



Abuso Tributario en Colombia: Análisis, Aplicación y Responsabilidad Penal.

Rubén Darío Betancur López
Julián Andrés Tabarquino Mápura

Tesis de maestría presentada para optar al título de Magíster en Tributación

Asesora: Rubiela Jiménez Aguirre, Doctor (PhD) en Ciencias Contables
Asesor: Luis Fernando Gómez Montoya, Magíster (MSc) en Tributación

Universidad de Manizales
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas
Maestría en Tributación
Manizales, Caldas, Colombia
2025

Cita	(Betancur López, Tabarquino Mápura, 2025)
Referencia	Betancur López, Tabarquino Mápura, (2025). <i>Abuso Tributario en Colombia: Análisis, Aplicación y Responsabilidad Penal</i> . [Tesis de maestría]. Universidad de Manizales. RIDUM: Repositorio Institucional Universidad de Manizales.
Estilo APA 7 (2020)	



Maestría en Tributación, XIV

Declaración de inteligencia artificial: el o los autores de este trabajo de grado declaran que han utilizado herramientas de inteligencia artificial (IA), tales como [mencionar herramientas utilizadas, por ejemplo, ChatGPT, Grammarly, Turnitin, Copilot, Gemini, entre otras], de manera ética y responsable, tal como se establece en el Acuerdo UManizales 002 (julio 26 de 2023) sobre propiedad intelectual e IA. Estas herramientas son empleadas como apoyo en la redacción, revisión gramatical y generación de ideas, pero en ningún caso sustituyen el análisis crítico, la argumentación académica ni la originalidad del trabajo. Asimismo, cualquier contenido generado con asistencia de IA está citado y referenciado adecuadamente, garantizando la integridad académica y el cumplimiento de los principios éticos de la investigación.

Biblioteca y Centro de Recursos: <https://biblioteca.umanizales.edu.co/>

Repositorio Institucional: <http://ridum.umanizales.edu.co/>

Universidad de Manizales: www.umanizales.edu.co

Revistas: <http://revistasum.umanizales.edu.co/>

Fondo Editorial: <https://editorialum.umanizales.edu.co/>

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Manizales ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

Dedicatoria

Agradecimientos

Tabla de contenido

Lista de Tablas.....	6
Resumen.....	7
Abstract.....	8
Resumen.....	7
Abstract	8
Introducción	9
Capítulo I. Aspectos Generales	11
1.1. Proyecto de Investigación	11
1.1.1. Planteamiento del Problema.....	11
1.1.2. Formulación del problema	14
1.2. Objetivos	14
1.2.1. Objetivo General	14
1.2.2. Objetivos específicos	15
1.3. Justificación.....	15
1.4. Delimitación y Alcance	16
Capítulo II. Antecedentes y Marco Teórico	17
2.1. Antecedentes	17
2.2. Marco Teórico	20
2.2.1. Abuso tributario.....	20
2.2.2. Régimen Sancionatorio	28
2.3. Marco Legal	30
Capítulo III. Aspectos Metodológicos	33
Capítulo IV. Resultados y Análisis	35

4.1. Marco normativo delitos fiscales y las prácticas abusivas en el ámbito tributario en Colombia	35
4.1.1. Estatuto Tributario en Colombia.....	35
4.1.2. Ley 599 de 2000.....	36
4.1.3. Ley 1607 de 2012.....	37
4.1.4. Ley 1819 de 2016.....	38
4.1.5. Decreto 1625 de 2016	38
4.1.6. Sentencias en Materia de Abuso Tributario	39
4.2. Tácticas frecuentes de los contribuyentes para evitar el cumplimiento de obligaciones fiscales.....	43
4.3. Consecuencias del abuso tributario en la economía y en la equidad del sistema fiscal	48
4.3.1. Impacto en la Economía Colombiana	48
4.3.2. Impacto en la Equidad del Sistema Fiscal Colombiano.....	49
Capítulo V. Conclusiones y Recomendaciones.....	51
5.1. Conclusiones	51
Referencias	54

Lista de tablas

Tabla 1 Manifestación del abuso tributario - comparativo.....21

Tabla 2 Tácticas frecuentes de los contribuyentes para el cumplimiento de obligaciones fiscales
.....44

Resumen

El abuso tributario en Colombia se ha convertido en un tema complejo, ya que implica no solo la interpretación y aplicación de las normas fiscales, sino también la evaluación de la responsabilidad penal de las personas involucradas. Es precisamente allí, que las normas tributarias pretenden regular el grado de contribución económica que los ciudadanos y las empresas como sujetos pasivos y agentes contribuyentes, realizan al Estado; y es precisamente por esto que surge la necesidad de entender cómo estas normas son interpretadas y aplicadas en la práctica.

Al analizar el marco legal vigente en Colombia sobre delitos fiscales y prácticas abusivas, se concluye que la regulación principal se encuentra en el Estatuto Tributario y en normativas complementarias como el Código Penal Colombiano. Este marco establece sanciones tanto administrativas como penales para conductas como la evasión fiscal, la elusión tributaria y la presentación de información falsa o inexacta en las declaraciones tributarias. En particular, el artículo 402 del Código Penal tipifica el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, mientras que los artículos 434A y 434B abordan el fraude fiscal, imponiendo penas de prisión y multas significativas para quienes incurran en estas conductas.

Palabras clave: abuso fiscal, delitos tributarios, evasión fiscal, elusión fiscal, equidad tributaria.

Abstract

Tax abuse in Colombia has become a complex issue, as it involves not only the interpretation and application of tax regulations, but also the assessment of the criminal liability of those involved. It is precisely here that tax regulations seek to regulate the level of economic contributions that citizens and companies, as taxpayers and contributing agents, make to the State; and this is precisely why it is necessary to understand how these regulations are interpreted and applied in practice.

An analysis of the current legal framework in Colombia regarding tax crimes and abusive practices reveals that the main regulations are found in the Tax Statute and in complementary regulations such as the Colombian Penal Code. This framework establishes both administrative and criminal sanctions for conduct such as tax evasion, tax avoidance, and the submission of false or inaccurate information in tax returns. In particular, Article 402 of the Penal Code criminalizes the crime of omission by the withholding or collecting agent, while Articles 434A and 434B address tax fraud, imposing prison sentences and significant fines for those who engage in these behaviors.

Keywords: tax abuse, tax crimes, tax evasion, tax avoidance, tax equity.

Introducción

El abuso tributario en Colombia se ha convertido en un tema complejo, ya que implica no solo la interpretación y aplicación de las normas fiscales, sino también la evaluación de la responsabilidad penal de las personas involucradas. Es precisamente allí, que las normas tributarias pretenden regular el grado de contribución económica que los ciudadanos y las empresas como sujetos pasivos y agentes contribuyentes, realizan al Estado; y es precisamente por esto que surge la necesidad de entender cómo estas normas son interpretadas y aplicadas en la práctica.

En consecuencia, con el desarrollo de este estudio se pretende exponer y ayudar a comprender las normas vigentes en Colombia; a través de un análisis de los vacíos legales, la manera como se determinan las obligaciones fiscales de los contribuyentes en Colombia y cómo se detectan posibles abusos o evasiones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ahora bien, cuando a través del Congreso se crean las normas, se espera que en su aplicación y práctica se cumpla con lo exigido por las mismas, a través de la correcta declaración y pago de impuestos, lo que permite, a través del análisis de datos, la identificación y penalización de conductas fraudulentas o evasivas que finalmente se ven reflejadas en un detrimento del patrimonio nacional.

Frente a esto, es de suma importancia conocer la responsabilidad penal asociada al abuso tributario, mediante el estudio de casos para determinar si esas acciones de los contribuyentes constituyen delitos fiscales penales y cuáles son las sanciones correspondientes.

Con base en lo anterior, este análisis pretende determinar cuáles son las actuaciones de los contribuyentes que se configuran como abuso en materia tributaria en Colombia. El cumplimiento del objeto de la investigación, se lleva a cabo mediante la caracterización del marco legal vigente en Colombia y que regula los delitos fiscales y las prácticas abusivas en el ámbito tributario, la descripción de los comportamientos y tácticas más frecuentes que utilizan los contribuyentes para evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la exposición de las consecuencias que este tipo de comportamientos, constitutivos de abuso, genera en la economía y en la equidad del sistema tributario colombiano.

Finalmente, la investigación se organiza en cinco capítulos que desarrollan los elementos esenciales del estudio. En el primer capítulo se exponen los aspectos generales de la investigación, en el que se incluyen: el planteamiento del problema, los objetivos propuestos y la justificación del estudio. El segundo capítulo se presentan los antecedentes investigativos y se desarrolla un marco teórico que aborda los conceptos fundamentales y la teoría del objeto de estudio, también se analiza el marco legal, tanto histórico como actualizado, relacionado con el abuso tributario. En el tercer capítulo se detalla la descripción metodológica de la investigación y se especifican: el enfoque, los métodos y los procedimientos empleados para alcanzar los objetivos planteados. El cuarto capítulo está dedicado al desarrollo de la investigación, desarrollado de acuerdo al cumplimiento de los objetivos específicos, los cuales fueron definidos previamente. Finalmente, en el quinto capítulo, se presentan las conclusiones más relevantes y que pudieron obtenerse gracias al desarrollo del estudio, se destacan los hallazgos más significativos y, desde la perspectiva de los autores, su impacto en el campo de objeto de investigación.

Capítulo I. Aspectos Generales

1.1. Proyecto de Investigación

1.1.1. Planteamiento del Problema

De acuerdo con Godoy y Jiménez (2022) el abuso tributario es un fenómeno que ha cobrado relevancia en el debate fiscal contemporáneo, especialmente en un contexto donde la moralidad tributaria se encuentra en el centro de la discusión. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)- (2022) concibe la moralidad tributaria como “motivación intrínseca para pagar impuestos, es compleja y dinámica, y varía según los países y los contribuyentes, así como a lo largo del tiempo” (p. 31); es por esto que el abuso tributario se entiende como una serie de prácticas que algunos contribuyentes utilizan para eludir sus obligaciones fiscales, esto, mediante la manipulación de la normativa tributaria, creando estructuras o transacciones que, aunque legales, carecen de un propósito económico real y están diseñadas únicamente para obtener beneficios fiscales.

En síntesis, para Granados y Quintero (2023) argumentan que una de las cosas críticas sobre el abuso fiscal es su efecto sobre la equidad vertical y horizontal del sistema. El desequilibrio se produce cuando algunos individuos o corporaciones encuentran formas de evadir impuestos a través de esquemas complicados, en muchos casos artificiosos, de modo que el peso tributario, es decir, la mayor carga, recae sobre aquellos que sí cumplen y pagan sus obligaciones. Esto desmejora varios modelos de economía, concebidos a partir de planes fiscales del gobierno, al tiempo que ofrece nuevos modelos de economía, pues el Estado, al ver disminuidos severamente los niveles de ingresos fiscales, modifica y crea nuevas normas y estrategias para incrementar el recaudo. Así comienza un ciclo de descontento y evasión, lo que puede complicar el cumplimiento de metas de ingresos provenientes de los tributos. La creencia de que algunos de nosotros podemos 'salirnos con la nuestra' refuerza la tendencia común para el incumplimiento de las obligaciones de tipo fiscal, haciendo que el cumplimiento de las mismas parezca opcional, lo que abre la puerta a un aumento de la evasión y elusión fiscal.

Es un hecho indiscutible que las estrategias de evasión fiscal contravienen con los principios de responsabilidad social corporativa y de ética empresarial, los que para la sociedad actual son un grupo de valores muy importantes. Las empresas que se aprovechan de estas prácticas son vistas como aprovechadas, codiciosas y ocupadas únicamente en la obtención y en el incremento de sus beneficios, en lugar de la labor social para la cual fueron creadas y mucho menos, ocuparse del bienestar colectivo. Esto podría ser especialmente relevante en el contexto de gobiernos que necesitan ingresos fiscales para atender necesidades apremiantes en el país como son, entre muchos, la seguridad, la educación y la salud.

Sin embargo, es importante reconocer que el abuso tributario no es solo un problema de los contribuyentes. La administración tributaria también juega un papel sumamente importante en este escenario. Las reglas creadas son eficaces en la medida en que las autoridades tengan la capacidad de detectar y castigar estas prácticas. De acuerdo con López (2023), la falta de claridad en las leyes, o la escasez de recursos para la aplicación por parte de la administración, proporciona espacio para la manipulación y el abuso. Los gobiernos deben asegurarse de hacer ambas cosas: soportar las restricciones y, al mismo tiempo, ser capaces de monitorear y hacer cumplir esas leyes.

Para esto, Colombia ha desarrollado normas que pueden ser usadas como mecanismos de defensa y protección ante comportamientos y prácticas de evasión o elusión fiscal. De manera similar, y desde la perspectiva de los acuerdos y tratados internacionales, tales requisitos se han incluido en la legislación nacional, como un aspecto importante para reducir las pérdidas en la recaudación de impuestos, derechos y contribuciones (López et al., 2023).

La Ley 1607 de 2012 en Colombia, conocida como Ley de Reforma Tributaria Estructural, incluye disposiciones sobre el abuso fiscal, que buscan reforzar el marco normativo en lo referente a la prevención y la sanción de prácticas abusivas, desde el punto de vista fiscal en Colombia. Esta ley es parte de un conjunto más amplio de medidas creadas por el gobierno colombiano para promover la equidad y la justicia en el sistema tributario. Dicha disposición faculta a la autoridad tributaria, en cabeza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para impugnar y desestimar actos o negocios jurídicos que, aunque válidos, se realizan únicamente para evitar el pago o la aminoración de los impuestos. Si se determina que un hecho económico adelantado por

el responsable, no tiene un propósito económico real y que su constitución se ejecutó específicamente para generar un beneficio fiscal, las autoridades tributarias pueden operar de manera forzosa (imponer sanciones). Como consecuencia de la Ley 1607, los obligados se volvieron más conscientes de las decisiones fiscales. La administración tributaria tiene instrumentos más fuertes para investigar y penalizar el abuso fiscal, lo que puede llevar a auditorías más frecuentes y un mayor escrutinio de transacciones consideradas sospechosas (Ley 1607, Congreso de la República de Colombia, 2012).

Dentro de este marco, la Ley 1819 de 2016 cuyo propósito fue crear cambios estructurales en materia tributaria en Colombia, se orientó a modernizar el sistema tributario y fortalecer los mecanismos para combatir la evasión y elusión fiscal. Esta ley realizó reformas importantes en muchas áreas del sistema tributario, con el objetivo de aumentar la equidad y eficiencia en la recaudación de impuestos. Esto, a través de un mecanismo de control y sanción más fuerte, limitará las prácticas de abuso tributario, contribuyendo así a una mayor justicia fiscal en el país (Ley 1819, Congreso de la República de Colombia, 2016).

Ahora bien, de acuerdo con la CEPAL (2020) en los últimos diez años (2012-2024) se ha registrado un aumento de las prácticas fraudulentas por parte de los contribuyentes, lo que ha alarmado a los países, que han acordado establecer objetivos conjuntos para combatirlas, que se llevan a cabo a través de estructuras fiscales y tributarias irregulares. Para Cabrera (2022) estas estrategias utilizan no sólo herramientas tributarias, sino también económicas, financieras y contables para reducir, exonerar o eliminar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, especialmente en el impuesto de renta para personas naturales y jurídicas, estas prácticas tienen un impacto significativo en los ingresos fiscales de los países, creando una brecha económica y desigualdad, lo que a su vez afecta a los ingresos fiscales de los países.

Por este motivo, según Cattaneo y Burgos (2017) se ha establecido la *Cláusula General Antiabuso*, que dota a las autoridades fiscales de las herramientas y la autoridad necesaria para invalidar las transacciones o series de transacciones fraudulentas que pretendan obtener los beneficios fiscales establecidos por la ley sin cumplir con los requisitos que el legislador pretendía, mediante la reevaluación o rediseño de actos o transacciones legales. Además, para Perafán (2024)

esta cláusula pretende evitar el uso indebido de los *Convenios de Doble Imposición* a través de prácticas jurisprudenciales o interpretaciones que formen parte de la legislación nacional, lo anterior permite a la autoridad competente llevar a cabo investigaciones, auditorías y sanciones en tales casos.

Velásquez (2021) expone que la Ley 1607 de 2012 en Colombia condensa los avances conceptuales y judiciales en la teoría de la manipulación de estructuras legales con fines fiscales, utilizando actividades no convencionales como señales de elusión tributaria. Sin embargo, es fundamental aclarar el tema conceptualmente para comprender completamente la norma y explicar su aplicación en ciertas operaciones comerciales en el contexto colombiano. Esto se basa en la idea de que, dependiendo del actor involucrado, el abuso tributario puede entenderse desde dos perspectivas diferentes. (i) La administración tributaria abusa de sus competencias para supervisar y aplicar la normativa, actuando como ente regulador. (ii) El contribuyente, por otro lado, abusa al manipular sus actividades comerciales y transacciones para evadir sus obligaciones tributarias.

Por consiguiente, el interés investigativo surge de determinar las actuaciones de los contribuyentes que pueden configurarse como abuso en materia tributaria en Colombia, ilustrando el uso abusivo de la legislación fiscal en situaciones de elusión, evasión o planificación fiscal; destacando la normatividad vigente, la aplicación y la responsabilidad penal del abuso tributario en Colombia. En razón a ello es necesario plantear la siguiente pregunta investigativa.

1.1.2. Formulación del problema

¿Cuáles son las consecuencias de las actuaciones de los contribuyentes que pueden configurarse como abuso en materia tributaria en Colombia?

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo General

Determinar las consecuencias que trae las actuaciones de los contribuyentes que pueden configurarse como abuso en materia tributaria en Colombia.

1.2.2. Objetivos específicos

1. Caracterizar el marco legal existente que regula los delitos fiscales y las prácticas abusivas en el ámbito tributario en Colombia.
2. Describir las tácticas más frecuentes que utilizan los contribuyentes para evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
3. Exponer las consecuencias que genera las actuaciones de los contribuyentes que se configuran como abuso en materia tributaria en Colombia.

1.3. Justificación

La investigación se fundamenta en el principio dignidad humana, el cual se establece que nadie puede violar un derecho en perjuicio de otro, afectando así sus derechos. En este caso, se trata del recaudo efectivo de impuestos, los cuales son necesarios para el cumplimiento de las responsabilidades establecidas en la Constitución Política por parte del Estado. Adicionalmente, se aborda el principio de legalidad, el cual dicta que las obligaciones fiscales deben estar claramente definidas por la ley, garantizando que los contribuyentes conozcan sus deberes y derechos. Así como el principio de la equidad, el cual implica que todos los contribuyentes deben contribuir de manera justa y proporcional a sus capacidades económicas (Cardozo et al. 2021).

Teniendo en cuenta lo anterior, esta investigación busca establecer los comportamientos que deben considerarse abusivos en materia de impuestos, tanto para la recaudación fiscal como para el sistema tributario en Colombia, lo cual no es solo un tema de recaudación fiscal, sino también de impacto directo en la equidad y justicia del sistema tributario colombiano, principios de dicho sistema, contenidos en la Constitución Política. Por lo tanto, en una situación donde el desarrollo económico y social básico requiere formalización y cumplimiento fiscal, la tarea de investigación debe centrarse en las prácticas que disminuyen el recaudo y por ende, afectan la vida económica y social en el país.

1.4. Delimitación y Alcance

Basado en este panorama general, el estudio propuesto pretende describir los organismos actuales responsables de defender a los contribuyentes contra acciones que pueden considerarse abusivas en materia tributaria en Colombia, la aplicación de las leyes y las responsabilidades generadas en cada estatuto, específicamente relacionadas con la tributación, las cuales pueden ser, inclusive, de índole penal.

Esto establece los límites dentro de los cuales se enmarca el alcance del estudio; se encuentran prácticas constitutivas de abuso, que informarán y enmarcarán la investigación, pero no cubre todas las prácticas abusivas o todas las áreas del derecho tributario que se consideran dentro de los límites establecidos por otras investigaciones en este campo, sobre las acciones tomadas lo suficiente como para tener un efecto significativo en la recaudación de impuestos y la equidad del sistema tributario. Se basará en recursos documentales y la discusión de casos disponibles, lo que restringirá la profundidad de la investigación en ciertas áreas, pero se hará todo lo posible para asegurar tanto la calidad como la relevancia de la información recopilada.

Capítulo II. Antecedentes y Marco Teórico

2.1. Antecedentes

En los últimos años diferentes autores, han desarrollado diversas investigaciones en el ámbito nacional dentro del concepto del ‘abuso tributario’, entendiéndose este como “El uso o implementación de entidades, actos jurídicos o procedimientos, para alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se habrían generado” (DIAN, 2013). En el marco de este concepto se han abordado las siguientes investigaciones:

Inicialmente, Godoy y Jiménez, (2022) en el artículo titulado “*El abuso tributario en Colombia*”, cuyo objetivo se centró en analizar el fenómeno del abuso tributario en Colombia, identificando sus causas, efectos y posibles soluciones. Trataron de entender cómo las prácticas tributarias pueden ser manipuladas para evadir obligaciones fiscales y cómo esto impacta la economía del país. Para llevar a cabo este estudio, los autores emplearon un enfoque cualitativo y cuantitativo, a través del análisis de casos, la revisión de literatura existente y entrevistas con expertos en derecho tributario. Esto les permitió una comprensión profunda de las dinámicas del abuso tributario y su contexto legal en Colombia. Los hallazgos indican que “el abuso tributario en Colombia se manifiesta a través de operaciones artificiosas que buscan eludir el pago de impuestos”. Se concluye que es necesario implementar reformas estructurales en el sistema tributario colombiano, que permitan fortalecer la transparencia y la equidad fiscal, e igualmente, que permitan mejorar la capacidad del Estado en la supervisión y control de estas prácticas abusivas.

Un segundo antecedente es postulado por Granados y Quintero (2023) en la investigación titulada, “*Estudio teórico práctico sobre la configuración del abuso del derecho en materia tributaria del impuesto sobre la renta en Colombia*”, su propósito fue analizar la configuración del abuso del derecho en el contexto del impuesto sobre la renta en Colombia, con el objetivo de identificar cómo se manifiestan estas prácticas abusivas y cuál es su impacto en la equidad y eficiencia del sistema tributario. La investigación se llevó a cabo mediante un enfoque teórico-práctico, combinando la revisión de la normativa tributaria vigente con el análisis de casos

prácticos. Se realizaron entrevistas con expertos en derecho tributario y se revisaron sentencias relevantes que permitieran ilustrar la aplicación del concepto de abuso del derecho en el ámbito fiscal. Los resultados indican que “el abuso del derecho en materia tributaria se presenta a través de estrategias de planificación fiscal agresiva que, aunque legales, buscan eludir la carga tributaria de manera contraria a la intención del legislador”. Dicha investigación concluye que es fundamental establecer mecanismos de control más robustos y una interpretación más estricta de las normas tributarias para prevenir estos abusos y garantizar una mayor justicia fiscal en el país.

Por otro lado, Plazas (2022) en la publicación denominada “*El abuso tributario en el impuesto sobre el valor agregado IVA*”, su principal objetivo fue determinar la relación existente entre la percepción de los contribuyentes sobre la política tributaria y la evasión fiscal en el contexto del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) en Colombia, buscando entender cómo esas percepciones pueden influir en su comportamiento respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La metodología que utilizaron en esta investigación fue descriptiva, documental y explicativa. Esto implica el realizar un análisis detallado de la literatura existente sobre el tema, así como recopilar datos que permitan evaluar la percepción de los contribuyentes y su relación con la evasión fiscal. Se emplean técnicas de análisis cualitativo y cuantitativo para obtener una visión integral del fenómeno. Los resultados de la investigación indican que “existe una evaluación significativa entre la percepción negativa de los contribuyentes sobre la política tributaria y el aumento de la evasión fiscal, lo que sugiere que mejorar la comunicación y la transparencia en la gestión tributaria podría reducir el abuso tributario relacionado con el IVA”. Además, se identifican factores específicos que contribuyen a la evasión, como la falta de confianza en la administración fiscal y la percepción de que el sistema es injusto.

Un cuarto antecedente es sugerido por Arrieta (2022) titulada “*Cargas tributarias generadoras de evasión fiscal en Colombia*”, el objetivo de esta investigación fue analizar las cargas tributarias que contribuyen a la evasión fiscal en Colombia, identificando los elementos que alientan a los contribuyentes a evadir sus obligaciones fiscales, en pro de comprender cómo estas cargas impactan el cumplimiento tributario y proponer estrategias para mejorar la recuperación. La investigación se llevó a cabo mediante un enfoque cuantitativo y cualitativo. Se realizaron encuestas a un grupo representativo de contribuyentes, complementadas con entrevistas a expertos

en materia fiscal. Además, se emplearon análisis de datos secundarios provenientes de entidades gubernamentales y organismos internacionales para evaluar las tasas de evasión y la estructura tributaria vigente.

Los resultados indican que “las altas cargas tributarias y la complejidad del sistema tributario son factores clave en la evasión fiscal en Colombia”. La investigación reveló que “un porcentaje significativo de contribuyentes considera que los impuestos son excesivos y, en muchos casos, ineficaces en la utilización de los recursos”. Se concluye que simplificar el sistema tributario y promover una mayor transparencia en la gestión fiscal podría reducir la evasión y mejorar la percepción sobre el cumplimiento tributario.

Finalmente, Wells (2023) en su investigación titulada “*Diferencia entre abuso tributario y Tax planning*” cuyo propósito fue distinguir entre el abuso tributario y la planeación tributaria, a través del análisis de cómo cada uno afecta la carga fiscal de las empresas y contribuyentes. Se buscó entender las implicaciones legales y éticas de cada práctica en el contexto tributario. La metodología utilizada incluyó un análisis comparativo de las definiciones y características del planeamiento tributario, que se enfoca en la reducción legal de la carga fiscal y el aprovechamiento de beneficios tributarios. Frente al abuso tributario, que se refiere a prácticas que buscan eludir obligaciones fiscales mediante simulación o elusión, se examinan casos y normativas relevantes, como la Norma General Antielusión, para ilustrar cómo se aplican estas prácticas en la realidad fiscal. Los resultados indican que “el planeamiento tributario es una práctica legítima y aceptada que busca optimizar la carga fiscal dentro del marco legal, mientras que el abuso tributario se considera una violación de las normas fiscales, ya que implica acciones que distorsionan la intención de la ley para evitar el pago de impuestos”. La investigación concluye que es crucial para que los contribuyentes y empresas comprendan estas diferencias para evitar sanciones y promover una conducta fiscal responsable.

2.2. Marco Teórico

2.2.1. *Abuso tributario*

De acuerdo con las definiciones encontradas, el abuso fiscal consiste en acciones que intentan evitar o evadir la responsabilidad fiscal utilizando estrategias que, aunque formalmente se ajustan a la ley, desvían su propósito; cuando los contribuyentes aminoran en mayor grado el pago de impuestos, lo cual puede lograrse mediante la aplicación de estrategias deseables o la manipulación de transacciones.

El abuso fiscal se refleja en muchas prácticas que se miden todas; a pesar de sus diferencias en tipo y efecto, todas comparten el objetivo de reducir la carga fiscal de una manera contraria a lo que la ley pretende (Editorial Hammurabi, 2021). Entre estas prácticas se encuentran:

(i) En primer lugar, para Taboada (2009) la elusión fiscal es el medio legal de optimizar (minimizar) el pago de impuestos, un resultado de la planificación fiscal que suele ser agresiva. Si bien tales prácticas son técnicamente legítimas, pueden considerarse poco éticas o contrarias al espíritu de las normas que las crearon. La elusión consiste en interpretar las normas fiscales para permitir la explotación de vacíos legales o ambigüedades en la legislación. Un contribuyente puede organizar sus ingresos de cierta manera para aprovechar exenciones o un mayor valor de deducciones, a pesar de que hacerlo no refleja su realidad económica y tributaria. Esta práctica, aunque la ley lo permita, presenta un dilema ético, ya que puede, como se mencionó, ser contraria la intención original de las normas fiscales, debilitar la equidad del sistema impositivo y también disminuir los niveles de confianza de la población obligada, hacia la administración tributaria.

(ii) En segundo lugar, para Tapia (2000) la evasión fiscal, por otro lado, es la omisión intencional de pagar los impuestos adeudados, lo que la convierte en una actividad ilegal. Dichas acciones pueden incluir la omisión de ingresos, inflar deducciones u ocultar activos. La evasión fiscal y los actos fraudulentos son delitos graves y pueden resultar en castigos significativos, ya sea en forma de fuertes multas o prisión. Tiene implicaciones negativas para la recaudación de impuestos y también conduce a un entorno competitivo injusto entre los contribuyentes, donde

aquellos que cumplen con sus obligaciones están en desventaja competitiva en comparación con aquellos que no cumplen con sus responsabilidades. Por lo tanto, la evasión fiscal debe considerarse un problema legal, así como un desafío moral y social que influye en la coherencia y equidad en la sociedad.

(iii) En tercer lugar, para Huesca (2007) la simulación alude al uso de situaciones o transacciones falsas que no indican un hecho económico y con el objetivo de obtener beneficios fiscales. Como muestra de estos abusos, se puede redactar un contrato falso o establecer una compañía ficticia y llevar a cabo un negocio sin sustancia económica para su uso. La simulación es cuando se presenta una imagen distorsionada de la situación financiera del contribuyente a la autoridad tributaria. Al igual que la evasión, la simulación es ilegal y puede tener consecuencias penales. No solo perjudica la recaudación de impuestos, sino que también afecta la confiabilidad del sistema tributario, ya que conduce a una pérdida de confianza en la capacidad del Estado para regular y supervisar adecuadamente la ejecución de actividades económicas.

En síntesis, el abuso tributario se manifiesta a través de la elusión, la evasión y la simulación, cada una con características y consecuencias distintas. La elusión, aunque legal, plantea cuestiones éticas y de equidad; la evasión es un delito que afecta la justicia fiscal; y la simulación implica engaño y fraude. La siguiente tabla sintetiza las manifestaciones del abuso tributario.

Tabla 1

Manifestación del abuso tributario - comparativo

Característica	Manifestación		
	Elusión fiscal	Evasión fiscal	Simulación
Naturaleza	Utilización de estrategias legales para minimizar la carga tributaria	Incumplimiento deliberado de las obligaciones fiscales	Creación de situaciones ficticias o transacciones que no reflejan la realidad económica.
Legalidad	Legalmente permitida, pero puede ser considerada inmoral o contraria a la intención de la ley.	Ilegal	Ilegal

Objetivo	Reducir la carga fiscal aprovechando vacíos o ambigüedades en la legislación	Evitar el pago de impuestos	Obtener beneficios fiscales a través del engaño
----------	--	-----------------------------	---

Nota: Cuadro comparativo de las principales características de las manifestaciones del abuso tributario. Fuente: elaborado por los autores (2025)

Ahora bien, de acuerdo con el Estatuto Tributario en su artículo 869 el abuso tributario se presenta como un fenómeno complejo que involucra diversas prácticas destinadas a eludir las obligaciones fiscales. En consecuencia, se amplían las características más relevantes de este tipo de abuso, que son fundamentales para comprender su impacto en el sistema tributario y en la economía en general (Legis Editores S. A., 2024). Entre ellas se presentan:

(i) El abuso fiscal tiene como principal motivación la intención de evadir impuestos. Este tipo de contribuyentes utiliza estas prácticas para evitar el pago de impuestos. Esta intención puede tomar muchas formas, tales como la planificación fiscal agresiva, así como también la evasión directa de obligaciones fiscales. Aunque en ciertas situaciones es completamente legal, el riesgo de intentar pagar la menor cantidad de impuestos posible conlleva una serie de dilemas éticos y morales, ya que entra en conflicto principalmente con la doctrina de la justicia fiscal, la cual afirma que todas las personas deben hacer una contribución justa al financiamiento del Estado y de manera equitativa.

(ii) El uso de estructuras complejas es otra característica de la evasión fiscal. Los contribuyentes podrían establecer estructuras corporativas complejas o participar en transacciones complicadas con corporaciones establecidas que oscurecerán la verdadera naturaleza de las actividades. Estas pueden adoptar la forma de: empresas offshore, fideicomisos, transacciones entre partes relacionadas que son inconsistentes con la realidad económica. Esta complejidad no solo dificulta que la administración tributaria detecte y penalice la evasión, sino que también crea una situación donde el sistema fiscal carece de transparencia para la sociedad, socavando así la confianza pública en la administración fiscal.

(iii) Los vacíos legales son elementos que, a menudo, proporciona terreno fértil para el abuso fiscal. Frecuentemente, los contribuyentes se apropian de esos vacíos legales o extienden la interpretación de las leyes fiscales para legitimar sus acciones. Debido a esta ambigüedad, algunos comportamientos pueden justificarse como legales, incluso si van en contra del propósito de la ley. Las ambigüedades en las leyes fiscales dan lugar a prácticas abusivas, donde los contribuyentes afirman que operan dentro de la ley, pero con la intención de evadir impuestos.

Por último, el abuso fiscal es de suma importancia en lo que se refiere a la recaudación de impuestos, ya que los hábitos fiscales abusivos conducen a una alta pérdida de ingresos fiscales, impactando la capacidad del estado para financiar, entre otros, servicios públicos críticos para sus ciudadanos, incluidos la educación, la salud y la infraestructura. La disminución en la recaudación también obstaculiza el desarrollo económico y social de la nación y genera situaciones de competencia desleal entre contribuyentes, donde aquellos que cumplen con sus obligaciones fiscales pierden frente a los que evaden sus responsabilidades. A largo plazo, el abuso fiscal erosiona la legitimidad del sistema tributario y puede generar desconfianza del público hacia las instituciones públicas.

Supuestos del Abuso tributario en la Ley 1607 de 2012

Inicialmente la Ley 1607 de 2012 adicionó los artículos 869, 869-1 y 869-2 al Estatuto Tributario, en los que se definió el abuso en materia tributaria, se expusieron las bases para establecerlo y se precisaron las facultades de la administración tributaria para proceder en caso de determinarlo (Villasmil, 2021). Las bases que se consagraron en dicha ley para iniciar un caso de abuso tributario hacían necesario evaluar el cumplimiento de al menos tres de los cinco supuestos de aplicación establecidos en la Cláusula General Antiabuso- CGA, para continuar con el trámite administrativo correspondiente, de lo contrario no sería posible establecer que se estaba frente a una conducta abusiva.

Supuestos de aplicación Ley 1607 (2012):

-
- La respectiva operación o serie de operaciones se realizó entre vinculados económicos.
 - La respectiva operación o serie de operaciones involucra el uso de paraísos fiscales.
 - La respectiva operación o serie de operaciones involucra una entidad del régimen tributario especial, una entidad no sujeta, una entidad exenta, o una entidad sometida a un régimen tarifario en materia del impuesto sobre la renta y complementarios distintos al ordinario.
 - El precio o remuneración pactado o aplicado difiere en más de un 25% del precio o remuneración para operaciones similares en condiciones de mercado.
 - Las condiciones del negocio u operación omiten una persona, acto jurídico, documento o cláusula material, que no se hubiere omitido en condiciones similares razonables comercialmente si la operación o serie de operaciones no se hubieran planeado o ejecutado con el objeto de obtener de manera abusiva para el contribuyente o sus vinculados el beneficio tributario de que trata el presente artículo.

Los anteriores supuestos hacen parte de las características encontradas normalmente en los hechos o negocios que buscan obtener un elevado provecho tributario y es bastante lógico, pues los tres primeros responden a la manera más sencilla de lograrlo porque facilitan los acuerdos internos y dificultan el control fiscal por sus connotaciones.

Si la DIAN verificara el cumplimiento de los supuestos anteriores y las personas o entidades involucradas tuvieran un patrimonio líquido superior a 192.000 UVT, se activaría la actuación del cuerpo colegiado o comité, que es el órgano encargado de tomar decisiones en casos en los que se vea involucrado el interés público; de lo contrario, será la autoridad tributaria quien continúe con el proceso, consistente en emitir un emplazamiento específico.

El cuerpo colegiado o comité mencionado anteriormente, debe estar conformado por:

- El Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- El Director de Gestión de Fiscalización.
- El Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- El superintendente correspondiente a la entidad.
- El Procurador General de la Nación.

De acuerdo con Ulloa y Ramírez (2020) si se detectara un abuso tributario en las condiciones mencionadas y el contribuyente respondiera, la administración podía solicitar una reestructuración o reconfiguración de la operación o serie de operaciones para anular la conducta abusiva y sus efectos, lo que generaría los resultados que se esperaban inicialmente. Cabe resaltar que, para determinar la conducta abusiva, la DIAN debe contar con todas las pruebas y evidencias recaudadas durante el proceso, así como con el análisis de las declaraciones presentadas por el contribuyente para desvirtuar dicha conducta.

Posteriormente, la Administración Tributaria ha de adoptar las medidas administrativas relacionadas con los impuestos, intereses y sanciones a que haya lugar, con el fin de restablecer la legalidad de la actividad y proteger el compromiso constitucional de los ciudadanos.

Según Melissa y Erazo (2021) la cláusula también da la potestad a la DIAN para remover el velo corporativo de las organizaciones que procedieron bajo la figura de abuso tributario, como para quienes actuaron como cómplices de dicha conducta.

La remoción del velo corporativo reside en que los socios o accionistas que participaron de una u otra manera en el comportamiento abusivo, deben hacerse responsables solidariamente ante la administración tributaria por las obligaciones nacidas y por los daños causados por dicha conducta (Ramírez, 2016).

De acuerdo con lo expuesto anteriormente y debido a los análisis realizados sobre la aplicabilidad de tal norma, el Gobierno nacional dio a conocer la necesidad de modificar los artículos del Estatuto Tributario relacionados con el abuso, en busca de optimizar los mecanismos para contrarrestar esta conducta y lo llevó a cabo a través de la Ley 1819 de 2016.

Según Parra (2023) los cambios evidenciados entre ambas leyes fueron consecuencia de los vacíos encontrados en la legislación anterior, que conllevaron a la inaplicabilidad de la cláusula, por la inadecuada interpretación que se le daba a la misma y en busca de fortalecer la normatividad tributaria.

Entre los cambios significativos encontrados en la normativa que rige actualmente, se encuentra la eliminación de:

- Los supuestos de aplicación que se requerían para iniciar el proceso en caso de abuso tributario.
- La condición de un patrimonio líquido igual o superior a 192.000 UVT, para que se activara la actuación del cuerpo colegiado o comité.
- La decisión de la existencia de abuso, en cabeza del cuerpo colegiado o comité.

Adicionalmente para mejorar las condiciones de la cláusula y buscando eliminar las brechas existentes, se complementaron los artículos 869, 869-1 y 869-2 del estatuto, así: Se establecieron tres elementos constitutivos de abuso, respondiendo a características de actos jurídicos artificiosos y consecuentemente a negocios que carecen de propósito económico y/o comercial, según la Ley 1819 (2016):

- El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.

-
- El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
 - La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes (Art. 869).

Los anteriores elementos permiten a la administración tributaria tener una base para empezar a indagar acerca del caso; a continuación, se explicará cada uno de ellos para tener claro cómo los califica la administración tributaria:

- Falta de razonabilidad económica y/o comercial: hace alusión al objeto específico del negocio y está determinado por parte de la DIAN con relación a los efectos tributarios que cause, es decir, hace referencia a la razón o motivo real que lleva a las partes a realizar un contrato.
- Elevado beneficio fiscal: se evidencia cuando se elimina, se disminuye o se difiere el impuesto, se incrementa el saldo a favor, o las pérdidas fiscales y se prolongan los beneficios tributarios o exenciones.
- Uso de formas artificiosas: se refiere al negocio como tal, aquí se aplica el concepto de sustancia sobre forma; la administración de impuestos se encarga de analizar la situación desde diferentes puntos de vista y es así como se logra establecer si los intereses eran diferentes a los del curso normal de la actividad.

Es imperativo resaltar que esto sólo lo podrá realizar la DIAN en caso de no haberse vencido el término de firmeza de la declaración, y durante el tiempo que dure el proceso probatorio se suspenderá dicho término. En Colombia, después de recibir la respuesta del contribuyente, se requiere re caracterizar o reconfigurar la operación en cuestión para abordar el abuso tributario de

acuerdo con la Ley 1607/12. Si no se responde dentro del plazo, se emite un requerimiento especial o un emplazamiento previo por no declarar, según el caso, en los términos de los artículos 703 y 715 E.T. El documento emitido por la administración tributaria debe contar con la aprobación del Director Seccional y un delegado del Director de Gestión de Fiscalización en ambos casos (Ley 2277, Congreso de la República, 2022).

De esta manera, la responsabilidad del Estado de salvaguardar los intereses comunes y garantizar la estabilidad de la Hacienda pública es la base de estas medidas. La ley también establece que la acción penal puede extinguirse si el contribuyente corrige la declaración fiscal y paga los impuestos adeudados, según lo establecido en el artículo 402 del código penal de Colombia.

Los impuestos son esenciales para el buen funcionamiento del Estado, y el cumplimiento de los principios y derechos constitucionales, su recaudo tiene un impacto en la conducta de la sociedad, lo que se ve reflejado en su cultura tributaria y en la gestión responsable de los recursos públicos.

En Colombia, se reconoce explícitamente el abuso tributario y se apoya en la ley, ya que se hacen esfuerzos constantes para reducir las disparidades que permiten la ejecución de prácticas fiscales indebidas, incluyendo la imposición de sanciones más severas a aquellos que lo cometen.

2.2.2. Régimen Sancionatorio

Este régimen sancionatorio en Colombia, es el conjunto de normas y procedimientos que establecen cuáles son los castigos legales de no cumplir con sus obligaciones tributarias por parte de un contribuyente determinado, esto en materia fiscal y penal. Este sistema está diseñado para hacer cumplir, por parte de los obligados, todas las normas tributarias y de esta manera preservar la integridad del marco fiscal.

2.2.2.1. Régimen Sancionatorio Tributario

El régimen sancionador tributario se refiere al sistema de sancionar aplicable a aquellos contribuyentes que cometen violaciones fiscales. El régimen es administrado principalmente por la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas (DIAN), y a continuación se detallan los conceptos mayormente descritos por Monsalve (2020):

(i) Las violaciones comunes se interpretan como la omisión de declaraciones, información falsa, evasión fiscal, incumplimiento de obligaciones formales, ocultamiento de la información, no facturación.

(ii) Las sanciones están vinculadas a cada tipo de violación, dependiendo de la gravedad de la violación en relación con las normas.

(iii) El procedimiento Sancionador, se efectúa cuando existe una determinación de una posible violación. Posteriormente, la DIAN realiza investigaciones y análisis para evaluar si ha persistido una infracción fiscal y emite la sanción conforme a tal comportamiento. Abarcando el derecho de defensa del contribuyente, quien tiene derecho a presentar sus argumentos y pruebas en su favor.

(iv) Las sanciones son de naturaleza acumulativa dependiendo de la violación, y éstas pueden ser económicas, multas, o la pérdida de beneficios fiscales.

2.2.2.2. Régimen Penal Tributario

El sistema fiscal penal abarca conductas que constituyen delitos fiscales, es decir, acciones que no solo violan las leyes fiscales, sino que también son delitos sancionados por el Código Penal, y a continuación se detallan los conceptos mayormente descritos por Monsalve (2020):

(i) Los dos delitos fiscales más comunes son la evasión fiscal y el fraude fiscal. La penalidad recae en penas de prisión y/o sanciones económicas.

(ii) Un procedimiento penal comienza cuando se descubre un comportamiento que puede ser un delito fiscal. La Oficina del Fiscal General puede llevar a cabo la investigación, obtener pruebas, presentar cargos y luego el juicio.

(iii) Además de las sanciones económicas, los responsables enfrentan penas de prisión, que se determinarán en función de la gravedad del delito. La jurisprudencia ha determinado que la intención de defraudar es uno de los elementos de este tipo de delitos.

En síntesis, los regímenes sancionatorios, fiscal y penal en Colombia, proporcionan normas que permiten regular el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Mientras que el régimen fiscal se refiere a las infracciones administrativas y sus sanciones, el régimen penal se dirige a acciones más graves con posibles implicaciones criminales. Ambos regímenes cumplen un propósito vital el cual es preservar la integridad del sistema tributario y promover el cumplimiento de todos los contribuyentes con sus obligaciones fiscales. Las sanciones administrativas y penales sirven como elementos de disuasión y permiten fomentar la cultura de cumplimiento fiscal en la sociedad.

2.3. Marco Legal

Inicialmente, el Código Penal de Colombia, en su artículo 402 *Omisión del agente retenedor o recaudador* establece sanciones penales para los agentes retenedores o autorretenedores que no consignan las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de impuestos, como la retención en la fuente, dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para su presentación. Este artículo fue modificado por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016, que fortaleció las normas contra la evasión fiscal y el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, señala que el incumplimiento de esta obligación constituye un delito penal, con penas que incluyen prisión y multas, dependiendo de la gravedad del caso. Además, el párrafo del artículo amplía su alcance al incluir impuestos como el IVA, el impuesto nacional al consumo

y otras contribuciones públicas, lo que refuerza su aplicación en el ámbito tributario (Ley 599, Congreso de la República, 2000).

La Ley 1607 de 2012 estableció el término "abuso tributario" en Colombia para combatir las conductas perjudiciales para el sistema tributario del país, aumentar la recaudación y mejorar el cumplimiento de los compromisos tributarios. Los artículos 434A y 434B del Código Penal se añadieron mediante la reforma tributaria de 2016, la Ley 1819, que tipifica como delito algunas conductas ilícitas relacionadas con los impuestos. La Ley 2277, una nueva ley de reforma tributaria modificó estos artículos del Código Penal en 2022. Los artículos mencionados en el Estatuto Tributario o el Código Penal enumeran una variedad de razones que pueden llevar a las personas a comportamientos prohibidos por la legislación tributaria y clasificados como abuso o delito. Además, las repercusiones de estos comportamientos pueden variar. Por esta razón, es fundamental comprender el comportamiento y la cultura tributaria nacional, además de la normativa aplicable (Ley 2277, Congreso de la República, 2022).

Por otro lado, la Cláusula General Antiabuso (CGA), creada por la Ley 1607, brinda a la administración tributaria herramientas para identificar y sancionar actividades que intentan reducir ilegítimamente la carga impositiva. Esta ley requiere que los contribuyentes demuestren que sus negocios tienen un propósito real más allá de la evasión fiscal.

Los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario fueron agregados por el marco legal inicial para establecer las bases para identificar el abuso tributario y especificar las facultades de la administración para actuar en consecuencia. Se utilizaron supuestos para evaluar conductas abusivas como operaciones entre vinculados económicos, con paraísos fiscales o condiciones que difieren significativamente del mercado (Ley 2277, Congreso de la República, 2022).

Sobre la interpretación y aplicación de estas normas existen diversas visiones académicas y prácticas. Los escritores Mesa y Ramírez (2020) han analizado el impacto de valores como la buena fe y la libertad económica en el sistema tributario, destacando la importancia de mantener un equilibrio entre la optimización fiscal y el cumplimiento de las normas.

Este marco ha establecido regulaciones específicas para las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), estableciendo condiciones específicas para evitar el abuso del régimen tributario especial. La reforma de 2016 limitó el acceso de las ESAL a estos beneficios al reducir su número y exigir que los excedentes se reinviertan en programas sociales en lugar de beneficiarse personalmente o a sus asociados vinculados.

Como autoridad tributaria, la DIAN ha emitido resoluciones como la 0004 de 2020 que clarifican los términos y procedimientos para aplicar el CGA, reforzando el control sobre prácticas evasivas y elusivas. Igualmente, para Cattaneo y Burgos (2017) los cambios realizados con la “ley 2155 de 2021 y la Ley 2277 de 2022, han ampliado estos controles agregando conceptos como la Presencia Económica Significativa y el Registro Único de Beneficiarios Finales para combatir estrategias internacionales de elusión fiscal” (p. 12).

Capítulo III. Aspectos Metodológicos

La metodología para abordar la línea de investigación "Abuso Tributario en Colombia: Análisis de Normas Vigentes, Aplicación y Responsabilidad Penal" tiene varias características clave. Se establece un enfoque descriptivo, que, como mencionan Hernández et al. (2014), se centra en “definir, clasificar, catalogar o caracterizar un objeto de estudio sin manipular el entorno” (p. 251). En este caso, la investigación se enfoca en identificar y analizar hechos que representan un problema dentro del sistema fiscal.

Para ello, se recurre a la investigación documental analítica, que según Barbosa et al. (2020), es un método que utiliza documentos y registros existentes para obtener información precisa sobre un tema específico. Esto permite a los investigadores acceder a una variedad de fuentes, como textos impresos, imágenes, videos y otros documentos confiables, para analizar y extraer datos relevantes.

En esta investigación, se emplearán técnicas de recolección de información para caracterizar el marco legal que regula los delitos fiscales y las prácticas abusivas en el ámbito tributario en Colombia. También se describirán las tácticas más comunes que utilizan los contribuyentes para evadir sus obligaciones fiscales y se expondrán las consecuencias que el abuso tributario tiene en la economía y en la equidad del sistema fiscal colombiano.

Se plantea como una investigación no experimental de corte transversal, ya que se caracteriza por la recolección de datos en un solo momento en el tiempo, lo que permite a los investigadores observar y analizar variables sin manipularlas. Además, combina elementos del derecho tributario, la economía y otras disciplinas relevantes, y está orientada a generar conocimiento útil para mejorar la eficacia de las políticas públicas en materia tributaria en Colombia.

Procedimiento en la investigación

Primero que nada, es fundamental entender el marco legal que regula los delitos fiscales y las prácticas abusivas. Conocer las normativas que guían el comportamiento tributario nos ayuda a detectar las lagunas y debilidades en la legislación. Esto es importante porque un marco legal sólido es esencial para lograr justicia fiscal; sin él, se fomenta la impunidad y se perpetúan las malas prácticas. Al examinar la jurisprudencia y las leyes vigentes, esta investigación podrá contribuir a crear políticas más efectivas que fortalezcan el sistema tributario en Colombia.

En segundo lugar, es necesario describir las tácticas más comunes que utilizan los contribuyentes para evadir o eludir impuestos. A través de este análisis, podremos entender mejor las motivaciones y estrategias detrás de estas prácticas, lo que facilitará la identificación de patrones de comportamiento que la administración tributaria puede abordar. Comprender estas tácticas no solo es clave para diseñar mecanismos de control más eficaces, sino que también ayudará a generar conciencia entre los contribuyentes sobre la importancia de cumplir con sus obligaciones fiscales de manera ética y responsable.

Por último, es crucial exponer las consecuencias del abuso tributario en la economía y en la equidad del sistema fiscal. El abuso tributario tiene un impacto negativo en la recaudación fiscal, lo que limita la capacidad del Estado para financiar servicios públicos esenciales como la educación, la salud y la infraestructura. Además, crea una competencia desleal, perjudicando a aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones. Al visibilizar estas consecuencias, podremos argumentar de manera más convincente sobre la necesidad de implementar reformas y acciones concretas que promuevan un sistema tributario más justo y equitativo.

Capítulo IV. Resultados y Análisis

4.1. Marco normativo delitos fiscales y las prácticas abusivas en el ámbito tributario en Colombia

El marco legal que regula el abuso tributario en Colombia se compone de una serie de leyes, decretos, resoluciones y sentencias que abordan diferentes aspectos relacionados con este fenómeno.

4.1.1. Estatuto Tributario en Colombia

El Estatuto Tributario de Colombia es un conjunto de normas clave que regula el sistema de impuestos en el país. Establece las bases legales para la administración de impuestos, las responsabilidades de los contribuyentes y las facultades de la administración tributaria. Este marco normativo se divide en normas sustanciales y procesales; las primeras definen los diferentes tipos de impuestos, como el impuesto sobre la renta y el IVA, mientras que las segundas establecen los procedimientos que deben seguir tanto los contribuyentes como la administración tributaria para gestionar esos impuestos. Así, el Estatuto no solo indica qué impuestos deben cumplir los ciudadanos y las empresas, sino que también detalla las obligaciones que conllevan, como presentar declaraciones y pagar impuestos a tiempo, incluyendo tasas impositivas, deducciones permitidas y créditos fiscales disponibles (Estatuto Tributario, Congreso de la República de Colombia, 1989).

Además, el Estatuto otorga a la administración tributaria, principalmente a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), amplias facultades para garantizar que se cumplan las obligaciones fiscales. Estas facultades incluyen la realización de auditorías, la imposición de sanciones por incumplimiento y la implementación de mecanismos de control para prevenir el abuso tributario. En este contexto, el régimen de sanciones establecido por el Estatuto es crucial, ya que busca disuadir el incumplimiento a través de multas y la imposición de intereses moratorios por retrasos en el pago de impuestos, fomentando así una cultura de responsabilidad fiscal entre los contribuyentes (Estatuto Tributario, Congreso de la República de Colombia, 1989).

Desde que se promulgó, el Estatuto Tributario ha pasado por numerosas reformas y actualizaciones, adaptándose a las cambiantes dinámicas del sistema económico y social en Colombia. Estas reformas buscan mejorar la eficiencia en la recaudación de impuestos y cerrar las brechas que permiten el abuso tributario, lo que subraya la importancia de contar con un marco normativo flexible y en constante evolución. Así, el Estatuto Tributario no solo es clave para el funcionamiento del sistema fiscal colombiano, sino que también ofrece un marco claro y coherente que regula las relaciones entre el Estado y los contribuyentes. Su correcta aplicación es esencial para asegurar la equidad en la carga tributaria y la sostenibilidad de las finanzas públicas (Estatuto Tributario, Congreso de la República de Colombia, 1989).

4.1.2. Ley 599 de 2000

Por otro lado, el Código Penal de Colombia es reconocido como un conjunto de normas que establecen las conductas consideradas delitos en el país y las sanciones a esos delitos; en lo que respecta a los delitos fiscales y las prácticas abusivas, desde el punto de vista tributario, se tipifican los artículos 402, 434 A y 434 B, los cuales se enfocan en delitos específicos relacionados con la conducta penal por comportamientos que afectan el recaudo de los impuestos.

El artículo 402 contiene normas sancionatorias para aquellas personas que realizan retenciones en la fuente y no las consignan, el 434A tipifica el delito relacionado con la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, aludiendo a la conducta de quien, con la intención de defraudar o evadir, declare un menor valor en sus activos o declare pasivos inexistentes, en ambos casos, por valores que superen 1.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes, siempre y cuando medie una liquidación oficial, expedida por la autoridad tributaria.

El Artículo 434 B alude a la defraudación o evasión pasiva, en este caso, se establece que el que estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, con el propósito de defraudación o evasión, que generen un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor en declaraciones tributarias, también estará incurriendo en un delito. Las

consecuencias legales son severas, que pueden llegar a los 60 meses de prisión y a sanciones pecuniarias superiores a los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Lo anterior, se convierte en herramientas cruciales en la lucha contra los delitos fiscales y las prácticas abusivas en el ámbito tributario; ya que al penalizar la falsificación de documentos, el marco legal no solo protege la recaudación de impuestos del Estado, sino que también promueve la equidad y la justicia en el sistema fiscal, en razón a ello, es fundamental que tanto los ciudadanos como las autoridades fiscales se mantengan vigilantes frente a estas conductas para asegurar un sistema tributario eficiente y transparente.

4.1.3. Ley 1607 de 2012

La Ley 1607 de 2012 representa un hito significativo en la legislación tributaria colombiana al introducir el concepto de "abuso en materia tributaria", un término que abarca tanto la evasión como la elusión fiscal. Esta ley establece un marco normativo orientado a la identificación y sanción de prácticas que, mediante el uso indebido de estructuras legales y mecanismos de planificación tributaria, buscan disminuir o eludir las obligaciones fiscales de manera contraria al espíritu de la ley.

En este contexto, la Ley 1607 de 2012 no solo aclara y establece lo que se entiende por abuso tributario, sino que también introduce medidas concretas para combatir estas prácticas. Esto fortalece la capacidad de la administración tributaria para hacer frente a la evasión y la elusión. La normativa exige, entre otras cosas, que los contribuyentes demuestren la sustancia económica de las transacciones que realizan, y permite que la administración tributaria ajuste las operaciones que se consideren abusivas. Este enfoque integral tiene como objetivo restaurar la equidad en el sistema fiscal, asegurando que todos los contribuyentes cumplan con su responsabilidad tributaria de manera justa y proporcional. Así, la Ley 1607 de 2012 no solo refuerza el marco legal existente, sino que también fomenta una cultura de cumplimiento fiscal, que es esencial para la sostenibilidad de las finanzas públicas en Colombia.

4.1.4. Ley 1819 de 2016

La Ley 1819 de 2016 establece una reforma tributaria integral que fortalece significativamente las herramientas disponibles para la administración tributaria en Colombia, con el objetivo de detectar y sancionar de manera más efectiva el abuso tributario. Esta legislación introduce mecanismos de control más rigurosos y precisos, permitiendo a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ejercer un mayor escrutinio sobre las prácticas fiscales de los contribuyentes.

Entre las medidas adoptadas, se destaca la implementación de criterios de sustancia económica que obligan a los contribuyentes a justificar la naturaleza real de sus transacciones, desincentivando así el uso de estructuras artificiosas que buscan eludir la carga tributaria. Además, la Ley 1819 de 2016 amplía las facultades de la administración tributaria para reconfigurar operaciones que sean consideradas abusivas, lo que no solo refuerza la capacidad del Estado para garantizar una recaudación justa, sino que también fomenta una cultura de cumplimiento fiscal más robusta. En consecuencia, esta reforma no solo responde a la necesidad de optimizar la eficiencia en la recaudación fiscal, sino que también aborda de manera proactiva los desafíos planteados por la evasión y el abuso tributario, promoviendo una mayor equidad en el sistema fiscal y fortaleciendo la sostenibilidad de las finanzas públicas en el país.

4.1.5. Decreto 1625 de 2016

El Decreto 1625 de 2016, conocido como el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria, constituye un instrumento normativo fundamental que organiza, compila y reglamenta de manera coherente las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario colombiano. Este decreto no solo busca facilitar la interpretación y aplicación de las normas tributarias, sino que también aborda aspectos esenciales relacionados con la simulación y la realidad económica de las transacciones realizadas por los contribuyentes. En este sentido, establece directrices claras para identificar operaciones que, aunque formalmente legales, carecen de sustancia económica real y persiguen únicamente multas de elusión fiscal.

La normativa refuerza el principio de prevalencia de la realidad económica sobre las formas jurídicas, permitiendo a la administración tributaria desconocer transacciones ficticias o artificiosas y reconfigurarlas de acuerdo con su verdadera naturaleza. Este enfoque no solo contribuye a combatir el abuso tributario, sino que también promueve un sistema fiscal más equitativo y transparente, al garantizar que los contribuyentes asuman sus obligaciones tributarias en proporción a su capacidad económica real. En consecuencia, el Decreto 1625 de 2016 no solo reglamenta de manera técnica y detallada las disposiciones del Estatuto Tributario, sino que también dota a la administración tributaria de herramientas más sólidas para enfrentar prácticas que atenten contra la integridad del sistema fiscal. Esta normativa, al priorizar la sustancia sobre la forma, refuerza la confianza en el sistema tributario y asegura una distribución más justa de la carga impositiva, elementos esenciales para la sostenibilidad de las finanzas públicas y la promoción de un entorno económico más justo.

4.1.6. Sentencias en Materia de Abuso Tributario

4.1.6.1. Sentencia 27693 / 2024

La Sentencia 27693, emitida el 6 de junio de 2024, aborda el abuso de las formas jurídicas en relación con la reclasificación de cuentas por cobrar y la liquidación de remanentes de la sociedad Expofaro S.A.S. La sentencia también se relaciona con la normativa tributaria y la administración de impuestos en Colombia (Consejo de Estado, 2024).

Hechos. (i) Expofaro S.A.S: La empresa no tenía pasivo externo y se aprobó un reembolso parcial de remanentes a los accionistas, lo que afectó sus cuentas por cobrar y patrimonio. (ii) Podolia S.A: Creada para gestionar cuentas por cobrar, fue disuelta rápidamente sin realizar operaciones comerciales, lo que llevó a considerarla un acto formal sin sustancia económica, utilizado para eludir impuestos.

Decisiones del Consejo de Estado. (i) *Abuso de Formas Jurídicas:* La corte concluyó que la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) actuó de manera adecuada al desestimar la operación de Podolia S.A. debido a su falta de sustancia económica. (ii) *Reclasificación de*

Cuentas: Se determinó que la reclasificación de cuentas por cobrar como acciones por parte de Expofaro fue un abuso de las formas jurídicas, con la intención de reducir su carga tributaria. (iii) Facultades de la DIAN: La corte reafirmó que la DIAN tiene la autoridad para modificar la composición del patrimonio declarado a efectos del impuesto al patrimonio, basándose en la sustancia económica de las transacciones. (iv) Derechos del Contribuyente: Se estableció que no se vulneraron los derechos del contribuyente y que la liquidación oficial de la DIAN no está sujeta a un aumento en el impuesto o a la imposición de sanciones.

La sentencia reafirma la importancia de la sustancia sobre la forma en el derecho tributario, limitando el uso de formas jurídicas cuando se busca evadir obligaciones tributarias. La decisión del Consejo de Estado subraya la necesidad de equidad en la legislación tributaria y el papel de la administración tributaria en la detección de irregularidades.

4.1.6.2. Sentencia 26874 / 2023

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado de Colombia resolvió el recurso de apelación presentado por I Lab SAS contra una decisión del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Este tribunal había negado las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho relacionadas con la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre la renta del año 2015 (Consejo de Estado, 2023).

Hechos. (i) La DIAN modificó la declaración de impuestos de I Lab SAS, rechazando ciertos pasivos y costos de ventas, y aplicando sanciones por inexactitud y extemporaneidad. (ii) I Lab SAS argumentó que la DIAN violó su derecho al debido proceso al no seguir el procedimiento adecuado para casos de abuso tributario.

Decisiones del Consejo de Estado. (i) El tribunal consideró que la administración actuó correctamente, basando su decisión en la inexistencia de las compras que originaron los pasivos y costos cuestionados. (ii) I Lab SAS no logró desvirtuar los indicios de simulación de operaciones. La Sala llegó a la conclusión de que la simulación es un hecho, mientras que el abuso tributario se refiere a actos legales que no tienen un propósito económico claro. La liquidación oficial se basó

en la falta de operaciones reales, no en el abuso tributario, por lo que no se podía aplicar el procedimiento especial. Se ratificó la sanción por inexactitud debido a la inclusión de costos no válidos, ya que la demandante no pudo demostrar la veracidad de las compras. La Sala mantuvo la decisión del tribunal de primera instancia y no impuso costos en la segunda instancia.

4.1.6.3. Sentencia c-053 / 2023

La Sentencia C-053 de 2023 de la Corte Constitucional de Colombia declara la inconstitucionalidad de ciertos artículos del Estatuto Tributario que discriminan a los parientes civiles en comparación con los parientes por consanguinidad o afinidad. La Corte concluye que esta omisión viola el principio de igualdad consagrado en la Constitución, y determina que los grados de parentesco civil deben ser considerados de la misma manera que los de consanguinidad en la aplicación de las normas tributarias (Corte Constitucional de Colombia, 2023).

Hechos: El demandante sostiene que los artículos 23-1 y 372 del Estatuto Tributario violan los derechos a la igualdad y a no ser discriminado, ya que no consideran a los parientes civiles en las normas sobre el diferimiento del impuesto sobre la renta y la responsabilidad solidaria en la retención en la fuente. Se argumenta que esto crea un trato desigual entre personas que son iguales, basándose en su origen familiar, lo cual resulta ser irrazonable.

Decisión del Tribunal: La Corte Constitucional resolvió declarar la exequibilidad condicionada de las normas acusadas, entendiendo que los grados de parentesco civil deben ser incluidos en las disposiciones mencionadas, garantizando así un trato igualitario. Se reafirma que todos los individuos, independientemente de su parentesco, deben recibir el mismo trato y protección por parte del Estado.

4.1.6.4. Sentencia c-322 / 2022

La Sentencia C-322/22 de la Corte Constitucional de Colombia aborda la inconstitucionalidad de un artículo del Estatuto Tributario que limita la compensación de pérdidas fiscales en procesos de fusión empresarial (Corte Constitucional de Colombia, 2022).

Hechos. La Sentencia C-322/22 de la Corte Constitucional de Colombia se enfoca en la inconstitucionalidad de un artículo del Estatuto Tributario que restringe la compensación de pérdidas fiscales durante los procesos de fusión empresarial. Los demandantes argumentan que esta restricción atenta contra los principios de equidad y justicia tributaria, ya que impide que la empresa resultante pueda compensar todas las pérdidas fiscales de las sociedades que se fusionan. Sin embargo, la Corte sostiene que esta medida tiene como objetivo evitar motivaciones fiscales en las fusiones y fomentar razones comerciales, lo cual es constitucionalmente válido.

Decisión del tribunal. La Corte declaró exequible el inciso 2° del artículo 147 del Estatuto Tributario, argumentando que la limitación no vulnera los principios de equidad y justicia tributaria, ya que busca evitar la elusión fiscal y asegurar que las fusiones se realicen con fines comerciales. Además, se establece que la compensación de pérdidas fiscales solo es válida si las sociedades involucradas tienen la misma actividad económica y se limita a las utilidades obtenidas dentro de un plazo específico.

La Corte considera que esta limitación es razonable y proporcional, contribuyendo a un sistema tributario más justo y equitativo, y evitando abusos fiscales. La compensación de pérdidas fiscales es vista como una minoración estructural que refleja la capacidad contributiva del sujeto obligado, y prohibirla sería injusto, aunque el legislador puede imponer límites razonables.

4.1.6.5. Sentencia c-015 / 1993

La Sentencia C-015/93 aborda la interpretación de la legislación tributaria en el contexto del Estado Social de Derecho. Se enfatiza que la legislación tributaria no debe ser interpretada de manera literal, sino que debe considerar la sustancia económica de los hechos relevantes. Esto implica que las personas no pueden evadir el pago de impuestos si sus acciones, aunque estructuradas de manera diferente, tienen un resultado económico equivalente a lo que la ley establece como obligación tributaria (Corte Constitucional de Colombia, 1993).

Hechos. Se está debatiendo sobre cómo crear incentivos para los contribuyentes y cómo integrar las normas tributarias que ya existen. Se argumenta que la norma en cuestión tiene como

objetivo combatir la evasión fiscal y que su implementación no afecta negativamente a los sectores de menores ingresos. Al contrario, busca prevenir la evasión del impuesto sobre la renta, lo que, a su vez, beneficia la distribución del ingreso.

Decisión del tribunal. La Corte Constitucional concluye que la norma acusada es exequible, ya que no vulnera los derechos constitucionales y se alinea con el interés público de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, promoviendo así la justicia y equidad en el sistema tributario.

4.2. Tácticas frecuentes de los contribuyentes para evitar el cumplimiento de obligaciones fiscales

El abuso tributario es una práctica que, aunque puede llevarse a cabo dentro de los límites formales de la ley, va en contra del verdadero propósito del marco normativo fiscal, ya que busca reducir o evadir las obligaciones tributarias de manera inapropiada (Gómez y Morán, 2020). Este fenómeno se distingue por el uso de estrategias sofisticadas por parte de los contribuyentes, ya sean individuos o empresas, que aprovechan vacíos legales, interpretaciones confusas de la normativa o estructuras fiscales complejas para eludir la carga tributaria que realmente les corresponde (Sánchez, 2023). Desde un enfoque crítico, el abuso tributario no solo pone en riesgo la estabilidad de las finanzas públicas, sino que también afecta la equidad del sistema fiscal, creando desigualdades en la distribución de la carga tributaria y debilitando la confianza en las instituciones del estado (Becerra et al., 2023).

En términos generales, las tácticas más comunes de abuso tributario incluyen la planificación fiscal agresiva, la simulación de operaciones, el uso de paraísos fiscales y los mecanismos de transferencia de beneficios dentro de grupos empresariales multinacionales. La planificación fiscal agresiva se refiere a la creación de esquemas complejos cuyo principal objetivo es reducir la carga tributaria, incluso cuando estas estructuras carecen de una base económica real. Por otro lado, la simulación de operaciones implica llevar a cabo transacciones ficticias o artificiales que no corresponden a una actividad económica genuina, sino que buscan aprovechar beneficios fiscales indebidos. Además, el uso de paraísos fiscales permite a los contribuyentes

mover ingresos o activos a jurisdicciones con baja o nula tributación, mientras que los mecanismos de precios de transferencia abusivos facilitan la transferencia de utilidades hacia entidades vinculadas en jurisdicciones con menor carga impositiva, lo que erosiona la base fiscal de los países donde realmente se genera la riqueza (DIAN, 2020).

El abuso tributario pone en evidencia las limitaciones de los sistemas fiscales modernos para adaptarse a las dinámicas de una economía globalizada y digitalizada, donde las fronteras entre jurisdicciones fiscales son cada vez más difusas (OCDE, 2022). Este fenómeno plantea un desafío significativo no solo para la administración tributaria, que debe desarrollar herramientas más efectivas para identificar y sancionar estas prácticas, sino también para los legisladores, quienes enfrentan la tarea de diseñar marcos normativos más robustos y coherentes (Comisión de Estudio del Sistema Tributario Territorial, 2020). En este contexto, el abuso tributario no puede ser abordado únicamente como un problema técnico, sino que exige una reflexión más amplia sobre los principios de justicia fiscal, la ética empresarial y la responsabilidad social, dado que su persistencia debilita la capacidad del Estado para financiar bienes y servicios públicos esenciales, afectando directamente el bienestar colectivo y la cohesión social (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2012).

Por tanto, combatir el abuso tributario requiere no solo de reformas legales que cierren los vacíos normativos, sino también de una cooperación internacional más efectiva, dado que muchas de estas prácticas trascienden las fronteras nacionales. Asimismo, es indispensable promover una cultura de cumplimiento fiscal basada en la transparencia, la equidad y la responsabilidad, elementos que son fundamentales para garantizar la sostenibilidad y legitimidad del sistema tributario en un contexto global cada vez más complejo.

Tabla 2

Tácticas frecuentes de los contribuyentes para el cumplimiento de obligaciones fiscales

Táctica	Descripción
Simulación de operaciones	Los contribuyentes simulan transacciones o contratos que no reflejan la realidad económica, con el objetivo de reducir su carga fiscal mediante la creación de contratos

	<p>ficticios, para justificar deducciones o gastos inexistentes. Esta práctica busca aparente legalidad, pero en realidad oculta la verdadera naturaleza de las operaciones.</p>
Uso de facturas falsas	<p>Una táctica común es la emisión o utilización de facturas falsas para inflar gastos o disminuir ingresos declarados. Esto permite a los contribuyentes reducir su base gravable y, por ende, pagar menos impuestos. En muchos países, esta práctica se considera un delito grave.</p>
Creación de empresas de papel	<p>Los contribuyentes crean empresas ficticias o "de papel" que no realizan actividades económicas reales. Estas empresas se utilizan para emitir facturas falsas, desviar ingresos o realizar transacciones simuladas que benefician fiscalmente al contribuyente principal.</p>
Manipulación de precios de transferencia	<p>En el caso de empresas multinacionales, una táctica frecuente es la manipulación de los precios de transferencia en transacciones entre partes relacionadas. Esto implica fijar precios artificialmente altos o bajos para trasladar utilidades a jurisdicciones con menores tasas impositivas.</p>
Uso de paraísos fiscales	<p>Los contribuyentes trasladan activos o ingresos a jurisdicciones con baja o nula tributación (paraísos fiscales) para evitar el pago de impuestos en su país de origen. Esto se realiza mediante estructuras corporativas complejas que dificultan la trazabilidad de los fondos.</p>
Omisión de ingresos	<p>Una de las tácticas más simples pero efectivas es la omisión de ingresos en las declaraciones fiscales. Esto puede incluir ingresos en efectivo no reportados o ingresos provenientes de actividades informales.</p>
Declaraciones falsas o inexactas	<p>Los contribuyentes presentan declaraciones fiscales con información incorrecta o incompleta, como inflar deducciones, omitir ingresos o reportar pérdidas inexistentes. Esto se realiza con el objetivo de reducir la carga tributaria.</p>
Aprovechamiento de vacíos legales	<p>Algunos contribuyentes explotan vacíos o ambigüedades en la legislación fiscal para justificar prácticas que, aunque técnicamente legales, son contrarias al espíritu de la ley. Esto incluye el uso de estructuras complejas para evitar el pago de impuestos.</p>
Retención de impuestos, no trasladadas	<p>En algunos casos, los contribuyentes retienen impuestos a terceros (como empleados o proveedores) pero no los entregan a la autoridad fiscal. Esto constituye una apropiación indebida de recursos que deben ser destinados al fisco.</p>
Blanqueo de activos	<p>Aunque más relacionado con delitos financieros, el blanqueo de activos también puede tener implicaciones fiscales. Los contribuyentes ocultan el origen de ingresos ilícitos para evitar su detección y tributación.</p>

Nota: Tipificación de tácticas frecuentes en la que los contribuyentes incumplen sus obligaciones tributarias.

Fuente: elaborado por los autores (2025).

Según Arrieta (2022) estas tácticas de abuso tributario representan un gran desafío para las autoridades fiscales. No solo afectan directamente la recaudación de impuestos, sino que también tienen efectos estructurales profundos en el sistema fiscal. Para Becerra et al., (2023) desde un enfoque crítico, estas prácticas socavan los principios básicos de un sistema tributario justo, como la equidad horizontal, que establece que los contribuyentes con la misma capacidad económica deben contribuir de manera proporcional, y la equidad vertical, que indica que aquellos con mayor capacidad económica deben aportar más. Al permitir que ciertos actores económicos, a través de estrategias agresivas o desleales, reduzcan artificialmente su carga tributaria, se produce una redistribución regresiva de las obligaciones fiscales. Lo que se traduce en que el peso de la tributación recae sobre quienes no tienen acceso a esos mecanismos, como las pequeñas empresas o los trabajadores asalariados (Editorial Hammurabi, 2019). Esta situación no solo perpetúa desigualdades económicas, sino que también erosiona la legitimidad del sistema tributario y la confianza en las instituciones estatales (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2012).

Para abordar este fenómeno que afecta a nivel global, Godoy y Jiménez (2022) afirman que los gobiernos han implementado una serie de estrategias diseñadas para cerrar las brechas normativas y operativas que los abusadores del sistema fiscal suelen aprovechar. Entre las medidas que se han puesto en marcha, destacan, en primer lugar, auditorías más rigurosas y especializadas. Estas auditorías utilizan análisis de datos masivos, *big data*, inteligencia artificial y otras tecnologías avanzadas para detectar patrones sospechosos en las transacciones de los contribuyentes (Meza, 2015). Gracias a estas herramientas, las administraciones fiscales no solo logran ser más eficientes en la identificación de irregularidades, sino que también pueden concentrar sus recursos en áreas de alto riesgo, maximizando así el impacto de sus esfuerzos de control.

En segundo lugar, el intercambio de información fiscal a nivel internacional se ha vuelto un pilar fundamental en la lucha contra el abuso tributario, especialmente en un mundo donde las actividades económicas y financieras cruzan fronteras. Iniciativas impulsadas por organismos internacionales, como el Marco Inclusivo sobre BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE o el Estándar Común de Reporte (CRS), han fomentado la cooperación entre países para

compartir información sobre cuentas bancarias, transacciones y estructuras empresariales de contribuyentes que operan en diversas jurisdicciones. Este intercambio automático de información reduce considerablemente el anonimato y la opacidad que históricamente han sido utilizados por aquellos que intentan evadir o eludir impuestos a través de paraísos fiscales o estructuras offshore (OCDE, 2022).

Además, los gobiernos han optado por implementar sanciones más estrictas para aquellos que cometen abuso tributario. Estas sanciones no solo implican multas económicas, sino que también pueden acarrear consecuencias para la reputación y, en algunos casos, incluso penas de cárcel. El objetivo de estas medidas es no solo castigar a los infractores, sino también disuadir a otros contribuyentes, dejando claro que el costo de participar en estas prácticas supera con creces cualquier beneficio económico que se pueda obtener. Sin embargo, es fundamental reconocer que la efectividad de estas sanciones depende en gran medida de la capacidad de las autoridades para aplicar la ley de manera justa y sin favoritismos, evitando así la percepción de impunidad que podría socavar la efectividad de estas políticas (OCDE, 2022).

A pesar de los avances logrados, todavía enfrentamos desafíos significativos en la lucha contra el abuso tributario. Las diferencias normativas entre países, la rapidez con la que los contribuyentes y sus asesores fiscales crean nuevos esquemas de evasión, y la desigualdad de capacidades entre las administraciones tributarias de los países desarrollados y en desarrollo son algunos de los obstáculos más importantes (OCDE, 2022). Además, la lucha contra estas prácticas no puede limitarse a un enfoque técnico; debe formar parte de un debate más amplio sobre ética fiscal y responsabilidad social, exigiendo a las empresas y a los contribuyentes que se alineen con los principios de sostenibilidad y justicia distributiva (Sánchez, 2023). Solo a través de un enfoque integral, que combine aspectos legales, tecnológicos y culturales, podremos construir un sistema tributario que enfrente con éxito los retos de la economía moderna y que garantice tanto la sostenibilidad de las finanzas públicas como la equidad en la distribución de la carga tributaria.

4.3. Consecuencias del abuso tributario en la economía y en la equidad del sistema fiscal

El abuso tributario, que se refiere a las tácticas que algunos contribuyentes emplean para reducir o evadir sus obligaciones fiscales de manera inapropiada, tiene un impacto significativo tanto en la economía como en la equidad del sistema fiscal en Colombia (Comisión de Estudio del Sistema Tributario Territorial, 2020). Según Cabrera (2022) esta problemática no solo afecta las finanzas públicas, sino que también pone en peligro los principios de justicia social y redistribución que deberían ser la base de un sistema tributario justo y eficiente.

En el contexto colombiano, el abuso tributario no se puede ver de forma aislada; es crucial entenderlo dentro de un entramado de factores históricos, sociales y económicos. El país cuenta con un sistema tributario que se caracteriza por una baja carga impositiva sobre los ingresos altos y el capital, además de depender en gran medida de impuestos indirectos. Esta situación, combinada con la debilidad institucional y la limitada capacidad de supervisión de la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), crea un ambiente propicio para que florezcan prácticas abusivas (DIAN, 2020).

Además, Godoy y Jiménez (2020) concuerdan que la persistencia de economías informales y la falta de una cultura de cumplimiento fiscal agravan el problema, dificultando la implementación de políticas efectivas para combatir el abuso tributario. Aunque en los últimos años se han adoptado importantes, como la reforma tributaria contenida en la Ley 1819 de 2016 y los acuerdos de medidas de intercambio de información fiscal, estas iniciativas aún enfrentan limitaciones significativas debido a la resistencia de ciertos sectores económicos y a la falta de una coordinación internacional más robusta.

4.3.1. Impacto en la Economía Colombiana

Una de las consecuencias más evidentes del abuso tributario es la reducción de los ingresos fiscales del Estado. En un país como Colombia, donde los recursos tributarios son vitales para financiar programas sociales, infraestructura, salud y educación, la evasión y la elusión tributaria

limitan considerablemente la capacidad del gobierno para cumplir con sus responsabilidades constitucionales. Según investigaciones del Banco Mundial y la OCDE (2022), en economías emergentes como la colombiana, la evasión tributaria puede alcanzar entre un 6 y un 8% del PIB, lo que se traduce en miles de millones de pesos que no se invierten en el desarrollo económico y social.

Por otro lado, según Wells (2023) cuando los ingresos tributarios disminuyen debido a prácticas abusivas, el gobierno se ve forzado a recurrir al endeudamiento, tanto externo como interno, para cubrir sus gastos. Esto provoca un aumento en el déficit fiscal y la deuda pública, lo que, a largo plazo, puede poner en riesgo la sostenibilidad económica del país. Además, este desequilibrio fiscal puede llevar a la implementación de medidas de ajuste, como el aumento de impuestos indirectos, que suelen ser regresivos y afectan de manera desproporcionada a las clases más vulnerables.

Asimismo, para Perafán (2024) el abuso tributario crea una competencia desleal en el mercado. Las empresas que utilizan tácticas de elusión o evasión obtienen una ventaja competitiva sobre aquellas que cumplen con sus obligaciones fiscales, ya que pueden ofrecer precios más bajos o mayores márgenes de ganancia. Esto no solo desincentiva el cumplimiento voluntario de las normas, sino que también perjudica el dinamismo económico al favorecer comportamientos desleales e ineficientes.

4.3.2. Impacto en la Equidad del Sistema Fiscal Colombiano

Según Godoy y Jiménez (2022) al principio, el abuso tributario acentúa las desigualdades estructurales en Colombia, que se encuentra entre los países con los niveles más altos de desigualdad en América Latina. Las grandes empresas y las personas con altos ingresos tienen más facilidad para eludir impuestos, ya que pueden contratar asesores fiscales y crear esquemas complejos. En cambio, las pequeñas y medianas empresas (PYMES) y los trabajadores asalariados no tienen acceso a estas estrategias y, por lo tanto, terminan cargando con una mayor parte de la carga fiscal.

Por otro lado, cuando disminuyen los ingresos de impuestos progresivos, como el impuesto sobre la renta o los impuestos al patrimonio, el Estado se ve obligado a depender más de impuestos indirectos, como el IVA (Plaza, 2022). Para Wells (2023) este tipo de impuestos impacta de manera desproporcionada a los sectores de menores ingresos, quienes destinan una mayor parte de su renta al consumo de bienes y servicios gravados. Como resultado, el sistema tributario se vuelve más regresivo, intensificando las desigualdades existentes.

Además, Taboada (2009) asevera que el abuso tributario trae consigo consecuencias intangibles, pero igualmente serias, como la pérdida de legitimidad del sistema fiscal y la desconfianza hacia las instituciones públicas. Cuando los ciudadanos ven que ciertos grupos económicos o individuos de altos ingresos evaden sus obligaciones fiscales sin enfrentar consecuencias significativas, se genera una sensación de injusticia que puede llevar a un menor cumplimiento voluntario de las normas tributarias por parte del resto de los contribuyentes.

En síntesis, el abuso tributario no solo compromete la estabilidad fiscal de Colombia, sino que también perpetúa dinámicas de exclusión y desigualdad que afectan el desarrollo social y económico del país. Combatirlo requiere un enfoque integral que combine la implementación de marcos normativos más estrictos, como la adopción de estándares internacionales contra la elusión (por ejemplo, los lineamientos BEPS de la OCDE), con un fortalecimiento de la capacidad técnica y operativa de la DIAN (Bedoya y Rúa, 2016). Asimismo, es fundamental promover una mayor conciencia social sobre la importancia del cumplimiento fiscal, asociando el pago de impuestos con el fortalecimiento del tejido social y el financiamiento de bienes públicos esenciales. Solo mediante un sistema tributario más equitativo, transparente y eficiente será posible avanzar hacia un modelo de desarrollo más justo y sostenible para todos los colombianos.

Capítulo V. Conclusiones y Recomendaciones

5.1. Conclusiones

El desarrollo de esta investigación nos lleva a las siguientes conclusiones, en relación con la pregunta de investigación: ¿Cuáles son las acciones de los contribuyentes que podrían considerarse como abuso en el ámbito tributario en Colombia? Al analizar el marco legal vigente en Colombia sobre delitos fiscales y prácticas abusivas, se concluye que la regulación principal se encuentra en el Estatuto Tributario y en normativas complementarias como el Código Penal Colombiano. Este marco establece sanciones tanto administrativas como penales para conductas como la evasión fiscal, la elusión tributaria y la presentación de información falsa o inexacta en las declaraciones tributarias. En particular, el artículo 402 del Código Penal tipifica el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, mientras que los artículos 434A y 434B abordan el fraude fiscal, imponiendo penas de prisión y multas significativas para quienes incurran en estas conductas.

Sin embargo, desde un enfoque crítico, el marco legal tiene algunas limitaciones significativas. Por un lado, la falta de claridad en ciertas normativas permite que algunos contribuyentes ingenien esquemas de elusión fiscal que, aunque son técnicamente legales, van en contra del verdadero propósito de la ley. Por otro lado, la capacidad de la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) para supervisar y sancionar estas prácticas se ve restringida por problemas de presupuesto, escasez de personal especializado y la complejidad de las estructuras fiscales que utilizan los grandes contribuyentes.

Esto pone de manifiesto la necesidad de fortalecer tanto el marco normativo como la capacidad operativa de las autoridades fiscales para abordar de manera efectiva las prácticas abusivas. En cuanto a las tácticas más comunes que utilizan los contribuyentes para evadir el cumplimiento fiscal, se concluye que, en el contexto colombiano, los contribuyentes emplean una variedad de estrategias que se pueden agrupar en dos categorías principales: evasión fiscal y elusión fiscal.

-
- (i) Evasión Fiscal: Esta práctica implica la omisión deliberada de declarar ingresos, inflar gastos o utilizar facturas falsas para reducir la base gravable. En Colombia, la economía informal, que representa cerca del 40% del PIB, facilita estas prácticas al operar fuera del alcance de la supervisión fiscal.
- (ii) Elusión Fiscal: A diferencia de la evasión, la elusión se realiza dentro de los límites formales de la ley, pero mediante el uso de estructuras complejas que buscan minimizar la carga tributaria. Entre las tácticas más comunes se encuentran: En primer lugar, los contribuyentes trasladan ingresos o activos a jurisdicciones con baja o nula tributación para evitar el pago de impuestos en Colombia. En segundo lugar, las empresas multinacionales manipulan los precios de las transacciones entre sus filiales para trasladar utilidades a países con menor carga tributaria. En tercer lugar, se realizan transacciones ficticias o artificiosas que carecen de sustancia económica real, pero que permiten aprovechar beneficios fiscales indebidos.

Estas tácticas no solo reflejan la sofisticación de los contribuyentes en el diseño de esquemas de abuso tributario, sino también las debilidades estructurales del sistema fiscal colombiano, que carece de herramientas suficientemente robustas para prevenir y sancionar estas prácticas.

Al describir las consecuencias del abuso tributario en la economía y la equidad del sistema fiscal colombiano, se concluye que esto, tiene efectos devastadores tanto en la economía como en la equidad del sistema fiscal colombiano.

- Impacto Económico

Erosión de la base fiscal: La disminución de los ingresos tributarios limita la capacidad del Estado para financiar programas sociales, infraestructura y servicios públicos esenciales. Esto es particularmente grave en un país como Colombia, donde la desigualdad y la pobreza requieren de una intervención estatal significativa.

Aumento del déficit fiscal: La reducción de los ingresos fiscales obliga al gobierno a recurrir al endeudamiento, lo que incrementa la deuda pública y compromete la sostenibilidad económica a largo plazo.

Distorsión de la competencia: Las empresas que recurren al abuso tributario obtienen ventajas competitivas desleales frente a aquellas que cumplen con sus obligaciones fiscales, afectando la dinámica del mercado y desincentivando el cumplimiento voluntario.

- **Impacto en la Equidad**

Desigualdad en la carga tributaria: Las prácticas abusivas son más accesibles para grandes empresas y personas de altos ingresos, lo que genera una distribución inequitativa de la carga fiscal. Esto perpetúa las desigualdades estructurales en un país que ya enfrenta altos niveles de concentración de la riqueza.

Regresividad del sistema tributario: Al reducirse los ingresos provenientes de impuestos progresivos, el Estado tiende a depender más de impuestos indirectos como el IVA, que afecta desproporcionadamente a los sectores de menores ingresos.

Erosión de la confianza en las instituciones: La percepción de impunidad frente al abuso tributario debilita la legitimidad del sistema fiscal y fomenta una cultura de incumplimiento generalizado.

Referencias

- Arrieta, A. I. (2022). Cargas tributarias generadoras de evasión fiscal en Colombia. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 1-23.
- Barbosa, A., Mar, C., & Molar, J. (2020). *Metodología de la investigación. Métodos y técnicas*. Patria Educación.
- Bedoya, O. H., & Rua, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Contaduría Universidad De Antioquia*, 69–97.
- Becerra, D. L., Rosales, A., & Gutiérrez, P. (2023). *Desafíos tributarios de la digitalización de la economía: una reflexión en torno al Proyecto BEPS*. Obtenido de The Anáhuac journal: <https://doi.org/10.36105/theanahuacjour.2023v23n1.01>
- Cattaneo, I., & Burgos, J. (2017). Elusión tributaria. *Revista de Estudios Tributarios*, 227–252.
- Cabrera, O. S. (2022). La residencia fiscal de las entidades jurídicas en el sistema tributario colombiano. *Revista de Derecho Fiscal*, 151–208. Obtenido de <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.04>
- CEPAL. (2020). *Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe Avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud*. Obtenido de <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/98857a8e-ad37-4f1b-9d0d-2acc73172136/content>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2012). *Consecuencias tributarias de la globalización*. Obtenido de <https://www.ciat.org/consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion/>
- Comisión de Estudio del Sistema Tributario Territorial. (2020). *Informe Final*. Obtenido de <https://economia.uniandes.edu.co/sites/default/files/webproyectos/comisionstt/CESTT-Informe-web.pdf>
- Consejo de Estado. (2024). *Sentencia 27693*. Obtenido de <https://globalcontable.com/sentencia-27693-abuso-de-formas-juridicas/>
- Consejo de Estado. (2023). *Sentencia 26874*. Obtenido de <https://legalytributarioenlinea.co.pwc.com/Repositorio%20PwC/PDF/Jurisprudencia/Consejo%20de%20Estado/Secci%C3%B3n%204/2023/SEN-Exp-026874-23.pdf>

- Corte Constitucional de Colombia. (2023). *Sentencia C-053 de 2023*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2023/C-053-23.htm#:~:text=La%20Corte%20reiter%C3%B3%20que%20%E2%80%9Ce1,%2C%20contraria%20a%20la%20Constituci%C3%B3n%E2%80%9D.>
- Corte Constitucional de Colombia. (2022). *Sentencia C-322 de 2022*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/C-322-22.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (1993). *Sentencia C-015/93*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1993/C-015-93.htm>
- Congreso de la República de Colombia. (2012). *Ley 1607 de 2012*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51040>
- Congreso de la República de Colombia. (2016). *Ley 1819 de 2016*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>
- Congreso de la República. (2022). *Ley 2277 de 2022*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>
- Congreso de la República de Colombia. (1989). *Estatuto Tributario*. Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Congreso de la República de Colombia. (1989). *Estatuto Tributario*. Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Congreso de la República. (2000). *Ley 599 de 2000*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6388>
- DIAN. (2013). *Oficio 54120*. Obtenido de https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_54120_2013.htm#:~:text=En%20ese%20sentido%20el%20art%C3%ADculo,otra%20manera%20se%20habr%C3%ADan%20generado.
- DIAN. (2020). *Oficio 906197*. Obtenido de https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_906197_2020.htm
- Editorial Hammurabi. (2019). *Casos destacados de derecho tributario*. Editorial Hammurabi.
- Godoy, J. P., & Jiménez, L. (2022). El abuso tributario en Colombia. *Revista del ICDT*, 1-21.
- Gómez, J. C., & Morán, D. (2020). *Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: Avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud*. Santiago: Naciones Unidad- CEPAL.

- Granados, L., & Quintero, J. (2023). *Estudio teórico práctico sobre la configuración del abuso del derecho en materia tributaria del impuesto sobre la renta en Colombia*. Universidad Autónoma de Bucaramanga.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw Hill Educación.
- Hensel, A. (2023). *Derecho Tributario*. Santiago-Chile: Ediciones Olejnik.
- Huesca, R. (2007). *Procedimientos tributarios*. La Ley.
- López, C. E., Torres, G. M., & Villarreal, V. (2024). La Cultura Tributaria en Colombia: Análisis Bibliométrico y Revisión Sistemática de la Literatura. *Revista Activos*, 72-91.
- Mesa, A. (2013). *El principio de la buena fe: : el acto propio y la confianza legítima. Hacia una teoría del precedente administrativo en Colombia*. Medellín: Universidad Militar Nueva Granada.
- Meza, R. E. (2015). *Elusión y normas antielusivas a la luz de la Constitución Política de la República*. Santiago de Chile: Universidad de Chile.
- Monsalve, P. A. (2020). *Procedimiento tributario y régimen sancionatorio*. Obtenido de <https://www.grantthornton.com.co/globalassets/1.-member-firms/colombia/pdf/oct20/bolentin-09-octubre-procedimiento-tributario-002-rev-jhf-def.pdf>
- OCDE. (2022). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. OCDE.
- OCDE. (2022). *Moral tributaria II: Construir la confianza entre administraciones tributarias y grandes empresas*. Obtenido de <https://doi.org/10.1787/cb5637e7-es>
- Pereyra, L. E. (2020). *Metodología de la investigación*. Klik.
- Perafán, H. F. (2024). No deducibilidad de las regalías y carga tributaria del sector extractivo en Colombia. Efectos de la Ley 2277 de 2022. *Apuntes Contables*, 171–193.
- Plaza, M. (2022). El abuso tributario en el impuesto sobre el valor agregado IVA. *Revista del ICDT*, 3339- 3356.
- Sánchez, R. (2023). *Colombia y el combate a la alusión fiscal frente a los estándares de la OCDE*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Taboada, C. P. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova S.A.U.
- Tapia, J. (2000). *La evasión fiscal causas, efectos y soluciones*. Porrúa.

Velásquez, M. (2021). *¿Qué está pasando en Colombia? Reforma tributaria, protestas, militarización de ciudades y amenazas a la ONU*. Obtenido de <https://cnnespanol.cnn.com/2021/05/05/protestas-colombia-reforma-tributaria-violentas-militarizacion-ciudades-amenazas-a-la-onu-orix>

Villasmil, M. (2021). La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial. *Dictamen Libre*, 121-128.

Wells, P. C. (2023). Diferencia entre abuso tributario y Tax planning. *Revista del ICDT*, 49-60.