norma que grava lo tornaguías con la Estampilla “Pro Hospitales Universitarios” no viola ninguna Ley o norma de la Constitución porque lo que presente el ente territorial es gravar el documento que autoriza la entrada, salidad y movilización

32 Consejo de Estado, (27 de mayo de 2010). Exp. 17220 [MP. Martha Teresa Briceño]

de los vinos, cervezas y demás, el cual es proferido por un funcionario del Departamento. Por esta razón, en ningún momento se están gravando actividades inherentes a la producción, imputación, distribución o venta de estos productos.

Como se puede observar, hay un cambio de jurisprudencia radical porque hasta antes del 2010 el Consejo de Estado había considerado que gravar las tornaguías conllevaba a imponer un gravamen sobre el transporte de estos productos, lo que correspondía a una actividad inherente de comercialización de los vinos, cervezas y demás. Por lo tanto, se da un cambio de jurisprudencia que les permite a los departamentos imponer respecto de las tornaguías alguna estampilla, en el entendido de que se gravan los documentos proferidos por el funcionario.

En el año 2011, el Consejo de Estado³³ declaró la nulidad de los artículos 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 y 12 de la Ordenanza 031 de 2005, por medio de la cual se adoptó la “Estampilla Pro Desarrollo Del Departamento de Boyacá” por gravar la actividad de explotación de recursos no renovables, aun cuando no tenía autorización para hacerlo. Esta ordenanza estableció como hecho generador de la “Estampilla Pro Desarrollo” el transporte por vía férrea y terrestre de recursos naturales no renovables explotados en el Departamento de Boyacá, lo que condujo a que la Sala reconociera que la Asamblea se había extralimitado en sus funciones, toda vez que del Decreto Ley 1222 de 1986 se concluye que estaba autorizada para gravar documentos o instrumentos y no el transporte de recursos como lo reconoció la entidad territorial.

En un caso similar al anterior, el Consejo de Estado³⁴ también decide la ilegalidad de la Norma cuando analiza los literales a, c y h del numeral 1 de la Ordenanza 117 de 2003, por medio de los cuales, se establece como hecho generador de la “Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo del Departamento de la Guajira” “el Transporte terrestre, férreo, aéreo y marítimo”, “Concesiones: carbón, gas” y “Transporte de carbón, gas natural y energía eléctrica, que se origine en el Departamento de La Guajira con destino nacional”. Consideró la sala que con fundamento en el artículo 27 de la Ley 141 de 1991 y la Sentencia C-563 de 1995, se prohibió a las entidades territoriales establecer gravámenes sobre la explotación de los recursos naturales no renovables. Posteriormente, el Consejo de Estado profirió Sentencia No. 18867 del 7 de noviembre de 2012, por medio de la cual resolvió la legalidad de las expresiones “en todas las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal especiales de personas jurídicas emitidas por las Cámaras de Comercio” y “en las renovaciones de matrícula mercantil de personas naturales y jurídicas de la Cámara de Comercio”

33 Consejo de Estado, (16 de diciembre de 2011). Exp. 17655 [MP. Hugo Fernando Bastidas]

34 Consejo de Estado, (13 de septiembre de 2012). Exp. 18537 [MP. Carmen Teresa Ortíz]

contenidas en el artículo 1º de la Ordenanza No. 00053 del 2003, por medio de la cual se modificaron las Ordenanzas 49 de 2001 y 41 de 2002.

En un primer momento, la Sala reconoció que la Ley 645 de 2001 autorizó al Departamento del Norte de Santander para emitir la “Estampilla Pro Hospitales Universitarios” y estableció que el hecho generador correspondía a las actividades y operaciones que se realizaran en el Departamento, pero el Consejo de Estado aclaró que esos actos debían ser entendidos como todao aquellos en los que necesariamente debía intervenir un funcionario de la entidad territorial. El elemento material del hecho generador establecido por el Departamento del Norte de Santander desconoce esta regla porque las certificaciones de personería jurídica, existencia y representación legal, y las renovaciones de la matrícula mercantil son emitidas por la Cámara de Comercio que, tal y como lo establece el Código de Comercio, son instituciones privadas que ejercen funciones públicas delegadas por la Ley. No obstante, determinó el Consejo de Estado que no por este hecho se puede entender que son actividades creadas por una entidad pública porque conllevaría a desvirtuar la naturaleza de la entidad.

Bajo esta misma premisa, se profirió fallo en el proceso con expediente No. 18949 del 2013 al reconocer la nulidad de algunos artículos del Acuerdo 010 de 2006 proferido por el Concejo Municipal de Barranquilla, en el cual estableció como hecho generador de la “Estampilla Pro Hospitales de Primer y Segundo Grado” la suscripción de escrituras públicas de enajenación de inmuebles situados en el Municipio. Concluyó la Sala de esta situación, de la misma forma como lo hizo con los documentos de las Cámaras de Comercio, que los notarios son particulares que ejercen la función pública notarial, pero esto no desvirtúa su naturaleza, razón por la cual, el Municipio no puede gravar los documentos proferidos por los notarios porque no hay intervención directa de los funcionarios del municipio.

Con este mismo enfoque, en el 2014³⁵ se analiza la legalidad del hecho generador de la “Estampilla Pro Universidad del Pacífico” establecida en Ordenanza 0018 del 2006 proferida por el Departamento del Atlántico, toda vez que el actor de la actuación consideró que violaba el ordenamiento jurídico colombiano porque establecía como elemento material del tributo “las facturas, los documentos equivalentes a las facturas y en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico”.

35 Consejo de Estado, (20 de marzo de 2014). Exp. 20211 [MP. Jorge Octavio Ramírez]

Al respecto, el Consejo de Estado advirtió que la Ley 645 de 2001 autorizó la emisión de la estampilla, pero determinó como hecho generador los actos y operaciones que se realicen en el departamento. Sin embargo, contrario a esto, el hecho generador de la estampilla en ningún momento respeta esta limitación porque las facturas son documentos expedidos por los particulares y en ningún momento se requiere de la intervención de los funcionarios de los departamentos. Esta entidad territorial no tiene la facultad para imponer este tributo sobre los documentos creados por los contribuyentes. Adicionalmente, incurrió en la prohibición del Decreto 1222 de 1986 al gravar con las “Estampilla Pro Universidad del Pacífico” hechos económicos que ya se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, esta misma posición no la tuvo el Consejo de Estado en la Sentencia No. 19387 del 10 de septiembre de 2014 – MP. Jorge Octavio Ramírez, toda vez que al analizar en un caso similar, en el que la “Estampilla Pro Universidad del Valle” fungía como hecho generador, que “las cuentas de cobro que presenten las personas naturales y jurídicas de derecho privado, en cuantía equivalente al 1% de su valor”. Consideró que no se estaba gravando dos veces el mismo hecho jurídico. No era el mismo hecho generador del impuesto de industria y comercio porque esta estampilla pretende gravar el documento que representa la obligación a favor de la persona natural o jurídica con cargo al tesoro del Departamento del Valle del Cauca, mientras que por otro lado, el ICA pretende gravar los ingresos del contribuyente generador por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios. Con fundamento en lo anterior, la Sala decidió no declarar la nulidad de la norma.

Finalmente, el último fallo que se trae a colación es el proferido dentro del proceso con expediente 21632 del 30 de agosto de 2016, en el cual nuevamente se analizó si las entidades territoriales estaban facultadas para gravar las tornaguías, por cuanto la Asamblea Departamental del Valle de Cauca en la Ordenanza 349 del 2012 estableció como hecho generador de la “Estampilla Pro Desarrollo de la Unidad Central del Valle del Cauca” las “tornaguías para el transporte de mercancías gravadas con el impuesto al consumo y/o participación de licores que expida y/o legalice la subsecretaría de impuestos y rentas del Departamento del Valle del Cauca”. La Sala reconoció que no se están gravando las actividades inherentes a la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto al consumo, sino los documentos que autorizan la entrada, salida y movilización de los mismo, motivo por el cual no procedía declarar la nulidad de la norma.

De esta manera, se concluye la línea jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con los límites que deben respetar las entidades territoriales para establecer el elemento material de las estampillas.

2. Elemento subjetivo del hecho generador

Se presentaron ante el Consejo de Estado dos casos en los que se discutió si las entidades del orden nacional pueden o no ser sujetos pasivos del tributo. El primero de ellos corresponde al fallo del expediente 17579 del 18 de agosto de 2011, en el cual se resolvió el caso de la Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica contra la Gobernación del Atlántico porque la parte actora consideró que no era sujeto pasivo de la “Estampilla Pro Ciudadela Universitaria y Pro Desarrollo Departamenta” por ser una entidad del orden nacional. Al respecto la Sala reconoció que el hecho generador que había estalecido la Asamblea en la Ordenanza No. 0011 del 2001 preñdía gravar todas las facturas o cuentas de cobro que presentaran las entidades del orden nacional, departamentales y municipales. El demandante era una empresa de servicios públicos domiciliarios de naturaleza mixta que, como lo había establecido el Tribunal la Asamblea Departamental del Atlántico, no tenía la competencia para establecer en las ordenanzas gravámenes sobre las actuaciones de las entidades del orden nacional porque viola el principio de legalidad y representación popular tributaria.

El segundo es un caso similar porque es una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho³⁶ de Interconexión Eléctrica S.A contra la Corporación Eléctrica de la Costa, en la cual el demandante considera que no era sujeto pasivo de la Estampilla Ciudadela Universitaria del Atlantico porque se trataba de una entidad de economía mixta, pero el Consejo de Estado consideró que el legislador, desde la Ley 71 de 1989, determinó como hecho generador de la estampila “todas las operaciones que se lleven a cabo en el departamento del Atlántico”, es decir, el mismo legislador reconoció que se iban a gravar todos las operaciones que se realizaran en el Departamento, sin tener en cuenta la naturaleza de la entidad que contrata con el mismo, razón por la cual los actos se contraban gravados en el momento en que llevó a cabo la contratación.

Por otro lado, el Consejo de Estado también discutió si entre entidades territoriales tenían el deber de restringir sus actos, con el fin de no desconocer la autonomía territorial. En varias ocasiones tuvo que decidir la legalidad de Ordenanzas que pretendían gravar actor o documentos proferidos por los Municipios,

36 Consejo de Estado, (9 de febrero de 2012). Exp. 17735 [MP. Martha Teresa Briceño]

pero la Sala reconoció que en estos casos el Municipio no era el sujeto activo del tributo y que intentar este tipo de regulación era desconocer la autonomía con la que contaban estas entidades territoriales para determinar si deseaban o no emitir la respectiva estampilla autorizada. Algunos de los fallos al respecto son:

- a. Sentencia No. 18744 del 2012 – M.P. Martha Teresa Briceño: En este caso reconoce la legalidad del artículo segundo de la Ordenanza 24 de 1994 de la Asamblea Departamental de Amazonas, en el cual se había establecido que estaban gravados con la “Estampilla Pro Anciano” los documentos expedidos por los municipios de Leticia y Puerto Nariño y de las entidades descentralizadas del orden municipal del Departamento, frente a lo que la Sala con fundamento en la posición que ya se describió, reconoció que el Departamento había excedido los límites “porque tal competencia, es privativa de los concejos de dichos municipios, quienes tienen la libertad de adoptar la estampilla y fijar su regulación conforme a la ley de creación”.
- b. Sentencia No. 19398 del 2013 – M.P. Carmen Teresa Ortiz: el Consejo de Estado declaró la ilegalidad de la Ordenanza No. 012 del 7 de mayo de 2009, proferida por la Asamblea Departamental de Risaralda, por establecer como hecho generador de la “Estampilla Pro Desarrollo Departamental” los contratos y convenios que celebrados por los municipios que hacen parte del Departamento, con los mismos argumentos ya presentados.
- c. Sentencia 20679 del 2015 – M.P. Hugo Fernando Bastidas: El Departamento del Atlántico establece que los contratos suscritos por el municipio de Barranquilla, los municipios del Departamento y las entidades descentralizadas distritales y municipales estaban gravados con las estampillas “Ciudadela Universitaria, Pro Desarrollo Departamental, Pro Electrificadora Rural, Pro Cultura Departamental, Pro Bienestar del Anciano y Pro Hospital Universitario”, con fundamento en los argumentos ya esgrimidos, decide declarar la nulidad de este apartado de la norma por cuanto desconoce la autonomía con la que cuentan los municipios para establecer si emiten o no la estampilla.
- d. Sentencia 20128 del 2016 – M.P. Hugo Fernando Bastidas: En este caso, la Sala decidió que la expresión “la responsabilidad del recaudo por concepto de la Estampilla Prodesarrollo corresponde a los tesoreros de los municipios, de las entidades descentralizadas y al tesorero departamental” era nula por gravar con la “Estampilla Pro Desarrollo Departamental” actos en los que no intervienen funcionarios departamentales, pero además porque “dado que dichas entidades no son sujeto activo del tributo, como quedó anotado, no hay lugar a exigir el recaudo por parte de dichos entes”.

Por último, en el año 2017³⁷ analizó la legalidad del artículo 302 de la Ordenanza 65 de 2002 del Departamento de la Guajira, en el cual se estableció que el sujeto activo de la “Estampilla Pro Universidad de la Guajira” era la Universidad y no el Departamento. La Sala consideró que esto era una extralimitación de las facultades otorgadas al Departamento, toda vez que las estampillas son creadas para generar mayores fondos a favor del Departamento y no de entidades de la entidad territorial.

3. Elemento cuantitativo del hecho generador

Respecto a este elemento desafortunadamente el Consejo de Estado en muy pocas ocasiones se ha pronunciado, lo que permite que exista mayor libertad por parte de entidad territorial para determina la base gravable y la tarifa aplicable a los documentos gravados con las estampillas. El primer pronunciamiento en relación con este elemento, se realizó en la Sentencia 19471 del 23 de enero de 2014, por medio de la cual se analizó la legalidad del artículo 25 del Acuerdo No. 056 del 2009, en el que se ordena que en el municipio de San Sebastián de Mariquita, la tarifa de la “Estampilla Pro Cultura” tendrá en cuenta el salario mínimo legal diario vigente. A la luz del accionante es exceder los parámetros establecidos por el Legislador en la Ley 397 de 1997, toda vez que en esta se determinó que “la tarifa con que se graven los diferentes actos sujetos a la estampilla “Pro-cultura” no podrá ser inferior al cero punto cinco por ciento (0.5%), ni exceder el dos por ciento (2%) del valor del hecho sujeto al gravamen”. En este sentido, el Consejo de Estado adoptó la posición del accionante al considerar que:

Se observa que el legislador, en el momento de fijar las pautas para determinar la tarifa aplicable respecto de la Estampilla Procultura, estableció como unidad de medida un porcentaje, que como es sabido, está formado por un valor numérico –para el caso concreto, desde el 0.5 hasta el 2- seguido del símbolo %, que necesariamente en el sub-exámine depende del valor del hecho sujeto al gravamen, sobre el cual se va a cuantificar.

Así, la unidad de medida fijada en el acto demandado, resulta ser sustancialmente diferente a la establecida en la ley y no puede ser equiparable a la empleada en el acuerdo acusado, esto es, al salario mínimo legal diario vigente, que corresponde a la remuneración mínima diaria establecida legalmente para el período laboral, que el empleador debe pagar a su

37 Consejo de Estado, (29 de junio de 2017). Exp. 21091 [MP. Milton Chavez García]

trabajador, pues además desconoce la base gravable y la convierte en una tarifa fija y no diferencial de acuerdo con el acto o hecho sujeto a gravamen.

Posteriormente, en relación con otra situación completamente distinta, la Sala³⁸ reconoció que debe existir congruencia entre el elemento material del hecho generador y la base gravable que se establezca en la estampilla. En el caso en concreto, la Asamblea Departamental del Atlántico expidió la Ordenanza No. 070 del 2009, en la que dispuso que el hecho generador de la “Estampilla Pro Hospitales” lo constituía la expedición del estado de cuenta o documento que acreditaba el pago del impuesto predial, pero el artículo 5 de esta misma norma reconoció que la base gravable de este tributo era el valor incorporado en el acto de transferencia de dominio de los bienes inmuebles, razón por la cual, encuentra la Sala que este no resulta ser el aspecto cuantitativo que corresponde al hecho gravado por la Ordenanza lo que conllevó a la declaratoria de nulidad del artículo 5.

Luego de haber realizado el recuento jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con los límites que existen para que las entidades territoriales desarrollen su autonomía territorial al establecer los elementos del hecho generador de las estampillas, se reconoce que hay muy pocos pronunciamientos que en realidad sea herramientas que permitan delimitar el ejercicio de los departamentos y municipios, lo que conlleva a que exista una mayor inseguridad jurídica porque a falta de una ley que determine los límites. Tampoco el contribuyente puede hacer uso del criterio auxiliar de interpretación como lo es la jurisprudencia porque esta también tiene bastantes vacíos y contradicciones que no permiten reconocer una línea jurisprudencia en la que el ciudadano pueda confiar.

Conclusión

En primer lugar, la historia de las estampillas permite concluir que las entidades territoriales no tienen conocimiento de la finalidad y naturaleza de las estampillas porque cada departamento o municipio determina los elementos del hecho generador sin alguna coherencia, lo que conlleva a que los contribuyentes se encuentren sin ningún tipo de normas que les permita entender si están o no obligados de acuerdo al ordenamiento jurídico a determinada estampilla. Esto genera inseguridad jurídica porque cada departamento y municipio a su antojo establece el elemento material y el contribuyente únicamente se ve obligado a dar cumplimiento del mismo, sin tener mayor conocimiento si es legal o no dicho recaudo.

38 Consejo de Estado, (6 de agosto de 2014). Exp. 20678 [MP. Jorge Octavio Ramírez]

Ahora bien, en relación con la Ley de Autorización de las estampillas, los pronunciamientos del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional permiten concluir que es plenamente acorde al ordenamiento jurídico que en la Ley no se determinen todos los elementos del hecho generador porque no se puede restringir la autonomía de las entidades territoriales. Sin embargo, algunos pronunciamientos establecieron que era indispensable que por lo menos el Congreso estableciera el elemento material del tributo. Bajo este análisis, varias de las Leyes de autorización serían inconstitucionales porque únicamente se ocupan de establecer la autorización sin siquiera determinar los hechos jurídicos o económicos que dan origen al tributo. Aunado a esto, los fallos proferidos por el Consejo de Estado permiten vagamente determinar algunos límites al ejercicio de la autonomía territorial de los departamentos y municipios cuando pretenden establecer los elementos del hecho generador.

En relación con el elemento materia, se logró llegar a dos conclusiones. La primera de ellas hace referencia a que las entidades territoriales tiene prohibido gravar con estampillas aquellos actos u operaciones que ya se encuentran gravados con impuestos nacionales. Así mismo, no pueden gravar con este tributo aquellas actuaciones en las cuales no haya intervención por parte de algún funcionario de la entidad territorial que impone la estampilla, en razón de que al ser una tasa parafiscal busca recaudar los gastos en los que incurre en departamento o municipio al expedir el documento o llevar a cabo la operación. Sería completamente inconstitucional gravar con estampillas aquellos actos proferidos por los particulares o por entidades que ejecuten funciones públicas como las notarías o cámaras de comercio porque no pierden su naturaleza. Sin embargo, los fallos demostraron que existe una línea muy poco clara para determinar cuando se está imponiendo el tributo sobre un documento o sobre la actividad misma gravado con algún otro impuesto, esto se logró visualizar en el caso de las tornaguías en donde el algunos pronunciamientos se reconoció que al gravar las tornaguías se estaba imponiendo un tributo sobre aquella actividad gravada con el impuesto al consumo de vinos, cervezas y demás, pero en otras circunstancias se estableció que en realidad no se gravaba la actividad, sino el documento expedido por el funcionario permanente, que permitía la entrada, salida y movilización de estos productos. En consecuencia, no existe una clara tesis al respecto y genera inseguridad jurídica porque dependerá de si el Consejo de Estado considera o no que se está gravando un documento o la actividad misma.

Respecto del elemento subjetivo, como se reconoció en primer lugar de forma clara y uniforme, el Consejo de Estado ha determinado que por ningún motivo los Departamento están autorizados para imponer las estampillas sobre los actos u operaciones que ejecuten los Municipios o entidades descentralizadas

municipales del Departamento porque esto conllevaría a desconocer la autonomía territorial con la que cuentan los Municipios para establecer si dentro de su territorio van a emitir dicha estampilla.

Por otro lado, muy poca claridad existe respecto de si se puede establecer la estampilla sobre los documentos o actos que profieran las entidades del orden nacional, que ejecutan sus actuaciones en el determinado departamento o municipio, pero vagamente se percibe que el Consejo de Estado reconoce que si en la Ley de Autorización expresamente se reconoció que las entidades territoriales podían gravar a los entes de orden nacional, se tiene la competencia para en la regulación del tributo reconocerlo como hecho generador. Por el contrario, si no se cuenta con dicha autorización, el departamento o municipio está en la obligación de abstenerse de gravar dichos documentos.

Finalmente, la Sección Cuarta del Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo poco se ha pronunciado respecto del elemento cuantitativo. Sin embargo, en sus pocos fallos se logra de forma clara dos posiciones. La primera en relación a que la asamblea o concejo, al proferir las ordenanzas o acuerdos, según corresponda, están en la obligación de limitarse a lo fijado en la Ley de autorización. Si se establece alguna unidad de medida para establecer la tarifa, esta debe ser respetada y regulada en la norma territorial porque de lo contrario se estaría extralimitando a sus facultades, toda vez que el ejercicio de la autonomía debe estar siempre ligado a la Ley y la Constitución Política. En segundo lugar, el Consejo de Estado argumentó que debe existir una clara correlación entre la base gravable y el hecho económico o jurídico que se está gravando porque de lo contrario sería completamente ilegal.

De conformidad con lo anteriormente mencionado, se concluye que por más de que existen algunos esfuerzos por regular las estampillas, estos no han sido suficientes y a la fecha los contribuyentes a ciencia cierta no tienen conocimiento de las actuaciones que están gravadas con este tributo, lo que es completamente violatorio de derechos porque no por el hecho de ser tributos territoriales se debe dar tanta libertad. De esta manera, no se entiende por qué el Legislador sí se ha preocupado por establecer los límites de otros tributos territoriales como el ICA y no por las estampillas cuando desde su surgimiento han sido un ejemplo claro de la mala destinación de los recursos recaudados o por qué a la fecha el Congreso solo renueva la vigencia y nunca se pregunta o analiza si en realidad se está cumpliendo con la finalidad establecida. Este aspecto es bastante preocupante porque está generando que la corrupción en los departamentos y municipios aumente, toda vez que no hay un control efectivo sobre este dinero de los departamentos y municipios.

Bibliografía

- Bocachica Murcia. M. H. (2007). (Tesis de grado). Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia.
- Cámara de Representantes. (18 de diciembre de 2014). Por medio de la cual se expide el Estatuto de Financiamiento Territorial. [Proyecto de Ley 196 de 2014]. DO. Gaceta 346 de 2015
- Cámara de Representantes. (20 de marzo de 2013). Por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia del impuesto territorial de estampillas y se dictan otras disposiciones.. [Proyecto de Ley 254 de 2013]. DO. <https://2019.vlex.com/#vid/451031258>
- Carrasquilla. A. (20 de agosto de 2003). Gobierno no aprobará más estampillas. Prensa Presidencial. Recuperado de <http://www.alvarouribevelez.com.co/es/content/gobierno-no-aprobara-mas-estampillas>
- Congreso de la República. (1 de abril de 1997). Emisión de la estampilla Prodesarrollo de la Universidad Surcolombiana en el Departamento del Huila de la Universidad de la Amazonia en los Departamentos del Caquetá, Putumayo, Amazonas, Guainía, Guaviare, Vaupés y la Sede de la Universidad Nacional de Colombia en el Departamento de Arauca. [Ley 367 de 1997]. DO. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1658939>
- Congreso de la República. (12 de noviembre de 1949). Se conmemoran los primeros cincuenta años continuos de haber nacido a la vida jurídica del país el Departamento del Atlántico. [Ley 27 de 1949]. DO. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1821692>
- Consejo de Estado, (13 de septiembre de 2012). Exp. 18537 [MP. Carmen Teresa Ortíz]
- Consejo de Estado, (16 de diciembre de 2011). Exp. 17655 [MP. Hugo Fernando Bastidas]
- Consejo de Estado, (20 de marzo de 2014). Exp. 20211 [MP. Jorge Octavio Ramírez]
- Consejo de Estado, (20 de octubre de 2000). Exp. 10691 [MP. Daniel Manrique Guzman]
- Consejo de Estado, (27 de mayo de 2010). Exp. 17220 [MP. Martha Teresa Briceño]
- Consejo de Estado, (29 de junio de 2017). Exp. 21091 [MP. Milton Chavez García]
- Consejo de Estado, (4 de junio de 2009). Exp. 16086 [MP. William Giraldo]
- Consejo de Estado, (5 de octubre de 2006). Exp. 14527 [MP. Ligia López Díaz]
- Consejo de Estado, (6 de agosto de 2014). Exp. 20678 [MP. Jorge Octavio Ramírez]
- Consejo de Estado, (7 de julio de 2011). Exp. 16949 [MP. José Alejandro Herrera]
- Consejo de Estado, (7 de julio de 2011). Exp. 16949 [MP. José Alejandro Herrera]
- Consejo de Estado, (8 de mayo de 2008). Exp. 15245 [MP. Hector J. Romero]
- Consejo de Estado, (9 de febrero de 2012). Exp. 17735 [MP. Martha Teresa Briceño]
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (10 de mayo de 2010). Exp. 2001-2360-01 [MP. Rafael E. Ostau]
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (17 de agosto de 2006). Exp. 2003-1885-01 [MP. Maria Inés Ortíz]
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (5 de octubre de 2006). Exp. 14527 [MP. Ligia López Díaz]
- Corte Constitucional, (1 de julio de 2003). C-525-03 [MP. Manuel José Cepeda]
- Corte Constitucional, (12 de octubre de 2004). C-992-04 [MP. Humberto Sierra Porto]
- Corte Constitucional, (5 de junio de 2001). C-579-01 [MP. Eduardo Montealegre]

- Corte Constitucional, Sala Plena. (10 de octubre de 2011). Sentencia C1097 [MP. Jaime Araujo Rentería]
- Miguel Satrústegui Gil-Delgado, “La Magna Carta: realidad y mito del constitucionalismo pactista medieval” (conferencia, Fundación Politeia, Madrid, 4 de noviembre de 2008), 244, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3046697>
- Ministro de Correos y Telégrafos. (20 de diciembre de 1948). Artículo único. Ordena la emisión de unas estampillas postales. [Decreto 4180 de 1948]. DO. [http://www.suin-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/Decretos/1543385?fn=document-frame.htm\\$f=templates\\$3.0](http://www.suin-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/Decretos/1543385?fn=document-frame.htm$f=templates$3.0)
- Piza Rodríguez. J. R. Cubides Durán. E.A (2017). Los Tributos Territoriales en el Ordenamiento Jurídico Colombiano: Un Análisis Crítico. Segunda Edición. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Radio Nacional de Colombia. Popayan es destruido por un terremoto. Bogotá. Recuperado de <https://www.radionacional.co/linea-tiempo-paz/popayan-destruido-terremoto>
- Real Academia Española. (2014). *Dirección de la Lengua Española*. Recuperado de <https://dle.rae.es/?id=GLOIRja>

Incidencia en el impuesto sobre la renta de la reparación del daño inmaterial¹

Incidence on the income tax of the repair of immaterial damage

ERIC STEVEN DULCEY MONSALVE²

*Universidad Externado de Colombia, estudiante de Especialización en Derecho Tributario.
Bogotá D.C. Colombia.*

Para citar este artículo / To reference this article

Eric Steven Dulcey Monsalve. Incidencia en el impuesto sobre la renta de la reparación del daño inmaterial. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. 907

Resumen

La reparación del daño extrapatrimonial conlleva en algunos casos a la entrega de una suma de dinero que ingresa al patrimonio de la víctima procurando su reparación. El tratamiento en materia tributaria de estos conceptos es confuso al punto de que la Administración Tributaria tiene posiciones contradictorias y desactualizadas al respecto.

Palabras clave: daño inmaterial, daño extrapatrimonial, calificación, analogía, beneficios tributarios, daño moral.

Abstract

The reparation of non-pecuniary damage in some cases becomes a sum of money that enters the patrimony of the victim in search of compensation. The

* Artículo presentado para la tercera edición del concurso Héctor Julio Becerra Becerra.

1 El presente artículo parte de la tesis del autor nominada: “**Incidencia en el impuesto sobre la renta y complementarios de la reparación del daño inmaterial**”, presentada para obtener el título de Abogado, de la Universidad Externado de Colombia.

2 Abogado, de la Universidad Externado de Colombia, estudiante de la especialización de Derecho tributario de la misma casa de estudios. Coordinador jurídico en Gingroup. Correo-e: eric.dulcey@gmail.com

tax treatment of these concepts is confusing to the point that the tax administration has contradictory and outdated positions about.

Keywords: non-pecuniary damage, qualification, analogy, tax benefits, moral damage.

Sumario

I. introducción. I análisis del tratamiento del daño extrapatrimonial a la luz de la interpretación de la administración tributaria nacional —DIAN—, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios. 1. El daño extrapatrimonial según la interpretación de la administración tributaria, para efectos del impuesto sobre la renta. 2. la aplicación de la analogía como solución al caso de estudio. 2.1 la analogía en el ordenamiento jurídico colombiano como resultado de la posición jurisprudencial acogida por la doctrina oficial. 2.2 La analogía desde la doctrina como fuente auxiliar del derecho. 3. De la calificación en materia tributaria, un procedimiento diferente a la analogía. II conclusiones.

Introducción

Los ingresos que provienen de la reparación de un daño inmaterial o extrapatrimonial (que inicialmente entenderemos como similares) presentan complejidad al momento de determinar si estos, en términos tributarios, representan un incremento neto en el patrimonio de la persona que los recibe. Esto es esencial para determinar si constituyen un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios o, por el contrario, no lo son. Este dilema es producto, esencialmente, de la ausencia de disposiciones legales claras que traten el tema, razón por la que, para arribar a una solución, es necesario acudir al desarrollo jurisprudencial y doctrinal que se ha dado en Colombia.

Para analizar la solución que brinda la Administración Tributaria colombiana, es pertinente aclarar a partir del artículo 26 del Estatuto Tributario (en adelante E.T), constituye hecho generador del impuesto de renta todo ingreso ordinario y extraordinario susceptible de incrementar el patrimonio y que no esté exceptuado expresamente. El hecho generador —elemento esencial del impuesto de renta— resulta de analizar la estructura de la depuración establecida en el artículo en mención, ya que en el ordenamiento jurídico no se establece una definición del hecho generador expresamente.

Los “ingresos” fueron clasificados para efecto de la depuración desde la Ley 1819 de 2016 en lo que se denominó “cédulas”, clasificación que fue modificada por Ley 1943 de 2018, que estableció, mediante el artículo 330 del E.T, las cédulas de a) rentas de trabajo, de capital y no laborales, b) rentas de pensiones, c) dividendos y participaciones. Esto conlleva que el contribuyente persona natural deba clasificar su renta líquida y asignarla a alguna de las categorías cedulares para depurarlas independientemente.

Así las cosas, el dinero producto de la reparación de un daño inmaterial, que ingresa al patrimonio de una persona, *a priori*, debería clasificarse en “la cédula general” para encajar como “renta no laboral”, según lo dispuesto en el artículo 345 # 3 del E.T. Esto, en tanto que no califica expresamente en ninguna de las demás cédulas. A raíz de esto, la tarifa que debería aplicar es la establecida en el artículo 241 del E.T., por lo que una persona que reciba en sentido de reparación del daño un monto mayor a los 1.090 UVT (que para 2019 corresponden a \$37.354.000) tendría que contribuir al impuesto de renta a una tarifa marginal del 19%, en caso de ser obligado, siempre y cuando se verifique que a la pregunta de si existe un tratamiento exceptivo o preferencial a los ingresos producto de las reparaciones de daños extra patrimoniales se responda negativamente, y que sobre el interrogante de si el dinero que ingresa producto de la reparación del daño extra patrimonial representa un “incremento neto del patrimonio” se responda afirmativamente.

I. Del daño extrapatrimonial en el ordenamiento jurídico colombiano.

Ahora bien, antes de entrar de lleno en el tratamiento tributario de la reparación del daño extrapatrimonial, es necesario sentar las bases de la importancia del daño mismo, su definición, contenido y subcategorías, pues estos elementos resultan esenciales para abordar correctamente la perspectiva tributaria. De esta forma, hay que resaltar que la importancia del daño estriba en última instancia, en su carácter de fuente de las obligaciones. Es, por tanto, una de las formas en las cuales nace un vínculo entre por lo menos dos sujetos entre los que se encuentran, por una parte, la víctima que sufrió el daño y, al otro extremo, quien lo causó. A esos dos sujetos los une el vínculo que es denominado “obligación”, cuyo contenido en este caso es el de reparar.

Este carácter de fuente de las obligaciones se lo otorga el ordenamiento jurídico colombiano en el artículo 1494 del Código Civil (en adelante C.C), el cual expresa que “Las obligaciones nacen, [...] ya a consecuencia de un hecho que ha

inferido injuria o daño a otra persona”. Así pues, se puede señalar que el daño es una alteración negativa de un estado de cosas existentes favorable o la lesión a un interés jurídicamente tutelado, que se refleja en todos los perjuicios causados sobre la persona o bienes jurídicos de quien los sufre. Estos pueden ser patrimoniales o extrapatrimoniales y en razón de la obligación indemnizatoria que nace debe ser reparado, salvo que sea causado por la propia víctima o por hecho de la naturaleza³.

Dentro del ordenamiento jurídico colombiano está plenamente desarrollada la vertiente del daño patrimonial, que se produce dentro de la esfera cuantificable monetariamente de la persona. Este, a su vez, se subdivide en **daño emergente**, que es todo lo que es extraído del patrimonio que representaba una utilidad o alguna situación ventajosa y en **lucro cesante**, que consiste en lo que ya no —producto del daño— entrará en el patrimonio y que con mediana certeza se podía obtener (artículos 1613 y 1614 del C.C.).

Esta diferencia es adoptada en materia tributaria tratando las “indemnizaciones”, como se puede ver en el artículo 37 del Decreto 2595 de 1979. Esta posición es reiterada hasta el día de hoy por la doctrina de la DIAN, como se advierte en el Oficio N° 014482 19-05-2015 al expresar que “el daño emergente constituye la pérdida, daño o deterioro de un activo patrimonial [...]. En lo referente al lucro cesante, como su nombre lo indica es la utilidad o ganancia dejada de percibir”. No ocurre lo mismo con la categoría del daño extrapatrimonial, pues en la jurisprudencia y en la doctrina actualmente se debe acudir a los artículos 90 de la Constitución Nacional y 2341 del C.C. para argumentar su existencia ya que no existen disposiciones que lo consagren expresamente.

Es entonces pertinente acudir a la definición de daño extrapatrimonial, que según Koteich “está constituido por los efectos perjudiciales de un hecho lesivo que no tiene una entidad tangible (como el dolor, sufrimiento moral, los complejos), o que, teniéndola, no admiten una equivalencia exacta en dinero (como el daño a la salud o el perjuicio fisiológico); con prescindencia en ambos casos de los eventuales efectos patrimoniales negativos” (KOTEICH KHATIB, 2012, pág. 18).

En estos términos, se puede establecer que, si bien no hay una consagración expresa de la clasificación de este tipo de daño o de su reparación, la entidad del daño extrapatrimonial es hoy válida al interior del ordenamiento jurídico colombiano. La doctrina colombiana ha construido clasificaciones del daño buscando delimitar el perjuicio, para con esto establecerlo en el juicio de responsabilidad

3 Definición construida por el autor con base en (HINESTROSA, 2015, pág. 65), (DE CUPIS, 1975., pág. 81), (HENAÓ PÉREZ, 1998, pág. 85), (ESCOBAR GIL, 1989, pág. 165). (NAVIA ARROYO, Del Daño Moral Al Daño Fisiológico: ¿una Evolución Real?, 2000, pág. 15).

y de esta forma cumplir con la regla (en tanto que tiene un carácter no absoluto y que admiten excepciones a diferencia de los principios) de la reparación integral⁴, que pretende que se repare plenamente la causación del daño, pues solo sabiendo la magnitud del mismo, se podrá reparar en su totalidad sin incurrir en excesos para ninguno de los dos lados, pues:

Si el daño se indemniza por encima del realmente causado, se produce un enriquecimiento sin justa causa a favor de la ‘víctima’; si el daño se indemniza por debajo del realmente causado, se genera un empobrecimiento sin justa causa para la víctima. Es así el daño la medida del resarcimiento.

Y en todo caso “El objeto de la responsabilidad civil no es castigar al responsable, sino dejar indemne a la víctima” (HENAÓ PÉREZ, 1998, pág. 45). Es por tanto necesario reconocer los diferentes alcances o perjuicios que ocasiona un daño y que soporta una víctima, no solo en la esfera de su patrimonio, sino en los intereses vinculados con los bienes de su personalidad o esfera espiritual, para entonces cubrirlos en su totalidad.

Tal como se anticipó, en el derecho positivo colombiano, no se hace distinción sobre los diferentes tipos de daño. Con respecto a la concepción de daño en los ordenamientos jurídicos, este se ubica en los que se denominan mononormativos, en tanto que se establece una categoría general del daño y una disposición genérica de indemnización, donde la determinación de cuáles son los daños inmateriales y cuales los materiales, le corresponde al juez.

En cuanto a la falta de claridad legal sobre el tema M´Causland resalta que:

Sobre la tipología y la reparación de daño inmaterial en Colombia existe un vacío legal. La falta de regulación normativa, en este caso, parece deliberada, lo que explica, al menos en lo que a la reparación se refiere, que haya sido expresamente aceptada por el legislador en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, al deferir al juez su definición en los casos concretos, con fundamento en la equidad y en atención a la regla de reparación integral....

...

Esto da cuenta de que, en el ámbito nacional, el reconocimiento y la reparación del daño inmaterial puede cumplirse en un escenario óptimo. (M´CAUSLAND SÁNCHEZ, 2015, pág. 95).

4 (HENAÓ PÉREZ, 1998) Dicho de otra manera, se puede afirmar que “se debe indemnizar el daño, solo el daño y nada más que el daño”, o, en palabras de la corte constitucional colombiana, que “el resarcimiento del perjuicio debe guardar correspondencia directa con la magnitud del daño causado, mas no puede superar ese límite”

Dicho lo anterior, una vez el daño se ha causado (independiente de si es patrimonial o extrapatrimonial) se busca su restablecimiento, lo cual se dará dejando las cosas en el estado en que estaban antes de la perturbación. Así pues, en primer lugar, debería hacerse una reparación *in natura* pues “la verdadera reparación del daño extrapatrimonial es de su propia naturaleza, vale decir, extrapatrimonial, no pecuniaria, sin intervenir dinero” (FUEYO LANERI, 1972, pág. 69). Solo en el caso de no ser posible, se deberían abordar las medidas de carácter pecuniario, mediante las cuales se busca satisfacer con dinero la situación causada por el daño de manera equivalente y que, en la mayoría de los casos, podrían parecer las más fáciles de realizar.

No obstante, cuando se trata de daños extrapatrimoniales, se presenta una gran dificultad al establecer un método de medición que permita su cuantificación. Esto se da en virtud de la imposibilidad que un tercero decida cuánto cuesta el dolor ajeno con criterios objetivos, pues como dijo Scognamiglio “en la raíz de toda valoración en términos pecuniarios, subsiste siempre, por así decirlo, el arbitrio de la convención” y su relevancia radica en que la valoración es siempre relativa, razón por la que:

La verificación de este aserto es elemental en tratándose de bienes económicos, cuyo avalúo obviamente le es resultado de un juicio convencional, al que debe recurrirse no solamente para justificar la convertibilidad en dinero de bienes de índole diversa, sino también para fijar la medida del valor que se les puede atribuir, resultante del valor objetivo que los dictados y prácticas del tráfico jurídico les conceden (SCOGNAMIGLIO, 1962, pág. 34).

Sobre esto, Henao aclara que en materia de daño inmaterial o extrapatrimonial no se busca dejar indemne a la víctima, pues ciertamente el dinero no puede equivaler a un daño en este sentido. Como lo expresa el mismo autor, es compensatoria en tanto que busca suavizar, aliviar o palear la pena mediante el alivio de las condiciones de quien lo sufre.

En los eventos de indemnización del daño inmaterial la naturaleza de la indemnización se reitera, es compensatoria, en el sentido de que, mediante el bien equivalente del dinero, o, de cualquier otra manera....

....

...[S]e otorga a aquella [la víctima] un bien que le ayuda a aliviar su pena, sin que sea relevante que la indemnización sea o no dineraria. (HENAÓ PÉREZ, 1998, pág. 231)

Así, y para entender el alcance indemnizatorio del daño extrapatrimonial, se debe analizar cada una de las categorías que producto del trasegar doctrinal

y jurisprudencial se ha desagregado, teniendo en cuenta la jurisdicción en la que se realiza su aplicación.

El daño moral.

La subclase inicial que se registró de daño no patrimonial fue el daño moral. Este inició su reconocimiento con el caso Villaveces en 1922⁵, en el que se estableció que existían daños más allá de la esfera de lo patrimonial (que en el caso particular era el dolor causado por la imposibilidad de seguir velando los restos de su esposa fallecida). Se establece en él un criterio particular de indemnización, que para ese momento fue de \$3.000 pesos, y se convirtió en un referente para los casos fallados en similar sentido.

En algún momento, la expresión daño moral se tomó como sinónima de daño extrapatrimonial, pero se dejó atrás rápidamente con la aparición de otros daños extrapatrimoniales con identidad propia. Así, el daño moral se concibe como una especie o tipo de daño extrapatrimonial circunscrito al dolor físico o moral (VELÁSQUEZ POSADA, 2015). En cuanto a este concepto, se debe entender que sufrió un proceso evolutivo propio del desarrollo de una materia a nivel jurisprudencial y que se diferencia en cada jurisdicción ordinaria y de lo contencioso administrativo, pero que desde el año 2009 para la ordinaria (Corte Suprema de Justicia, S 2000131030052005-00406-01, 2009) se entiende como la lesión de la esfera sentimental y afectiva:

Que corresponde a la órbita subjetiva íntima o interna del individuo, de ordinario explicitado material u objetivamente por el dolor, la pesadumbre, la perturbación de ánimo, el sufrimiento, pena, angustia, zozobra, desolación, impotencia u otros signos expresivos”, que se concentran “en el menoscabo de los sentimientos de los afectos de la víctima y, por lo tanto en el sufrimiento moral, en el dolor que la persona tiene que soportar por cierto evento dañoso. (M’CAUSLAND SÁNCHEZ, 2015, pág. 17)

Este concepto fue recogido y concretado en la publicación del Consejo de Estado del 2014. En él se entiende que el perjuicio moral “se encuentra compuesto por el dolor, la aflicción y en general los sentimientos de desesperación, congoja, desasosiego, temor, zozobra, etc., que invaden a la víctima directa o indirecta de un daño antijurídico, individual o colectivo”. (Consejo de Estado, Sección Tercera, Unificación De Jurisprudencia Sobre Perjuicios Inmateriales. Perjuicio Moral, Perjuicios Derivados De La Violación De Bienes Constitucionales Y Convencionales, Daño a La Salud. 2014)

5 Corte Suprema de Justicia, Sala de Negocios Generales, Sentencia del 21 de julio de 1922, magistrado ponente, Tancredo Nannetti.

El daño de la vida en relación

Esta tipología del daño inmaterial aparece como la primera vertiente dentro de los daños inmateriales diferente al daño moral. En este incipiente momento se asimilaba al daño fisiológico. Acá se entendió como la “afectación de actividades vitales que no generan un rendimiento patrimonial, pero si hacen más agradable la existencia”. Esta categoría fue aceptada en ambas jurisdicciones por un breve periodo de la historia para al final ser rechazada por la jurisdicción de lo contencioso, la cual terminó acogiendo una categoría nueva que denominará “daño a la salud”.

En el año 2008, en sentencia, la Corte Suprema de Justicia, con ponencia del M.P Dr. Valencia Copete (Corte Suprema de Justicia, Exp. 09327-01, 2008), ratifica la existencia del daño de la vida en relación y refuerza su existencia, entendida como “un daño autónomo que se refleja en la afectación de la actividad social no patrimonial de la persona vista en sentido amplio” y que “no consiste en la lesión en sí misma, sino en las consecuencias que, en razón de ella, se producen en la vida de relación de quien la sufre” (M’CAUSLAND SÁNCHEZ, 2015)

El daño a la salud

Esta categoría nace para la jurisdicción de lo contencioso en 2011. En ella se afirma que la clasificación correcta es la del daño moral, el daño a la salud y el daño a los bienes constitucionalmente protegidos. (Consejo de Estado, Exp 19031 y Exp 38222, 2011). En el 2014 (Consejo de Estado, SU Exp 26251, 2014), se concreta el daño a la salud y establece unas tablas indicativas específicas para la indemnización de esos diferentes tipos de daños. La forma de indemnizar este daño sería un monto de salarios mínimos dependiendo el porcentaje de incapacidad que sufre la víctima. En todo caso, el tope de indemnización del daño a la salud es de 100 SMMLV, que podrán aumentarse hasta 400 salarios dependiendo de las condiciones del caso y exigiendo una carga argumentativa del juez.

Es entonces el daño a la salud el que proviene de una lesión psicofísica. Así pues, es claro que dentro del daño a la salud se encuentra cualquier afectación a los órganos funcionales, a los órganos bilógicos o a la psique. La indemnización de este daño solo puede ser solicitada por la victima directa y se indemnizara el daño por las actividades rutinarias y también por las que hacen más agradable o placentera la vida.

El daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos

También denominados en la doctrina como *daños a los derechos humanos fundamentales, daño a bienes personalísimos de especial protección constitucional que constituyen derechos humanos fundamentales, o daño a los bienes jurídicos esenciales del individuo*. Es una categoría presente en ambas jurisdicciones, entendida como la afectación a un derecho constitucional o convencionalmente protegido, lo cual, en últimas, va en contravía con el propósito delimitatorio y aclaratorio de la clasificación del daño inmaterial debido a lo abstracta que es la afección que se pretende amparar.

Así en palabras de M' CASULAND:

No se delimitan de manera debida sus contornos, dificultando su comprensión y, por supuesto su valoración introduciendo un elemento anti técnico en la tipología y porque pone énfasis en la causa del daño y no es su consecuencia con lo cual olvida que todo daño supone la violación de un derecho constitucional (M'CAUSLAND SÁNCHEZ, 2015, pág. 44).

En ultimas se ha entendido que el daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos es “el agravio o la lesión que se causa a un derecho inherente al ser humano, que el ordenamiento jurídico debe hacer respetar por constituir una manifestación de su dignidad y de su propia esfera individual” (M'CAUSLAND SÁNCHEZ, 2015, pág. 37).

II. Análisis del tratamiento del daño extrapatrimonial a la luz de la interpretación de la administración tributaria nacional –DIAN– para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Una vez revisada la naturaleza del daño e identificada la existencia de la vertiente del daño extrapatrimonial o inmaterial y advirtiendo que dentro de este existen las subcategorías del daño moral, del daño a la vida en relación, del daño a la salud y del. daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos, es preciso advertir que a pesar de no ser un daño naturalmente pecuniario o cuantificable monetariamente, sí podrá ser resarcido, indemnizado o reparado en dinero. Por esta razón, resulta necesario responder si constituyen ingresos gravados por el impuesto de renta y complementarios los pagos que perciben las personas naturales en razón de las reparaciones hechas en virtud de daño inmaterial o extrapatrimonial. Para resolver este interrogante es necesario determinar cuál es el entendimiento de la administración tributaria sobre el concepto de daño extrapatrimonial, para así determinar cuál es el manejo que

dicha corporación da al dinero (en materia tributaria) de las reparaciones extrapatrimoniales al interior del patrimonio de la víctima.

Para la DIAN, el panorama no es muy distinto del que se maneja a lo largo de la ley en general, tanto así, que en el Estatuto Tributario al único texto normativo al que se podría hacer referencia es al artículo 45 que consagra “*Las indemnizaciones por seguro de daño*”, en donde parece estipular que las únicas indemnizaciones relevantes son las patrimoniales. En el artículo en mención se hace una referencia al daño emergente (subclase del daño patrimonial), consagrándolo como un ingreso no constitutivo de renta y a *contrario sensu*, el lucro cesante, su otra subclase, al no ser expresamente consagrado como un ingreso no constitutivo, sí lo es.

Ahora bien, la razón de por qué el daño emergente no es un ingreso constitutivo de renta se encontraba en el Decreto Reglamentario 187 del 8 de febrero de 1975, el cual estipula, en primer lugar, que un ingreso puede producir un incremento del patrimonio cuando es susceptible de capitalización y, en segunda, instancia que el ingreso producto de la indemnización por daño emergente no incrementa el patrimonio y por lo tanto no constituye base para la depuración de este impuesto. Este artículo fue compilado en el artículo 1.2.1.7.1 del Decreto Único Reglamentario en materia Tributaria 1625 de 2016. El daño extrapatrimonial, no es un tema abordado en otras disposiciones tributarias salvo por menciones baladí como la que se encuentra en el Decreto 1074 de 2015, en donde en su artículo 2.2.2.17.2.2., al hacer una lista de categorías en las que los evaluadores pueden inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores, hace una mención dentro de la categoría de intangibles especiales del “daño emergente, lucro cesante, daño moral”, mención sin ningún desarrollo o claridad adicional.

1. El daño extrapatrimonial según la interpretación de la administración tributaria, para efectos del impuesto sobre la renta.

Con el recorrido normativo realizado, se abarca el escaso catálogo de disposiciones legales que tratan el tema de la reparación extrapatrimonial en materia de impuestos, lo cual da paso al necesario desarrollo doctrinario hecho por la DIAN a través de conceptos y oficios que, como se verá, tampoco es muy completo o preciso. El pronunciamiento que servirá de base para las decisiones en esta materia hasta la fecha⁶ es concebido en 1994 con el Concepto No. 49245 (con un antecedente claro en el Concepto 23372 de 1987), en el cual la

6 Véase, DIAN concepto 026637 de abril 30 del 2004, Oficio 012420 de febrero 10 de 2006, Oficio 052670 de agosto 17 de 2012, Concepto 52250 del 21 de agosto de 2013, Concepto 077318 del 02 diciembre de 2013.

Administración Tributaria pretende resolver la duda sobre “si los pagos efectuados en cumplimiento de una sentencia judicial, para la cancelación de la indemnización de perjuicios morales, están sujetos a retención en la fuente. En caso negativo si hay lugar a devolución de dicha retención en el evento de que ésta se haya realizado.” En esta precisa que:

Se destacan los perjuicios causados directa y personalmente a la víctima y originados con el deceso de ésta a personas que derivan alguna utilidad o beneficio del difunto. En estas condenas se consideran generalmente los gastos de crianza, sostenimiento y educación de una persona, los cuales son daños materiales, gastos o expensas apreciables en dinero, que en estricto sentido constituyen un daño emergente. Se comprende además lo relativo al cálculo de la vida probable de una persona y los perjuicios morales, éstos admitidos jurisprudencialmente. En estos últimos perjuicios existe una equitativa satisfacción por el daño sufrido, que por ser moral es inconmensurable, pues el dolor moral no tiene precio. [Subrayado fuera de texto].

De esta manera, encontramos una consideración por parte de la DIAN en la que reconoce la existencia de lo que llama “perjuicios morales”, concepto que en algún momento fue entendido como sinónimo del daño extrapatrimonial, pero que en todo caso, al momento del pronunciamiento ya no era así. Esta situación no es para nada irrelevante, ya que aunque se está reconociendo la existencia y validez de la reparación del daño extrapatrimonial, se hace cuando menos de manera deficiente y desactualizada, lo que no se ha corregido a lo largo de los siguientes pronunciamientos. Esto genera la sensación de que aún hoy, el único tipo de daño inmaterial para la DIAN es el daño moral, situación válida por lo menos hasta 1922 (72 años antes del pronunciamiento de la administración tributaria), año en el que quedó claro que el daño moral no es un concepto equiparable al de daño extrapatrimonial, sino que tiene una calidad de género respecto de la especie y que se complementa de otras que, como se vio, depende de la jurisdicción en la que sea considerado.

Es así como, en lo correspondiente a este tema, se evidencia una falta de actualidad, lo que nos permite anticipar que el entendimiento de la administración tributaria en este tema es, por lo pronto, escaso y por lo tanto las soluciones que se brindan a los conflictos que se presentan sobre este tema, enfrentan una deficiencia propia de no tener claridad sobre el concepto de daño extrapatrimonial. El principal inconveniente para continuar el análisis es el que se refiere a determinar si la DIAN, en cada uno de los pronunciamientos que se analizarán al hacer referencia a “daño moral”, pretende referirse a todo el daño extrapatrimonial en cada una de sus categorías o simplemente a la especie del daño moral. Si

adoptamos la última postura, se tendría “claridad” sobre cuál es el tratamiento de los ingresos percibidos en virtud de la reparación del daño moral, pero no del daño a la vida en relación, a la salud, o a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos, posición que generaría una distinción injustificada que vendría en más conflictos. La primera posición, que entiende que al decir daño moral se quería decir daño extrapatrimonial, se apoyaría en la intención de la administración de solucionar el tema y generar claridad en la materia, razón por la que es preferente adoptarla.

En estos términos, la DIAN entiende que en una sentencia en la cual un juez profiera la orden de reparación, el rubro condenado puede incluir factores de dos tipos de indemnización, una patrimonial y una no patrimonial, pero el hecho de estar gravado con el impuesto de renta dependerá del incremento neto del patrimonio.

Naturalmente todos estos factores se aprecian de acuerdo con la sentencia que ordena la indemnización: en ella obran los perjuicios que ordena resarcir, y es la base en la determinación a seguir en materia tributaria, en la cual las normas legales consideran que un ingreso se sujeta o no a gravamen, según que éste sea susceptible o no de producir un incremento neto en el patrimonio, en el momento de su percepción. (Artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario)⁷.

Ahora bien, no se discute que el daño emergente no incrementa el patrimonio. Esta postura es estable a lo largo de los años pero se encuentra reforzada en el Oficio N° 014482 del 19 de mayo de 2015, en donde se expone que “un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando ésta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio y no son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolsos de capital o indemnización por daño emergente”, razón por la que no constituye base para el gravamen, a diferencia del lucro cesante. Esto sucede en últimas porque el dinero no está mejorando o aumentando la posición o calidad del patrimonio, sino que lo deja en igual condición a la del momento anterior del daño.

No obstante, para adoptar una postura frente a el daño extrapatrimonial la corporación establece que:

La ley no regula especialmente las situaciones de indemnizaciones por responsabilidad civil causadas por dolo o culpa, debiendo entonces acogerse los principios generales de interpretación, principalmente el de la analogía.

7 DIAN concepto 49245 de 11 de agosto de 1994.

Basta tener en cuenta la naturaleza de reparación, los perjuicios que cubre, para asimilarlos a ingresos constitutivos de daño emergente. Así por ejemplo la reparación de perjuicios morales y los materiales relativos a crianza, educación, manutención etc. será por su naturaleza asimilable a indemnización por daño emergente, no sujeto a gravamen. Lo pagado por concepto de la vida probable de una persona, lo que ella devengaría en el futuro, sería equivalente a un lucro, lo cual sería ingreso susceptible de capitalización sujeto a gravamen. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Para entender este pronunciamiento, es necesario decir que la mención que se hace acerca de la responsabilidad civil causada por dolo o culpa es, cuando menos, inapropiada. Si a lo que quería hacer referencia era a diferentes tipos de responsabilidad; en todo caso dicha corporación establece la analogía (entendida como un principio general de interpretación) como medio de solución frente a la ausencia de tratamiento legal a este tipo de indemnizaciones y lo aplica queriendo comparar lo que denomina la “naturaleza de la reparación”, para estribar en la conclusión según la cual los ingresos producto de perjuicios morales se asimilan a los que son producto de daño emergente, lo que produciría que los ingresos productos de una reparación extrapatrimonial o inmaterial no estén sujetos al impuesto sobre la renta.

Ahora bien, con el concepto anterior, se establece de manera clara la idea de ingreso que incrementa el patrimonio como condición para estar gravado. Sobre esto es perentorio aclarar que, en este caso, más allá de una válida definición de “patrimonio amplio” en el cual se contengan aspectos espirituales, emocionales, afectivos o de cualquier índole no cuantificables del sujeto, el patrimonio neto relevante para el derecho tributario es el que se determine bajo las normas tributarias, que se deben traducir en un incremento de activos, una disminución de pasivos o una combinación de ambos que se traduzca en un incremento patrimonial fiscal (no exclusivamente contable). Por este motivo, si de lo que podríamos denominar “el patrimonio amplio” sale, por ejemplo la tranquilidad, alegría o algún sentimiento de bienestar en razón de un daño, y en su reparación se otorga una cantidad de dinero, en materia tributaria solo resulta relevante el ingreso de dicho dinero, el cual si está generando una riqueza monetaria, cuantificable, en el patrimonio fiscal y contable, y no se considerará la desmejora en del bienestar emocional, que en todo caso sería imposible determinar si fue equivalente. Es en estos términos que la riqueza (bajo la teoría de “los incrementos netos de riqueza” que fundamentan el concepto de renta fiscal) se define desde una perspectiva monetaria – material, en tanto que otros tipos de riqueza no son objeto del impuesto sobre la renta.

Por otra parte, es relevante precisar que sobre la “solución” planteada del tratamiento analógico de dichas normas, la DIAN en oficio número 052670 del 17 de agosto de 2012 al cuestionarse si los ingresos que perciben las víctimas del conflicto armado interno por concepto de indemnizaciones judiciales en el marco de la Ley 975 de 2005 (Ley de justicia y paz), se encuentran gravadas con el impuesto sobre la renta, expresa que:

Las exenciones en materia de impuestos son de creación legal y deben ser aplicadas de manera taxativa y restrictiva.

*Sobre el tema la Jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado ha sido reiterativa en manifestar que **los beneficios y exenciones tributarias son de aplicación restrictiva, quedando proscrita toda forma de aplicación analógica o extensiva, a menos que la ley misma disponga lo contrario.** (Negrilla fuera de texto)*

Este pronunciamiento recuerda la reiterada posición de la DIAN sobre el carácter prohibido de la aplicación analógica en materia tributaria tratándose de beneficios tributarios. Se trata de una posición contraria a la brindada en el concepto del 2015 con referencia al tema objeto de estudio. En esta se hace lo que parece una aplicación analógica, al entender que debido a la similitud de naturaleza entre daño emergente y daño extrapatrimonial, la consecuencia en ambos casos debe ser la misma: no ser ingresos constitutivos de renta, extendiendo de esta forma los efectos de una situación regulada a una presuntamente no regulada.

A lo largo del oficio en mención, la entidad analiza lo que denomina indemnizaciones judiciales a las víctimas del conflicto armado interno y expresa que no encuentra en su Ley de creación una mención al carácter de renta exenta de las mismas, en tanto no lo están en el Estatuto Tributario pues

En la legislación tributaria en materia del impuesto de renta en el Libro I Título I Capítulo 1 en los artículos 36 a 57-2 se consignan los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional, dentro de los cuales no se encuentran los percibidos por concepto de indemnizaciones judiciales en el marco de la Ley 975 de 2005

A lo que concluye que por la razón expuesta serían ingresos gravados. Podríamos ver, bajo esta lógica, que tampoco en los artículos 36 a 57-2 se encuentran los ingresos producto de reparación de daño extrapatrimonial en general y que por lo tanto también serían ingresos gravados, permitiendo evidenciar una argumentación inconsistente por parte de la DIAN.

Por otra parte, en el año 2013 en consulta hecha sobre daños causados producto de un delito, en el Oficio No. 077318 del 02 de diciembre de dicho año, la DIAN se pronunció resaltando que su “legislación integra el concepto de reparación integral para referirse no solo a la indemnización económica, sino a cualquier otra manifestación en la cual de modo razonable la víctima reclame también verdad y justicia y se subsane en todo o en parte los perjuicios morales y materiales causados”. Esto demuestra una postura acorde con la posición actual sobre la existencia de perjuicios más allá de los patrimoniales, pero deja ver que se sigue haciendo una incorrecta sinonimia entre perjuicios morales y extrapatrimoniales que, como ya se vio, son distintos. Henao resume esta situación señalando que “la clasificación a partir de la cual los términos perjuicio inmaterial y perjuicio moral tienen la misma entidad es una clasificación errada, pues el moral resultaría ser todo el género del perjuicio no pecuniario, cuando en realidad es tan solo una especie del mismo”. (HENAÓ PÉREZ, 1998, pág. 191)

Ese mismo año, se emitió el Concepto No. 017858 del 26 de marzo, que tratando una indemnización ordenada por la Corte Constitucional a una empresa para el pueblo Embera-Katío del Alto Sinú, adopta lo que desde ese punto será la solución que acogió la DIAN para estas situaciones:

Del mismo modo, [sic]**Basta tener en cuenta la naturaleza de reparación, los perjuicios que cubre, para asimilarlos a ingresos constitutivos de daño emergente.** Así por ejemplo **la reparación de perjuicios morales** y los materiales relativos a crianza, educación, manutención etc. **será por su naturaleza asimilable a indemnización por daño emergente, no sujeto a gravamen.** (Negrilla fuera de texto)

Es entonces plausible que la solución que da la DIAN al determinar que los ingresos producto de una indemnización extrapatrimonial son no constitutivos de renta. Así, arribaría a lo que ella misma denomina la aplicación analógica de la disposición, que consagra como no constituidos a los ingresos producto de daño emergente, a pesar de tener claro el carácter prohibido de esta aplicación analógica. Es pertinente, a la luz de esto, dar paso a una explicación sobre la analogía en el ordenamiento tributario, para de esta forma determinar si lo que se realiza es o no una aplicación analógica y si está permitida en el Ordenamiento Jurídico o si, por el contrario, está prohibida y en caso de estarlo cuál sería su alcance.

Este desarrollo doctrinal tuvo un importante revés con el concepto 3209 del 9 de febrero de 2018 en donde la Dian por primera vez expresamente declara que:

“es ostensible la inconsistencia con la doctrina que ha expedido esta entidad en estos temas en la cual se ha señalado que los ingresos por concepto

de indemnizaciones se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios, excepto en lo que corresponda a indemnizaciones por daño emergente de acuerdo con su definición legal”

Análisis en el que se fundamenta la entidad para revocar el concepto Concepto 23372 de 1987, concepto 23372 de 1987 y el oficio 28062 de 1984 junto con los respectivos párrafos de los oficios 003481 de 13 de agosto de 1999, 012420 de 10 de febrero de 2010 y 052670 de 17 de agosto de 2012, 052250 de 21 de agosto de 2013, en tanto que arriba en la conclusión según la cual

“...la parte de las indemnizaciones que corresponda a lucro cesante y otras categorías de perjuicios indemnizables se encuentran gravadas, por no estar expresamente excluidos en la ley dichos conceptos de la retención por impuesto de renta y complementarios, motivo que da lugar a la revocatoria del concepto 049245 de 1994”.

Concepto ahora sí ajustado técnicamente a los consagrado en el ordenamiento, pero que se queda corto en tanto que como históricamente lo ha hecho, se sigue haciendo referencia exclusivamente al daño moral, sin diferenciarlo de las otras categorías de daño inmaterial, así como tampoco aclarar si estos ingresos aumentan o no el patrimonio.

2. La aplicación de la analogía como solución al caso de estudio.

Para realizar un análisis crítico de la postura señalada por la DIAN es necesario remitirnos a la figura de la analogía en el ordenamiento tributario, sobre la cual es necesario hacer la salvedad que en esta materia hay posiciones encontradas. La discusión sobre la aplicación analógica en materia tributaria inicia bajo el supuesto según el cual los criterios de aplicación e interpretación de esta materia deben ser diferentes a los aplicados en el derecho en general. Esta discusión que tiene argumentos a favor. Para Pérez Royo, en esta postura se encuentran Vanoni, Amatucci, Abbamonte, Tipke; y en contra, a A. D. Giannini, Berliri, Sainz de Bujanda, García Añoveros, Vicente-Arche, y a Cortés Domínguez. (PEREZ ROYO, 2001, pág. 94).

Decir que son aplicables los criterios interpretativos generalmente admitidos en derecho no es obvio, pues hay argumentos que apuntan a que en materia tributaria debe realizarse una interpretación restrictiva de las normas y aún de manera más estricta cuando se trata de aplicar un beneficio. La interpretación de una norma es esencial, pues, en palabras de Pérez, “la norma jurídica [no] revela su sentido si no es a través de la interpretación” (PEREZ ROYO, 2001, pág. 87).

Por lo que para nosotros la interpretación en materia tributaria podría realizarse en los mismos términos que en cualquier otra rama del derecho.

Para arribar a dicha postura, resulta útil la explicación que da Muñoz en el Curso De Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 254). En este, resalta que:

Se acepta sin mayores reparos que en nuestra rama tengan cabida los criterios interpretativos a los que se refieren los artículos 27 a 32 del C.C. [los cuales son gramatical, del sentido corriente de las palabras, del sentido técnico de las palabras, sistemática, extensiva, por equidad], que se entiende que constituyen una suerte de derecho común válido para todos los sectores del ordenamiento.

Al momento de aplicar la Ley, hay que realizar, por tanto, un ejercicio que permita identificar cuál es su voluntad objetiva, para lo cual resulta necesario entender que las palabras en ella contenidas tienen una finalidad que les brinda un significado específico que no tiene que coincidir con su significado “normal”, por lo que resulta necesario adoptar un criterio teológico-finalista que permita definir si el significado normal de la palabra es suficiente o hay que acudir a un significado técnico o artístico o incluso a uno específico. Así pues, señala Muñoz, este ejercicio permite establecer es suficiente una “interpretación gramatical, técnica o jurídica de la norma —porque el asunto es claro para todos—, o si, por el contrario, hará falta avanzar más en el proceso hermenéutico y acudir al criterio sistemático o teleológico para averiguar el sentido preciso de algún término dudoso de la ley” (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 255). Es dentro del marco de la interpretación y de la determinación del alcance de La Ley cuando no es suficiente las anteriores medidas de interpretación, que el juzgador tiene a su disposición las herramientas que entraremos a analizar para resolver situaciones concretas.

2.1 La analogía en el ordenamiento jurídico colombiano como resultado de la posición jurisprudencial acogida por la doctrina oficial.

Es adecuado advertir que “en el ambiente jurídico nacional se continúa haciendo eco, en ocasiones, de criterios interpretativos formalistas y restrictivos que no se avienen con los desarrollos metodológicos contemporáneos” (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 198), por lo que por algunos momentos parece plantearse desde la posición la jurisprudencia de las Altas Cortes (Corte Constitucional y el Consejo de Estado) y acogida por la DIAN, la proscripción a la aplicación analógica en materia tributaria. En el marco de esta observación, podemos hacer una elucubración entre los pronunciamientos de las altas cortes y de la administración

tributaria para arribar en lo que consideramos es la postura oficial al respecto de la analogía en materia tributaria y su aplicación al caso objeto de estudio. Dicha posición se basará en lo que en pocas palabras se sintetiza en la Sentencia de Unificación 975 de octubre 23 de 2003 con ponencia del Dr. Manuel José Cepeda Espinosa, la cual expresa que “también por virtud del principio de legalidad y de las garantías al debido proceso, la jurisprudencia ha considerado que la analogía tiene restricciones en materia tributaria”.

De acuerdo con lo anterior, hay que decir que el análisis no puede empezar por otra decisión sino por la que versa sobre la constitucionalidad del artículo 8 de la Ley 153 de 1887 que consagra que “Cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos ó materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho”. Sobre este artículo se pronunció la Corte Constitucional en sentencia C-083 de 1995, en donde en primer lugar explica que la analogía es “la aplicación de la ley a situaciones no contempladas expresamente en ella, pero que sólo difieren de las que sí lo están en aspectos jurídicamente irrelevantes, es decir, ajenos a aquéllos que explican y fundamentan la *ratio juris* o razón de ser de la norma” y explica que la razón de este artículo y por la que consagra de manera expresa la analogía en el ordenamiento jurídico colombiano, es el principio de igualdad y de justicia.

Este pronunciamiento resalta que la analogía no constituye una fuente del derecho, pues el juez se está sometiendo al imperio de la ley, así “en la analogía se brinda al juez un fundamento para crear derecho, pero ese fundamento se identifica con la ley misma que debe aplicar”. En otras palabras, la labor que realiza el juez mediante la analogía es la de decidir que a un determinado caso aplica determinada ley. Es entonces necesario aclarar que “cuando el juez razona por analogía, aplica la ley a una situación no contemplada explícitamente en ella, pero esencialmente igual, para los efectos de su regulación jurídica, [de una] que si lo está”. Este razonamiento se llama *analogía legis* y se contrapone con la *analogía juris* en la cual “a partir de diversas disposiciones del ordenamiento, se extraen los principios generales que las forman, por una suerte de inducción y se aplican a casos o situaciones no previstas de modo expreso en una norma determinada” (Corte Constitucional, SC083, 1995).

En 1996 el Consejo de Estado plantea su postura mediante pronunciamiento de la Sala de Consulta y Servicio Civil con número de radicación 874 que mediante consejero ponente Dr. César Hoyos Salazar expresa que “desde el punto de vista de la lógica, la analogía se da cuando al poner dos términos en relación de semejanza entre sí, se extiende a uno el predicado del otro. Es, por consiguiente,

un razonamiento que procede de lo particular a lo particular”⁸. Es de este pronunciamiento que se puede extraer que para este órgano la analogía requiere como presupuestos que (i) exista un asunto o conflicto de interpretación que debe resolverse, (ii) la inexistencia de una ley exactamente aplicable a ese asunto, (iii) una ley que regula casos o materias semejantes (no iguales) que comparten la misma razón jurídica y, por tanto, admiten la misma solución en derecho.

Una vez verificados, se ha de realizar el estudio de los elementos propios de la analogía para determinar si en determinado caso procede o no su aplicación. Esta posición es reiterada hasta la actualidad, así y en términos del Consejo de Estado se sintetiza lo anteriormente expuesto al decir que “se requiere que, entre los casos, exista una semejanza relevante, que además de ser un elemento o factor común a los dos supuestos, corresponda a una razón suficiente para que al caso regulado normativamente se le haya atribuido esa consecuencia específica y no otra” (Consejo de Estado, Sala de Consulta, Exp. 2274, 2015).

En adición a lo dicho, se pone de presente que “la doctrina es coincidente en que la analogía no se aplica cuando el caso concreto regulado por la ley constituye una excepción a una regla general, porque en esta circunstancia se aplica la norma general y no la excepción” (Consejo de Estado, Sala de Consulta, Exp. 874, 1996). Es en estos términos que, hasta este punto, las altas cortes están en sintonía con la posición doctrina, y podríamos decir que el concepto y los requisitos que establece para la analogía son similares a los que se desarrollaron en el acápite correspondiente.

La analogía en materia tributaria

Ahora bien, sobre la analogía en materia tributaria, la Corte Constitucional se expresó en el 2001 mediante sentencia C 1107 con magistrado ponente Dr. Jaime Araujo Rentería, que señala:

Con arreglo al respectivo hecho económico, al tributo en particular y al destinatario concreto, la exención es una y sólo una y por tanto [está] proscrita toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio, salvo lo que la ley disponga en contrario”. Esta posición se fundamenta en el supuesto según el cual “a partir de la iniciativa gubernamental el Congreso puede establecer exenciones tributarias de rango nacional, las cuales se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de suerte tal que únicamente obrarán a favor de los sujetos pasivos que se subsuman

8 También en (Corte Constitucional, ST734, 2013).

en las hipótesis previstas en la ley, sin que a éstos les sea dable transferirlas válidamente a otros sujetos pasivos bajo ningún respecto.

De esta manera, se establece que no se puede dar aplicación analógica a los beneficios tributarios. Así, podemos determinar que si lo que se quiere es que el ingreso producto de la reparación de un daño extrapatrimonial no sea gravado, habría que establecerlo expresamente mediante ley y no se podría dar un tratamiento específico como el que se busca producto de la aplicación analógica, pues las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y por ende de aplicación restrictiva. Esto impide extender el beneficio a sujetos o hechos que la ley no ha mencionado, es decir, no es posible aplicarlas por analogía.

Mediante sentencia C-1153 en el 2008, la Corte Constitucional, con ponencia de Marco Gerardo Monroy Cabra, enfatiza en que “no es posible acudir a una interpretación analógica, porque el principio de legalidad tributaria implica que es al mismo legislador a quien compete establecer los elementos de la obligación tributaria, por lo cual los mismos no pueden ser deducidos por vía de interpretación”. Este desarrollo jurisprudencial es recogido por la doctrina oficial, tal como se evidencia en Oficio 016178 de 2013 de la Administración Tributaria, al decir que en virtud del principio de legalidad “en materia de impuestos, las exoneraciones o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la ley” y que “los beneficios tributarios no son susceptibles de trasladarse a sujetos diferentes a los previstos en la ley” (DIAN, Oficio 016178, 2013). Esta posición, en todo caso, no parece ser totalmente ignorada por la DIAN, pues en Oficio **número 076801 del 29 de noviembre de 2013 expresa que** “en materia de impuestos, las exclusiones por ser beneficios fiscales, solamente pueden tener un origen legal y su contenido debe estar expresamente señalado en la Ley de la República que los crea, cuya interpretación y aplicación como toda norma exceptiva, es de carácter restrictivo y no permite analogías”. Es mediante esta línea argumentativa que se puede observar que la analogía en materia tributaria no es plenamente aceptada y menos tratándose de beneficios tributarios, en donde sin lugar a duda, podemos decir que desde la posición de la jurisprudencia y de la doctrina oficial de la DIAN está proscrita, salvo en la solución al caso objeto de estudio en donde por alguna razón parece desconocerla. No obstante lo expuesto hasta este punto, en la doctrina se puede encontrar una sólida posición que contraría la prohibición de aplicación analógica en materia tributaria, viabilizando por tanto la aplicación analógica de las normas tributarias; razón por la que se realizará el análisis hecho desde la doctrina sobre este tema.

2.2 La analogía desde la doctrina como fuente auxiliar del derecho.

Es necesario resaltar que la aplicación analógica se da en virtud de la inexistencia de una norma aplicable a un caso específico. Procede cuando no hay un elemento legal que le permita al juzgador basar sus decisiones, a lo cual se le denomina laguna. Esta es, sin pasar por alto que no es un concepto unívoco, sino que puede ser clasificado en diferentes tipos dependiendo del criterio desde el que se analice, “una ausencia de regulación en lo que aspira a ser una regulación completa para un determinado sector” (SIOTA ÁLVAREZ, 2010, pág. 27).

Dentro de los tipos de analogía, encontramos la analogía como argumento, el cual lo “utilizan los encargados de aplicar el derecho para fundamentar sus decisiones y que además presupone la existencia de la analogía en alguno de los dos sentidos que se acaban de distinguir” y cuya razón es la existencia de conceptos imprecisos, vagos o analógicos. Se requiere por tanto, una ausencia de regulación que no es igual a silencio de la ley, pues se debe ver si lo “no dicho” por la ley fue de esta forma porque no era relevante para el derecho o si fue porque se trata de una situación que no es susceptible de regulación jurídica, situación en la que no podríamos hablar de ausencia de regulación y por tanto tampoco de laguna. No obstante, en algunas ocasiones, “habrá silencios que son auténticas lagunas de la ley, que se ponen de manifiesto cuando la falta de relación se convierte en una decisión contraria a los principios jurídicos inspiradores del ordenamiento” (SIOTA ÁLVAREZ, 2010, pág. 95): una *conditio sine qua non* para la aplicación del argumento analógico. Así, la analogía:

Implica que se le atribuya a un caso no regulado la consecuencia jurídica prevista para otro caso que, si está regulado, en virtud de una identidad de razón predicable entre las dos situaciones. Se necesita por lo tanto la concurrencia de dos requisitos para poder efectuar una integración analógica: i. Estar en presencia de un vacío legal o laguna jurídica, y ii. Que exista una norma jurídica extensible.

...

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 el vacío jurídico atendiendo a la teleología de la ley, sin superar el plan original del legislador. (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 261).

Para llenar una laguna mediante la analogía, según Siota se requieren como elementos configuradores que:

1. El legislador no se haya manifestado contrario a la aplicación de la analogía mediante su prohibición.
2. Se verifique la existencia de un vacío normativo (SIOTA ÁLVAREZ, 2010, pág. 39).
3. Exista identidad de razón: cuando dos supuestos -uno regulado y el otro no- se parezcan en que comparten elementos comunes esenciales y en que ambos merecen la misma consecuencia jurídica (SIOTA ÁLVAREZ, 2010, pág. 40).
4. Existencia de una disposición jurídica análoga: existencia de una norma jurídica análoga al supuesto no regulado, susceptible de ser extendida por analogía (SIOTA ÁLVAREZ, 2010, pág. 45).

Sobre la aplicación del método analógico en materia tributaria, en la doctrina también se pueden encontrar posiciones a favor y en contra. Como principal argumento en contra se erige el principio de reserva de ley que “se ha entendido como la necesidad de que sea un acto del parlamento el que se encargue de las creación *ex novo* de tributos y de la determinación de los elementos esenciales de la obligación tributaria” (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 263). Así, en el caso de extender o ampliar la aplicación de un supuesto tributario reglado, a uno que no lo está, violaría la voluntad democrática que en materia de impuestos exige que solo puede ser expresada la voluntad popular por medio del legislador. Ahora bien, esta postura es rebatida el sector de la doctrina que acepta la analogía en materia tributaria, para quienes la anterior posición “se estructura a partir de una equívoca comprensión de las funciones desarrolladas, tanto por la analogía, como por el principio de reserva de ley” (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 265), en tanto que el principio de reserva de ley, no se contraponen a la analogía ya que lo que hace es aplicar el derecho al determinar hasta dónde se puede extender la eficacia de una norma de derecho positivo, pero en ningún momento pretende crearlo.

Muñoz concreta lo expuesto con lo dicho por Pérez Royo en cuanto a que no existe ninguna conexión entre el problema de la analogía y el principio de reserva de ley, sencillamente porque se sitúan en terrenos diferentes: uno en la producción y el otro en la aplicación de las normas. De esta manera, la analogía no transgrede la reserva de ley, al igual que tampoco lo hace la aplicación directa de las normas al ser una investigación cognoscitiva del derecho, que no genera normas nuevas, ni distintas a las ya establecidas por las cámaras legislativas. (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 265)

Adicionalmente, es necesario observar que en virtud del artículo 8 de la Ley 153 de 1887 en Colombia, se abre la puerta a la aplicación analógica, para que en el ordenamiento no se encuentre una disposición que lo prohíba en materia tributaria. Así, *prima facie*, se cumpliría el requisito de no estar excluida su aplicación. No obstante, resaltar que “la mayoría de las normas tributarias cuentan con un supuesto de hecho exclusivo, razón que lleva a que en la práctica sean pocas las ocasiones en las que se puede acudir a la analogía” (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 266). Expuesto lo anterior, es el juzgador quien debe identificar si la norma objeto de estudio cuenta o no con un supuesto de hecho exclusivo, situación que será palmaria si se encuentra un argumento a la inversa dentro de dicha disposición, caso en el cual fue el Legislador quien consagró su juicio sobre la inconveniencia de la aplicación extensiva de la norma.

Es necesario aclarar que el problema sobre la aplicación analógica de las disposiciones tributarias se circunscribe solo a las normas sustanciales pues “con carácter unánime la doctrina admite la analogía tratándose de normas del procedimiento tributario, al igual que rechaza la analogía de las disposiciones que consagran infracciones y sanciones administrativas tributarias” (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 263). Es en estos términos y tras haber entendido que, si bien desde la doctrina se argumenta la posibilidad de hacer uso de la analogía incluso en materia tributaria, en la jurisprudencia y en la doctrina oficial se proscribire, por lo que resulta útil acudir a una herramienta más pacífica de aplicación de la Ley, como la calificación, pues su aplicación o validez en materia tributaria no es discutida y la DIAN podría estar haciendo uso de esta aun sin saberlo y denominándola erróneamente analogía.

3. De la calificación en materia tributaria, un procedimiento diferente a la analogía.

Resulta relevante distinguir otro concepto en materia de aplicación de la Ley, este es el de calificación, que como veremos, hace parte del mismo proceso de pensamiento al cual Siota denomina “operación jurídica de delimitación de la trascendencia tributaria de una determinada conducta”, pues, la calificación de hechos, actos o negocios, supondrá determinar si estos pertenecen o no a la categoría jurídica (SIOTA ÁLVAREZ, 2010, pág. 147). Esta podría diferenciarse de la analogía por el momento en que se realizan, pues uno antecede al otro⁹.

9 Sobre estas figuras surgen muchas confusiones debido a que las se enmarcan dentro del juicio de determinación de consecuencias jurídicas a casos de la realidad y a que para poder llegar a la conclusión de que existe una laguna en el ordenamiento es preciso haber realizado previamente un ejercicio interpretativo para desentrañar el contenido y alcance de las normas vigentes. (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 261)

La calificación es definida por Muñoz de la siguiente forma:

Es sabido que la aplicación de las normas jurídicas se desarrolla valiéndose de una figura lógica, denominada silogismo de determinación de la consecuencia jurídica, en la cual la premisa mayor corresponde a una norma jurídica completa y la premisa menor a la subordinación de un caso de la realidad como un caso del supuesto de hecho de la norma jurídica. Pues bien, a lo que se llama calificación es al ejercicio consistente en conformar la premisa menor del silogismo de subsunción (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 247) (Subrayado propio)

En otras palabras, se refiere a que calificación es el proceso mediante el cual se elabora la premisa menor en un silogismo de determinación de la consecuencia jurídica, el cual es el razonamiento en el que de dos premisas (la menor construida por el intérprete a partir de la mayor, que es dada por la Ley) de las cuales se extrae una conclusión equivalente a una consecuencia determinada. Otro autor define la calificación como “aquella operación mediante la cual se determina cómo encaja tal o cual situación concreta, de la vida real, en los límites del presupuesto de hecho abstracto o ideal definido por la norma.” (PEREZ ROYO, Derecho Financiero Y Tributario Parte General., 2001, pág. 96).

Entonces, para el caso en estudio la premisa mayor sería otorgada por la Ley tributaria y la premisa menor, producto del intérprete (en este caso la DIAN) al calificar de la siguiente forma:

Caso en el cual la consecuencia sería que el ingreso por daño extrapatrimonial es no constitutivo de renta.

En cuanto a cuál es el procedimiento para llegar a la conformación de esta premisa menor, Muñoz resalta que se deben seguir como pasos los siguientes:

1. Conocer el contenido de la norma aplicable;
2. Seleccionar del conjunto de hechos, aquellos que sean jurídicamente relevantes frente a la norma;
3. Articular de los hechos que han sido seleccionados en un enunciado propuesto en un lenguaje que sea conforme con el de la ley;
4. Comprobar que los hechos que se enuncian sean reales, pues de su veracidad depende la validez del enunciado;
5. Subsumir como un “caso” del supuesto de hecho previsto normativamente (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 247). [Enumeración propia]

No hay que olvidar que la calificación es un producto que no se le está dando de antemano al juzgador, sino que él debe conseguirlo, fijando para ello el supuesto de hecho realmente acaecido y subsumiendo esos hechos en el supuesto factico descrito por el legislador como antecedente de la consecuencia jurídica (MUÑOZ MARTINEZ, 2010, pág. 248). Dadas las condiciones antes expuestas, es necesario determinar si la solución planteada por la doctrina de la DIAN al expresar que “basta tener en cuenta la naturaleza de reparación, los perjuicios que cubre, para asimilarlos a ingresos constitutivos de daño emergente”; o que “así por ejemplo la reparación de perjuicios morales y los materiales relativos a crianza, educación, manutención etc. será por su naturaleza asimilable a indemnización por daño emergente, no sujeto a gravamen.”, se acomoda efectivamente al procedimiento de la calificación que se planteó anteriormente, para lo cual se realiza desarrolla de la siguiente manera:

1. En primer lugar, el contenido de la norma a aplicar es el del artículo 1.2.1.7.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que versa que “no son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente”.
2. Los hechos jurídicamente relevantes son: a) Los ingresos constitutivos de daño emergente no son susceptibles de incrementar el patrimonio. b) Los ingresos producto de reparación de daño inmaterial no están regulados como no susceptibles de incrementar el patrimonio. c) Los ingresos producto de daño emergente y los de reparación de daño inmaterial tienen una naturaleza asimilable.
3. Con esto, podemos articular los hechos de la siguiente forma: la naturaleza de la reparación y/o los perjuicios que cubre la reparación de perjuicios morales es asimilable a ingresos constitutivos de daño emergente.
4. Ahora bien, el siguiente paso correspondería a verificar la veracidad de los hechos, punto en el que se encuentra la dificultad para determinar que lo que está haciendo la DIAN en sus pronunciamientos es un ejercicio de calificación de las normas tributarias, puesto que el hecho del que se tendría que partir, el cual es que “los ingresos producto de daño emergente y los de reparación de daño inmaterial tienen una naturaleza asimilable”. Es falaz y lo es en tanto que el daño se está produciendo en diferentes ámbitos, el uno en la esfera patrimonial y el otro por fuera de este y por lo tanto de él surgen obligaciones con naturaleza diametralmente diferente, en tanto que la una es compensatoria y la otra de *indemnización satisfactiva* (tomando este verbo justamente en dos de sus acepciones oficiales, según

el diccionario de la RAE, que regula lo siguiente: a. “hacer una obra que merezca el perdón de la pena debida. Y b. aquietar y sosegar las pasiones del ánimo”). Esto imposibilitaría hacer el quinto paso, pues este resultado conlleva a determinar que lo que se está haciendo no es calificar.

Descartada, la calificación en el caso objeto de estudio es necesario proceder a determinar si lo que se está realizando es la aplicación analógica de la norma.

II. Conclusiones

Colombia consagra al daño como una fuente de las obligaciones. Respecto a esto, el ordenamiento jurídico se denomina mononormativo, en tanto que se consagra el deber de reparar el daño en general sin distinguir entre el daño que ocurre en la esfera patrimonial y el que ocurre por fuera de ella. A pesar de lo anterior, las disposiciones generales tienden a darle mayor relevancia y desarrollo al daño que tiene una consecuencia cuantificable, que se entiende por la facilidad que esta posibilidad de cuantificación representa al momento de la reparación.

No obstante, hoy en día es imposible ignorar la importancia del daño que ocurre por fuera de esa esfera material/cuantificable, razón por la cual, ante la ausencia de normas que lo regulen expresamente, la jurisprudencia ha tenido un robusto desarrollo partiendo de las normas constitucionales generales de la reparación del daño para exaltar y delimitar lo que en esta instancia se denominó daño extrapatrimonial o inmaterial.

Para cumplir con el principio de la reparación integral, según el cual se busca reparar el daño causado en su totalidad, resulta necesaria la definición, clasificación y delimitación al interior de cada una de las categorías del daño. De esta forma, el daño patrimonial o material se subdivide en daño emergente y lucro cesante y el daño extrapatrimonial o inmaterial en daño moral, daño a la vida en relación, daño a la salud y daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos.

La división en el caso del daño patrimonial resulta de lo consagrado en la ley, razón por la que sobre este tema no existe mayor debate. No de igual forma sucede con el daño extrapatrimonial, el cual, desde el concepto a su subdivisión es producto de la construcción realizada por los jueces apoyados en la doctrina (en su función de fuente auxiliar del derecho). Este recorrido permite diferenciar desde muy temprano que el daño moral (el primero históricamente reconocido) es una categoría dentro del daño extrapatrimonial y que a su vez está acompañada de las otras categorías ya mencionadas.

Partiendo de dicho planteamiento, el tratamiento tributario que le da la DIAN como intérprete de las normas tributarias a los ingresos producto de la reparación del daño extrapatrimonial adolece de grandes problemas. Así se evidencia a lo largo de sus pronunciamientos, en donde la entidad solo hace mención al daño moral, al punto de entenderlo como sinónimo de daño extrapatrimonial y no como una especie del mismo. En el marco de lo anterior, la DIAN, para determinar el tipo de tratamiento en materia del impuesto sobre la renta y complementarios que se le debía dar a los ingresos percibidos por la reparación del daño extrapatrimonial, asumió la aplicación analógica de las disposiciones mediante las cuales los ingresos por daño emergente no constituyen ingreso susceptible de incrementar el patrimonio. Dicho argumento analógico es desarrollado sin mayor análisis al considerar que la naturaleza de ambos (daño moral y daño emergente) es similar, asumiendo que sobre el daño moral hay una verdadera laguna normativa y que por tanto puede darse una aplicación extensiva de estas disposiciones, concluyendo así que ambos son ingresos no susceptibles de incrementar el patrimonio y por esta razón no constituyen base para liquidar el impuesto de renta y complementarios.

Esta posición sufrió una drástica variación en donde mediante concepto de 2018 la entidad reconoce el yerro técnico en el que se incurria pero desaprovecho la oportunidad de aclarar todas las dudas en materia de daño extrapatrimonial, refiriéndose en primer lugar solo a daño moral, y adicionalmente la corrección solo radica en reconocer que en razón a que no existe un tratamiento especial para este tipo de daños y no debía hacerse aplicación analógica el tratamiento aplicable es el general, esto es, de ingreso gravado.

En cuanto a la analogía en materia tributaria, a pesar que para el caso en mención se adopte sin mayores reparos, la misma corporación a lo largo de sus pronunciamientos ha establecido que en materia tributaria está proscrita la aplicación analógica, entendiendo por esto el aplicar una norma jurídica de un supuesto de hecho a otro supuesto de hecho diferente que no está regulado pero que comparte ciertas características con el primero. Esta prohibición se agudiza desde su argumentación de la aplicación de beneficios tributarios en donde con mayor fuerza se observan principios del derecho tributario como la reserva de Ley, la legalidad y la taxatividad de las normas.

Es pertinente aclarar que lo que resulta llamativo es la aparente contradicción en la argumentación de la DIAN, pero que para nosotros la aplicación de la analogía en materia tributaria tiene vía libre, en tanto que no hay una ley que la prohíba y que de ninguna forma se viola el principio de reserva de ley, pues

mediante la analogía lo que se hace es aplicar la ley y no crearla. Entendemos, también, que esta posición no es única en la doctrina.

En este contexto resulta necesario estudiar el proceso de calificación, que, aunque hace parte del mismo proceso lógico de interpretación de la ley, parecería ser aceptado de manera generalizada en materia tributaria. Aunque los pronunciamientos de la DIAN se refieran a este procedimiento como analogía, podrían estarlo denominado erróneamente y estar haciendo uso de otra herramienta que si estuviese permitida. Para estos efectos, la Calificación es un procedimiento mediante el cual se define por parte del interprete, el contenido de las palabras de la Ley. Para hacerlo se requiere, en primer lugar, conocer el contenido de la norma aplicable, seguido por seleccionar, del conjunto de hechos, aquellos que sean jurídicamente relevantes frente a la norma. En tercer lugar, hay que articular los hechos que han sido seleccionados en un enunciado propuesto, en un lenguaje que sea conforme con el de la ley. Además de lo anterior, debe comprobarse que los hechos que se enuncian sean reales. Por último, se ha de subsumir como un “caso” del supuesto de hecho previsto normativamente, punto en el que se tendrá como calificada la norma. Frente a las disposiciones del lucro cesante para subsumir dentro de este el daño moral, se encuentra que no aprueba el paso correspondiente a la comprobación de que los hechos sean reales, pues son similares en su naturaleza el daño emergente y el lucro cesante, lo que es evidente en el objeto que persigue o el ámbito en el que se produce cada uno, por lo cual es posible afirmar que no se está en presencia de la calificación.

En estos términos, resulta necesario evaluar el ejercicio de aplicación analógica aplicado por la DIAN, frente a lo que hay que resaltar que la analogía requiere, en primer lugar, que exista un supuesto no regulado que configure una laguna normativa; en segundo lugar, que haya un supuesto diferente que sí esté regulado; y, en tercer lugar, que entre ambos supuestos haya similitudes suficientes para determinar que merecen la misma consecuencia, además de la verificación de que no haya una proscripción expresa de la aplicación analógica para dicha situación.

En cuanto a la prohibición expresa como ya se dijo, la misma Dirección de Impuestos establece una negativa de la aplicación mediante analogía de un beneficio tributario. Este beneficio se constata al buscar que un ingreso sea no constitutivo de renta a pesar de no estar establecido expresamente de esta forma. Razón por la que la aplicación analógica en mención devendría *prima facie* en ilegalidad. No obstante, la imposibilidad de aplicar el procedimiento lógico interpretativo en este caso deviene de un requisito anterior, según el cual se requiere como elemento esencial la existencia de una laguna, un vacío normativo no intencional, la cual en este caso no existe: si bien el ingreso producto de la

reparación de un daño extrapatrimonial no tiene una regulación específica y beneficiosa (como la tiene el daño emergente), sí tiene una regulación aplicable al supuesto, esto es, la regulación general, según la cual todo ingreso susceptible de incrementar el patrimonio es constitutivo de renta, contando entonces dichos ingresos con una regulación aplicable.

A la par con lo hasta acá expuesto, se abre la discusión de si en este caso hay un incremento neto del patrimonio, situación que como se reitera no se soluciona mediante el último pronunciamiento y que se hecho consiste en el asunto a solucionar en este punto de la posición doctrinal, pues en caso de que no lo haya, simplemente el supuesto de hecho estaría por fuera del hecho generador del tributo y no habría discusión, pero de estarlo, seguirá gravado bajo los supuestos generales del impuesto, análisis que se realiza mediante un proceso de calificación (aplicación de la Ley). Sobre esto, entendemos que lo que está ocurriendo dentro del patrimonio (entendido en sentido amplio) es, por decirlo de alguna forma, un “intercambio” mediante el cual algo que puede ir desde los sentimientos, las expectativas, u otros derechos no cuantificables y que estaba en el patrimonio pero que no era cuantificable o valorable pecuniariamente, y por lo tanto no relevante para el derecho tributario, es remplazado por una cantidad de dinero determinada (indemnización). Esta sí podrá ser capitalizada y por lo tanto incrementar el patrimonio cuantificable siendo objeto de gravamen.

Ahora bien, la contradictoria solución en la que incurria la administración tributaria era beneficiosa para el contribuyente, en tanto que el resultado es que estos ingresos no estarán gravados, a diferencia de hoy, en donde entendemos que tal como corrige la Dian, este es un ingreso corriente y por tanto se encuentra gravado, posición que a nuestro parecer es correcta, pero que permite a título de discusión debatir su ajuste a los principios del ordenamiento por el escozor que genera el hecho, que alguien que sufrió un daño (extrapatrimonial) tenga que soportar la carga tributaria por esta razón. No obstante, y debido a la dificultad que se presenta para resolver este conflicto, se plantea en primer lugar y, respondiendo al principio de reserva de ley, la posibilidad de acudir al proceso legislativo para establecer por este medio que el ingreso producto de la reparación del daño extrapatrimonial no incremente el patrimonio y por lo tanto no esté gravado o que tenga un tratamiento especial. Esta solución, claro está, presenta la dificultad propia del sistema de creación de la Ley, dentro de la que se cuenta largos periodos de aprobación y las vicisitudes del debate político nacional.

La presente es una obra arbitrada por el Centro de Investigaciones en Tributación (CIT) del ICDT. Agradecemos a los pares académicos anónimos, la revisión de los textos aquí publicados.

Igualmente reconocemos la decidida colaboración de los autores en esta nueva fase de publicación.

Febrero 2020

