



Derecho tributario

normatividad y procedimientos del derecho
tributario en Colombia



Rodrigo Balcázar Grijalba

SELLO EDITORIAL UNIAUTÓNOMA DEL CAUCA

Derecho tributario
*normatividad y procedimientos del
derecho tributario en Colombia*

Rodrigo Balcázar Grijalba



Catalogación en la publicación – Biblioteca Nacional de Colombia

Balcázar Grijalba, Rodrigo, autor

Derecho tributario : normatividad y procedimientos del derecho tributario en Colombia / Rodrigo Balcázar Grijalba. -- Primera edición. -- Popayán : Sello Editorial Uniautónoma del Cauca, 2023

páginas. -- (Investigaciones)

Incluye referencias bibliográficas.

ISBN 978-958-8614-94-6 (impreso) -- 978-958-8614-95-3 (digital)

1. Administración y procedimiento de impuestos - Aspectos jurídicos - Colombia 2. Sanciones tributarias - Aspectos jurídicos - Colombia 3. Derecho fiscal - Colombia

CDD: 343.86104 ed. 23

CO-BoBN- a1121374

© Corporación Universitaria Autónoma del Cauca, 2023

© Rodrigo Balcázar Grijalba. 2023. (Editores)

ISBN Impreso: 978-958-8614-94-6

ISBN Digital: 978-958-8614-95-3

Primera edición en español

Sello Editorial Uniautónoma del Cauca [julio], 2023



Uniautónoma
DEL CAUCA

Diagramación: Sello Editorial Uniautónoma del Cauca

Corrección de estilo: Sello Editorial Uniautónoma del Cauca

Diseño de carátula: Sello Editorial Uniautónoma del Cauca

Sello Editorial Uniautónoma del Cauca

Serie: Investigaciones

Editor General de Publicaciones: Ramsés López Santamaría

Calle 5 No. 3-85

Popayán, Colombia

Teléfono: PBX: 8213000 - Fax: 8214000

<https://www.uniautonoma.edu.co/>

Info copia: 1 copia disponible en la Biblioteca Nacional de Colombia Existencias

Biblioteca Nacional de Colombia Copia Material Localización

1 Libro Electrónico Biblioteca Nacional

Reservados todos los derechos. No se permite reproducir, almacenar en sistemas de recuperación de información, ni transmitir alguna parte de esta publicación, cualquiera que sea el medio empleado: electrónico, mecánico, fotocopia, etc., sin permiso previo de los titulares de los derechos de la propiedad intelectual.



IMPRESO EN COLOMBIA
PRINTED IN COLOMBIA

Contenido

Introducción	7
Procedimiento tributario en Colombia. Normativa aplicable	19
Principios del régimen sancionatorio administrativo tributario en Colombia	31
Últimas reformas tributarias: Ley 2277 de 2022, Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018 y Ley 1607 de 2012	37
El procedimiento tributario	51
Aspectos procesales a tener en cuenta en la práctica sobre los actos administrativos en materia tributaria	65
Aspectos a tener en cuenta en la práctica respecto del requerimiento especial	73
Procedimiento a seguir para declaraciones no presentadas	97
Sanciones consagradas en el estatuto tributario	107
Procedimiento coactivo de la Dian	123
Referencias bibliográficas	135

Introducción

El tema de los impuestos es tal vez uno de los más antiguos de la humanidad pues el ser humano siempre ha pagado tributo tanto a Dios como a los gobernantes o a los vencedores, incluso pagando a través de la esclavitud. Todos los procesos históricos de la humanidad han llevado inexorablemente la carga de los tributos, definidos por la RAE como “Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas”, de lo cual se deduce que todas las actividades del ser humano, sin excepción, de manera directa o indirecta, están grabadas con tributos, cuyo principal representante son los impuestos, que son “dineros que pagan los particulares y por los que el Estado no se obliga a dar ninguna contraprestación directa. El objeto de los impuestos es principalmente atender las obligaciones públicas de inversión, tal es el caso del impuesto sobre la renta y complementarios” (Actualícese, 2023).

Según Billin.net de España, en su glosario contable, se define el tributo como: “un ingreso público que consiste en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública con una fecha de cumplimiento. Es un pago que se usa para satisfacer determinadas necesidades de la administración y que impactará en los ciudadanos”.

Por lo anterior, es fácil deducir que el Estado satisface sus necesidades a través de los gobernados, tal como lo establece nuestra Constitución colombiana en su Artículo 95, numeral, que nos exige en nuestra calidad de colombianos el deber de: “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”

Este es uno de los fundamentos y deberes Constitucionales más importantes del Derecho Tributario Colombiano, lo que nos convierte en sujetos pasivos (por regla general) de la obligación de contribuir al financiamiento del Estado y de sus gastos. De ahí lo delicado del

manejo adecuado de los recursos del Estado para satisfacer necesidades de la sociedad en general.

El tributo es un pago que el Estado exige a sus ciudadanos con el fin de financiar sus actividades y/o políticas económicas (Economipedia).

Para el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, es necesario que la ley contemple el hecho generador del tributo, ya que en caso contrario los demás elementos (sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable y tarifa) se vuelven ilegales; por lo tanto, cualquier actuación administrativa destinada a obtener la cancelación del impuesto se constituye en un cobro de lo no debido (Expediente 08001 23 31 000 2010 00039 01 (21215) de 2015)

Antes de comenzar a explicar el Procedimiento Administrativo Tributario hay que recordar que todos tenemos el deber y la obligación de contribuir con los gastos del estado, tal como lo señala la Constitución y, para ello se señala el cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales ya que todos somos potenciales pagadores de impuestos, de manera directa e indirecta, bajo los requisitos que señale la norma tributaria.

Se debe diferenciar entre tributo e impuesto, ya que el impuesto es un tributo. La Corte Constitucional en sentencia C-134/09 dice lo siguiente:

El Estado exige cargas económicas a los particulares en función de la realización de sus cometidos y, específicamente, prestaciones avaluables en dinero como medio financiero de la actividad estatal. Así, en términos generales, son tributos las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de sus fines. Los tributos consisten en impuestos, contribuciones y tasas (como se desprende del artículo 338 de la Constitución Política), según la intensidad del poder de coacción y el deber de contribución implícito en cada modalidad.

En la misma sentencia la Honorable Corte Constitucional manifiesta que:

El artículo 338 de la Constitución Política afirma el principio de legalidad de los tributos al expresar, en el inciso primero: (...) “La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos (...).

De lo anterior se desprende que el principio de Legalidad es la base y columna vertebral de nuestro sistema tributario, y determina que su soporte constitucional está dado al Legislativo, pero también al Ejecutivo, ya que los tributos son recaudados por la administración pública, que en el caso de nuestro país tiene su autoridad Administrativa, la DIAN y el representante del Ejecutivo para todos los efectos será el Ministerio de Hacienda.

Es por ello que, los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones y, su no pago o recaudo implica tanto sanciones administrativas como penales (dualidad de sanción); esto depende de su obligatoriedad. A continuación, una tabla explica el esquema, así:

Tributo	Hecho generador	Tipo de obligación	Contraprestación directa
Impuestos	Los definidos por la ley para cada caso	Absolutamente obligatorios	Inexistente
Contribuciones	Obtención de beneficios producto de inversión estatal	Obligatoriedad media	Beneficio recibido
Tasas	Beneficios por servicios estatales	Obligatoriedad baja	Servicio prestado

Fuente: Actualícese, 2023.

Un impuesto es un tributo de carácter obligatorio cuyo beneficio se observa en la acción del Estado en lo social para destinar recursos a la educación, la salud, infraestructura, vivienda, seguridad ciudadana, la protección al medio ambiente, etc. Los impuestos son la principal forma de recaudar del Estado, es decir, es la forma en la que se obtiene la mayoría de los ingresos públicos que sirven para pagar administración, infraestructuras o prestación de servicios, entre otros. Es definitiva los impuestos son los tributos que paga cada persona o empresa al Estado para poder sufragar las necesidades colectivas, que afectan a toda la población.

Podemos encontrar los siguientes tipos de impuestos:

Impuestos directos: los impuestos directos son los gravámenes establecidos por ley que debemos pagar todos nosotros y se aplican directamente de las personas que tienen los ingresos o el patrimonio gravado.

Impuestos indirectos: otro tipo de impuestos son los impuestos indirectos, son gravámenes que recaen sobre determinados productos o servicios. Estos impuestos son iguales para todos y no tienen en cuenta la capacidad de pago del contribuyente. (Rankia Colombia)

Dicho de otra manera, los impuestos directos gravan la propiedad (ej. El impuesto predial) y los indirectos el consumo (ej. el IVA).

Esto nos lleva a otra clasificación y es que los impuestos son nacionales (ej. renta, complementarios y ganancia ocasional), departamentales (ej. Licores y cigarrillos) y municipales (ej. Predial e industria y comercio). Es una prestación en dinero “que el estado

exige, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines” (Otálora, 2009, p. 131)

Debemos saber que todos los impuestos no son iguales, porque no todos pagamos los mismos impuestos, dependiendo de nuestra riqueza e ingresos, deberemos pagar más o menos, o no pagar. Aun así, hay que acotar que el Estado tiene un sistema denominado Retención en la Fuente, que es un mecanismo anticipado de pago de impuestos y que se aplica a determinadas actividades y servicios, con base en tablas establecidas por la ley para tal fin.

Hay que cumplir obligaciones formales, que son las que se pueden entender como documentos, procesos y gestiones ante la autoridad tributaria y la principal obligación formal es la presentación de la declaración de la renta en formato debidamente diligenciado (están también la de presentar facturas, contabilidad, etc.) y la obligación sustancial es la de pagar el impuesto (lo que se conoce como renta líquida gravable).

El incumplimiento de alguna de estas dos obligaciones conlleva a las sanciones establecidas por el sistema tributario a través del requerimiento al contribuyente (persona natural o jurídica, según el caso) para que cumpla con el Estado. Se debe hacer la observación que, aunque toda persona tiene la obligación de contribuir con las finanzas del Estado, no todas las personas deben cumplir obligaciones tributarias como tal.

De acuerdo al artículo 7 del estatuto tributario, todas las personas naturales son contribuyentes del impuesto a la renta, pero no significa que todas vayan a pagar el impuesto, o que deban presentar la declaración de renta.

La obligación formal permite verificar el pago de los tributos e identificar a los contribuyentes que se encuentran obligados a realizar el pago, así como su cuantía. En otras palabras, es a partir de las obligaciones de tipo formal que se suministran ciertos elementos a la administración tributaria para que pueda investigar, determinar y recaudar los tributos, y así se pueda cumplir con las obligaciones sustanciales. (Actualícese, 2023).

Artículo 1 del Estatuto Tributario: “la obligación tributaria sustancial se origina cuando se cumplen los presupuestos contenidos en la normativa que dan lugar a la generación del impuesto y del respectivo pago de este”.

La persona natural es un contribuyente potencial del impuesto a la renta, y sólo lo pagará cuando obtenga un ingreso gravado con dicho impuesto o se tenga un patrimonio determinado, de manera que, si no se tiene ingresos o patrimonio, no se debe pagar ningún impuesto.

El Estado determina qué personas naturales deben declarar renta en función del monto de sus ingresos, de su patrimonio entre otros conceptos, de manera que, si la persona natural no está dentro de ese grupo, no debe presentar declaración de renta y por tanto no debe pagar ningún impuesto.

Y, si la persona está obligada a declarar renta no siempre estará obligada a pagar impuesto de renta, pues este impuesto se paga a partir de cierto monto de renta líquida, lo que permite a ciertos declarantes no pagar ningún impuesto al haber obtenido rentas por debajo del umbral en el que se debe pagar el impuesto.

Si la persona natural no está obligada a declarar renta no debe pagar impuesto de renta, pero no siempre es así, porque el estado se asegura de recaudar el impuesto de renta mediante una forma diferente a obligar a la persona natural a que declare renta, y lo hace por medio la retención en la fuente. Más adelante se retomará este tema para conceptualizarlo y ejemplarizarlo.

Continuando con las obligaciones formales, y para mayor claridad, a continuación, se hace un listado de las principales obligaciones formales que señala la norma tributaria en Colombia:

1. Inscribirse en el RUT (DIAN), en el Registro Mercantil (Cámaras de Comercio) y en el RIT (Secretarías de Hacienda).
2. Inscribirse como responsable del impuesto sobre las ventas e impuesto al consumo.
3. Facturar con todos los requisitos.
4. Presentar declaraciones tributarias y pagar saldos a cargo.
5. Informar NIT, dirección y actividad económica.
6. Informar y atender requerimientos de las autoridades (Medios Magnéticos).
7. Llevar contabilidad.
8. Conservar los documentos soporte de las transacciones.
9. Informar cese de actividades.
10. Exigir factura o documento equivalente.
11. Retención en la fuente: practicar, declarar, pagar, certificar e informar.
12. Autoliquidar sanciones e intereses

Con respecto al RUT hay que decir que es un mecanismo, un documento, para identificar a personas naturales y jurídicas, potenciales declarantes del impuesto a la renta.

El NIT Numero de identificación tributaria, es un número asignado por la dirección de impuestos nacionales, que permite la identificación singular de cada persona inscrita, y sirve para todos los efectos en materia de impuestos.

Incumplir con cualquiera de las anteriores obligaciones formales ya genera una sanción, tal como lo determina la ley tributaria, y este es el objetivo del Procedimiento tributario, investigar y sancionar.

También es necesario recordar que en Colombia para determinar quién(es) debe(n) pagar renta se utilizan varios sistemas para definir la obligación, a saber:

En primer lugar, debemos tener en cuenta el concepto de RESIDENCIA FISCAL (Artículo 10 del ET). (3) La residencia de los contribuyentes (persona natural y persona jurídica) es un

factor importante para determinar si una persona debe o no pagar impuestos en Colombia, o debe o no declarar renta.

Esto aplica también en el Derecho Internacional para determinar cómo se pagan impuestos conforme a la ley tributaria de cada país (ej. Multas impuestas a futbolistas, cantantes, actores, personas naturales, etc., quienes deben cumplir con lo preceptuado en este concepto. En el Artículo 10 ET se consideran residentes en Colombia para efectos tributarios las personas naturales que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones: Permanecer continua o discontinuamente en el país por más de 183 días calendario, incluyendo días de entrada y salida del país, durante un periodo cualquiera de 365 días calendario consecutivos, en el entendido de que cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o periodo gravable se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o periodo gravable.

Encontrarse exentos de tributación en el país en el que se encuentran en misión respecto de toda o parte de sus rentas y ganancias ocasionales durante el respectivo año o periodo gravable, debido a una relación con el servicio exterior del Estado colombiano o con personas que se encuentran en el servicio exterior del Estado colombiano, y en virtud de las convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares.

Ser nacionales y que durante el respectivo año o periodo gravable: Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad tienen residencia fiscal en el país.

El 50% o más de sus ingresos son de fuente nacional.

El 50% o más de sus bienes son administrados en el país.

El 50% o más de sus activos se entienden poseídos en el país.

Habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acreditan su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios.

Tienen residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal. Las personas naturales nacionales que de acuerdo con las disposiciones de este artículo acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios deberán hacerlo ante la DIAN, mediante un certificado de residencia fiscal o un documento que haga sus veces, expedido por el país o jurisdicción de la que se hayan convertido en residentes.

No serán residentes fiscales los nacionales que cumplan con alguno de los literales del numeral 3, pero que reúnan una de las siguientes condiciones: 1) Que el 50% o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio, o 2) Que el 50% o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.

Nota: Las personas naturales que no sean residentes fiscales en Colombia tendrán que utilizar el formulario 110 de Declaración de Renta y Complementario o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas y Personas Naturales y Asimiladas no

Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes no Residentes. (Fuente: DIAN)

Ser residente fiscal implica que la persona se convierte en contribuyente del impuesto a la renta, y por consiguiente debe cumplir con todas las obligaciones formales y sustanciales dentro del país. Igualmente, ser residente fiscal implica que la persona deba declarar todos las propiedades y los ingresos que tenga dentro y fuera del país, de manera que, si un extranjero es residente fiscal en Colombia, debe declarar los activos que tenga en Colombia y en el resto de mundo, al igual que debe declarar los ingresos que obtenga en Colombia y fuera del país .

Igual sucede con los nacionales colombianos. Si un colombiano es residente fiscal en Colombia, pero tiene propiedades en el exterior y genera ingresos en el exterior, debe declarar tanto los unos como los otros, estén dentro o fuera del país”. (Fuente: gerencie.com).

Por ello es necesario determinar qué ingresos son de fuente nacional y qué ingresos son de fuente extranjera según lo establecido en los artículos 24 y 25 de Estatuto tributario.

En segundo lugar, el sistema colombiano creó lo que hoy conocemos como UVT (unidad de valor tributario) que es una unidad de medida de valor, que tiene como objetivo representar los valores tributarios que se encontraban anteriormente expresados en pesos; a fin de convertir en valores absolutos las cifras y valores expresados en UVT, aplicables a las disposiciones de los impuestos y obligaciones tributarias administradas por la DIAN (Art. 868 -1, Estatuto Tributario), se multiplica el número de las UVT por el valor de las mismas, aproximando su resultado de acuerdo con el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario.

La UVT reemplazó al salario mínimo como la unidad para medir impuestos y empezó a utilizarse desde el 2006.

La UVT es una forma de medir, tiene un valor que cambia cada año y es un valor que se calcula con base en el dato de inflación anual comprendido entre los meses de octubre a octubre de cada periodo y es emitido por el Dane. El DANE certifica el IPC de ingresos medios y en octubre de cada año, la Dian establece el nuevo valor que tendrá la unidad para el nuevo año, o sea, el primero de enero de cada año.

Para el año 2023, el valor de la UVT es de \$42.412, un incremento de 4.408 (11,59 %) respecto al valor del periodo anterior. La UVT representa un equivalente en pesos, esto con el fin de lograr estandarizar y homogenizar los diferentes valores tributarios, ya que, al tratarse todos los valores tributarios en una unidad de valor estandarizada, se hace más sencillo su tratamiento, y sobre todo, su actualización anual.

ARTICULO 868 ET. UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIO, UVT. <Artículo modificado por el artículo 50 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Con el fin de unificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se crea la unidad de Valor Tributario, UVT. La UVT es la medida de valor que permite ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a los impuestos y obligaciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El valor de la unidad de valor tributario se reajustará anualmente en la variación del índice de precios al consumidor para ingresos medios, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el primero (1) de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a este... Todas las cifras y valores absolutos aplicables a impuestos, sanciones y en general a los asuntos previstos en las disposiciones tributarias se expresarán en UVT. Cuando las normas tributarias expresadas en UVT se conviertan en valores absolutos, se empleará el procedimiento de aproximaciones que se señala a continuación, a fin de obtener cifras enteras y de fácil operación: a) Se prescindirá de las fracciones de peso, tomando el número entero más próximo cuando el resultado sea de cien pesos (\$100) o menos); b) Se aproximará al múltiplo de cien más cercano, si el resultado estuviere entre cien pesos (\$100) y diez mil pesos (\$10.000); c) Se aproximará al múltiplo de mil más cercano, cuando el resultado fuere superior a diez mil pesos (\$10.000).

Al conocer la UVT se conoce también el monto exacto de ingresos que servirá como referencia para determinar quiénes sí y quiénes no deben cumplir la declaración de renta ante las autoridades tributarias, de modo que estos son los montos de las personas que deberán llevar a cabo esta obligación, y depende de los INGRESOS será el tope para declarar o no, que para este año 2023 está determinado de la siguiente manera:

- Que el patrimonio bruto al término del año gravable 2022 sea igual o superior a \$171.018.000
- Que los ingresos totales del respectivo ejercicio gravable sean iguales o superiores a \$53.206.000
- Que los consumos mediante tarjeta de crédito sean iguales o superiores a \$53.206.000
- Que el valor total de las compras y consumos sean igual o superior a \$53.206.000
- Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras sean igual o superior a \$53.206.000

Ahora bien, las tarifas para liquidar el impuesto de renta son las siguientes:

Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
0	1.090	0%	0
>1.090	1.700	19%	(Base gravable en UVT menos 1.090) x 19%
>1.700	4.100	28%	(Base gravable en UVT menos 1.700) x 28% + 116 UVT
>4.100	8.670	33%	(Base gravable en UVT menos 4.100) x 33% + 788
>8.670	18.970	35%	(Base gravable en UVT menos 8.670) x 35% + 2.296 UVT
>18.970	31.000	37%	(Base gravable en UVT menos 18.970) x 37% + 5.901 UVT
>31.000	En adelante	39%	(Base gravable en UVT menos 31.000) x 39% + 10.352 UVT

Nota: No hay que olvidar que el cálculo se debe hacer con base en el patrimonio y los ingresos, teniendo en cuenta la UVT para cada año a 1 de enero.

En tercer lugar, y como se expresó al principio, según el artículo 95 numeral 9, todos debemos contribuir a los gastos del Estado conforme a nuestros ingresos y según los principios de equidad y progresividad.

Si la persona natural está obligada a declarar renta significa que debe cumplir con obligaciones formales y sustanciales. Los requisitos para estar obligado a declarar renta, y para no estarlo, están dados en el artículo 592 (4) de estatuto tributario y siguientes, por lo que al elaborar la declaración de renta las personas naturales deben declarar varios conceptos para la determinación del impuesto a la renta, como son los el patrimonio, bienes, activos, deudas, ingresos, los costos y gastos, entre otros, y recalcando si se es persona natural o si se es persona jurídica, porque hay algunos conceptos que unos declaran y otros no.

(4) Artículo 592 del Estatuto Tributario. Quiénes no están obligados a declarar

(5) Artículo 335 y 336 del Estatuto Tributario, en la cédula general están incorporados los ingresos por concepto de trabajo, de capital y no laborales

En cuarto lugar, la Reforma Tributaria de 2016 estableció que los contribuyentes debían calcular por primera vez su impuesto de renta a través de un SISTEMA CEDULAR, que clasificaba sus ingresos de acuerdo con su origen y que entró en vigencia en Colombia con la Ley 1819 de 2016, estableciendo cinco tipos de cédulas (4). Las rentas se dividían en: 1) rentas de trabajo, 2) de pensiones, 3) de capital, 4) no laborables y 5) de dividendos y participaciones.

Una cédula son los ingresos o rentas que se agrupan para establecer un sistema de tributación, que distingue el origen de los ingresos para determinar un especial tratamiento a cada grupo de ingresos.

A partir del año 2020, se unificaron bajo una cédula los ingresos por rentas de trabajo, capital y no laborales. Las otras dos cédulas de pensiones y dividendos se mantuvieron sin cambios. Aumentaron las tarifas para las personas que devengan unos 8.670 UVT anuales, que tendrán nuevas tarifas de 35, 37 y 39 por ciento.

- Cédula General - Artículos 335 y 336 del ET
- Cédula de Pensiones (artículo 337 ET)
- Cédula de Dividendos y Participaciones (artículos 342 y 343 ET)

Los contribuyentes (personas naturales) naturales deberán analizar su patrimonio para determinar cómo van a pagar el impuesto a la renta según el contenido de las cédulas:

TIPO DE CÉDULA (Renta)	Concepto y tipo de ingresos	Norma Tributaria
Rentas de Trabajo	Salarios, Comisiones, Prestaciones sociales, Viáticos, Gastos de representación, Honorarios, Emolumentos eclesiásticos, Compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo, Compensaciones por servicios personales.	Artículo 241 del ET
Rentas de Pensiones	Pensión de jubilación, Pensión de invalidez, Pensión de vejez, Pensión de sobrevivientes, Pensión sobre riesgos laborales, Indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.	Artículo 241 del ET
Rentas de Capital	Intereses, Rendimientos financieros, Arrendamientos, Regalías, Explotación de la propiedad intelectual.	Artículo 241 del ET
Rentas no Laborales	Se consideran ingresos de las rentas no laborales a todos los que no se clasifiquen en ninguna otra cédula, salvo los dividendos y las ganancias ocasionales. Se incluye el valor total de los siguientes conceptos: Honorarios de personas naturales que presten servicios y contraten o vinculen por al menos 90 días continuos o discontinuos, 2 o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad. Todos los demás ingresos que no se clasifiquen de manera expresa en las demás cédulas.	Artículo 241 del ET
Rentas de Dividendos y Participaciones.	Son aquellos ingresos provenientes de sociedades y entidades nacionales y extranjeras. Son ingresos de esta cédula los recibidos por concepto de dividendos y participaciones, y constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes, recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras.	Artículo 242 del ET

Fuente: elaboración propia y RANKIA COLOMBIA.

En quinto lugar, una vez tenidas en cuenta todos los anteriores aspectos se debe proceder a determinar el patrimonio para pagar el impuesto a la renta y complementarios (6). Esto se hace conforme a la fórmula del Artículo 26 de Estatuto Tributario.

ARTICULO 26 ET. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA.

La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

Determinada la renta del contribuyente se procede a la **DEPURACIÓN DE LA RENTA**, bajo la observación de que cada concepto hay que definirlo y entenderlo para no efectuar malas operaciones en el cálculo de la renta, que conlleven a una sanción, y que en nuestro sistema tributario se conocen como **INEXACTITUDES**.

Para aclarar un poco los conceptos y las definiciones:

- Un ingreso se entiende realizado cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie.
- La causación se entiende cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. (Artículo 29 E.T.)
- La utilidad contable difiera de la utilidad fiscal
- Tributariamente los ingresos pueden ser excluidos para la determinación de la base, esta exoneración puede darse por las siguientes condiciones:
Porque no es un ingreso de fuente nacional
Porque es un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.
Porque el ingreso es considerado como renta exenta.
- Ingresos que no se consideran de fuente nacional (Artículo 25 E.T)
- Los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que son aquellos que por Ley no están sometidos al impuesto de renta y complementarios (Artículo 36 al art 57-1 E.T)
- Los costos son todas las erogaciones relacionadas directa o indirectamente con la adquisición o producción de bienes o prestación de servicios. Para que un costo sea imputable o deducible debe cumplir entre otros requisitos tener relación de causalidad con la renta, que se pague o se cause dentro del periodo gravable (Artículos 58 al 103 ET).
- Los gastos que se conocen como deducciones son erogaciones necesarias para la producción de la renta.
- Las deducciones son los gastos o provisiones permitidos por la ley que se restan

de la renta bruta para obtener la renta líquida (Artículos 104 al 177 ET).

- La causalidad significa que los gastos tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta.
- La necesidad implica que el gasto es necesario para generar la renta y la proporcionalidad va de acuerdo con la actividad económica y las prácticas acostumbradas en el mercado.

En definitiva, si se cumplen con todos los anteriores requisitos la Administración de Impuestos Nacionales va a presumir que se han hecho las cosas correctamente, y aunque se presuma que las cosas se han hecho bien la norma determina que el término de firmeza de la declaración de la renta es de 3 años, contados a partir de la presentación de la misma, por lo que, durante este término la Dian puede requerir al contribuyente y, es a través del acto administrativo llamado REQUERIMIENTO, que se da inicio al PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO SANCIONATORIO.

Capítulo 1

Procedimiento tributario en Colombia. Normativa aplicable

Como todo procedimiento, el tributario consagra normas y principios fundamentales que deben respetarse. Lo que hace complejo este procedimiento es que hay varias reformas tributarias, aún vigentes en todo o en parte, más la dispersión de normas en el Estatuto Tributario que hacen el tema bastante difícil de entender, tanto para contribuyentes como para contadores y abogados. Es por eso que hay que acudir a los Conceptos Unificados de la Dian, a la Jurisprudencia nacional y a la doctrina para intentar aclarar este galimatías jurídico en que se ha convertido el sistema.

Sumado a lo anterior que nuestro país no se caracteriza precisamente por tener cultura tributaria, y hay un desconocimiento casi que general sobre el tema. Las personas solo se ponen en marcha cuando la Dian les requiere, y esto es porque ya se presupone de antemano que es muy probable que una sanción se vaya a hacer efectiva, teniendo en cuenta que hay que respetar los derechos de los contribuyentes.

En este orden de ideas lo primero a tener en cuenta es que nuestra Constitución faculta al Estado, entre otras cosas, para que diseñe los mecanismos de recaudación de los impuestos, su distribución al interior de la sociedad, señala que el Congreso mediante ley definirá todo lo atinente a la creación de los tributos. Y es así como señala los principales fundamentos y principios que regirán el sistema.

El Debido Proceso Artículo está regulado en el artículo 29 de la C.N de la siguiente manera:

El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la

plenitud de las formas propias de cada juicio. En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso publico sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

Las garantías procesales, el derecho de defensa, el derecho de contradicción y la presunción de inocencia consagrados en la constitución deben ser salvaguardados por el Estado en todas las etapas del proceso administrativo tributario.

De este mismo artículo constitucional se desprende la Presunción de inocencia, ya que la Dian solo podrá sancionar al contribuyente a través de las pruebas que se alleguen al proceso, por lo que no hay ni el más mínimo atisbo de subjetividad.

El Principio de buena fe (Art.83 C.N) exige a los particulares y autoridades ceñirse en sus actuaciones a conductas honestas, basadas en la honestidad, para que no se lesione el orden jurídico y social.

Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas”.

Son deberes de la persona y del ciudadano: Contribuir con los gastos del Estado (Art. 95 No. “Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes”.

No. 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Este artículo es muy importante porque señala que todos debemos contribuir a lo gastos del Estado dependiendo de nuestra capacidad económica.

Además, señala que el principio rector de nuestro sistema es el de la legalidad y señala otros dos principios del sistema tributario: la justicia y la equidad. Por este motivo que nuestro sistema habla de la Equidad Vertical y, esto significa que cada uno contribuye según su capacidad económica y sus ingresos, por lo que: el que más tiene más paga, el que menos tiene pues menos paga y el que no tiene no paga; puede sonar injusto pero esta equidad implica que bajo el principio de solidaridad debemos contribuir con quienes no tienen recursos. Si la equidad fuese horizontal todos los ciudadanos, sin excepción, pagaríamos lo mismo, ricos y pobres (el único tributo que es horizontal y regresivo es el IVA, pues todos consumimos y pagamos lo mismo).

Contrastar lo anterior con la realidad es muy complejo pues la falta de cultura tributaria, el desconocimiento de las normas y la “picaresca” hacen que se presenten circunstancias tan

graves que atentan contra el orden económico y social, como se expresó anteriormente, con fenómenos tales como la elusión, la evasión y el abuso tributario, que conllevan según su gravedad a sanciones penales y administrativas, ambas al mismo tiempo. Por eso es que hay que hacer las cosas bien, de lo contrario habrá sanciones.

Conceptualizando, la Hacienda Pública es aquella rama del Derecho Económico que estudia la actividad financiera del sector público. Determina los recursos disponibles por parte del Estado y las entidades públicas para el cumplimiento de sus actividades y proyectos; determina qué entidades públicas tienen encomendado gestionar los ingresos que recibe el Estado. Y como disciplina, se encarga del estudio de los objetivos del sector público y la forma como se pueden lograr éstos con unos recursos limitados.

Busca redistribuir los recursos obtenidos de los contribuyentes para generar bienestar a la población de manera equitativa (art 95 No.9), busca la estabilidad económica del país y el desarrollo de la economía. Son objetivos prioritarios del Estado.

Artículo 336. Monopolio del Estado. Monopolio rentístico. Principio de Eficiencia.

Ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico, con una finalidad de interés público o social y en virtud de la ley.

La ley que establezca un monopolio no podrá aplicarse antes de que hayan sido plenamente indemnizados los individuos que en virtud de ella deban quedar privados del ejercicio de una actividad económica lícita.

La organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarán sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental.

Las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud.

Las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores, estarán destinadas preferentemente a los servicios de salud y educación.

La evasión fiscal en materia de rentas provenientes de monopolios rentísticos será sancionada penalmente en los términos que establezca la ley.

El Gobierno enajenará o liquidará las empresas monopolísticas del Estado y otorgará a terceros el desarrollo de su actividad cuando no cumplan los requisitos de eficiencia, en los términos que determine la ley.

En cualquier caso, se respetarán los derechos adquiridos por los trabajadores.

Este artículo señala varios aspectos a tener en cuenta, y es que determina qué actividades generan rentas para el Estado y cuál es su destinación. Si se analiza en contexto podemos ver que licores y juegos de azar (actividades antes consideradas ilícitas en el mundo) se convirtieron en rentas del Estado y financian salud y educación.

Otro dato interesante de este artículo es que, el Constituyente de 1991, de manera por demás astuta (el comentario es mío) consagró la privatización de las Empresas Públicas del

Estado cuando no cumplan con el principio de Eficiencia (véase como ejemplo ISAGEN, cuyas acciones fueron puestas en venta por el Estado Colombiano y adquiridas por una empresa privada canadiense, la Canadá Brookfield Asset Management).

La Honorable Corte Constitucional se ha pronunciado respecto de la eficacia y la eficiencia administrativa en la Sentencia C-826/13 de la siguiente manera:

En cuanto a los principios de eficacia y eficiencia, la Corte ha afirmado en relación con el primero, que la eficacia está soportada en varios conceptos que se hallan dentro de la Constitución Política, especialmente en el artículo 2º, al prever como uno de los fines esenciales del Estado el de garantizar la efectividad de los principios, deberes y derechos consagrados en la Constitución; en el 209 como principio de obligatorio acatamiento por quienes ejercen la función administrativa; en el 365 como uno de los objetivos en la prestación de los servicios públicos; en los artículos 256 numeral 4o., 268 numeral 2º, 277 numeral 5º y 343, relativos al control de gestión y resultados. En este sentido, la Sala ha señalado que la eficacia constituye una cualidad de la acción administrativa en la que se expresa la vigencia del estado social en el ámbito jurídico-administrativo. Así mismo añade que, en definitiva, la eficacia es la traducción de los deberes constitucionales positivos en que se concreta el valor superior de la igualdad derivado directamente de la nota o atributo de socialidad del Estado. Por su parte, en lo que atañe al principio de eficiencia la jurisprudencia de este Tribunal ha señalado que se trata de la máxima racionalidad de la relación costos-beneficios, de manera que la administración pública tiene el deber de maximizar el rendimiento o los resultados, con costos menores, por cuanto los recursos financieros de Hacienda, que tienden a limitados, deben ser bien planificados por el Estado para que tengan como fin satisfacer las necesidades prioritarias de la comunidad sin el despilfarro del gasto público. Lo anterior significa, que la eficiencia presupone que el Estado, por el interés general, está obligado a tener una planeación adecuada del gasto, y maximizar la relación costos – beneficios. Así, esta Corte ha hecho referencia clara a la implementación del principio de eficacia, afirmando que este principio de la administración impone deberes y obligaciones a las autoridades para garantizar la adopción de medidas de prevención y atención de los ciudadanos del país, para garantizar su dignidad y el goce efectivo de sus derechos, especialmente de aquellos que se encuentran en situaciones de vulnerabilidad y debilidad manifiesta, de la población carcelaria, de las víctimas de desastres naturales o del conflicto interno, población en estado de indigencia, de manera que en muchas ocasiones se ha ordenado a la administración pública la adopción de medidas necesarias que sean realmente eficaces para superar las crisis institucionales y humanitarias generadas por dichas situaciones, sin que para ello se presente como óbice argumentos de tipo presupuestal. En este orden de ideas, es evidente para esta Corporación que el principio de eficacia

impide que las autoridades administrativas permanezcan inertes ante situaciones que involucren a los ciudadanos de manera negativa para sus derechos e intereses. Igualmente, que la eficacia de las medidas adoptadas por las autoridades debe ser un fin para las mismas, es decir, que existe la obligación de actuar por parte de la administración y hacer una real y efectiva ejecución de las medidas que se deban tomar en el caso que sea necesario, en armonía y de conformidad con el debido proceso administrativo. En síntesis, esta Corte ha concluido que el logro de la efectividad de los derechos fundamentales por parte de la administración pública se basa en dos principios esenciales: el de eficacia y el de eficiencia. A este respecto ha señalado que la eficacia, hace relación al cumplimiento de las determinaciones de la administración y la eficiencia a la elección de los medios más adecuados para el cumplimiento de los objetivos. En este sentido, ha sostenido que estos dos principios se orientan hacia la verificación objetiva de la distribución y producción de bienes y servicios del Estado destinados a la consecución de los fines sociales propuestos por el Estado Social de Derecho. Por lo tanto, la administración necesita un apoyo logístico suficiente, una infraestructura adecuada, un personal calificado y la modernización de ciertos sectores que permitan suponer la transformación de un Estado predominantemente legislativo a un Estado administrativo de prestaciones.

Con relación a la Eficiencia del sistema tributario, la Corte Constitucional se ha manifestado respecto de este principio en la Sentencia C-776 de 2003 de la siguiente manera:

Respecto de la eficiencia del sistema tributario, la Corte ha ejercido su facultad de controlar la constitucionalidad de las normas impositivas puestas bajo su conocimiento, principalmente, con base (i) en la ponderación de los fines que éstas persiguen y de los medios de los que se valen para tal efecto, a la luz de los parámetros constitucionales; y (ii) en el análisis de las implicaciones que tiene para el sistema tributario la adopción de medidas que, si bien pueden favorecer el principio de la eficiencia en el corto plazo, generan consecuencias negativas para la realización de dicho principio tributario en el largo plazo.

El impuesto debe ser eficiente, de modo que no traumatice al contribuyente ni a la economía de tal forma el beneficio resulte irrisorio o inexistente (gerencie.com). Y, tal como lo manifiesta la Doctora Lina María Uribe, en su artículo de la revista de Derecho Público de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes respecto del principio de eficiencia y el principio de neutralidad en materia tributaria:

El principio constitucional de eficiencia en materia tributaria es un concepto con múltiples acepciones, entre las que se encuentra la eficiencia económica vista como la mínima distorsión posible. En el caso del IVA, las características de bases amplias

y uniformidad de tarifas satisfacen el principio de eficiencia, entendiéndolo bajo su acepción de neutralidad. No obstante, estas características ideales traen aparejadas objeciones por las cargas que suponen sobre la canasta familiar y por recaer sobre los hogares de menores ingresos de forma más acentuada. Ante el auge e importancia de los impuestos de valor agregado a nivel nacional e internacional se busca observar cómo la eficiencia puede resultar un vehículo hacia un sistema tributario potencialmente redistributivo.

Artículo 363. Principios tributarios: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. El artículo 95 No.9 menciona así mismo los principios de justicia y equidad como base de nuestro sistema tributario, y de igual manera de este artículo se deduce el principio de GENERALIDAD, que establece que todos, tanto personas naturales como jurídicas, debemos contribuir con los gastos del Estado y pagar impuestos según nuestra capacidad contributiva. Lo que sucede es que el Estado establece a través de la norma algunas excepciones para quienes no puedan contribuir, por lo que habrá que ponderar cada caso en concreto.

Al respecto, nuestra Corte Constitucional se ha pronunciado en Sentencia C-913/11 así:

Los artículos 338 y 363 de la Constitución Política establecen los principios conforme a los cuales debe regularse el sistema tributario en Colombia. Según quedo anotado, dichos principios son, de un lado, los de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y del otro, los de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 366). La jurisprudencia constitucional, en innumerables pronunciamientos sobre la materia, ha tenido oportunidad de referirse a los citados principios, fijado los criterios básicos que determinan su alcance y contenido. 1. De acuerdo con el principio de legalidad, los tributos requieren de una ley previa que los consagre. Según quedo explicado, al amparo del citado principio, la competencia para imponerlos radica exclusivamente en los órganos plurales de representación política, particularmente en el Congreso de la República, quien está llamado a ejercerla de acuerdo con la Constitución Política. 2. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el tributo debe fijar con claridad y de manera inequívoca los distintos elementos que lo integran, esto es, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los tributos; exigencia que solo admite como excepción, la posibilidad de que la ley permita a las autoridades administrativas fijar la tarifa de las tasas y contribuciones, siempre y cuando en los mismos actos se haya previsto el sistema y el método para establecer los costos y los beneficios de los que depende la tarifa. En torno a este principio, ha explicado la Corte que el mismo se desconoce cuándo la ley, al llevar a cabo la descripción del tributo, incorpora elementos particularmente vagos u oscuros, que hacen imposible determinar su verdadero alcance. 3. Por su parte, con el principio de irretroactividad, se busca que la ley que impone un tributo no pueda aplicarse a

hechos generadores ocurridos antes de su entrada en vigencia. A este respecto, el inciso tercero del artículo 338 de la Carta es claro en señalar, que las leyes que regulen tributos, en las que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, “no puede aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

4. En cuanto al principio de equidad, éste comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”. En este sentido, ha dicho la Corte que “[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”. Conforme con ello, a través del principio de equidad, se busca que “quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.)”. Según lo ha explicado esta Corporación, la equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, que, a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica.

5. Frente al principio de progresividad, cabe anotar que éste viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al legislador para que tenga en cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia “al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”.

6. Y con respecto al principio de eficiencia, ha considerado este Tribunal que su objetivo es lograr que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente. En ese contexto, el citado principio resulta ser “un

recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).

El Principio de EQUIDAD establecido en este mismo artículo implica que, La equidad propende porque a cada quien se le dé lo que merece, o en el caso de los impuestos, exigirle lo que puede pagar. En la equidad no hay igualdad, pues cada persona es distinta y se la ha de dar o exigir según su condición o circunstancia. La equidad supone que quien tiene más recibe menos, y quien tiene menos recibe más, lo que es distinto la igualdad donde todos reciben lo mismo sin considerar si merecía más o menos. (gerencie.com).

La equidad tributaria pretende que al contribuyente se le cobre lo que pueda soportar según su capacidad de pago, a fin de evitar impuestos excesivos al igual que beneficios tributarios excesivos. La equidad no es igualdad, donde todos pagan lo mismo; equidad consiste en que el impuesto sea soportado por cada individuo según su ingreso o patrimonio, que se entiende como su capacidad contributiva (gerencie.com).

El sistema tributario colombiano, se caracteriza por disparidad de tarifas efectivas de tributación entre las personas con el mismo nivel de ingreso y menores tasas efectivas en personas con mayor ingreso. (Concha Llorente, Ramírez Jaramillo, & Acosta, 2017)

A continuación se presentan las referencia a algunas Sentencias sobre Equidad Tributaria, emanadas de la Corte Constitucional.

Año	Documento	Restrictor
2013	Sentencia 837 de 2013 Corte Constitucional de Colombia	De acuerdo el principio de equidad tributaria, el deber de tributación debe responder tanto a la obligación general de tributar como a las particularidades del sujeto y el hecho generador; desde su perspectiva económica y frente al cumplimiento de los fines esenciales del Estado. La equidad tributaria, entonces, es un criterio material que obliga a que la imposición del deber de tributar responda a parámetros objetivos y que, en ese sentido, impidan bien la imposición de cargas desproporcionadas para el contribuyente o bien sea injustificadamente excluido del cumplimiento del mencionado deber.
2014	Sentencia 587 de 2014 Corte Constitucional de Colombia	En lo que se refiere al alcance de la equidad tributaria se ha reconocido una doble dimensión: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica.
2015	Sentencia 600 de 2015 Corte Constitucional de Colombia	El principio de equidad (artículos 95 núm. 9 y 363 CP.) ha sido entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria. Incorpora el mandato de generalidad de la tributación, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago, pero va más allá, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales, en función de la capacidad contributiva de los sujetos llamados a soportarlas. En este orden de ideas, la equidad tributaria ha sido entendida por este Tribunal como "un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión".
2016	Sentencia C-393 de 2016 Corte Constitucional de Colombia	El principio de equidad tributaria se traduce en tratar de manera semejante a los que se encuentran en situaciones jurídicas, económicas, sociales, etc., similares. A su vez determinó que, si con el impuesto creado se genera una desigualdad entre los sujetos pasivos del mismo, dicho impuesto no consulta el principio de equidad tributaria del sistema tributario, situación que se observa en este caso pues los sujetos pasivos o baja rentabilidad o perdida se ven afectados respecto de los demás.
2018	Sentencia C-010 de 2018 Corte Constitucional de Colombia	(...) El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. La sentencia C-169 de 2014 recordó las dimensiones estructural e individual de este principio. En efecto, el artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario como integridad- sea equitativo, y que la formulación individual de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio constitucional (art. 95-9 CP). La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.
2018	Sentencia C-060 de 2018 Corte Constitucional de Colombia	El principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución, en cambio, opera como límite a la potestad impositiva del Legislador, aunque también es expresión concreta del principio de igualdad. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. En términos de la jurisprudencia, la equidad tributaria consiste en un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

Fuente. Alcaldía de Bogotá.

<https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/listados/tematica2.jsp?subtema=31140&cadena=>

El principio de PROGRESIVIDAD tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical).

La Corte Constitucional, en Sentencia C-397/11 ha manifestado que:

De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”. El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).

El principio de progresividad tributaria predica respecto a la necesidad de imponer impuestos al ciudadano de forma progresiva según la capacidad de pago individual de cada uno. Un impuesto justo es aquel que consulta la capacidad económica de cada uno de sus ciudadanos, de manera que aquellos ciudadanos con más recursos deben contribuir más que aquellos con menos recursos. En aplicación de este principio el impuesto se impone progresivamente según los ingresos o el patrimonio del ciudadano, así que entre más altos más alta será el porcentaje de contribución. En una tributación lineal tanto ricos como pobres pagan el mismo porcentaje de impuestos, por ejemplo, el 30%, y así en valores absolutos el más rico paga más, pero sigue contribuyendo en la misma proporción que el más pobre: el 30%. Para corregir esto se diseñan tarifas tributarias progresivas, de manera que entre más alto el ingreso, más alta es la proporción en la contribución, algo que aplica el artículo 241 del estatuto tributario colombiano que señala las tarifas del impuesto a la renta de las personas naturales. Allí vemos que los contribuyentes con menos ingresos tributan al 0%, es decir que

no pagan impuesto, y luego el que tiene un poco más tributa con el 19%, luego con el 28%, y así hasta llegar el que más tiene de todos que tributa sobre el 39%. De esta manera la tributación se hace más equitativa dando cumplimiento al numeral 9 del artículo 95 de la constitución cuando señala el deber de los ciudadanos de contribuir con la financiación del estado bajo el principio de la equidad. El ejemplo por excelencia del principio de progresividad es el impuesto a la renta de las personas naturales como ya lo vimos, y lo contrario es el impuesto a las ventas, donde quien más tiene y quien menos tienen pagan lo mismo, el 19% de Iva. (gerencie.com)

Es necesario también mencionar el Principio de NEUTRALIDAD TRIBUTARIA. La experiencia internacional de muchos años en materia tributaria ha enseñado que el control de la evasión es más efectivo cuando las normas de impuestos son simples, claras y lo más neutrales que sea posible. Por neutralidad se entiende que iguales actividades reciban el mismo tratamiento tributario, a fin de no distorsionar la asignación de los recursos por parte del sector privado, haciendo que éste oriente su inversión hacia aquellas áreas en las cuales la carga tributaria sea menor, o pueda ser evadida más fácilmente. (El Tiempo. 2021).

La neutralidad impositiva es el suceso que se produce cuando la acción de los distintos gravámenes fiscales no tiene efectos en las decisiones de consumo o producción, así como a la asignación de recursos en una economía. La neutralidad impositiva, por tanto, es la característica con la que puede contar, o no, un sistema fiscal determinado. Esta característica se pone de manifiesto cuando los distintos gravámenes fiscales que componen dicho sistema fiscal no tienen efectos en otras variables en la economía. Otras variables que, como se hace mención en la definición técnica, incluyen el consumo privado, la producción, así como la propia asignación de recursos en el sector privado (Economipedia).

Este concepto ha sido criticado por los tratadistas desde hace casi dos siglos pues es más evidente que los impuestos no son neutros, sí afectan a las personas y a las empresas, afectan directamente a la economía, inciden y repercuten en las decisiones políticas y económicas; eso no obsta para no referenciarlo.

Una vez determinados los Principios que rigen el Sistema Tributario hay que mencionar los Principios que son propios del Procedimiento Tributario Sancionatorio, que van de la mano de los Principios Generales anteriormente expuestos.

Capítulo 2

Principios del régimen sancionatorio administrativo tributario en Colombia

Conforme a la normativa vigente en Colombia (Ley 1819 de 2016 aún vigente), el régimen sancionatorio tributario se fundamenta en los principios de: Proporcionalidad, Lesividad, Gradualidad y Favorabilidad. Esto no obsta para determinar otras normativas y otros principios que son aplicables al régimen sancionatorio.

Colombia es un país que se caracteriza por sus muchas y constantes reformas tributarias. Nuestro Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) ha sufrido muchas modificaciones, y ha consagrado normas acerca del Procedimiento Tributario Sancionatorio, tal como reza el artículo 823 hasta el 843 del ET, y que con el paso de los años se ha ido adecuando a las necesidades de cobro de las deudas por parte de la Dian.

Y aquí es donde las cosas se complican, porque debido a las múltiples normas, su dispersión, conceptos unificados, resoluciones y circulares por parte de la Dian hacen que el proceso sea bastante complejo, y que se caracterizan por ser desconocidas por los ciudadanos en general.

La Dian en sus conceptos no tiene un criterio de interpretación propio, por el contrario, se apoya en los argumentos del Consejo de Estado y en los argumentos de la Corte Constitucional, por lo que la línea de interpretación de la Dian suele ser caótica y no acoge un argumento único.

El cobro coactivo es un procedimiento administrativo mediante el cual la Dian obliga forzosamente al contribuyente a pagar sus deudas utilizando la figura del embargo, secuestro y remate de los sus bienes. El término coactivo viene de la coacción o que resulta de aplicar la

coacción, que busca a forzar un resultado. Cuando el contribuyente no paga voluntariamente sus deudas con la Dian, debe ser coaccionado por esta para que pague, llegando incluso al secuestro, embargo y remate de los bienes del contribuyente. La ley faculta a la Dian para que cobre coactivamente las deudas representadas en un título ejecutivo a favor del fisco. Este proceso, al ser administrativo puede ser llevado a cabo directamente por la Dian sin necesidad de recurrir a juez civil para ejecutar al contribuyente. (gerencie.com)

Artículo 823 ET. ARTICULO 823. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COACTIVO. Para el cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo que se establece en los artículos siguientes.

Empecemos con la Ley 1607 de 2012, que en su artículo 197 señala los principios que rigen el Procedimiento Sancionatorio Tributario en Colombia: "Artículo 197. Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios":

1. Legalidad.

Los contribuyentes solo serán investigados y sancionados por comportamientos que estén taxativamente descritos como faltas en la presente ley. En Sentencia C571/10 la Corte Constitucional ha dicho lo siguiente:

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional una norma legal de carácter tributario es inexecutable si da lugar a "dificultades de interpretación insuperables", esto es, dificultades de tal magnitud, que ni la ayuda de cánones aceptables de interpretación jurídica permita colegir razonablemente su sentido. Para la Corte, las leyes tributarias, como las demás, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual puede acarrear su inconstitucionalidad, "[...] si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación legítima sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. [...]" Esta posición jurisprudencial ha sido reiterada en recientes ocasiones. Por supuesto, la protección del principio de legalidad también comprende las normas tributarias de carácter sancionatorio. En tal caso, es imperioso que el juez constitucional evite situaciones de incertidumbre jurídica para las personas. No obstante, como lo ha reiterado en múltiples ocasiones la jurisprudencia, la aplicación de los principios constitucionales que rigen el derecho sancionatorio, no se aplican con el celo y el rigor con el que se aplican cuando las normas analizadas contemplan sanciones de tipo penal.

2. Lesividad.

La falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional. “El principio de lesividad, también llamado antijuridicidad material, ha permitido que los sistemas punitivos y sancionadores castiguen a los infractores de las normas siempre y cuando hayan impreso un daño real a terceros o a la sociedad”. (Parra, 2013, p. 1-21.)

El fracaso que representó la equivocada regulación de algunos principios en materia sancionatoria contenida en la anterior reforma tributaria (Ley 1607/2012, art. 197), condicionó al legislador a derogar de manera expresa tal disposición y a expedir nuevas reglas sobre la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio establecido en el estatuto tributario, materializadas en el artículo 282 de la Ley 1819 del 2016 que modificó el texto del artículo 640 del citado estatuto. No se debe olvidar que en la Ley 1607 del 2012 fueron definidos, entre otros, los principios de legalidad y lesividad limitando el primero solo a las conductas previstas en dicha ley y condicionado el segundo a la afectación del recaudo, de tal manera que se vio reducida a su mínima expresión la posibilidad del estado para el ejercicio pleno de la facultad punitiva en aspectos impositivos. Este principio fue derogado por la Ley 1819 de 2016), aunque desde mi opinión sigue vigente.

3. Favorabilidad.

En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

El artículo 197 de la Ley 1607 del 2012 reconoció, en materia sancionatoria tributaria, la aplicación del principio de favorabilidad, recordó la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Conforme con esta disposición, al imponer las sanciones tributarias, la administración debe aplicar, entre otros, este principio según el cual la ley permisiva o favorable, aunque sea posterior, debe aplicarse de manera preferente sobre la desfavorable.

De acuerdo con el alto tribunal, el acatamiento de este postulado garantiza el debido proceso, entendido como el conjunto de garantías mínimas que deben reconocerse a las personas cuando acuden a las autoridades judiciales y administrativas, en procura de obtener una sentencia o decisión justa sobre sus derechos a la vida, la integridad, la libertad o al patrimonio y se encuentra establecido en la Constitución Política como un derecho fundamental de aplicación inmediata.

Este derecho, a su vez, obliga a los funcionarios judiciales y a las autoridades administrativas a respetarlo y a asegurar su plena vigencia en la solución de cualquier conflicto o asunto judicial o administrativo sometido a su consideración.

Precisamente, la favorabilidad fue el postulado que permitió a la corporación definir el monto de la sanción por extemporaneidad en el caso analizado, a propósito de la declaración informativa individual de precios de transferencia correspondiente al año 2006 presentada por el demandante (C. P. Martha Teresa Briceño De Valencia).

Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia 05001233300020130002401 (20670), abr. 25/16 (Ámbito Jurídico).

4. Proporcionalidad.

La sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida.

La sanción debe ser proporcional a la falta o infracción administrativa que se busca sancionar. Este principio brinda al Estado y a la Dian bases adecuadas para que sus decisiones sean tomadas de manera razonable y equilibrada, lo cual permite estudiar cada caso según su proporción. (Sentencia de la Corte Constitucional Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998)

5. Gradualidad.

Artículo 640 del ET. La sanción deberá ser aplicada en forma gradual de acuerdo con la falta de menor a mayor gravedad, se individualizará teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado.

Se puede afirmar que la gradualidad de las sanciones tributarias tiene como propósito sancionar con menor severidad a los contribuyentes que han presentado un mejor comportamiento en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues de ese nivel de cumplimiento pasado depende la reducción de la sanción.

Estas reducciones se realizan dependiendo de si la sanción es liquidada por el contribuyente o si es la Dian quien debe liquidar la sanción, lo que busca incentivar la corrección voluntaria de los errores por parte del contribuyente.

Por ello se introducen reducciones a sanciones como la de inexactitud, la de extemporaneidad y la de corrección, que son las más comunes que debe pagar un contribuyente. (gerencie.com)

RÉGIMEN TRIBUTARIO SANCIONATORIO

1. Conducta sancionable

En el artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, dispuso el legislador, una serie de criterios de orden objetivo que permiten la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad en el régimen tributario sancionatorio sin que, al respecto, quepa el más mínimo margen de subjetividad por parte del funcionario público en la determinación de la sanción. En este sentido, se torna en consideración la fecha de la comisión de la conducta sancionable como uno de los señalados criterios.

Ahora bien ¿qué debe entenderse por conducta sancionable para tales efectos?

Al respecto, ya que el régimen tributario sancionatorio hace parte del ius puniendi del Estado, su estudio y análisis debe realizarse exclusivamente a partir de dicha óptica, con lo cual se hace necesario examinar, entre otros principios, el de legalidad.

En palabras de la Corte Constitucional, M.P. ALBERTO ROJAS RÍOS, Sentencia C - 412 de 2015, este principio "exige que dentro del procedimiento administrativo sancionatorio la falta o conducta reprochable se encuentre tipificada en la norma -lex scripta- con anterioridad a los hechos materia de la investigación-lex previa" (subrayado fuera de texto),

Tomado de: Concepto Unificado sobre Procedimiento Tributario y Régimen Tributario Sancionatorio 100202208-0662 de la Dirección Jurídica de la DIAN, página 5, que modificó el término de firmeza de las declaraciones tributarias de dos (2) años a tres (3) años. El artículo 714 del ET fue modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016

6. Principio de economía.

Se propenderá para que los procedimientos se adelanten en el menor tiempo posible y con la menor cantidad de gastos para quienes intervengan en el proceso, que no se exijan más requisitos o documentos y copias de aquellos que sean estrictamente legales y necesarios.

7. Principio de No confiscatoriedad.

El Estado no abusará de su poder de imposición, para imponer tributos que superen la capacidad económica y lesionen el patrimonio de personas. En otras palabras, una sanción tributaria no debe arruinar al contribuyente.

La Corte Constitucional en Sentencia C528/13 dijo: “la confiscatoriedad se da “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo (tributo), de forma que no existe ganancia”.

Y en sentencia C249/13 igualmente expresó: “La prohibición de impuestos confiscatorios no se deriva empero de la proscripción de penas de confiscación (Constitución art. 34), sino de la protección constitucional a la propiedad y la iniciativa privadas Constitución arts. 58 y 333) y de los principios de justicia y equidad tributarias (Constitución arts. 95-9 y 363). Esto significa que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares”.

8. Principio de integración normativa.

En materia sancionatoria prevalecerán los principios rectores consagrados en la constitución y en la ley.

Capítulo 3

Últimas reformas tributarias: Ley 2277 de 2022, Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018 y Ley 1607 de 2012

Estas tres reformas introdujeron cambios significativos en Colombia, en los requisitos y en las formas de tributación. Mencionaré lo más relevante de estas tres reformas en materia Procesal Tributaria.

Ley 2277 de 2022. Procedimiento tributario y disposiciones penales

La determinación del impuesto mediante factura por parte de la DIAN se delimita a los contribuyentes que hayan omitido su obligación de presentar la declaración correspondiente. Se propone reducir la tasa de interés moratorio en un 50% para las obligaciones tributarias y aduaneras que se paguen totalmente hasta el 30/06/ 2023 y para las facilidades y acuerdos para el pago que se suscriban antes de dicha fecha.

Aquellas declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago producirán efectos legales, cuando el valor dejado de pagar no supere 10 UVT y se cancele dentro del año siguiente al vencimiento para declarar. Se establece transitoriedad para el pago de declaraciones ineficaces hasta 30/06/2023.

Se establece un tope máximo para la imposición de sanción por no enviar información, el cual se reduciría hasta 7.500 UVT (antes 15.000 UVT).

Los contribuyentes que a 31 de diciembre de 2022 no hayan presentado las declaraciones tributarias a que estaban obligados por los impuestos administrados por la DIAN podrán optar por una reducción transitoria en intereses y sanciones previo cumplimiento de determinados requisitos.

Se reducen los umbrales a partir de los cuales se tipifican las conductas de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria.

Quienes hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y demás beneficios tributarios derogados o limitados mediante la ley, podrán disfrutar del respectivo tratamiento durante la totalidad del término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas.

Mecanismos de lucha contra la evasión

62 (Modifica el 585)	Intercambio de información fiscal a nivel nacional y territorial.	Se modifica la norma que permitía intercambiar información fiscal de los contribuyentes entre la DIAN y las Secretarías de Hacienda, con el fin de permitir el intercambio de dicha información con otras entidades como el Ministerio de Hacienda, Ministerio de Salud y Protección Social, el DNP y la UGPP.
63 (Modifica el 607)	Se amplían los obligados a presentar la declaración anual de activos en el exterior.	Se incluye como responsables de presentar la declaración anual de activos en el exterior a los contribuyentes de los regímenes sustitutos del impuesto sobre la renta que posean activos en el exterior. Recordamos que esta obligación deberá cumplirse cuando el valor patrimonial de los activos en el exterior a 1 de enero de cada año sea superior a 2000 UVT.
64 (Adiciona el artículo 719-3)	Se ajusta el procedimiento establecido actualmente en el artículo 616-5 y se incluyen nuevos impuestos que podrán ser determinados por facturación.	<p>El procedimiento para la determinación de los impuestos por medio de este sistema se alinea con la jurisprudencia de la Corte Constitucional y presenta los siguientes cambios:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Este sistema de determinación solo será aplicable para los contribuyentes que incumplan los plazos previstos para la presentación de declaraciones. ▪ El impuesto se debe determinar de conformidad con lo dispuesto en el Estatuto Tributario, no obstante, la DIAN podrá determinar el impuesto a partir de cruces de información. ▪ La factura deberá notificarse por el mecanismo de notificación electrónica del artículo 566-1 del E.T. ▪ Dentro de los dos meses siguientes a la notificación el contribuyente podrá (i) rechazar la factura; o (ii) presentar la declaración correspondiente. ▪ La factura solo cobra mérito ejecutivo si es aceptada por el contribuyente o si este guarda silencio en el período de 2 meses después de la notificación. ▪ Se amplía la posibilidad de determinar por medio del sistema de facturación el IVA e impuesto al consumo.
65 (Adiciona el 881-1)	Control para la aplicación de la exención del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) prevista por el numeral 1 del artículo 879 del E.T.	<p>Se propone que los agentes de retención del GMF tengan la obligación de establecer un mecanismo de control que permita la verificación adecuada de la exención del GMF en los retiros que no excedan de 350 UVT = COP \$14 millones por mes en los productos cubiertos por el numeral 1 del artículo 879 del E.T. sin necesidad de marcar una única cuenta.</p> <p>Se establece un régimen de transición de al menos 2 años, bajo el cual la exención seguirá operando de conformidad con el numeral 1 del artículo 879 del ET.</p> <p>El texto no aclara cómo debe ser la operatividad ni los requisitos particulares de este nuevo mecanismo de control; sin embargo, se entiende que se busca evitar que el cliente deba reportar como cuenta exenta ante la entidad financiera para efectos de la aplicación de la exención y que permita a la DIAN tener una base de datos centralizada en la que se pueda verificar la procedencia de la exención.</p>

Delitos tributarios

<p>69 (Modifica el Capítulo XII del Título XV del Libro II de la Ley 599 de 2000)</p>	<p>Delitos fiscales. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria.</p>	<p>Añade dos importantes elementos al tipo penal "Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes", pues determina que debe existir un propósito de defraudación o evasión (dolo), y establece su aplicación no solo respecto de la declaración del impuesto sobre la renta, sino de manera general sobre todas las declaraciones tributarias.</p> <p>Adicionalmente, reduce el monto a partir del cual se incurre en este delito, pues pasa de ser 5.000 SMLMV o más, a solo 1.000.</p> <p>Con respecto al delito de "Defraudación o evasión tributaria", también se establece expresamente el propósito de defraudación o evasión y se reduce el monto a partir del cual se incurre en este, pasando de ser 250 SMLMV a 100.</p> <p>Reduce los montos a partir de los cuales se aumenta la pena prevista tanto para el delito de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes como para el de defraudación o evasión tributaria. Así, si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 2.500 SMMLV pero inferior a 5.000, la pena se incrementa en una tercera parte, y si es superior a 5.000 SMMLV se incrementa en la mitad.</p> <p>Condiciona la procedencia de la acción penal a que no se encuentren en trámite los recursos en vía administrativa.</p>
--	--	--

Tomado de: Garrides, Departamento Tributario Colombia.

Ley 1943 de 2018. Ley de financiamiento.

A través del capítulo I del título VI de la Ley de financiamiento 1943 de 2018, el Gobierno introdujo cambios en materia de procedimiento tributario relacionado con las normas generales, declaraciones tributarias, deberes formales de los sujetos pasivos, determinación del impuesto e imposición de sanciones, liquidaciones oficiales, devoluciones, entre otras, contenidas entre los artículos 562 y 869-3 del Estatuto Tributario.

Asuntos procedimentales

Se faculta a la DIAN para realizar conciliaciones y terminaciones por mutuo acuerdo y para finalizar procedimientos administrativos y procesos contenciosos administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria.

Dependiendo de la sanción y el estado del proceso, tanto la conciliación como la terminación por mutuo acuerdo puede resultar en la condonación de hasta el 80% de los intereses y sanciones.

La Ley dispone una nueva norma según la cual los conceptos emitidos por la Dian son obligatorios para sus funcionarios, pero los contribuyentes no podrán sustentar sus actuaciones en dicha doctrina.

Los contribuyentes podrán solicitar la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria en la etapa de cobro coactivo. En este sentido, la sanción podrá reducirse hasta en un 50%, según se cumplan con los requisitos pertinentes del Artículo 640 del Estatuto Tributario.

Las declaraciones de retención en la fuente sin pago total producirán efectos legales siempre y cuando el pago se efectúe a más tardar dos meses después de la fecha de vencimiento de la declaración. En todo caso, se requerirá la presentación de una nueva declaración so pena de que el original preste mérito ejecutivo.

Se dispone que el Gobierno Nacional reglamentará un mecanismo de devolución automática de saldos del impuesto sobre la renta e IVA. Se crea un nuevo anexo a la declaración del Impuesto sobre la Renta el cual debe relacionar y detallar el renglón de otras deducciones del formulario de la respectiva declaración.

Notificaciones electrónicas.

La Ley de financiamiento, mediante su artículo 91, realizó modificaciones al artículo 563 del ET, en relación a la dirección de las notificaciones, estableciendo que el agente retenedor, contribuyente, responsable o declarante, decide informar a través del RUT, una dirección de correo, en este caso la Dian (y hasta la UGPP) empezará a utilizar a partir del 1 de julio de 2019 dicho correo electrónico como mecanismo preferencial para notificar sus actos administrativos.

Adicionalmente, el artículo 92 de la ley en mención señala que dentro de las formas de notificación de las actuaciones de las Dian a las que hace referencia el artículo 565 el ET, las providencias o documentos legales que den respuesta a los recursos interpuestos por el contribuyente ante la Dian, serán notificadas personalmente.

En caso de que el responsable, agente retenedor o declarante no se presente dentro de un término de diez días contados a partir de la fecha en que haya sido enviado el aviso de citación por medio electrónico, la notificación se efectuará por edicto (periódico de amplia circulación).

Por lo tanto, a partir del 1 de julio de 2019 todos los actos administrativos, incluidos los relativos a cobros coactivos, serán notificados de manera electrónica, siempre que el contribuyente haya informado en su RUT su dirección de correo electrónico, entendiéndose esto como una manifestación directa mediante la cual el responsable expresa su voluntad de ser notificado electrónicamente.

Circular DIAN 008 de 2020

Es importante mencionar aquí que, respecto de la notificación de actos administrativos por vía electrónica, en el año 2020 la DIAN emitió la Circular 008 de 2020 que, si bien dicho mecanismo ya estaba en el ET, solo con la Resolución 0038 del 30 de abril de 2020 fue reglamentado.

¿Qué es la notificación electrónica? Consiste en que la Dian pone en conocimiento de los administrados, a través del correo electrónico, actos administrativos en materia tributaria, aduanera o cambiaria. Los actos susceptibles de ser notificados electrónicamente en materia tributaria son los requerimientos, autos (artículo 565 del E.T.), liquidaciones oficiales, emplazamientos, citaciones, resoluciones y demás actuaciones administrativas; incluyendo los que se profieran en el proceso de cobro coactivo.

¿Cuál es la dirección electrónica utilizada para practicar la notificación? La dirección electrónica reportada en el RUT o la Dirección Procesal Electrónica, que haya informado el administrado o su apoderado dentro de un proceso de determinación y discusión del tributo, imposición de sanciones o de cobro. La Dirección Procesal Electrónica se aplicará de manera preferente sobre la dirección de correo del RUT.

¿Cuándo se entiende surtida la notificación? El contribuyente se entiende notificado en la fecha del envío del acto administrativo en el correo electrónico autorizado, es decir, la fecha en la que ha salido del buzón del correo de la Dian; no obstante, el conteo de los términos se realizará 5 días siguientes a la fecha de la entrega del correo.

La Dian expedirá certificación en donde señala la fecha del envío y la fecha de entrega del correo electrónico. Adicionalmente, la Dian pondrá a disposición una serie de medios, mediante los cuales, los contribuyentes podrán tener conocimiento sobre si se les ha notificado electrónicamente un acto administrativo, como lo son: la bandeja de comunicados y registro de notificaciones electrónicas en la página de la entidad, la verificación que adelante el contribuyente y mensajes de texto. Estos medios complementarios no se consideran mecanismos de notificación.

¿Qué pasa si presentan problemas tecnológicos? Si el contribuyente no puede acceder al contenido del correo electrónico, deberá informar a la Dian dentro de los tres días siguientes al recibo del correo, para que la Dian lo envíe nuevamente por una sola vez.

En el evento que exista imposibilidad de entregar el correo al administrado por (i) la no disponibilidad de servicios informáticos o por problemas técnicos, o (ii) por causas atribuibles al contribuyente, la Dian deberá recurrir a las otras formas de notificación contempladas en el Estatuto Tributario.

¿Cuáles son los elementos esenciales que debe contener el mensaje para la notificación electrónica? El mensaje deberá contener: (i) Código de verificación para la autenticidad del mensaje enviado; (ii) Nombre del administrado, NIT, fecha de expedición del mensaje e indicación de los medios electrónicos complementarios; (iii) Acto administrativo adjunto; (iv) La advertencia que a través del correo se notifica el acto administrativo, los recursos que proceden contra el acto, las autoridades competentes y plazos para interponerlos

Ley 1607 de 2012. Normas antielusión y antievasión

Aunque la norma está derogada aún quedan rezagos de su existencia y aplicación, sobre todo en temas de procedimiento sancionatorio, tal como ya fue explicado.

Abuso en materia tributaria.

La norma establece una regla general anti-elusión o antiabuso, en los siguientes términos. Elementos de la definición de abuso en materia tributaria:

- Operación o serie de operaciones
- Para uso o implementación de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento
- Tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían
- En cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas beneficiarios reales (definidos por el art. 6.1.1.1.3 Decreto 2555 de 2010)
- Para obtener provecho tributario, consistente entre otros, en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias
- Sin que los efectos sean el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable que fuere la causa principal.

Procedimiento.

Los casos que involucran a personas o jurídicas u otras entidades o a personas naturales propietarios o usufructuarios de un patrimonio líquido igual o superior a 192.000 UVT (COP\$5.153'472.000; aprox. US\$2,9MM año 2013) en que la DIAN pruebe la ocurrencia de 3 o más de los siguientes supuestos:

- (i) La(s) operación(es) se realizó(aron) entre vinculados económicos.
- (ii) La(s) operación(es) involucran el uso de paraísos fiscales.
- (iii) La(s) operación(es) involucra una entidad: del régimen tributario especial, no sujeta, exenta, sometida a un régimen tarifario en materia del impuesto sobre la renta y complementarios distintos al ordinario.
- (iv) El precio o remuneración pactado o aplicado difiere en más de un 25% del precio o remuneración para operaciones similares en condiciones de mercado.
- (v) 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.

El Comité de Fiscalización (director de la DIAN, director de Gestión de Fiscalización, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Superintendente de la Superintendencia que corresponda y el Procurador General de la Nación) podrá conminar al contribuyente para que controvierta la ocurrencia de los supuestos, o pruebe cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) La operación contaba con un propósito comercial o de negocios legítimo principal frente a la mera obtención del beneficio tributario.
- b) El precio o remuneración pactado o aplicado está dentro del rango comercial, según la metodología de precios de transferencia, aun cuando se trate de partes vinculadas nacionales. Si se aporta el estudio de precios de transferencia como prueba, para controvertirla la DIAN deberá iniciar el proceso correspondiente para el cuestionamiento técnico de dicho estudio.

Facultades de la administración tributaria en caso de abuso.

- (i) Tendrá la facultad de desconocer los efectos de la conducta constitutiva de abuso y recharacterizarlos o reconfigurarlos como si no se hubiere presentado;
- (ii) Remover el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas.

La motivación de los actos deberá contener la expresa y minuciosa descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva, las pruebas en que se funda la administración y la referencia expresa a la valoración de las pruebas que haya presentado el contribuyente.

Las facultades serán ejercidas con el fin de garantizar la aplicación del principio constitucional de sustancia sobre forma en casos de gran relevancia económica y jurídica para el país.

Desestimación de la personalidad jurídica. Se incluye una norma que crea un proceso para desconocer la personalidad jurídica (descorrer el velo corporativo) y hacer responsables solidarios a los socios por las obligaciones y perjuicios derivados de los casos de abuso de una sociedad para evadir impuestos.

Para que proceda el desconocimiento debe ser un caso en que: (i) se utilice una o varias sociedades; (ii) con el propósito de defraudar a la administración tributaria o de manera abusiva como mecanismo de evasión fiscal. La declaratoria de nulidad de los actos de defraudación o abuso, así como la acción de indemnización de los posibles perjuicios que se deriven de los actos respectivos serán de competencia de la Superintendencia de Sociedades, mediante el procedimiento verbal sumario. El director nacional de los Impuestos y Aduanas

tendrá legitimación para iniciar la acción. Esta norma da unas facultades importantes que para su aplicación va a requerir expresa y clara definición y delimitación de los términos defraudación y manera abusiva.

Terminación de procesos contenciosos y en vía gubernativa. Conciliación de procesos contenciosos de impuestos.

Como en anteriores reformas, se faculta a la DIAN para realizar conciliaciones en procesos contenciosos administrativos, en materia tributaria y aduanera. Quienes hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho antes de la vigencia de la ley, que no haya sido fallada definitivamente, podrán solicitar a la DIAN hasta el 31 de agosto de 2013, conciliar el valor total de las sanciones e intereses siempre y cuando se suscriba acuerdo de pago por el 100% del impuesto en discusión.

La fórmula conciliatoria deberá acordarse o suscribirse a más tardar el día 30 de septiembre de 2013 y presentarse para su aprobación ante el juez administrativo o la respectiva corporación de lo contencioso administrativo dentro de los 10 días hábiles siguientes. Estas reglas podrán ser aplicadas por los entes territoriales.

La conciliación podrá ser solicitada por aquellos que tengan la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado, y que hubieren sido vinculados al proceso. Quienes se acojan a la conciliación y que dentro de los 2 años siguientes a la fecha de la conciliación incurran en mora en el pago de impuestos nacionales, tributos aduaneros o retenciones en la fuente, perderán de manera automática este beneficio.

Terminación de procesos administrativos tributarios

También como en otras reformas, se faculta a la DIAN terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos tributarios.

A quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta ley, Requerimiento Especial, Liquidación de Revisión, Liquidación de Aforo, Resolución del Recurso de Reconsideración, pliegos de cargos, las resoluciones que imponen sanciones, y las resoluciones que fallan los respectivos recursos, podrán transar con la DIAN hasta el 31 de agosto del año 2013, el valor total de las sanciones, intereses y actualización de sanciones, siempre y cuando se corrija la declaración privada y se pague o suscriba acuerdo de pago por el 100% del mayor impuesto o tributo, o del menor saldo a favor propuesto o liquidado.

Los términos de corrección se extenderán temporalmente con el fin de permitir la adecuada aplicación de esta disposición. La fórmula de transacción deberá acordarse y suscribirse a más tardar el 30 de septiembre de 2013. La terminación por mutuo acuerdo podrá ser solicitada por aquellos que tengan la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado.

Quienes se acojan a la terminación que incurran en mora en el pago de impuestos, tributos y retenciones en la fuente dentro de los 2 años siguientes a la fecha de la terminación por mutuo acuerdo, perderán de manera automática este beneficio.

Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones. Dentro de los 9 meses siguientes a la entrada en vigencia de la ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, administrados por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas o contribuciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2010 y anteriores, tendrán derecho a solicitar la siguiente condición especial de pago:

- (i) Si el pago es de contado, los intereses de mora y las sanciones se reducirán en un 80%. El pago deberá realizarse dentro de los 9 meses siguientes a la vigencia de la ley.
- (ii) Si se suscribe un acuerdo de pago sobre el total de la obligación principal más los intereses y las sanciones actualizadas, se reducirán en un 50% los intereses de mora y las sanciones. El pago deberá realizarse dentro de los 18 meses siguientes a la vigencia de la ley.

Estas reglas podrán ser aplicadas por los entes territoriales.

Quienes se acojan a la condición especial de pago que incurran en mora en el pago de impuestos, retenciones en la fuente, tasas y contribuciones dentro de los 2 años siguientes a la fecha del pago realizado con reducción del valor de los intereses y sanciones, perderán de manera automática este beneficio

Es conveniente, para su correcto entendimiento, conceptualizar tres temas muy importantes en estas reformas y es la lucha contra la Evasión, la Elusión y el Abuso Tributario, que son prácticas de los contribuyentes con el fin de evitar el pago de los impuestos, con consecuencias penales y administrativas, y distintos procedimientos.

QUÉ ES LA ELUSIÓN. La elusión consiste en un conjunto de prácticas encaminada a evitar que surja o nazca el hecho o la obligación tributaria.

Mediante distintas maniobras o prácticas es posible evitar la obligación de pagar un impuesto, pues se elude la configuración de los supuestos y hechos que lo causan.

La elusión de impuestos también hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta.

La elusión es no ilegal en el sentido estricto de la palabra, por cuanto no se está violando una ley directamente, sino que mediante la manipulación o simulación de la realidad económica se evita la obligación de cumplir una ley. La elusión tributaria tiene relación con el abuso tributario, en tanto se manipulan los hechos económicos o negocios jurídicos a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria.

Tal es el caso de quien, para evitar convertirse en responsable del Iva, factura parte de sus ingresos a nombre de un familiar, o pone a nombre de un tercero un establecimiento de comercio, cuando en la realidad es suyo.

QUÉ ES LA EVASIÓN TRIBUTARIA. La evasión consiste en ocultar la obligación tributaria para evadir la responsabilidad de pagar el impuesto.

También hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple y llanamente no se cumple con la ley, lo cual indudablemente es ilegal.

Tal es el caso de quien no declara los ingresos que obtiene, o de quien declara costos o deducciones falsos, o que declara un beneficio al que no tiene derecho.

En la evasión tributaria el contribuyente realiza el hecho generador del impuesto, pero se rehúsa a pagar el impuesto.

Diferencia entre evasión y elusión fiscal. La principal diferencia entre evasión y elusión, es que en la evasión el sujeto realiza el hecho generador del impuesto, mientras en la elusión el contribuyente evita el nacimiento de la obligación tributaria.

Resumiendo, tenemos que:

- Evasión tributaria: Nace la obligación tributaria pero no se cumple con ella.
- Elusión tributaria: No nace la obligación tributaria.
- Otra diferencia es que en la evasión tributaria se está violando una ley de forma directa, en tanto en la elusión esa violación es menos perceptible, o en ocasiones inexistente.

QUÉ ES EL ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA: El artículo 869 del estatuto tributario contempla la figura del abuso en materia tributaria como una práctica irregular del contribuyente que puede derivar en sanciones tributarias.

El contribuyente debe determinar y pagar sus impuestos conforme la ley lo ha dispuesto, pero algunos contribuyentes recurren a prácticas comerciales irregulares a fin de evitar el pago de impuestos, que de otra manera habría de pagarlos. El inciso 2 del artículo 869 del estatuto tributario define el abuso tributario en los siguientes términos:

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

Aquí encontramos dos conceptos relevantes: Negocios artificiosos y provecho tributario, y se requiere que los dos se configuren para que pueda haber abuso tributario.

QUÉ ES UN NEGOCIO ARTIFICIOSO. De acuerdo al parágrafo segundo del artículo 869 del estatuto tributario, se entiende que un negocio es artificioso y carece de propósito económico o comercial, cuando se presenten las siguientes situaciones:

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. Es bastante subjetivo el asunto y dependerá en gran medida de la interpretación y criterio personal del funcionario encargado de evaluar un contrato determinado.

¿CUÁNDO HAY PROVECHO TRIBUTARIO? Respecto al provecho tributario, el parágrafo 3 del artículo 869 del estatuto tributario señala que:

Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.

Por ejemplo, como cuando se hacen contratos a nombre de un familiar que no declara renta para que esos ingresos no queden en cabeza de quien sí debe declarar renta, y de esa manera ninguno de los dos paga el impuesto.

O cuando se compra un apartamento a nombre de un tercero para evitar que aparezca en el patrimonio de quien hace el pago, para evitar por ejemplo la renta por comparación patrimonial y así poder evadir ingresos sin consecuencias.

- Lo que hace la Dian cuando se presenta abuso tributario. Cuando la Dian detecta un negocio o contrato que constituye abuso tributario, puede desconocer los efectos que pudiera tener en los términos del primer inciso del artículo 869 del estatuto tributario:

La Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Respecto a lo que se entiende por caracterizar o reconfigurar una operación o negocio, señala el inciso segundo del mismo artículo:

Se entiende por recharacterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.

Por ejemplo, si X realizó un negocio, pero quien lo formalizó y recibió el ingreso fue Y, la Dian puede decidir que ese ingreso no es de Y sino de X, y por tanto X debe corregir su declaración de renta para incluir esos ingresos que en un principio colocó a nombre de Y.

- Procedimiento en el abuso tributario. El procedimiento que la Dian debe seguir cuando detecta abuso en materia tributaria por parte del contribuyente, está señalado en el artículo 869-1 del estatuto tributario.

En tal caso la Dian debe proferir un emplazamiento especial en los términos el primer inciso del artículo ya referido:

El funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869, deberá emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa, sustentadas si quiera en prueba sumaria. Dicho emplazamiento especial por abuso en materia tributaria deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 565 y siguientes de este Estatuto.

- El procedimiento debe iniciarse antes de que la declaración respectiva quede en firme. Una vez el contribuyente es notificado del emplazamiento especial, cuenta con 3 meses para responderlo, tiempo por el cual se suspende el término de firmeza de la declaración.

Luego, si las explicaciones dadas por el contribuyente no satisfacen al funcionario que lleva el proceso, la Dian profiere requerimiento especial para que el contribuyente corrija, o un emplazamiento para declarar en caso que el contribuyente deba declarar.

El abuso tributario puede utilizarse para evitar la obligación de declarar, o en caso de ser declarante, para pagar menos impuestos. Señala la norma respecto al contenido del requerimiento especial:

En el requerimiento especial se propondrá una recharacterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado, así como cualquier otra modificación de la declaración privada, sin perjuicio de las demás modificaciones a

la declaración tributaria a que haya lugar. De igual forma se procederá cuando se emita emplazamiento previo por no declarar.

El contribuyente puede corregir o seguir discutiendo con la Dian, y esta puede proferir la liquidación oficiada de revisión, o de ser el caso, imponer la sanción por no declarar para luego proferir liquidación de aforo si el contribuyente no actúa según lo esperado por la Dian.

- Sanciones por abuso tributario. El abuso tributario no contempla una sanción directa o expresa por ese comportamiento, pero de esa conducta puede derivar la sanción por corrección, por inexactitud o la sanción por no declarar según sea el caso.

Si el contribuyente corrige cuando le notifiquen el emplazamiento especial por abuso tributario, puede corregir pagando la sanción por corrección del 20%, y si no lo hace, en el requerimiento especial se propone la sanción por inexactitud, que es del 160% sobre el mayor impuesto o menor saldo a favor determinado.

Una vez determinados estos conceptos y principios procedo a explicar el procedimiento tributario.

Capítulo 4

El procedimiento tributario

El procedimiento tributario nacional se surte en dos grandes etapas: 1) La vía Gubernativa: En esta etapa, el procedimiento se adelanta frente a la Administración de Impuestos que profirió los actos administrativos objeto de discusión. 2) La vía Judicial: Es la etapa en la que las partes (contribuyente y DIAN), acuden a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa para que sean los jueces quienes diriman el conflicto.

Vía gubernativa

La Vía Gubernativa inicia con un REQUERIMIENTO, que puede ser ORDINARIO o ESPECIAL. La Dian puede enviar o notificar requerimientos especiales y requerimientos ordinarios.

Diferencia entre requerimiento ordinario y especial.

Un requerimiento ordinario es una simple solicitud de información sin que esta tenga los efectos que tiene el requerimiento ordinario. Por ejemplo, en lugar de expedir un requerimiento especial la Dian puede proferir uno ordinario en el que plantea al contribuyente

la necesidad de corregir una declaración, el contribuyente puede hacerlo o no, y cualquiera sea la decisión no hace que la sanción se incremente, como sí sucede con el requerimiento especial.

Aquí podemos resaltar dos diferencias importantes:

- El requerimiento especial se debe responder y el ordinario no.
- El requerimiento especial encarece la sanción por corrección y el ordinario no.

No se debe confundir con el requerimiento de información, pues este sí es de obligatorio cumplimiento por parte del contribuyente, como cuando se solicita información sobre las operaciones realizadas con un determinado tercero, lo que la Dian necesita cuando ha abierto procesos de fiscalización con ese tercero.

REQUERIMIENTO ORDINARIO

Regulados por el Estatuto Tributario entre sus Art. 684 y 686. Es una notificación que se envía al contribuyente solicitando información, o en ocasiones solicitándole una acción al contribuyente como corregir una declaración o presentarla. Ej. Que, debe declarar.

Es ordinario porque la ley no ha fijado ningún procedimiento ni formalidad especial, y ni siquiera es obligatorio proferirlo por no ser presupuesto legal para ninguna acción futura de la Dian, al ser un simple un acto trámite. Este requerimiento de la DIAN es un oficio que se le exige al contribuyente, responsable, agente de retención o a terceros, para que presente una o varias declaraciones pendientes por declarar. Un dato a destacar es que los requerimientos ordinarios se deben atender de forma obligatoria por parte de los contribuyentes. Siempre dando una respuesta correcta, honesta y oportuna sobre la información que se le esté solicitando. (jurídicos.com)

¿Es obligatorio responder un requerimiento ordinario?

Dependiendo del tipo de requerimiento puede ser o no obligatorio atenderlo o responderlo. Respecto a cómo responder el requerimiento no existe formalidad predefinida, así que es suficiente con enviar una nota, oficio o carta en la que se identifique al contribuyente requerido, y se adjunte la información requerida, o la prueba del envío de la información.

La comunicación debe estar firmada por el contribuyente o por quien lo represente, o incluso por el contador público o revisor fiscal. Si se trata de un requerimiento en el que se solicita corregir o declarar, y el contribuyente considera que no está obligado a ello, puede justificar la razón por la cual considera que no debe declarar o corregir a fin de que el funcionario pueda evaluar esas justificaciones y decida archivar el proceso o continuar con él.

Si la Dian le está notificando un requerimiento ordinario para que corrija una

declaración, por ejemplo, este requerimiento tiene las mismas connotaciones que el emplazamiento para corregir, y en tal caso el contribuyente no tiene obligación de responderlo ni de corregir la declaración.

No obstante, si el contribuyente opta por no corregir la declaración, la Dian profiere un requerimiento especial, el cual sí es obligatorio responder, y en él la sanción que se impone es muy superior a la sanción que se paga si se actúa en ocasión al requerimiento ordinario.

Cuando se corrige en ocasión a un requerimiento ordinario o emplazamiento para corregir, se paga:

- A. la sanción por corrección al 20%,
- B. mientras que en el requerimiento especial lo que aplica es la sanción por inexactitud que llega al 200% en algunos casos.

Lo mismo sucede si el requerimiento ordinario es para que el contribuyente declare, que tiene los mismos efectos que un emplazamiento para declarar, y de no atenderse la sanción que debe pagar el contribuyente es superior, pues pasa de ser la de extemporaneidad a la sanción por no declarar.

CLASES DE REQUERIMIENTOS QUE PROFIERE LA DIAN EN VIRTUD DE SUS FUNCIONES DE INVESTIGACIÓN, FISCALIZADORA Y SANCIONADORA.

La doctrina tributaria y la ley tributaria han desarrollado los conceptos sobre las diferentes clases de requerimientos o actos administrativos que se profieren dentro del proceso tributario sancionatorio y coactivo, a saber:

1. **Requerimiento Ordinario:** se expide con fundamento en las facultades de investigación y fiscalización que tiene la administración tributaria, no es de obligatoria expedición y tiene como destinatario al contribuyente o a terceros. Este requerimiento ordinario soporta todas las ampliaciones que considere necesarias el funcionario que lo expide y cuenta el contribuyente con el término legal de quince días calendario para darle respuesta. No tiene la capacidad de suspender los términos de revisión ni de firmeza de las declaraciones tributarias y la ausencia de expedición de los mismos no es causal de nulidad del acto administrativo de la liquidación del impuesto.
2. **Requerimiento Especial:** obligatoria expedición, porque es un acto preparatorio o de trámite a la modificación de un acto anterior. El término para dar respuesta a este requerimiento especial, es de tres meses contados a partir de la notificación de su contenido al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, El funcionario competente puede ampliar este requerimiento especial por una sola vez y lo puede hacer dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo que se le concedió para responder el primero.

Artículo 708 del ET. Ampliación al del requerimiento especial: El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, dentro de los 3 meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a 3 meses ni superior a 6 meses.

3. Pliego de cargos: Se constituye en una especie de acusación o motivación de una infracción que da lugar a una consiguiente sanción. Es una especie de listado de violaciones a la ley tributaria que se ponen en conocimiento del contribuyente, para que este ejerza su DERECHO DE DEFENSA y presente sus descargos ante la administración tributaria. En si son una representación palpable del artículo 29 de la Constitución Nacional.

4. Emplazamientos: La doctrina ha definido los emplazamientos como las citaciones que realiza la administración tributaria a aquellas personas naturales o jurídicas de las cuales se tienen determinadas con certeza obligaciones tributarias, para que acudan al cumplimiento de las mismas dentro de un plazo determinado y puedan ejercer su derecho de defensa o presentar pruebas, excepciones y demás medios de prueba en su favor.

TIPOS DE REQUERIMIENTO DE LA DIAN MÁS FRECUENTES EN COLOMBIA.

Los requerimientos de la Dian expuestos en el Estatuto Tributario, más frecuentes son las siguientes sanciones:

- Omisión de Activos o Inclusión de Activos Inexistentes. Art. 239-1, Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artículo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.
- Inexactitud. Art. 647, Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
- Extemporaneidad. Art. 241, Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.

- Corrección. Art. 644. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción.
- Errores Aritméticos. Art. 697. Se presenta error aritmético en las declaraciones tributarias, cuando:
 - A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imposables o bases gravables, se anota como valor resultante un dato equivocado.
 - Al aplicar las tarifas respectivas, se anota un valor diferente al que ha debido resultar.
 - Al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado que implique un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver.

TIEMPO PARA RESPONDER UN REQUERIMIENTO DE LA DIAN.

Generalmente el requerimiento de la DIAN es acompañado por una información final que dice: “Le damos 15 días calendario para que responda el requerimiento de la DIAN, de no tener respuesta iniciaremos el proceso sancionatorio 651 Sanción por no suministrar información.” Estos 15 días están contemplados en el Art. 261 de la Ley 223 de 1995.

Responder una sanción va sujeta al tipo de requerimiento recibido, en este artículo solo estaremos informando los tipos de requerimientos de la DIAN comúnmente emitidos.

El Consejo de Estado en su sección cuarta, consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, Radicación número: 54001-23-33-000-2012-00021-01(20389), Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN ha dicho que:

De acuerdo con el artículo 686 del E.T. es deber de los administrados atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que adelante la autoridad tributaria cuando, a juicio de esta, sean necesarios para verificar su situación impositiva, o la de terceros relacionados con ellos. Por su parte, el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 señala que el plazo mínimo para responder los requerimientos ordinarios o solicitudes de información de la DIAN es de 15 días calendario. En consecuencia, la DIAN puede pedir que la información le sea entregada en un plazo mayor a los 15 días calendario, pues este es un plazo mínimo. Por ser este un plazo mínimo, el administrado no está obligado a atender el requerimiento de información en un plazo inferior al que la ley le concede. Correlativamente, si el administrado no entrega la información dentro del plazo que le fijó la Administración, siendo este inferior al legal, la DIAN no lo puede sancionar por no informar. Solo incurre en la infracción sancionable cuando no suministra la información dentro del plazo legal o en un plazo superior, si la Administración se lo

concedió. De otra parte, de acuerdo con el primer inciso del artículo 565 del E.T., los requerimientos de información deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente, (...). FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 686 / ESTATUTO TRIBUTARIO - 644 / LEY 223 DE1995 - ARTICULO 261

En la misma sección en el año 2020 donde decide un recurso de apelación el Consejo de Estado expresó lo siguiente:

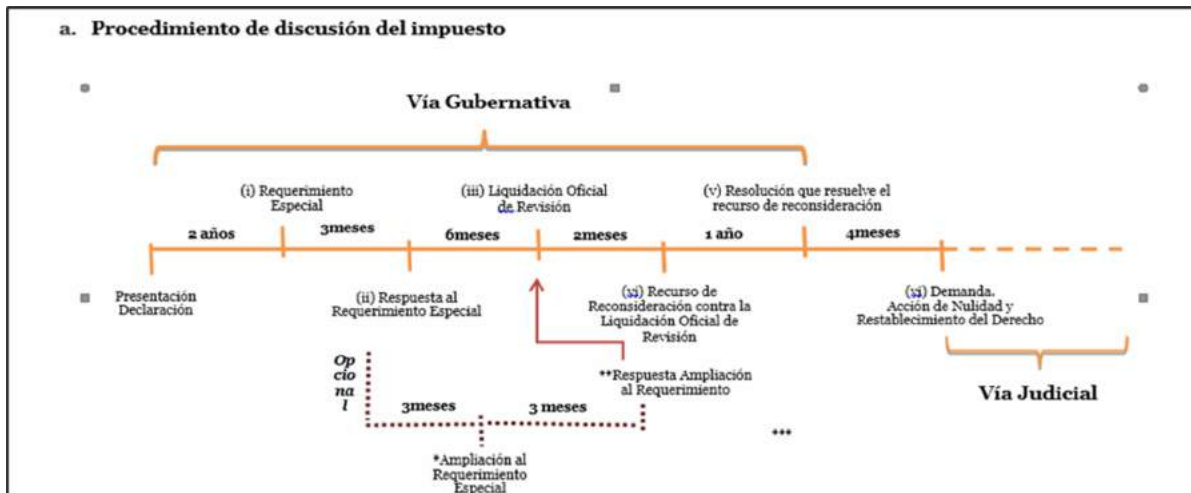
SANCIÓN POR NO INFORMAR - Regla jurisprudencial. Reiteración sentencia de unificación / SANCIÓN IMPUESTA EN LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN - Regulación / VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO - Configuración.

Las reglas jurisprudenciales sentadas por esta Sección en la Sentencia de Unificación del 3 de septiembre de 2020, en relación con la coherencia que deben guardar las sanciones impuestas en liquidaciones oficiales con el proceso de determinación, que aplican para resolver el presente caso, señalan: “1) Las sanciones aplicadas en procesos de determinación requieren, además del cumplimiento de los supuestos normativos previstos para su imposición, de la expedición de una liquidación oficial. 2) Las sanciones establecidas en procesos de determinación deben coincidir con el tributo, período, bases de cuantificación y monto del gravamen, cuando afecten la base de imposición.” Como soporte de esas reglas, en ese fallo se reiteró que esta Sección ha precisado que el procedimiento de determinación oficial de un impuesto es independiente del sancionador, porque obedecen a hechos diferentes. (Sentencias del 14 de agosto de 2019, exp. 22530, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 25 de julio de 2019, exp. 21030, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez). No obstante, la independencia que existe en los procedimientos aludidos, cuando la sanción se impone en liquidación oficial se debe ajustar a las reglas aplicables a esta última para su procedencia. Agregó que el artículo 637 del Estatuto Tributario dispone que las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales (de revisión o de aforo según el caso). Conforme con esa disposición, las sanciones impuestas en resolución independiente se rigen por la normativa que regula el procedimiento sancionatorio, mientras las establecidas en las respectivas liquidaciones oficiales, se deben ajustar al proceso de determinación. Y que, en este último caso, la sanción requiere la existencia de un proceso de determinación que culmine con la expedición de una liquidación oficial que contenga los requisitos del artículo 712 del Estatuto Tributario, entre los que se encuentran la determinación del “período gravable a que corresponda”, las “bases de cuantificación del tributo”, el “monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente”, y “la explicación

sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración”4. En el caso concreto, como se deriva de los antecedentes administrativos, la sanción por no informar surgió dentro de un procedimiento de fiscalización, expediente DT 2009 2009 001242, por tanto, con apego a lo dispuesto en el artículo 637 del Estatuto Tributario resulta procedente imponer en la liquidación oficial de revisión la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por esto, no se comparte la afirmación de la recurrente, en el sentido que la única sanción que se puede imponer en la liquidación oficial de revisión es la sanción descrita en el artículo 647 del Estatuto Tributario. No obstante, atendiendo las reglas fijadas en la sentencia de unificación, para la Sala resulta lesionada la legalidad del acto administrativo demandado, toda vez que no comportó modificación alguna a los conceptos y cifras de la declaración privada del IVA por el III Bimestre del año 2009 presentada por la actora, sino que solo se circunscribe a la imposición de la sanción por no informar y/o informar tardíamente señalada en el referido artículo 651. Si bien es cierto que en ella está habilitada la administración para imponer la sanción de que trata del artículo 651 del Estatuto Tributario, no lo es menos que debe implicar modificación y/o alteración a la declaración privada objeto de fiscalización, señalando para el efecto las bases sobre las cuales se cuantifica el o los tributos, el monto y la explicación de las modificaciones realizadas. Por tanto, solo cuando cumpla los requisitos exigidos en el artículo 712 del Estatuto Tributario, podrá imponerse en la liquidación oficial de revisión la sanción por no informar y/o informar tardíamente, como lo señala el fallo de unificación. De lo dicho, se sigue que si bien se comparte la apreciación del Juez de primera instancia en el sentido que en el presente asunto se podía imponer la sanción en la liquidación oficial, y no era forzoso adelantar un proceso sancionatorio independiente; no así su consideración de que esa sanción podía imponerse en la liquidación oficial cuestionada pese a que el proceso de determinación no culminó con la expedición de una liquidación oficial con los requisitos que establece el artículo 712 del Estatuto Tributario. En este orden de ideas, en este caso, no se puede hablar de un proceso de determinación oficial del tributo y no podía en él imponerse únicamente la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por esto, al limitarse la liquidación oficial de revisión a la sola imposición de esa sanción, sin alterar la declaración privada fiscalizada, se contraviene el artículo 712 del Estatuto Tributario y, por esto, el derecho al debido proceso. Lo anterior, exime a la Sala de analizar si se generó o no daño. Así las cosas, prospera el cargo de la apelación. 5. En consecuencia, se revocará de la decisión apelada. En su lugar, la Sala declarará la nulidad de los actos acusados, y a título de restablecimiento del derecho, se dejará en firme la declaración de impuestos sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre del año 2009. FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 637 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 651 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 712

A. REQUERIMIENTO ESPECIAL. PROCEDIMIENTO DE DISCUSIÓN DEL IMPUESTO.

Es importante anotar que, este procedimiento es para declaraciones presentadas.



Tomado de: www.calameo.com

Fuente normativa. Artículos 702 a 707 del Estatuto Tributario

El Concepto es un acto preparatorio, por medio de este acto administrativo la DIAN le propone al contribuyente modificar la declaración privada, con explicación de cada una de las razones que lo sustentan.

El requerimiento especial es un acto administrativo que profiere la Dian con el cual se da inicio formal el proceso de fiscalización a las declaraciones tributarias privadas presentadas por el contribuyente. (Gerencie.com)

Finalidad del Requerimiento Especial

El requerimiento especial tiene como finalidad modificar la declaración privada presentada inicialmente por el contribuyente cuando la Dian tiene indicios o pruebas de que esa declaración tiene errores o inconsistencias.

La Dian tiene la facultad de fiscalizar las declaraciones tributarias del contribuyente, y de ser el caso, modificarlas para determinar el impuesto o retenciones que correspondan según la realidad económica del contribuyente, y según las disposiciones legales vigentes, y ese proceso inicia formalmente con el requerimiento especial. Cuando se recibe un requerimiento especial, significa que la Dian tiene elementos probatorios para modificar la declaración privada del contribuyente, y solicita a este que la corrija y liquida la sanción por inexactitud correspondiente". (Gerencie.com)

notificación que envía la DIAN al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, cuando considera que la declaración presentada por el mismo contiene errores o inconsistencias que disminuyen el impuesto a pagar o aumentan el saldo a favor y por tanto es pertinente hacer la modificación.

El requerimiento especial es un acto administrativo producto de investigaciones que hace la DIAN al contribuyente. El proceso consiste en comparar la información presentada por el contribuyente a la Administración con la información que tengan terceros acerca del mismo.

Contenido del Requerimiento especial.

Artículo 704 del ET: Contenido del requerimiento. El requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada.

Artículo 703 del ET: «El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

Esto quiere decir que el requerimiento especial además de contener los impuestos y sanciones que se pretenden adicionar e imponer al contribuyente, debe contener los hechos y las explicaciones de cada uno.

El contribuyente debe conocer con exactitud los hechos que se le imputan. El contribuyente requerido debe poder identificar en el requerimiento especial de que se le está acusando, por lo que es preciso que el requerimiento contenga tanto los hechos como las razones que motivaron a la Dian a actuar.

Esto en desarrollo del principio constitucional del debido proceso y el derecho a la defensa, puesto que, si no se le informa con claridad al contribuyente sobre las razones de los hechos que se le imputan, éste difícilmente podrá defenderse de las acusaciones de la Dian. (Gerencie.com)

Motivación del acto administrativo.

La sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 17763 del 6 de diciembre de 2012 dijo que:

Reiteradamente la Sala ha señalado que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo, para permitirle ejercer su derecho de contradicción.

Nulidad del acto administrativo por falta de motivación:

Hay que recordar que, el numeral 4 del artículo 730 del estatuto tributario señala de forma expresa que “los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos son nulos cuando se omita «la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración», es decir cuando no estén debidamente motivados”.

¿Cuándo se debe notificar el requerimiento especial?

Para notificar el requerimiento especial, la DIAN deberá hacerlo dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar; en caso de que la declaración inicial se haya presentado de manera extemporánea, los dos años contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

Cuando la declaración tributaria arroje un saldo a favor del contribuyente o responsable, el término para notificar el requerimiento especial será de dos años, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o de compensación.

Cuál es el plazo para responder el requerimiento especial.

El contribuyente cuenta con un plazo de tres (3) meses, que correrán a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, para dar respuesta a dicho requerimiento. En ese periodo el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, solicitar que la a la DIAN que adicionen al proceso documentos que reposen en sus archivos y que contribuyan al mismo, así como también podrá la inclusión de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales inspecciones contribuyan al proceso, caso en el cual deberán ser atendidas por la Administración. (Actualícese.com)

Una vez que le ha sido notificado el requerimiento especial, el contribuyente debe responderlo. Señala el artículo 707 del estatuto tributario:

Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas.

Señala el artículo 707 del estatuto tributario que el contribuyente cuenta con 3 meses de plazo para dar respuesta al requerimiento especial. Los tres meses son calendario, y se cuentan desde el día en que se notifica el requerimiento, que es una fecha posterior a la que se profiere el acto administrativo, puesto que primero debe ser proferirlo y luego notificado. (gerencie.com)

Si el contribuyente no responde el requerimiento especial

Si el contribuyente no responde el requerimiento especial, la Dian procede proferir la liquidación oficial de revisión, donde determinará el impuesto o las retenciones a cargo del contribuyente. El requerimiento especial es un acto administrativo que señala los errores o inconsistencia que a juicio de la Dian tiene una declaración tributaria, es decir, contiene las acusaciones contra el contribuyente, de manera que este tiene la oportunidad de defenderse, y si no responde al requerimiento especial pierde esa valiosa oportunidad para ejercer su derecho a la defensa.

Otra consecuencia de no responder el requerimiento especial, es que pierde la oportunidad para reducir la sanción por inexactitud planteada por la Dian en el requerimiento.

Si el contribuyente responde el requerimiento especial, o corrige la declaración, puede reducir la sanción por inexactitud. En cualquier caso, el contribuyente debería responder al requerimiento, pues si la Dian no tiene razón puede salir indemne del proceso de fiscalización, y si la Dian tiene razón podrá reducir el monto a pagar en la sanción por inexactitud. (gerencie.com)

Consecuencias de responder por parte del contribuyente al requerimiento especial.

Si al responder al pliego de cargos, requerimiento especial o a la ampliación de este último, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento especial, la consecuencia inmediata es que la sanción por inexactitud se reduce en una cuarta parte y es entonces cuando el contribuyente debe corregir su liquidación privada, liquidando los mayores valores aceptados y el pago de la sanción por inexactitud reducida.

Oportunidad legal para que la Dian notifique el requerimiento especial.

La Dian puede notificar el requerimiento especial sobre una declaración tributaria antes de que esta quede en firme por el paso del tiempo.

Firmeza de las declaraciones tributarias. Una declaración tributaria queda en firme a los 3 años luego del vencimiento para declarar, con algunas excepciones. La regla general (con algunas excepciones) impuesta por el artículo 714 del estatuto tributario, es que las declaraciones tributarias quedan en firme a los tres años de haberse vencido el plazo para declarar, y si la declaración se presentó extemporáneamente, esos 3 años se cuentan desde la fecha de presentación de la declaración. (7)

Firmeza de la declaración en el procedimiento de liquidación provisional El artículo 764-4 del Estatuto Tributario establece:

ARTÍCULO 764-4. FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRODUCTO DE LA ACEPTACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. La firmeza de las declaraciones tributarias corregidas o presentadas por el contribuyente_ con ocasión de la aceptación de la Liquidación Provisional, será de seis (6) meses a partir de la fecha de su corrección o presentación, siempre que se atiendan las

formalidades y condiciones establecidas en este Estatuto para que ta declaración que se corrige o que se presenta se considere válidamente presentada; de lo contrario aplicará el termino general de firmeza que corresponda a la referida declaración tributaria conforme lo establecido en el presente Estatuto.

De la lectura de la norma, se evidencia que el legislador quiso darle una firmeza especial a aquellos contribuyentes que se acogieran a la liquidación provisional, esto es, un término de 6 meses después de la fecha de la presentación de la declaración (en razón de la liquidación provisional) o de la corrección siempre y cuando se cumplan con los presupuestos contenidos en el Estatuto Tributario.

Ahora bien, la norma no ata la firmeza especial de que trata el artículo 764-4 del Estatuto Tributario, a la contenida en el artículo 714 del mismo Estatuto, es decir, los 6 meses para que su declaración, producto de la aceptación de la liquidación provisional se torne inmodificable, podrán superar los 3 años a los que se refiere el término de firmeza general, debido a que como se mencionó la firmeza de la liquidación provisional establece que será de 6 meses desde la corrección o presentación de la declaración.

Por otro lado, dentro de dicho término de 6 meses (firmeza especial), la administración tributaria podrá, según el caso, notificar glosas no debatidas en sede de la liquidación provisional, a través del procedimiento ordinario, toda vez que de acuerdo a lo estipulado en el párrafo 1 del artículo 764-1 ibidem, la liquidación provisional solo se podrá proferir por una sola vez, salvo en los casos en los que el contribuyente propone modificaciones”.

Firmeza de las declaraciones tributarias

El artículo 714 del Estatuto Tributario fue modificado a través del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, estableciéndose que el término de firmeza de las declaraciones tributarias será de 3 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar – cuando se han presentado en dicha fecha -, o desde [a presentación de la declaración cuando ha sido extemporánea, o por último desde la fecha de la presentación de la solicitud de devolución o compensación.

Ahora bien, en relación con las declaraciones del impuesto sobre la renta de aquellos contribuyentes que a su vez se encuentren sujetos al régimen de precios de transferencia, será de 6 años desde el vencimiento del plazo para declarar, o desde la presentación de la declaración si la misma fue extemporánea; es importante resaltar que la firmeza para el caso aquí contemplado, opera frente a toda la declaración tributaria y no sobre los aspectos u operaciones que tengan injerencia con la determinación del régimen de precios de transferencia.

Por su parte, el artículo 705 ibidem establece que el término para notificar el requerimiento especial será de 3 años, en los mismos eventos contemplados en los párrafos anteriores. Sin embargo, para efecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de contribuyentes que además están obligados al régimen de precios de transferencia, el término para notificar el requerimiento especial será de 6 años.

Lo anterior, toda vez que, de no coincidir necesariamente el término de firmeza de las declaraciones con aquel para notificar el requerimiento especial, haría inoqua una firmeza especial o distinta al término general, pues no podría la administración hacer uso de sus facultades de fiscalización, pues aun cuando la declaración no se torne inmodificable, no existen herramientas para cuestionar la misma.

Por otro lado, es menester aclarar que los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias que introdujo la Ley 1819 de 2016, regirán para los periodos gravables 2017 en adelante.

En consecuencia, la Dian debe notificar el requerimiento especial antes de ese tiempo, pues luego de quedar en firme una declaración no puede ser modificada por la Dian, lo que hace improcedente el requerimiento especial.

Suspensión del término para proferir el requerimiento especial.

El término que tiene la Dian para notificar el requerimiento especial es, por regla general, de 3 años, pero ese término se puede suspender en los casos que señala el artículo 706 del estatuto tributario:

- Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.
- Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.
- También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguientes a la notificación del emplazamiento para corregir. Es decir que tanto la inspección tributaria como el emplazamiento para corregir suspenden el término que tiene la Dian para notificar el requerimiento especial. (Gerencie.com)

Otro aspecto que se puede observar, es que los términos de suspensión se suman. Es decir que al existir dos causas por las cuales se suspende el término para notificar al requerimiento especial, de darse esas dos causas se suman. (www.gerencie.com)

Recordemos que al notificar el emplazamiento para corregir el término se suspende por 1 mes, y al notificar el auto de inspección tributaria el término se suspende por 3 meses, luego la suspensión total es de 4 meses, siempre que los dos actos administrativos no se profieran simultáneamente, pues en tal caso los tiempos de suspensión al ser coincidentes no se acumulan. (www.gerencie.com)

Por último, la inspección tributaria suspende los términos solo si es practicada efectivamente, pues si se profiere el auto, pero no se practica o no se realiza, no suspende términos pues la norma expresamente dice que cuando se practique. (www.gerencie.com)

Ampliación del requerimiento especial.

Una vez el contribuyente ha dado respuesta al requerimiento especial, la Dian puede ampliarlo para profundizar en el asunto en función de lo respondido por el contribuyente o de las nuevas pruebas que haya recaudado. Al respecto, el artículo 708 del ET:

El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses.

Una vez vencido el plazo para responder el requerimiento especial, la Dian puede ampliarlo dentro de los 3 meses siguientes a esa fecha, y el contribuyente, una vez notificada la ampliación del requerimiento, y la Dian debe otorgar un plazo de entre 3 y 6 meses para que el contribuyente responda la ampliación del requerimiento especial.

Capítulo 5

Aspectos procesales a tener en cuenta en la práctica sobre los actos administrativos en materia tributaria

Las declaraciones tributarias contienen una serie de requisitos y obligaciones que los contribuyentes deben verificar con el fin de evitar cuestionamientos por la parte de autoridad tributaria, sin embargo, al incurrir en incumplimientos o errores la DIAN está facultada para imponer sanciones tributarias.

En primera medida, es importante aclarar que todas las sanciones tributarias están contempladas expresamente en la normatividad, es decir, en el Estatuto Tributario Nacional, y cada una hace referencia a un tipo de incumplimiento o irregularidad, para este caso centraremos la atención en las sanciones aplicables a las declaraciones tributarias.

Tener en cuenta:

1. Las sanciones se derivan del incumplimiento del contribuyente en las declaraciones tributarias.
2. La DIAN puede imponer las sanciones mediante los siguientes actos oficiales: resolución independiente o en las liquidaciones oficiales.
3. Los intereses moratorios se generan independientemente de la sanción aplicable, pero solo sobre el impuesto o retención debida.
4. Los contribuyentes voluntariamente pueden liquidar las sanciones correspondientes sin necesidad de un acto administrativo previo por parte de la DIAN; generalmente se beneficia al contribuyente con una reducción si este decide realizar la liquidación de la sanción de manera voluntaria.

5. Existe un valor mínimo para cualquier sanción, el cual para el año 2022 es equivalente a \$385.000 (10 UVT).

6. Para el 2023 es de \$424.120. (10 UVT). Debe tenerse esto en cuenta para liquidar las sanciones respectivas.

Principales sanciones a las declaraciones tributarias

A continuación, se encuentran las principales sanciones tributarias que se imponen según sea el caso, para efectos de reconocer qué sanción debe ser aplicada, el contribuyente debe realizar el siguiente análisis:

a) ¿El incumplimiento a qué declaración corresponde? (Renta, IVA, Retención en la fuente, Activos en el exterior, etc.)

b) La falta corresponde a:

- Incumplimiento: no se presentó la declaración tributaria, teniendo la obligación de declarar y pagar. Inconsistencia, el contribuyente presentó la declaración, pero tiene error y debe corregirla.

- Extemporáneo: para el cumplimiento de las declaraciones, el gobierno nacional ha establecido los plazos límites para la presentación y se hizo posterior a ellos. Es presentar por fuera de los plazos.

c) ¿El contribuyente presentará la declaración y liquidará la sanción antes del acto administrativo emitido por la DIAN o será posterior a éste?

d) ¿La sanción que se va a liquidar puede acceder a las reducciones de los artículos 640, 709 o 713 del estatuto tributario?

Entonces: ¿Cuál es el término para corregir las declaraciones tributarias?

Los contribuyentes pueden corregir sus declaraciones tributarias dentro del año o tres años siguientes a la fecha del término para declarar, dependiendo del caso, ya sea de forma voluntaria o por solicitud de la DIAN, liquidando la correspondiente sanción según corresponda; una vez se presente la declaración inicial esta se puede corregir las veces que requiera el contribuyente siempre y cuando la declaración esté dentro de los términos establecidos en los artículos 588 y 589 del estatuto tributario. Lo primero que se debe analizar y revisar para realizar la corrección de las declaraciones tributarias, es identificar si la corrección genera incremento en el impuesto o disminuye el saldo a favor o si por el contrario disminuye el valor a pagar o aumenta el saldo a favor.

De lo anterior dependerá el término que otorga la ley dentro del cual se puede realizar la respectiva corrección. A continuación, se evalúan los dos casos:

1. Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor. Se concede un término de 3 años contados desde la fecha en que vence el plazo para declarar (declaraciones iniciales presentadas a partir de la vigencia de la ley

2010/19; las presentadas antes, tienen solo 2 años), pero antes de que se le haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, es decir, que una vez notificado el requerimiento especial el contribuyente no puede corregir voluntariamente, sino que debe hacerlo en los términos que señale la Dian en el requerimiento especial.

Este término también aplica para aquellas declaraciones que no tengan variación en el valor a pagar o en el saldo a favor, y en este caso no será necesario aplicar la sanción por corrección.

2. Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor. A diferencia del caso anterior, para esta corrección el plazo que tiene el contribuyente es de un año para corregir contados desde la fecha de vencimiento del plazo a declarar

Adicional a lo anterior es importante tener en cuenta lo siguiente:

- No se debe confundir el plazo de corrección visto con el plazo de firmeza, éste que corresponde al término de fiscalización que tiene la DIAN para revisarlas.
- Una vez la declaración esté en firme -vence el término de fiscalización- (Art. 714 E.T.), no la puede modificar el contribuyente ni la DIAN.
- Existen declaraciones con firmeza especiales, que son superiores a 3 años, sin embargo, como ya indicamos, esta firmeza aplica para la DIAN y no para el contribuyente.

Las declaraciones de renta con beneficio de auditoría⁷ de 6 o 12 meses, no pueden ser modificadas ni por el contribuyente ni por la DIAN después del término indicando anteriormente.

- Si la declaración inicial fue extemporánea, la oportunidad que tiene el contribuyente para corregirla se reducirá, teniendo en cuenta que se cuentan los 1 o 3 años a partir de la fecha de vencimiento para declarar y no desde su presentación

¿Cómo se aplican la proporcionalidad de los pagos a impuestos, sanciones e intereses?

Cuando un contribuyente realiza pago por concepto de deudas vencidas, el valor pagado se debe imputar proporcionalmente al periodo e impuesto y sanciones e intereses en la misma participación que cada concepto tenga dentro de la obligación total al momento del pago. De acuerdo con la anterior, los abonos realizados no son imputados a discreción del contribuyente, sino que se deben realizar conforme a lo establecido anteriormente; es decir, que, en algunas ocasiones, cuando se presentan declaraciones se pueden reflejar pagos por tres conceptos: impuestos, sanciones e intereses, entonces la totalidad de la deuda es el 100% y cada concepto representa una participación dentro de esta.

Representación del contribuyente mediante apoderado

De acuerdo al artículo 555 del estatuto tributario, el contribuyente puede actuar ante la Dian personalmente, o mediante apoderado, y en caso de actuar mediante apoderado, naturalmente es necesario otorgar el respectivo poder.

En el caso de las empresas o personas jurídicas, la representación ante la Dian la hace el representante legal o gerente que haya sido elegido por el órgano social competente, y las personas naturales por regla general actúan a nombre propio.

Sin embargo, el representante legal de una empresa puede actuar mediante un apoderado, para que lo represente ante la Dian. Las personas naturales también pueden delegar el cumplimiento de las obligaciones formales en un apoderado, para lo cual se debe otorgar un poder general o uno especial lo suficientemente amplio como para que el apoderado pueda atender cualquiera solicitud que realice la Dian.

Presentación de recursos mediante apoderado.

El artículo 559 del ET regula la presentación de escritos y recursos a la Dian, y estos, en caso de presentarse mediante apoderados, deben cumplir los requisitos allí expuestos.

Dice el inciso primero del numeral 1 del referido artículo: «Los escritos del contribuyente deberán presentarse en la administración a la cual se dirijan, personalmente o por interpuesta persona, con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional.»

Si bien la norma no dice expresamente que el apoderado debe exhibir el respectivo poder, hay que hacerlo pues de otra forma la Dian no puede verificar que quien dice ir en representación de un contribuyente, en efecto ha sido delegado por él.

¿Qué clase de poder se debe otorgar? Existe el poder general y el poder especial.

¿Cuál de los dos se debe otorgar?

Eso depende de las circunstancias particulares del contribuyente, pues si este no puede asistir personalmente a ninguna diligencia relacionada con su negocio, seguramente otorgará un poder general para cubrir cualquier eventualidad.

Pero la regla general es que se otorgue poder especial para que el apoderado represente al contribuyente en determinadas diligencias, como las que se realicen ante la Dian, por ejemplo. De hecho, algunos contribuyentes tienen un apoderado para cada asunto: uno para asuntos tributarios, otro para asuntos laborales, otro para comerciales, etc.

Cuando se otorgue un poder especial hay que tener cuidado de que no sea tan especial, o tan específico, pues si es así, el apoderado sólo queda facultado para esa tarea específica, y si resulta otro asunto imprevisto, la representación no le servirá.

Es lo que le ha sucedido a un contribuyente cuyo caso llegó hasta el Consejo de Estado, que en sentencia 23187 del 31 de octubre de 2018 de la sección cuarta, con ponencia de la consejera Stella Jeannette Carvajal, dijo:

La División de Gestión de Cobranzas de la DIAN mediante la Resolución No. 20140312000037 del 12 de marzo de 2014, rechazó la solicitud de excepciones propuestas por «carecer del requisito legal referente a la presentación personal que establece el artículo 559 del Estatuto Tributario, además que no se encuentra acreditada en su escrito la calidad de apoderado, ya que no se allegó el correspondiente poder debidamente otorgado».

Adicional a lo aducido, se advierte que si bien en el folio 145 del c.a.1 obra poder especial conferido por la demandante al abogado (...), no lo es menos que sólo lo facultó para un trámite específico, esto es, presentar excepciones contra la Resolución No. 20131301000558 de 8 de noviembre de 2013, y no para presentar excepciones contra el referido mandamiento de pago No. 2014302000034 del 13 de enero de 2014.

En consecuencia, el acto mediante el cual se rechazó el escrito de excepciones se ajustó a derecho, por lo que no se dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la actora.»

Lo que ha debido hacer el contribuyente, es en efecto otorgar un poder especial, pero en el que se incluyera cualquier diligencia relacionada con los procesos de fiscalización llevados a cabo por la Dian, pues con ello se cubre cualquier acto administrativo enmarcado en un proceso de fiscalización.

Un poder especial se otorga con el fin de facultar al apoderado para que haga una determinada representación, y evitar que abusando de un poder general o uno especial no delimitado, realice tareas que no le han sido confiadas (casos de estafas se han visto por este camino), pero esa limitación no debe ser excesiva para evitar contratiempos como el sufrido por el contribuyente al que se refiere la señalada sentencia.

Poder en representación de sucesiones ilíquidas.

Las sucesiones ilíquidas son representadas según el literal d) del artículo 572 del estatuto tributario, que bien puede ser un albacea un heredero con administración de bienes que hayan definido los herederos en común acuerdo. Estos son representantes y no apoderados, que es distinto, y el representante no requiere poder. Sin embargo, el representante de la sucesión ilíquida sí puede nombrar a un tercero como apoderado, caso en el cual debe otorgarse el respectivo poder.

Actos administrativos preparatorios o de trámite

Los actos administrativos pueden ser definitivos o de simple trámite, también conocidos como actos preparatorios.

Actos administrativos previos.

Es un acto preparatorio porque con él se prepara el acto administrativo definitivo, pues para que este último se produzca, se requiere de una serie de elementos previos que luego transitan al acto administrativo definitivo. El acto administrativo definitivo se construye a partir de una serie de pasos que están constituidos precisamente por los actos preparatorios o de trámite, de manera que estos no deciden nada en particular, sino que apenas brindan elementos de apoyo al acto definitivo. Los actos preparatorios son como los ingredientes de una receta para construir un producto final.

Acto definitivo en materia administrativa.

Un acto administrativo definitivo es aquel que resuelve de fondo y en favor o en contra un asunto de competencia de la autoridad que lo profiere. Es el caso por ejemplo de un requerimiento ordinario, o incluso un requerimiento especial, o de una inspección tributaria o contable, que por sí solos no crean situaciones concretas, sino que conducen a una posterior o definitiva: la liquidación oficial de revisión o una resolución sanción donde se concreta una situación jurídica que afecta al contribuyente.

Ausencia recursos en los actos preparatorios o de trámite.

Los actos preparatorios o administrativos no contemplan recursos, esto es, el contribuyente o administrado no puede interponer ninguna acción para impedir que se desarrollen o para que se corrijan si considera que se han ejecutado incorrectamente, por lo tanto, no pueden ser demandados ante ninguna instancia, ni en la vía gubernativa ni en la justicia administrativa.

El artículo 75 del CPACA o ley 1437 de 2011 señala: "No habrá recurso contra los actos de carácter general, ni contra los de trámite, preparatorios, o de ejecución excepto en los casos previstos en norma expresa". Por ejemplo, no hay forma de que un contribuyente pueda impedir que le practiquen una inspección tributaria, y ese acto no puede ser recurrido de ninguna forma, de manera que el contribuyente no tiene otra opción que esperar el acto administrativo definitiva donde sí dispone de procedimientos para ejercer su derecho a la defensa, desarrollar el principio de contradicción.

Las entidades administrativas recurren a los actos preparatorios o de trámite para juntar elementos que le permitan motivar el acto administrativo definitivo, y esa es una facultad que tienen ciertas entidades para ejercer su función, sin que los administrados puedan interferir en la preparación de dicho acto administrativo.

Control jurisdiccional de los actos preparatorios o de trámite.

Como ya señalamos, los actos de trámite o preparatorios no tienen recursos ni en la vía gubernativa ni en la vía contencioso administrativa. El Consejo de Estado en múltiples oportunidades ha señalado que los actos de trámite no son objeto de control jurisdiccional en

razón a que no constituyen un acto definitivo ni consolida un efecto jurídico que pueda ser sometido a control. El objetivo del del control jurisdiccional es precisamente ejercer control sobre actos administrativos en firme, que ya no pueden ser modificados por la propia administración, y los actos de trámite no tienen esa característica, pues no consolidan una situación por lo tanto el administrado o puede alegar vulneración de un derecho, pues no existe nada consolidado ni definitivo que permita predicar tal vulneración.

Ejemplo de actos administrativos de trámite.

Como ejemplo de un acto administrativo de trámite podemos señalar el requerimiento ordinario que profiere la Dian, el auto de apertura de investigación, o incluso el auto que ordena una inspección tributaria o contable, que tienen como finalidad iniciar un proceso, o realizar algunos trámites procesales que son requeridos para tomar decisiones de fondo.

Capítulo 6

Aspectos a tener en cuenta en la práctica respecto del requerimiento especial

¿Un requerimiento especial puede referirse a varios periodos gravables?

En principio un requerimiento especial solo puede referirse a un periodo gravable en la medida en que cada liquidación privada o declaración es independiente respecto a la de otros periodos.

Artículo 694 del ET:

Independencia de las liquidaciones. La liquidación de impuestos de cada año gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Estado y a cargo del contribuyente.

De acuerdo a esta norma habrá que proferir un requerimiento especial por cada periodo gravable, no obstante, la misma ley (artículo 695 del estatuto tributario) contempla una excepción a este principio:

Periodos de fiscalización en el impuesto sobre las ventas y en retención en la fuente. Los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos proferidos por la Administración de Impuestos, podrán referirse a más de un período gravable, en el caso de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente.

De acuerdo a lo anterior queda claro que, tratándose de la declaración de Iva y la declaración de retención en la fuente, un requerimiento especial se puede referir a varios periodos gravables (recordemos que el periodo gravable en Iva es dos y cuatro meses, y en retención es de un mes).

En el caso de la declaración de renta por no estar contemplada dentro de las excepciones, se concluye que será necesario proferir un requerimiento especial por cada periodo gravable, que es de un año, ya que en un mismo requerimiento no se puede cuestionar la declaración del 2021 y la del 2022, por ejemplo. (gerencie.com)

¿Un mismo requerimiento especial se puede referir a más de un impuesto?

Generalmente los requerimientos especiales se refieren únicamente a un impuesto, pero ello no quiere decir que en un mismo requerimiento no se puedan contemplar aspectos relacionados con más de un impuesto.

En efecto dice el artículo 696 del ET:

Un requerimiento y una liquidación pueden referirse a renta y ventas. Un mismo requerimiento especial podrá referirse tanto a modificaciones del impuesto de renta como del impuesto de ventas y en una misma liquidación de revisión, de corrección, o de aforo, podrán determinarse oficialmente los dos (2) tributos, en cuyo caso el fallo del recurso comprenderá uno y otro.

Como se observa, la norma expresamente permite incluir en el mismo requerimiento modificaciones tanto en el impuesto en la renta como en el impuesto a las ventas, pero nada dice de la retención en la fuente, por lo que se debería asumir que en el caso de la retención en la fuente debe existir un requerimiento único.

Notificar emplazamiento para corregir no es requisito proferir el requerimiento especial.

Así se deduce de la lectura del primer inciso del artículo 685 del ET:

Emplazamiento para corregir. Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que, dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

Obsérvese que la ley habla de “podrá y no deber”, por tanto, es discrecional para la Dian enviar o no el emplazamiento para corregir. Eso dependerá la certeza que tenga la Dian sobre las inconsistencias incurridas por el contribuyente, o de la “buena onda” de los funcionarios de la Dian que llevan el proceso.

Para el contribuyente sin duda es mejor que la Dian le envíe un emplazamiento para corregir, ya que en este caso la sanción es menor, en la medida en que le brinda la posibilidad de corregir con una sanción por corrección del 20%, que es menor a la sanción por inexactitud planteada en el requerimiento especial.

En la corrección voluntaria, o en ocasión al emplazamiento para corregir, se aplica la sanción por corrección. Si la corrección se hace antes del emplazamiento para corregir la sanción es del 10% y si se hace luego de notificado el emplazamiento para corregir, la sanción es del 20%, que en todo caso es menor a la sanción por inexactitud que trae consigo el requerimiento especial. (gerencie.com)

Inspección contable no suspende términos para notificar el requerimiento especial.

La realización de una inspección contable no suspende los términos para notificar el requerimiento especial. La suspensión de términos para notificar el requerimiento especial está regulada por el artículo 706 del estatuto tributario, y entre las causas de suspensión no está la inspección contable, y como las causas de suspensión deben ser expresas no procede la suspensión por una inspección contable.

Esta aclaración resulta pertinente, porque la inspección contable sí suspende términos para la notificación de la liquidación oficial de revisión, lo que puede llevar a confundir, pues para una etapa procesal no los suspende, pero para otra sí.

Corrección provocada por el requerimiento especial. Si el contribuyente opta por corregir la declaración tributaria en respuesta al requerimiento especial, puede hacer una corrección total o parcial según lo que pueda probar o crea poder probar respecto a los actos que la Dian le imputa en dicho requerimiento. Este es un gran beneficio, pues la sanción por inexactitud puede ser de hasta el 200%. Como todo requerimiento especial contempla una sanción por inexactitud, esta puede ser reducida en los términos del artículo 709 del ET:

Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados.

Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por

inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

Lo que se puede corregir en una corrección provocada.

La sección cuarta del Consejo de Estado históricamente ha manifestado que el contribuyente sólo puede corregir los aspectos considerados en el requerimiento especial, por cuanto ya ha perdido la oportunidad de corregir voluntariamente cuando tiene libertad para corregir todo lo incluido en la declaración tributaria.

En la sentencia de octubre 30 de 2008 del Consejo de Estado, sección cuarta, expediente 16254 señaló:

Ha sido criterio reiterado de la Sala, en relación con la corrección de las declaraciones con ocasión del requerimiento especial que tiene connotaciones diferentes a cuando ésta es voluntaria, porque la corrección provocada de los artículos 709 y 713 del E.T. sólo faculta al contribuyente para modificar su declaración en relación con los hechos que han sido objeto de requerimiento o de liquidación oficial.

Esta posición encuentra su sustento legal en el artículo 588 del Estatuto Tributario, el cual determina que “se podrán corregir las declaraciones dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, pero siempre antes de que se haya notificado requerimiento especial.

Artículo 588. Declarado exequible por la Sentencia C-506 de 2002. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

Así las cosas, una vez notificado el requerimiento especial el contribuyente pierde toda facultad para modificar voluntariamente las declaraciones tributarias, y tendrá que ajustarse exclusivamente a lo que la Dian proponga o cuestione.

Reconocimiento de costos cuando se adicionan ingresos en el requerimiento especial.

A pesar de lo ya dicho, que el contribuyente sólo puede corregir las glosas incluidas en el requerimiento especial, la jurisprudencia reciente del Consejo de estado ha dispuesto que cuando se adicionen ingresos le es permitido al contribuyente declarar los costos y deducciones asociados a los ingresos adicionados, en la medida en que sean procedentes y resulten probados. Al respecto señaló la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 21366 del 21 de febrero de 2019 con ponencia del magistrado Julio Roberto Piza:

Con todo, atendiendo a la estructura de la base gravable del impuesto sobre la renta (artículos 26, 89 y 178 del ET), la Sección ha reconocido que, para gravar rentas y no ingresos brutos no depurados (i.e. rentas brutas), la adición de ingresos debe estar aparejada con el reconocimiento de los costos y deducciones que le sean relativos, aproximación a la realidad económica sometida a imposición que conecta directamente con los dictados del «espíritu de justicia» proclamado en el artículo 683 del ET, según el cual la aplicación recta de las disposiciones tributarias conlleva no exigirle al contribuyente «más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas» (...). Por esta circunstancia, jurisprudencialmente se ha admitido que, aunque la corrección provocada por el requerimiento especial debe concretarse en aceptar las glosas planteadas por la Administración respecto de la autoliquidación privada, este mandato no obsta para reconocer los costos y deducciones que sean del caso, con los cuales se deben depurar los ingresos brutos.

En la parte declarativa de la sentencia se dice:

Plantea la apelante que en la declaración de corrección provocada por el requerimiento especial la demandante solo podía añadir los ingresos propuestos en el acto, por lo cual debía abstenerse de incluir los costos asociados a tales ingresos. Sin embargo, atendiendo al derecho aplicable al caso, identificado en el fundamento jurídico nro. 2 de la presente providencia, la Sala considera que una corrección provocada a la declaración del impuesto sobre la renta puede incluir, además de los ingresos propuestos por la autoridad, costos asociados a ellos, aunque no hayan sido contemplados en los actos administrativos.

Pero una cosa es que exista la posibilidad de incluir costos y deducciones y otra muy distinta es que estos sean procedentes, como lo señala la misma sentencia:

Lo que se debe analizar es si los costos en cuestión se corresponden con los ingresos y si se encuentran suficientemente probados, teniendo en cuenta que la

carga de efectuar las demostraciones concernientes a los factores negativos de la base imponible recae sobre el obligado tributario (...)

Cuando la Dian adiciona ingresos en un requerimiento especial o en su ampliación, si el contribuyente corrige la declaración puede imputar los costos asociados a esos ingresos omitidos, pero debe probar que esos costos y gastos son imputables a los ingresos omitidos, que son procedentes, y debe probarlos con soportes idóneos.

Entonces, en virtud de lo anterior los pasos a seguir en este procedimiento de DISCUSIÓN del impuesto se pueden resumir así:

1. Requerimiento Especial: Es un acto preparatorio, por medio de este acto administrativo la DIAN le propone al contribuyente modificar la declaración privada, con explicación de cada una de las razones que lo sustentan. El requerimiento especial debe notificarse antes de la liquidación de revisión y dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar o término de firmeza de la declaración (término dentro del cual la DIAN puede revisar y cuestionar las declaraciones tributarias)

El contribuyente cuenta con el término de tres (3) meses para dar respuesta al requerimiento especial, formulando por escrito las objeciones a la modificación propuesta por la Administración.

- Ampliación al Requerimiento Especial (Opcional): El funcionario de la DIAN que conozca de la respuesta al requerimiento especial, de considerarlo necesario, podrá ordenar la ampliación del requerimiento por una sola vez.

- El plazo para dar respuesta a la ampliación no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses.

2. Liquidación Oficial de Revisión: Dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento o a su ampliación, la DIAN debe notificar al contribuyente un acto administrativo denominado "Liquidación Oficial de Revisión". A través de este acto administrativo la DIAN modifica la declaración privada, basándose exclusivamente en los hechos contemplados en el requerimiento especial, o su ampliación.

Es conveniente describir y conceptualizar qué es la Liquidación Oficial de Revisión (Artículo 712 ET). El área de fiscalización de la DIAN se encarga de proferir actos administrativos definitivos que contienen liquidaciones oficiales de revisión, con base a las pruebas que tengan en su poder fruto de las investigaciones previas realizadas a las declaraciones inicialmente presentadas por los contribuyentes o declarantes y de los cuestionamientos planteados por la misma administración tributaria en los requerimientos especiales.

La liquidación oficial de revisión es el acto administrativo oficial de la DIAN, en el cual se determina el monto del impuesto y la imposición de sanciones que tenga que pagar el contribuyente o declarante en caso de que no haya aceptado corregir la liquidación privada en los términos y condiciones que propone la administración tributaria en el requerimiento especial.

Esta liquidación cuando queda ejecutoriada se convierte en título ejecutivo, es decir, cuando se agota el tiempo establecido para que el contribuyente presente recursos judiciales, la administración tributaria queda plenamente facultada para exigir en instancias judiciales el cobro del impuesto determinado en ella.

Así mismo, dicha liquidación llega a la división de cobranzas de la DIAN en la cual ya se entienden surtidas todas las etapas y por ende ya no hay lugar a discusiones ni a presentar objeciones, en la etapa administrativa.

¿Cuáles son los requisitos de la Liquidación oficial de Revisión de la DIAN?

La liquidación oficial de revisión sólo procederá cuando se haya realizado previamente un requerimiento especial. Si se agota ese procedimiento, entonces podrá ser notificada al contribuyente siempre y cuando sea elaborada por funcionario competente.

En esta liquidación se deben especificar las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración originalmente presentada por el contribuyente. La liquidación oficial de revisión será nula cuando omita los requisitos mencionados anteriormente. En ese caso, el contribuyente deberá alegar cualquiera de las omisiones.

¿Que debe contener la Liquidación Oficial de Revisión de la DIAN?

Acorde al artículo 712 del Estatuto Tributario, la liquidación de revisión de la DIAN deberá contener los siguientes aspectos:

- Fecha
- Período gravable a que corresponda
- Nombre o razón social del contribuyente
- Número de identificación tributaria
- Bases de cuantificación del tributo
- Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente
- Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración
- Firma o sello del control manual o automatizado

¿Qué puedo hacer en caso de que me notifiquen una Liquidación Oficial de Revisión de la DIAN?

Si la administración tributaria le pone en conocimiento la liquidación oficial de revisión de su declaración privada usted tendrá tres opciones:

- 1) En primer lugar, si usted no está de acuerdo con los montos que se establecen en ella, podrá interponer un recurso de reconsideración que tendrá como objeto anular, revocar o modificar el acto administrativo proferido por el área de liquidación de la DIAN y así evitar sanciones y proteger sus intereses económicos.
- 2) La segunda opción es acudir ante la jurisdicción contenciosa administrativa dentro de los 4 meses siguientes a la fecha en la que la DIAN le notificó la liquidación oficial de revisión, solo en el caso de que haya dado respuesta en debida forma y dentro del término legal para hacerlo al requerimiento especial. De lo contrario, será necesario que presente primero el recurso de reconsideración antes de acudir por esta vía.
- 3) La tercera opción es que acepte total o parcialmente los hechos que se plantean en la liquidación oficial de revisión, en ese caso la sanción por inexactitud se le reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la administración, en relación con los hechos aceptados. Ahora bien, para que aplique este beneficio, el contribuyente tendrá que presentar un memorial en donde adjunte la debida corrección de la liquidación privada, incluyendo el monto de la sanción por inexactitud reducida y la prueba del respectivo pago o acuerdo de pago.

Es fundamental contar con un abogado experto en elaborar y presentar recurso de reconsideración contra una liquidación oficial de revisión de la DIAN, ya que el éxito de que el recurso revoque o modifique el acto administrativo definitivo contenido en la liquidación dependerá de una excelente argumentación y aporte de pruebas. De la misma manera, un buen abogado podrá ayudarlo en presentar la corrección con todos los montos establecidos en la liquidación oficial de revisión y el cálculo correcto de la sanción por inexactitud reducida.

¿Cuándo Procede el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión de la DIAN?

El recurso de reconsideración procede contra la liquidación oficial de revisión de la DIAN cuando el contribuyente tenga motivos de inconformidad. No obstante, en este sólo se podrán objetar los hechos que no se hayan aceptado previamente en la respuesta del requerimiento especial. Este recurso deberá presentarse por escrito dentro de los 2 meses siguientes a la notificación del acto administrativo de liquidación oficial de revisión por el mismo contribuyente o por medio de un abogado que lo represente. Si no se cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 722 del Estatuto Tributario, entonces el recurso de reconsideración no se admitirá y en ese caso el contribuyente tendrá la posibilidad de interponer recurso de reposición.

¿Cuál es el plazo de la DIAN para Notificar la Liquidación de Revisión?

El artículo 710 del ET establece que la administración tributaria deberá informar al contribuyente de la liquidación de revisión dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación. Es importante recordar que el requerimiento especial debe responderse dentro de los 3 meses contados a partir de la fecha en que se notificó al contribuyente.

¿En qué casos se Suspende el Plazo para Notificar la Liquidación de Revisión?

El procedimiento tributario establece que el plazo establecido para la notificación de liquidación de revisión se suspenderá en los siguientes casos:

- 1) Inspección tributaria de oficio. Cuando se practique esta inspección, el plazo de 6 meses se suspenderá por un término de 3 meses contados a partir de la notificación del auto que permita su ejecución.
- 2) Inspección contable a solicitud del contribuyente. Cuando se realice este tipo de inspección el plazo se suspenderá por el tiempo que dure dicha inspección.

¿Qué pasa si la DIAN no Notifica la Liquidación Oficial de Revisión dentro de la Oportunidad Legal para Hacerlo?

En caso de que la DIAN no notifique la liquidación oficial de revisión dentro de la oportunidad legal para hacerlo, entonces la declaración privada inicialmente presentada por los contribuyentes o declarantes quedará en firme, es decir, será definitiva y la DIAN ya no podrá emitir acto administrativo en el que la modifique. En ese caso, los contribuyentes no podrán ser sancionados. Lo anterior, teniendo en cuenta que todas las declaraciones tributarias tienen un término general de firmeza de 3 años, contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

Por último, es necesario tener en cuenta que contra la liquidación de revisión procede el recurso de reconsideración. Dentro del término para interponerlo, si el contribuyente acepta total o parcialmente lo planteado en la liquidación, la sanción de inexactitud que fue propuesta por la DIAN se reducirá en un 50% sobre los hechos que el contribuyente haya aceptado.

Recurso de reconsideración: Contra la liquidación oficial de revisión el contribuyente dentro de los dos (2) meses siguientes podrá interponer por escrito recurso de reconsideración expresando concretamente los motivos de inconformidad.

Nota: En aquellos casos donde el contribuyente dé respuesta oportunamente al requerimiento especial, queda facultado para prescindir del recurso de reconsideración y, acudir directamente en Demanda Per Saltum ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa dentro de los cuatro (4) meses a la notificación de la liquidación.

Observaciones: El Per Saltum en materia tributaria tiene su aplicación en virtud del párrafo del artículo 720 del estatuto tributario que permite al contribuyente prescindir del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y recurrir directamente a la jurisdicción contencioso administrativa.

Aquí hay dos conceptos que hay que explicar:

- 1) Recurso de Reconsideración en materia tributaria
- 2) Demanda Per Saltum

1). Qué es el recurso de reconsideración:

El recurso de reconsideración es un escrito que se presenta ante una autoridad administrativa para que reconsidere una decisión administrativa que ha tomado.

En el recurso de reconsideración el administrado debe sustentar o argumentar por qué considera que la autoridad administrativa debe reconsiderar su decisión. Por lo general, el recurso de reconsideración debe ser resuelto por un funcionario distinto al que emitió la decisión administrativa que se solicita sea reconsiderada.

De acuerdo con el artículo 720 del ET los recursos de reconsideración son un mecanismo con que cuentan los contribuyentes para objetar actos administrativos proferidos por la Dian como las liquidaciones oficiales y las resoluciones a través de las cuales se imponen sanciones o mediante las que se solicita el reintegro.

Casos en que se puede interponer el recurso de reconsideración frente a la Dian.

El inciso primero del artículo 720 del Estatuto Tributario señala que el recurso de reconsideración se puede interponer contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que impongan sanciones, o que ordenen el reintegro de sumas devueltas.

Liquidación oficial de revisión. Mediante la liquidación oficial de revisión la Dian determina la impuesto o retenciones ante la negativa del contribuyente a corregir. Es el caso por ejemplo cuando la Dian notifica una liquidación oficial de revisión, una liquidación de aforo, o una resolución que impone alguna sanción como por ejemplo sanciones por facturación por el envío de información, etc. En ese sentido, “El recurso de reconsideración es un mecanismo mediante el cual el contribuyente ejerce el derecho a la contradicción y defensa”.

Plazo que tiene el contribuyente para interponer el recurso de reconsideración.

El artículo 720 del ET señala un plazo de 2 meses para interponer el recurso de reconsideración, meses calendario que se cuentan desde el día en que se notifica el acto administrativo a recurrir.

¿Qué pasa si no se presenta el recurso de reconsideración?

Si el contribuyente no presenta el recurso de reconsideración el acto administrativo queda en firme, pues se interpreta como una aceptación del contribuyente. Adicionalmente la vía gubernativa no se agota lo que impide al contribuyente demandar ese acto administrativo ante la justicia administrativa.

Los actos administrativos pueden ser objeto de control por parte de un juez administrativo, pero se exige que previamente el contribuyente haya surtido toda la etapa

procesal administrativa, que haya agotado todos los mecanismos de defensa que son posibles frente a la entidad administrativa, objetivo que no se cumple si no se presenta el recurso de reconsideración. Lo anterior no aplica cuando el contribuyente utiliza la figura del Per Saltum.

Consecuencias de interponer extemporáneamente el recurso de reconsideración.

Si el contribuyente presente el recurso de reconsideración por fuera del plazo que tiene para hacerlo, este será inadmitido y el acto administrativo respectivo adquiere firmeza.

Por ejemplo, en el caso de la liquidación oficial de revisión, esta queda en firme y se convierte en título ejecutivo con el que la Dian puede iniciar un proceso de cobro coercitivo.

Adicionalmente, la presentación extemporánea del recurso de reconsideración lleva a que sea inadmitido, lo que implica que no se agote la vía gubernativa, y como se señaló, en tal caso no se puede demandar el acto administrativo ante la justicia administrativa.

Al respecto señaló el Consejo de Estado en sentencia 22461 del 10 de octubre de 2018 con ponencia de la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto:

Al respecto, una de las causales para que la administración inadmita el recurso de reconsideración, tiene que ver con su interposición de forma extemporánea, esto es, transcurridos más de dos meses contados a partir del día en el cual se surtió la notificación de la liquidación oficial. Este requisito es considerado como insaneable, por lo que su incumplimiento trae como consecuencia la falta de agotamiento de la vía gubernativa.

Luego decide la sala:

En los anteriores términos, como la presentación extemporánea del recurso de reconsideración -que no es saneable - tiene el mismo efecto de no haberse interpuesto, no se cumple el presupuesto procesal del agotamiento de la vía administrativa, lo que impide a la Sala pronunciarse de fondo frente a las pretensiones de la demanda en relación con el acto definitivo, como lo declaró el a quo.

Es claro que en tal situación una demanda administrativa no tendrá posibilidad de prosperar.

Presentación extemporánea del recurso de reconsideración no afecta la demanda Per Saltum.

El párrafo único del artículo 720 del ET permite al contribuyente prescindir del recurso de reconsideración, y en su lugar demandar directamente la liquidación oficial de revisión ante la jurisdicción contencioso administrativa:

Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

Cumplidos los anteriores requisitos el contribuyente queda relevado de la obligación de presentar el recurso de reconsideración, que es el que permite el agotamiento de la vía gubernativa, que a su vez permite acudir a la justicia administrativa (vía judicial). El hecho de que el contribuyente presente extemporáneamente el recurso de reconsideración, y que por ello la Dian lo inadmita, no afecta el derecho al Per Saltum.

Así lo ha señalado la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 21372 del 20 de septiembre de 2017 con ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez:

La extemporaneidad en el recurso no es subsanable, por tanto, procede su rechazo de plano. Es por eso que en este caso debe entenderse que el auto inadmisorio expedido por la Administración constituye un acto de rechazo del recurso, en tanto lo declaró improcedente para continuar con el procedimiento de discusión del tributo, dada su presentación extemporánea.

En todo caso, se precisa que el hecho de que la Administración hubiere expedido un auto de inadmisión y no de rechazo, no afectó la actuación del contribuyente que proseguía a la declaratoria de extemporaneidad del recurso, y que se concretaba en acudir a la jurisdicción contenciosa para demandar el acto de determinación del tributo.

Presentar el recurso de reconsideración por fuera de plazo tiene el mismo efecto de no presentarlo.

Se precisa que esta posibilidad sólo aplica respecto a la liquidación oficial de revisión, más no a la liquidación de aforo o resoluciones que imponen otras sanciones.

Aquí surge una aparente contradicción porque se ha dicho que la presentación extemporánea del recurso de reconsideración tiene como consecuencia que no se agote la vía gubernativa, y ello impide que se recurra a la justicia administrativa.

Lo que sucede es que el párrafo del artículo 720 del estatuto tributario contempla una excepción para el caso de la liquidación oficial de revisión en la que se ha atendido debidamente el requerimiento especial, pues permite la demanda Per Saltum, y esta demanda no es afectada por la extemporaneidad del recurso de reconsideración, pues ello equivale que no se haya presentado, siempre que la demanda Per Saltum se presente dentro de los 4 meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

Si la demanda no es Per Saltum, entonces la falta de agotamiento de la vía gubernativa por extemporaneidad del recurso de reconsideración, sí la hace inviable.

Requisitos que debe cumplir el recurso de reconsideración.

El recurso de reconsideración es de suma importancia por cuanto es el recurso que debidamente interpuesto, pone fin a la vía gubernativa ante la Dian dando paso a la jurisdicción contencioso administrativa, por lo tanto, es bien importante conocer con precisión cuáles son los requisitos que debe contener para que sea válido. Estos requisitos están contemplados en el artículo 722 del ET:

Requisitos del recurso de reconsideración y reposición. El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos:

1. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.
2. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.
3. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos. Parágrafo: Para recurrir la sanción por libros, por no llevarlos o no exhibirlos, se requiere que el sancionado demuestre que ha empezado a llevarlos o que dichos libros existen y cumplen con las disposiciones vigentes. No obstante, el hecho de presentarlos o empezar a llevarlos, no invalida la sanción impuesta.

Presentar un recurso de reconsideración sin el lleno de los requisitos de ley, hará que la Dian lo inadmita, lo que significa que la Dian no se pronunciará de fondo sobre el contenido del recurso de reconsideración, lo cual implica que la vía gubernativa no se agota, y en esa circunstancia, el contribuyente no puede interponer una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Un pequeño error en esta parte del proceso y el contribuyente puede perder la oportunidad de demandar los actos administrativos proferidos por la Dian. Por último, entre los requisitos que debe cumplir el recurso de reconsideración no está que se deba fundamentar legalmente, es decir, no se deben señalar las normas violadas, lo que no significa que no sea recomendable hacerlo.

Inadmisión del recurso de reconsideración impide que el contribuyente recurra a la justicia administrativa.

Para que el contribuyente pueda demandar los actos administrativos ante el tribunal administrativo, debe haber agotado la vía gubernativa, y esa se agota cuando el contribuyente a surtido todo el proceso ante la Dian, lo que incluye el recurso de reconsideración.

Si el recurso de reconsideración no se presenta, o se presenta sin el cumplimiento de los requisitos, será inadmitido por la Dian, y ello impide que se agote la vía gubernativa. Al respecto señaló la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 16831 del 25 de marzo de 2010:

Ahora bien, los requisitos del recurso de reconsideración están consagrados en el artículo 722 del Estatuto Tributario. Si se incumple alguno de ellos la Administración debe, mediante auto, inadmitir el recurso (artículos 726 a 728 del Estatuto Tributario). El auto inadmisorio de la reconsideración es susceptible de reposición, y, si se confirma la inadmisión, la vía gubernativa se agotará en el momento de [la] (...) notificación” del auto confirmatorio. (artículo 728 [parágrafo] del Estatuto Tributario).

Como lo señaló la Sala en sentencia de 14 de junio de 2007 “Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el parágrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, “queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra”. Si, por el contrario, la contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, la ilegalidad del auto inadmisorio, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda [...].

De acuerdo con lo anterior y para efectos de esta decisión, sólo si se demuestra la ilegalidad de la inadmisión del recurso se puede estudiar de fondo la modificación a la declaración de renta de la actora, de lo contrario se debe declarar inhibida la Sala para hacer un pronunciamiento en ese sentido por no agotamiento de la vía gubernativa.

La única excepción a esta regla es cuando el recurso de reconsideración es inadmitido por extemporáneo, asunto tratado en unas líneas atrás.

Demanda administrativa cuando se inadmite el recurso de reconsideración.

Está claro que si la Dian inadmite el recurso de reconsideración no se agota la vía gubernativa, y al no agotarse el contribuyente queda impedido para demandar ante los jueces administrativos. Pero ello no implica que no pueda demandar, pues la demanda, si cumple con los requisitos formales debe ser admitida y tramitada, solo que, si faltó el agotamiento de la vía gubernativa, el juez administrativo no se pronunciará de fondo.

Para solucionar lo anterior y conseguir que la justicia administrativa resuelva la demanda, el contribuyente tiene que empezar por demandar el auto inadmisorio del recurso de reconsideración, y admitido este entonces procede la revisión de fondo el asunto acto administrativo principal.

Ha dicho la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 21857 del 14 de junio de 2018 con ponencia del magistrado Milton Chávez García:

Precisamente, frente al argumento de la recurrente, según el cual, el agotamiento de la vía gubernativa se produjo cuando se notificó la resolución que resolvió el recurso de reposición interpuesto contra el auto que inadmitió el recurso de reconsideración, es oportuno reiterar la jurisprudencia de la Sala que al respecto ha considerado:

Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el parágrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, “queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra” 22. Si, por el contrario, la contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, la ilegalidad del auto inadmisorio, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda [...]

Así, es claro que, de una parte, no puede confundirse el agotamiento de la vía gubernativa respecto de la liquidación oficial de revisión, con la decisión de los recursos interpuestos contra el acto que inadmitió el recurso de reconsideración, pues, de lo contrario, respecto de la liquidación oficial no existiría para la Administración la oportunidad de revisar su propia decisión, que es precisamente la finalidad del agotamiento de la vía gubernativa, como ya se expuso. De otra parte, si bien es posible acudir a la jurisdicción contencioso administrativa cuando el recurso de reconsideración ha sido inadmitido, sólo procederá el estudio de fondo de la liquidación oficial de revisión, en la medida en que se demuestre la ilegalidad del auto inadmisorio.

Debe en consecuencia la Sala estudiar la legalidad de la decisión de inadmisión del recurso de reconsideración, pues si no resulta ajustada a derecho podrá anularse ese acto y entrar a estudiar de fondo las pretensiones de la demanda, de lo contrario, esta Sala deberá confirmar la decisión inhibitoria del a quo por falta de agotamiento de la vía gubernativa, ya que la inadmisión del recurso impidió que la Administración se pronunciara sobre lo que allí se planteó.

Si se demuestra la ilegalidad del auto inadmisorio entonces procede la revisión de fondo del acto administrativo definitivo, y para ello es preciso demandar tanto el auto inadmisorio como el acto administrativo en cuestión.

Funcionario que profiere requerimiento especial no puede decidir el recurso de reconsideración.

El funcionario de la Dian que haya elaborado o proferido el requerimiento especial, no puede luego decidir sobre el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de

revisión. Así lo ha recordado la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que en sentencia de julio 12 de 2002, expediente 12637 expuso lo siguiente:

Ahora bien, la decisión de primera instancia se fundó en el hecho de que la funcionaria que adelantó la etapa inicial de fiscalización, si bien se encontraba facultada para ello, por esta misma razón no lo estaba para adelantar la etapa de discusión y resolver el recurso de reconsideración, toda vez que debió declararse impedida para asegurar la imparcialidad para decidir el asunto que estaba conociendo, so pena de vulnerar los derechos de defensa y debido proceso del contribuyente.

En materia de impedimentos en las actuaciones administrativas, el artículo 30 del C.C.A., "garantía de Imparcialidad", establece que a los funcionarios que deban realizar investigaciones, practicar pruebas o pronunciar decisiones definitivas, se les aplicarán las causales de recusación previstas en el Código de Procedimiento Civil y las específicamente previstas en dicha norma, todas ellas alegables en cualquier tiempo. Así, por remisión del Código Contencioso Administrativo al Código de Procedimiento Civil, en lo que atañe a las causales de recusación, debe aplicarse el artículo 150 de dicho ordenamiento, y en particular su numeral segundo que erige como causal "haber conocido del proceso en instancia anterior.

En el caso que ocupa la atención de la Sala, tal como se encuentra demostrado en el expediente, la funcionaria que adelantó la etapa de fiscalización e investigación, que sirvió de fundamento a los actos posteriores de determinación oficial del impuesto, fue la misma que como jefe de la división jurídica, adelantó la etapa de discusión que culminó con la expedición de la Resolución 10004 de 1993, que agotó la vía gubernativa. Para la Sala, tal proceder, confrontado con el numeral 2 del artículo 150 del C.P.C., constituye una causal de recusación, pues era deber de la funcionaria, declararse impedida para resolver el recurso gubernativo, en atención a que manifiestamente intervino en la etapa inicial de investigación y fiscalización, de tal suerte que ya había conocido del proceso, lo que deriva que la expedición de los actos administrativos se produjo en forma irregular, con desconocimiento del debido proceso y del derecho de defensa del contribuyente, pues se encuentra afectada su garantía de imparcialidad.

Así las cosas, los actos acusados en los términos del artículo 84 del C.C.A., se encuentran viciados de nulidad por lo que procede su declaratoria. De presentarse la actual situación, como lo expresa el Consejo de Estado, se presenta un vicio de nulidad, hecho que podrá demandar el contribuyente.

Lo que el contribuyente acepte no puede objetarlo ni en vía administrativa ni judicial.

Los hechos y planteamientos que un contribuyente acepte en cualquier etapa procesal, luego no puede objetarlos en las siguientes etapas, ni envía administrativa ni en vía judicial.

Por ejemplo, cuando se profiere el requerimiento especial, si el contribuyente acepta y corrige todo o parte de lo planteado en dicho requerimiento, luego no puede objetarlo en el recurso de reconsideración que hubiere, y menos en la jurisdicción contencioso administrativa. Así lo dispone expresamente el artículo 723 del estatuto tributario cuando dice que los hechos aceptados no son objeto de recurso.

Y así lo recuerda la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 23940 del 29 de noviembre de 2018, con ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez:

Lo expuesto demuestra que, respecto a los hechos relacionados con la determinación del impuesto frente a (...) no puede predicarse el requisito de procedibilidad consistente en agotar los recursos obligatorios de acuerdo con la ley, toda vez que al contestar el requerimiento especial aceptó la totalidad de esos hechos, por lo que el artículo 723 le impedía objetarlos tanto en el recurso de reconsideración como en la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

Es por ello que antes de aceptar hay que evaluar el alcance de esa decisión, pues luego no hay retracto sobre lo aceptado. Suele suceder que algún funcionario convence a un contribuyente para que corrija determinado valor a cambio de algún beneficio que luego no se concreta. Allí no hay nada que hacer; lo aceptado queda aceptado así el beneficio prometido a cambio no suceda.

O puede que el contribuyente por ligereza acepte una corrección y luego descubra que no debía hacerlo, en vista a que había una ley o una jurisprudencia que le era favorable, pero que por desconocimiento no la aplicó. Nada qué hacer cuando descubra su error.

Término que tiene la Dian para resolver el recurso de reconsideración.

Señala el artículo 732 del estatuto tributario que la Dian tiene 1 año de plazo para resolver los recursos que presenten los contribuyentes, como es el caso del recurso de reconsideración. Ese plazo se puede suspender en los términos del artículo 733 del estatuto tributario:

Cuando se practique inspección tributaria, el término para fallar los recursos, se suspenderá mientras dure la inspección, si ésta se practica a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, y hasta por tres (3) meses cuando se practica de oficio.

Es importante precisar que el recurso de reconsideración debe ser resuelto y notificado dentro del plazo fijado por el artículo 732. Es decir que, si la respuesta al recurso de reconsideración se notifica transcurrido un año de haberse presentado el recurso, se configura el silencio administrativo positivo como se explica a continuación.

Silencio administrativo positivo en el recurso de reconsideración.

El silencio administrativo positivo en materia de tributaria es excepcional y debe estar expresamente considerado por la ley.

Silencio administrativo en favor del contribuyente.

El silencio administrativo, es por lo general, negativo, y sólo cuando la norma de forma expresa dispone que, si la administración no se pronuncia dentro de la oportunidad legal, entonces se configura en favor del contribuyente.

Oportunidad para alegar el silencio administrativo positivo ante la Dian. La norma señala que el silencio administrativo una vez se configure, debe ser reconocido de por petición de parte, o de oficio por la Dian. Pero si ello no ocurre, el contribuyente tiene oportunidad para alegarlo incluso en la jurisdicción contencioso administrativa como lo señaló la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia de enero 30 de 2003, expediente 13096:

Sin embargo, cuando el contribuyente a favor de quien se ha instituido la figura del silencio administrativo positivo, en razón de situaciones no atribuibles a voluntad, no solicita directamente ante la administración su declaratoria, una vez transcurrido el año comentado, nada obsta para que lo haga al interponer la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Adicionalmente, se supone que la Dian debe reconocer el silencio positivo una vez se configure, y el funcionario que continúe con el proceso administrativo a sabiendas de que ha operado el silencio administrativo, podría incurrir en causal de mala conducta. En todo caso, mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho el contribuyente puede exigir el reconocimiento del silencio administrativo positivo sobre los actos administrativos correspondientes.

En materia tributaria el silencio positivo lo encontramos en el artículo 734 del ET señala:

Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.

El artículo 732 del ET hace referencia al término que tiene la Dian para resolver los recursos de reconsideración o de reposición contra sus actos administrativos, como liquidaciones oficial o actos que imponen sanciones. Si la Dian no resuelve y notifica el acto administrativo que el recurso de reconsideración dentro de la oportunidad legal, se configura el silencio administrativo positivo en favor del contribuyente, tal como lo señala el artículo 734 del ET.

Al respecto señala la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 21974 del 21 de febrero de 2019 con ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez:

El artículo 732 del Estatuto Tributario establece que la administración tiene el término de un (1) año para “resolver” el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma.

Esta Sección precisó que el término “resolver” comprende tanto la expedición como la notificación del acto administrativo porque, mientras no sea así, no produce efectos jurídicos y no puede considerarse resuelto el recurso correspondiente.

Cuando este término es incumplido, el artículo 734 ibidem establece que se entenderá que el recurso fue resuelto en favor del recurrente, lo cual deberá ser declarado por la administración, de oficio o a petición de parte. Esta norma tiene sentido en la medida que, una vez configurado el silencio administrativo positivo, la autoridad tributaria pierde competencia para decidir sobre el recurso interpuesto.

Ahora bien, la notificación realizada dentro del plazo previsto en la ley deberá cumplir todos los requisitos legales, pues de lo contrario sería desconocido el derecho al debido proceso del contribuyente porque le impediría conocer y ejercer una defensa efectiva ante la decisión administrativa.

Por esto es que, para evitar la configuración del silencio administrativo positivo, la autoridad deberá notificar el acto que resuelve el recurso dentro del término de un (1) año en la forma prevista en la ley. La sala hace énfasis en que el acto administrativo no se considera resuelto hasta tanto no se realice la notificación del acto al contribuyente, que debe hacerse dentro del años siguiente a la interposición del recurso.

Qué es la Demanda Per Saltum. Qué significa:

Per Saltum es una alocución latina que significa por salto, que da nombre a este principio del derecho que permite saltarse la segunda instancia para recurrir el asunto directamente a la instancia superior.

Por regla general todo proceso surte tres instancias, y este principio permite saltar de la primera a la tercera y última, pero en el caso tributario no es exactamente así, pues tan sólo permite saltarse el recurso de reconsideración para luego recurrir al tribunal administrativo, que no es precisamente la última instancia, pues en la justicia administrativa la última instancia corresponde al Consejo de Estado.

En consecuencia, el contribuyente puede demandar la nulidad de la liquidación oficial de revisión sin tener que presentar el recurso de reconsideración. Algunas consideraciones del Consejo de Estado:

SENTENCIA N° 68001-23-31-000-2010-00596-01 de Consejo de Estado (SECCION CUARTA) del 22-05-2019:

RECURSO DE RECONSIDERACIÓN CONTRA RESOLUCIÓN SANCIÓN
Procedencia / DEMANDA PER SALTUM. Alcance / DEMANDA PER SALTUM.
Condición / AGOTAMIENTO DE LOS RECURSOS OBLIGATORIOS DE LA
ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA. Alcance. Es indispensable siempre que se pretenda
la nulidad de un acto administrativo de carácter particular / AGOTAMIENTO DE
LOS RECURSOS OBLIGATORIOS DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA.
Presupuesto procesal / CONTRA LA RESOLUCIÓN SANCIONATORIA SE REQUIERE
INTERPONER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN PARA AGOTAR LA VÍA
GUBERNATIVA. Alcance / EXCEPCIÓN DE INEPTA DEMANDA POR FALTA DE
AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA. Probada

Tratándose de actos proferidos por la UAE-DIAN, el procedimiento está reglado en el Estatuto Tributario. El artículo 637 ib. prevé que las sanciones pueden imponerse mediante resolución independiente o en las respectivas liquidaciones oficiales. Por su parte, el artículo 720 dispone que contra las resoluciones que impongan sanciones y otros actos, procede el recurso de reconsideración. El parágrafo del artículo 720 del E.T. establece que cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial. Esta norma regula la demanda per Saltum, que permite prescindir del recurso gubernativo y acudir directamente a la jurisdicción para ejercer el control de legalidad de los actos de contenido particular. Sin embargo, la norma establece una condición: que se haya atendido en debida forma el requerimiento especial. Dado que el requerimiento especial es el acto previo a proferir las liquidaciones oficiales de revisión de los impuestos administrados por la DIAN, es solo en los procesos en que se expidan estos actos que es permitido prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente a la jurisdicción. En las demás actuaciones debe agotarse la vía gubernativa, como es el caso de las demandas contra actos sancionatorios. () El artículo 135 del C.C.A. dispone que para declarar la nulidad de un acto de contenido particular y restablecer el derecho conculcado al actor, se debe agotar previamente la vía gubernativa, esto es, interponer ante la misma administración los recursos obligatorios con el fin de que esta tenga la oportunidad de revisar el acto y, de encontrar errores, lo revoque, modifique o aclare, antes de someterlo al control de legalidad ante la jurisdicción. El agotamiento de la vía gubernativa es un presupuesto procesal o requisito previsto en el ordenamiento legal para iniciar el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho. Como se indicó al inicio de estas consideraciones, la posibilidad de acudir directamente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, esto es, de no agotar la vía gubernativa, es para los casos en que se demanda la liquidación oficial de revisión y se ha atendido en debida forma el requerimiento especial. En el caso, se demandó la Resolución

Sanción N° 042412010000136 del 7 de abril de 2010 por la que se impuso a la actora sanción por no suministrar la información exógena del año gravable de 2006. () La resolución sancionatoria en cuestión es un acto de naturaleza distinta al previsto en la excepción contenida en el parágrafo del artículo 720 del E.T., por lo que la actora debía interponer el recurso de reconsideración, conforme con el artículo 720 del Estatuto Tributario en el plazo fijado en la norma y con el lleno de los requisitos exigidos en el artículo 722 ib, recurso necesario para agotar la vía gubernativa. Dado que como está acreditado en el expediente, la resolución sanción fue notificada personalmente a la apoderada de la actora, debidamente facultada para actuar en el trámite sancionatorio, en representación de la actora, quien, además, acudió voluntariamente a las oficinas de la DIAN, según consta en el folio 139 vuelto y, por correo a la representante legal de la demandante, la actora tuvo conocimiento suficiente del acto. Sin embargo, no interpuso el recurso de reconsideración, recurso que en el mismo acto se le indicó que era procedente. Además, está acreditado que en la diligencia de notificación personal se le informó a la apoderada que contra el acto sancionatorio es procedente el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la notificación. Por lo anterior, no se da prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante. No obstante, la Sala modifica el ordinal primero de la sentencia apelada en el sentido de declarar, de oficio, probada la excepción de inepta demanda frente al pliego de cargos, por tratarse de un acto no demandable y declara probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, propuesta por la demandada, frente a la resolución sancionatoria, sin que sea procedente analizar ningún otro cargo de los propuestos en el recurso de apelación y en la demanda.

Artículo 720 ET: Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

Al respecto señaló la sección cuarta del Consejo de Estado en Sentencia 19630 de 2013 con ponencia de la magistrada Martha Teresa Briceño de Valencia:

De otra parte, para acogerse a la facultad del artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario, y demandar directamente la liquidación oficial de revisión, es indispensable no haber interpuesto recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, como lo precisó la Sala al señalar que la facultad en mención "presupone la prescindencia del recurso de reconsideración", esto es, abstenerse de interponer el citado recurso, lo que excluye la presentación extemporánea de este medio de impugnación.

De modo que para que la jurisdicción contencioso administrativa se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración y pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la actora, deben demandarse tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso y el que lo confirma. Ello, porque, como lo precisó la Sala [17], si no se demanda la inadmisión, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.

La acción de nulidad y restablecimiento del derecho exige que el administrado haya ejercido todos los mecanismos de defensa previstos en la instancia gubernativa o administrativa para que la autoridad administrativa tenga la oportunidad de enmendar sus propios actos, y si el contribuyente no los ejerce queda impedido para demandar. La única excepción es el Per Saltum que permite al contribuyente no hacer uso del recurso de reconsideración, y para ello es necesario que haya atendido debidamente el requerimiento especial. Requisitos que debe cumplir la respuesta al requerimiento especial para que proceda la demanda Per Saltum.

El requisito principal para que proceda la demanda Per Saltum es que el requerimiento especial se haya presentado en debida forma, y al respecto señaló la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 21162 del 26 de julio de 2018:

La Sección ha precisado que el requerimiento especial se entiende atendido en debida forma de acuerdo con el artículo 707 ibidem, cuando se reúnen los siguientes presupuestos:

- i) Que se responda dentro de los 3 meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial,
- ii) Que se haga por escrito de acuerdo con las prescripciones del artículo 559 del E.T.;
- iii) Que lo suscriba el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y,
- iv) Que contenga las objeciones al requerimiento.

La solicitud de pruebas o el subsanar las omisiones que permite la ley, son actuaciones que no resultan obligatorias, a diferencia de lo que ocurre con los demás requisitos citados.

Pruebas:

Además, el hecho de que en la actuación administrativa no se aportaran pruebas no impide que en el proceso contencioso administrativo sí se alleguen y se tengan en cuenta, toda vez que según lo previsto en el artículo 212 del CPACA, con la demanda y su contestación las partes pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido.

La Sala recuerda que no es obligatorio que el contribuyente adjunte o solicite pruebas en la respuesta al requerimiento especial, de manera que esa respuesta debe contener las objeciones, pero no las pruebas que soporten esas objeciones.

¿Por qué hacer uso del Per Saltum?

La Dian ni pierde pelea en su terreno, es decir, casi nunca le da la razón al contribuyente, de manera que por más pruebas y recursos que presente el contribuyente la Dian no suele cambiar su decisión, así que tarde o temprano el único camino que tiene el contribuyente es demandar a la Dian ante la justicia administrativa.

Cuando se llega a la liquidación oficial de revisión no tiene sentido presentar el recurso de reconsideración, pues la Dian por lo general decidirá el recurso negativamente, así que para evitar esa pérdida de tiempo el contribuyente suele presentar la demanda Per Saltum ahorrándose por lo menos un año de tiempo de discusiones estériles con los funcionarios de la Dian o de la UGPP a la que también le aplican las mismas reglas.

Término u oportunidad para presentar la demanda Per Saltum.

La demanda Per Saltum de nulidad se presenta contra la liquidación oficial de revisión, de modo que el término para interponer la demanda se cuenta desde la fecha en que se notifica dicha liquidación. Recordemos que según el artículo 164 de la ley 1437 de 2011, el administrado tiene un plazo de 4 meses para presentar la demanda, mismo plazo que aplica para la demanda Per Saltum.

Demanda Per Saltum en liquidaciones de la UGPP.

En las liquidaciones de aportes a seguridad social que realice la UGPP, se debe interponer el recurso de reconsideración respectivo para poder agotar la vía gubernativa que de paso a la demanda administrativa.

Al respecto señaló la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 25076 del 24 de septiembre de 2020 con ponencia del magistrado Julio Roberto Piza:

Esta Sección, de forma pacífica, considera que el recurso de reconsideración es obligatorio cuando se pretende la nulidad de una liquidación oficial de aportes al Sistema de Seguridad Social expedida por la UGPP en virtud de la remisión prevista en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, norma cuya vigencia fue prorrogada por el artículo 276 de la Ley 1450 de 2011 y el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015 (auto del 25 de septiembre de 2019, exp. 24800, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez; y auto del 10 de octubre de 2018, exp. 23991, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).»

La regla general impone la necesidad de interponer el recurso de reconsideración, pero no es necesario si se cumplen los requisitos para interponer la demanda Per Saltum, como lo señale la misma sentencia referida:

Pero, además, en las mismas providencias referidas se ha puesto de presente que existe una excepción al agotamiento del recurso de reconsideración previsto expresamente en el artículo 720 del Estatuto Tributario, que consiste en presentar

la demanda Per Saltum, siempre y cuando se cumplan dos requisitos: i) que el contribuyente haya contestado oportunamente el requerimiento para declarar y/o corregir y ii) que la demanda se presente dentro del término de caducidad.

En consecuencia, si cotizante ha dado respuesta adecuada a los requerimientos para corregir o declarar sus aportes a seguridad social, puede prescindir del recurso de reconsideración contra la resolución de liquidación oficial de los aportes a seguridad social.

Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración

La DIAN tiene un (1) año para resolver el recurso de reconsideración. Si el recurso no es resuelto dentro del término establecido, se entenderá fallado a favor del contribuyente.

Con este acto administrativo se entiende finalizada la vía gubernativa.

Vía gubernativa.

Si el contribuyente está inconforme con la anterior Resolución, puede acudir a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa dentro de los cuatro (4) meses a la notificación de la resolución para interponer una demanda de Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho contra los actos administrativos objeto de discusión.

Capítulo 7

Procedimiento a seguir para declaraciones no presentadas

La ley señala los casos en que una declaración tributaria se considera como no presentada, debido a que se ha presentado sin el cumplimiento de algunos requisitos, lo que obliga al contribuyente a presentarla de nuevo, y si no lo hace, se expone a que la Dian profiera liquidación de aforo e imponga sanción por no declarar.

Una declaración tributaria se considera como no presentada cuando se presenta cualquiera de los eventos previstos en el artículo 580 del estatuto tributario. Artículo 580. Declaraciones que se tiene como no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a) Declarado exequible por la Sentencia C-690 de 1996. Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto;
- b) Declarado exequible por la Sentencia C-844 de 1999. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada;
- c) Declarado exequible por la Sentencia C-844 de 1999. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables;
- d) Declarado exequible por la Sentencia C-690 de 1996. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal;
- e) Derogado por la Ley 1430 de 2010, artículo 67. Adicionado por la Ley 1066 de 2006, artículo 11. Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin

pago. Parágrafo. Adicionado por la Ley 1111 de 2006, art. 64. No se configurará la causal

prevista en el literal e) del presente artículo, cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago se tendrá como no presentada. Ver Circular 66 de 2008 de la DIAN y Circular 118 de 2005 (DIAN). Sentencia del 22 de septiembre de 2004, Exp. 13632 del Consejo de Estado, Ley 633 de 2000, artículo 38 y artículo 877 del presente Estatuto.

Este artículo señala las siguientes situaciones que dan lugar a que la Dian declare no como no presentada la declaración respectiva:

- Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.
- Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.
- Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables.
- Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.

De los anteriores eventos hay dos que se suceden con regularidad, y es la presentación de la declaración tributaria en un lugar diferente, que aplica también cuando se debe presentar por medios virtuales y se presenta en papel, tal como lo señala el inciso primero del artículo 579-2 del estatuto tributario, y cuando no es firmada por quien debe firmarla, que ese el representante legal, o el contador público o revisor fiscal cuando es obligatorio tenerlos.

Artículo 579-2. Reglamentado por el Decreto 1791 de 2007. Modificado por la Ley 633 de 2000, art. 38. "PRESENTACIÓN ELECTRÓNICA DE DECLARACIONES. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579, el director de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante resolución, señalará los contribuyentes, responsables o

agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades que establezca el reglamento. Las declaraciones tributarias, presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas. En el evento de presentarse situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente presentar oportunamente su declaración por el sistema electrónico, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida en el artículo 641 de este Estatuto, siempre y cuando la declaración manual se presente a más tardar al día siguiente del vencimiento del plazo para declarar y se demuestren los hechos constitutivos de fuerza mayor. Cuando se adopten dichos medios, el cumplimiento de la obligación de declarar no requerirá para su validez de la firma autógrafa del documento.

El Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia 23672 del 2020, DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS, en reiteración de la jurisprudencia, ha manifestado lo siguiente:

Los artículos 579-2 y 580 del Estatuto Tributario señalan los supuestos en que las declaraciones tributarias se tienen por no presentadas, como ocurre «d) Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar (...)». Al respecto, la Sección precisó que, para que una declaración se tenga como no presentada por la ocurrencia de una causal legal se requiere un acto que así lo declare, pues dicha causal no opera de pleno derecho y se debe garantizar el debido proceso y el derecho de defensa del obligado. En cuanto a los efectos jurídicos, el auto declarativo se debe notificar dentro del término de firmeza del denuncia privado, para que una vez en firme se adelante el procedimiento pertinente –emplazamiento, sanción y liquidación de aforo–, pues de lo contrario, el denuncia privado quedará en firme y la Administración perderá la facultad para adelantarlos. Por ello, el auto declarativo es un acto administrativo que, al definir una situación jurídica particular, es susceptible de los recursos de reposición y apelación, está sujeto a la normativa que regula la firmeza, ejecutividad, ejecutoriedad y presunción de legalidad del mismo, y es pasible de control ante la jurisdicción.

Requisitos para que la declaración se tenga como no presentada.

Para que una declaración tributaria se tenga como no presentada, además de incurrir en cualquiera de las circunstancias señaladas en el artículo 580 del estatuto tributario, se requiere que la Dian profiera un auto administrativo en el que declare como no presentada la declaración respectiva.

Así lo ha señalado el Consejo de Estado en varias oportunidades, como en la sentencia 16737 de la sección cuarta con fecha 26 de noviembre de 2009, en la que señaló:

Por el contrario, cuando una declaración se tiene por no presentada porque se configura alguno de los presupuestos establecidos en el artículo 580 del E.T., corresponde a la Administración proferir el auto declarativo que la tenga por no presentada, previo requerimiento al contribuyente para que corrija la inconsistencia advertida en la declaración. Esta Sección, en abundante jurisprudencia, ha considerado que la ocurrencia de cualquiera de las causales del artículo 580 del Estatuto Tributario, para considerar como no presentadas las declaraciones tributarias no opera "ipso jure" o de pleno derecho, sino que debe ser materia de un acto que así lo declare, en garantía del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable para hacer valer los factores y conceptos de su liquidación privada.

Se requiere pues la actuación de la Dian para que la declaración se tenga como no presentada.

Término que tiene la Dian para proferir el auto declarativo.

Se ha señalado que las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente son válidas mientras no exista un acto administrativo que declare lo contrario, y ello implica que ese acto administrativo debe proferirse dentro de la oportunidad legal que la Dian tiene para actuar, esto es, dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias.

Si no se actúa dentro de ese término la declaración queda en firme como lo ha señalado la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 15748 del 30 de noviembre de 2006:

Más que un hecho real, el tener por no presentada una declaración es una sanción por incurrir en alguno de los eventos previstos en el artículo 580 E.T. y quedan en firme, si dentro de los dos (hoy tres) años siguientes al vencimiento del término para declarar, no se ha notificado acto administrativo que las declare como no presentadas.

En consecuencia, la Dian está obligada a pronunciarse antes de que la declaración quede en firme para que pueda operar el artículo 580 del ET.

Recursos contra el auto declarativo que tiene como no presentada la declaración tributaria.

El estatuto tributario no contempla de forma expresa un recurso contra el auto declarativo, por lo que es preciso recurrir al código contencioso administrativo, y la sección cuarta del Consejo de estado en sentencia 17783 del 29 de septiembre de 2011 con ponencia del magistrado William Giraldo dijo lo siguiente:

Conforme a lo anterior, los recursos procedentes para ejercer el derecho de defensa y contradicción contra el auto declarativo, corresponden a los recursos establecidos en los artículos 50 y 51 del Código Contencioso Administrativo, que son los de reposición y apelación, y en dicho sentido se debe acoger lo expuesto por el apelante.

Vale precisar que los artículos 50 y 51 del código contencioso administrativo señalados por la sala corresponden al antiguo código. En el nuevo código contencioso administrativo (ley 1437 de 2011) corresponden a los artículos 74 y 76. Recuerda la Sala que el recurso de reposición debe interponerse ante el mismo funcionario que profirió el auto declarativo para que la aclare, modifique o revoque.

El recurso de apelación se interpone ante el superior inmediato del funcionario que tomó la decisión, en caso que la respuesta al recurso de reposición resulte desfavorable a quien lo interpuso, es decir, el contribuyente cuenta con dos recursos y dos instancias.

Lo que debe hacer el contribuyente al declararse como no presentada una declaración.

Cuando una declaración tributaria es declarada como no presentada por la Dian, esta queda sin efecto jurídico alguno, lo que significa que el contribuyente debe presentarla de nuevo. Por lo general una declaración tributaria se declara como no presentada cuando ya ha vencido el plazo para declarar, pues el contribuyente suele presentarla justo al vencerse dicho plazo, y la Dian tarda un tiempo en actuar, de manera que al presentarse de nuevo se hace extemporáneamente.

Sanciones cuando una declaración tributaria se considera como no presentada.

Como ya se indicó, al declararse como no presentada una declaración tributaria, esta debe presentarse de nuevo, por lo que su presentación es extemporánea, y por consiguiente se ha de pagar la respectiva sanción por extemporaneidad.

En este caso no aplica la sanción por corrección por cuanto no hay nada que corregir, ya que la declaración se tiene como no presentada, como si no existiera.

No obstante, dependiendo del error en que se haya incurrido, se puede aplicar lo dispuesto por el párrafo segundo del artículo 588 del ET:

Las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el presente artículo, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 641 del Estatuto Tributario, sin que exceda de 1.300 UVT.

Los errores que se pueden corregir mediante ese procedimiento son los siguientes:

- Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.
- Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.
- Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.

Este es un gran alivio pues la sanción será apenas del 2% de la sanción por extemporaneidad, sin que sea inferior a la sanción mínima.

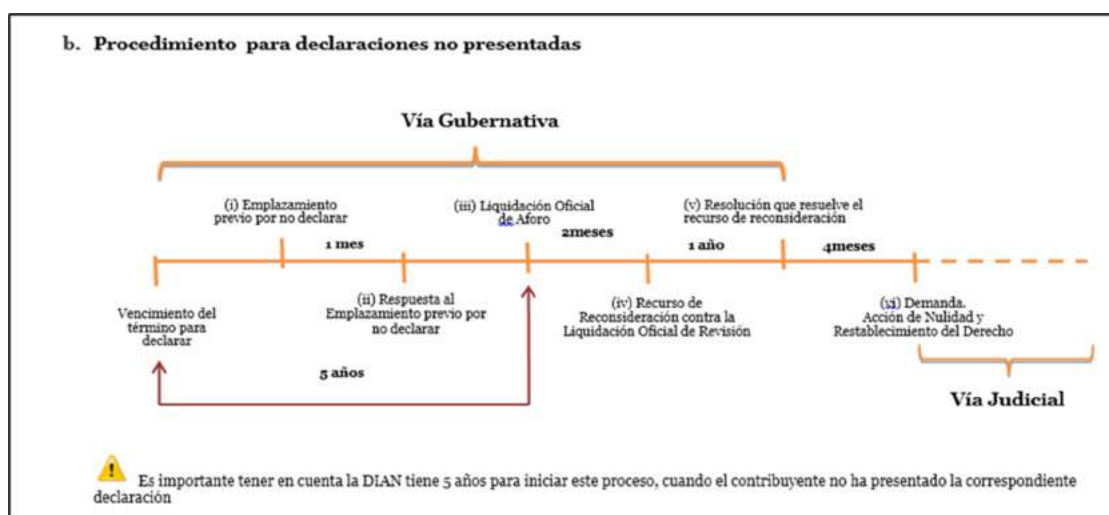
Lo anterior procede siempre que la Dian no haya notificado la sanción por no declarar, pues ese el paso que sigue la Dian una vez declara como no presentada una declaración, lo que obliga al contribuyente a reaccionar con prontitud.

Al declarar nuevamente se pagan sanciones, pero no intereses.

Cuando en virtud del auto declarativo la declaración se considera como no presentada, se debe declarar nuevamente, y hay que pagar la sanción por extemporaneidad, pero no se deben pagar intereses moratorios bajo el entendido que el contribuyente pagó los impuestos o retenciones determinados en la declaración que se consideró como no presentada.

En tal caso, el contribuyente no adeuda ningún valor al fisco por lo tanto no hay lugar a pago de intereses moratorios. Distinto es si el contribuyente no pagó los impuestos que liquidó en la declaración afectada por el auto declarativo.

Con base en lo anterior tenemos, y abreviando el procedimiento, tenemos que el procedimiento es el siguiente:



Tomado de: www.calameo.com

1. Emplazamiento previo por no declarar: La Administración de Impuestos profiere este acto administrativo a quienes, estando obligados a declarar, incumplan la obligación de hacerlo.
2. Contestación: A partir de la fecha de notificación del Emplazamiento el contribuyente cuenta con el término de un (1) mes para dar respuesta y cumpla con la obligación de declarar.
3. Liquidación Oficial de Aforo: Por medio de este acto administrativo la DIAN podrá dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del término para declarar, determinar la obligación tributaria al contribuyente que no haya declarado, señalando los fundamentos de la liquidación.
4. Recurso de Reconsideración: Contra la liquidación oficial de aforo el contribuyente podrá interponer por escrito recurso de reconsideración expresando concretamente los motivos de inconformidad. Este debe ser presentado dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la Liquidación de Aforo.
5. Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración: La DIAN tendrá un (1) año para resolver el recurso de reconsideración. Si el recurso no es resuelto dentro del término establecido, se entenderá fallado a favor del contribuyente. Con este acto administrativo se entiende finalizada la vía gubernativa.
6. Si el contribuyente está inconforme con la anterior Resolución, puede acudir a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa dentro de los cuatro (4) meses a la notificación de la resolución para interponer una demanda de Acción de Nulidad y

Restablecimiento del Derecho contra los actos administrativos objeto de discusión. (ver página 92 de este documento).

Aspectos importantes a tener en cuenta respecto de las liquidaciones de la Dian

Hasta el momento hemos visto dos actos administrativos de la Dian referidos a liquidaciones:

1. En la etapa de discusión del impuesto: liquidación de revisión.
2. En declaraciones no presentadas: liquidación de aforo.
Pero, existe un tercer tipo de liquidación, que se creó en el año 2016 y es:
3. Liquidación Provisional: Tomado de: Concepto Unificado sobre Procedimiento Tributario y Régimen Tributario Sancionatorio 100202208-0662 de la Dirección Jurídica de la DIAN, página 2 y 3, que estatuyó la liquidación provisional. El artículo 714 del ET fue modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016

El procedimiento de liquidación provisional que se introdujo por la Ley 1819 de 2016 (artículos 255 a 261) modificando el artículo 764 y adicionando los artículos 764-1 a 764-6 al

Estatuto Tributario, se erige como un nuevo acto preparatorio, es decir, son las dependencias de fiscalización las encargadas de emitir dicha liquidación.

Lo anterior, teniendo cuenta lo dicho en la exposición de motivos del proyecto de ley (Gaceta 894 de 2016) "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la efusión fiscal, y se dictan otras disposiciones" de la Ley 1819 de 2016, en la que se afirma que con el fin de agilizar la etapa de fiscalización se propone un procedimiento abreviado denominado liquidación provisional, al respecto dicha exposición sostiene:

1. Se incluyen en el proyecto, procedimientos de investigación y discusión abreviados, basados en el aprovechamiento de las tecnologías y la información, así como de sistemas de fiscalización no intrusiva para agilizar y definir en corto tiempo la situación de un contribuyente respecto de su incumplimiento en las obligaciones tributarias. [...]
2. Con el fin de ser más eficientes en el ejercicio fiscalización, se propone la "Fiscalización Electrónica", como parte del procedimiento de investigación y determinación del tributo y de las obligaciones formales.
3. Para la solución del problema de la cobertura del control y capacidad operativa de la OÍAN, se crea el "Procedimiento especial para la fiscalización y el control electrónico". En este sentido, se abrevia la etapa de fiscalización (cuatro meses) con la creación de la Liquidación Provisional, que es adecuada jurídicamente entre otros, para: i) la modificación de la declaración (inexactos), y I) la determinación del importe del impuesto para el no declarante (omisos).

En dicho orden de ideas, fue la voluntad del legislador otorgar facultades a las dependencias de fiscalización para la expedición de la denominada "liquidación provisional", con el fin - entre otros - de hacer más eficiente el proceso de fiscalización.

Así mismo, argumenta que es una "fiscalización electrónica" en el entendido que, será a partir de la información que llegue a la administración tributaria - en principio - donde estarán los elementos que se tendrán en cuenta, para la determinación de la liquidación provisional.

Por otro lado, el artículo 764 del Estatuto Tributario, en relación con la facultad de emitir la liquidación provisional sostiene:

ARTICULO 764. LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. La Administración Tributaria podrá proferir Liquidación Provisional con el propósito de determinar y liquidar las siguientes obligaciones:

- a) Impuestos. gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos y retenciones que hayan sido declarados de manera inexacta o que no hayan sido declarados por el contribuyente, agente de retención o declarante, junto con las correspondientes sanciones que se deriven por la inexactitud u omisión, según el caso:

- b) Sanciones omitidas o indebidamente liquidadas en las declaraciones tributarias;
- c) Sanciones por incumplimiento de las obligaciones.

De la norma transcrita, se evidencia, que la liquidación provisional es optativa para la administración tributaria, en el sentido de que, cuando cumpla los topes establecidos en el párrafo 1 del mismo artículo, podrá hacer uso de dicho procedimiento, o bien del procedimiento general. Nótese, que la liquidación provisional se erige como un acto preparatorio y no definitivo, en donde se le propone al contribuyente un mayor impuesto, o una propuesta de impuesto, según el caso. Así mismo, el inciso 3 del artículo 764-2 ibidem, dispone:

ARTICULO 764-2. RECHAZO DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL O DE LA SOLICITUD DE MODIFICACIÓN DE LA MISMA.

La Liquidación Provisional remplazará, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar según sea el caso siempre y cuando la Administración Tributaria la ratifique como tal, sean notificados en debida forma y se otorguen los términos para su contestación. conforme lo indicado en este Estatuto_" (El subrayado es nuestro)

En los casos que el contribuyente no desee acoger la propuesta que realiza la administración tributaria, podrá esta, notificar la liquidación provisional indicando que reemplaza el requerimiento especial, pliego de cargos, o emplazamiento previo por no declarar, siempre y cuando se otorguen los términos para su respuesta de acuerdo a la ley.

Quiere decir ello, que la liquidación provisional es un mero acto preparatorio, y que, como tal, les corresponde a las dependencias de fiscalización su expedición.

Capítulo 8

Sanciones consagradas en el estatuto tributario

Sanciones que pueden interponerse dentro del proceso de determinación o discusión del impuesto por parte de la DIAN o liquidarse por parte del mismo contribuyente. Todas las sanciones tributarias deben estar expresamente contempladas por la norma, y cada una obedece a un tipo de irregularidad o incumplimiento. A continuación, un listado de las más importantes o comunes:

- Sanción por no declarar
- Sanción por extemporaneidad
- Sanción por corrección en las declaraciones tributarias
- Sanción por corrección aritmética
- Sanción por inexactitud
- Sanción por omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes
- Sanción por omisión de ingresos
- Sanciones por facturación
- Sanción por no expedir certificados de retención en la fuente
- Sanciones por libros de contabilidad
- Sanción por no enviar información tributaria
- Sanción por devolución o compensación improcedente
- Sanción por disminución o rechazo de pérdidas fiscales
- Sanción por gastos no explicados

- Indemnización por el no pago del subsidio familiar
- Sanciones a contadores públicos que impone la Dian
- Sanciones tributarias a gerentes y representantes legales
- Sanciones tributarias a notarios públicos

Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones

Los contribuyentes que no cancelen oportunamente sus obligaciones tributarias deberán liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo en el pago, respecto de los mayores valores determinados por la Administración.

El interés moratorio se liquida diariamente a la tasa de interés diario que sea equivalente a la tasa de usura vigente determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para las modalidades de crédito de consumo.

Los intereses moratorios se suspenden a los dos (2) siguientes de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, hasta diez (10) después de la notificación de la sentencia definitiva. La Sanción mínima puede comprenderse como el valor mínimo de cualquier sanción será equivalente a 10 UVT. La unidad de valor tributario actualmente en 2023 es de \$42.412 (10 x 42.412=\$424.120 pesos)

Sanción por extemporaneidad en la presentación

El contribuyente que presente en forma extemporánea sus declaraciones tributarias, deberá liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco (5%) del impuesto a cargo sin exceder el 100% del impuesto a cargo.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder del cinco por ciento (5%) de dichos ingresos. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder del diez por ciento (10%) del mismo.

Sanción por extemporaneidad en la presentación con posterioridad al emplazamiento

El contribuyente que presente sus declaraciones tributarias con posterioridad al emplazamiento para declarar o de la notificación del auto que ordena inspección tributaria, deberá liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez (10%) sin exceder el 200% del impuesto a cargo.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder del diez

por ciento (10%) de dichos ingresos. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción será del dos por ciento (2%) del patrimonio líquido del año anterior, sin exceder del veinte por ciento (20%) del mismo.

Sanción por no declarar

La sanción por no declarar consiste en una multa económica que se impone al contribuyente que, estando obligado a presentar una determinada declaración, no lo hace. La sanción por no declarar está regulada por el artículo 643 del ET. La sanción que se impone por no presentar una declaración, no exonera al contribuyente de presentar la declaración, y si no lo hace, la Dian podrá proferir una declaración o liquidación oficial.

Reducción de la sanción por no declarar

La sanción por no declarar determinada conforme lo dispone el artículo 643 del estatuto tributario, se puede reducir hasta el 50% de su valor en los términos del párrafo segundo del mismo artículo:

Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente, responsable o agente retenedor presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la Administración Tributaria, en cuyo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria. En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad que se debe liquidar con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar.

Para lograr esa reducción se debe presentar la declaración correspondiente liquidando la sanción reducida. La norma dispone que la sanción por no declarar reducida no puede ser inferior a la sanción por extemporaneidad.

Al presentar la declaración tributaria cuando ya se ha impuesto la sanción por no declarar, significa necesariamente que la presentación es extemporánea, por tanto, se debe hacer el cálculo de dicha sanción para efectos de hacer la comparación con la sanción por no declarar reducida, que se repite, no debe ser inferior a la sanción por extemporaneidad

Procedimiento para imponer la sanción por no declarar

Para imponer la sanción por no declarar, la Dian primero debe emplazar al contribuyente para que presente la declaración. El emplazamiento para declarar es requisito previo a la sanción por no declarar, pues así lo señalan expresamente los artículos 715 y 716 del estatuto tributario:

Dice el artículo 715 del ET: «Emplazamiento previo por no declarar. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán remplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.

Una vez la Dian considera probada la obligación de declarar de un contribuyente, debe emplazarlo para que declare, y la ley le da un mes de plazo al contribuyente para que responda. Luego dice el artículo 716 del ET:

Consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento. Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643.

Se observa claramente que la sanción por no declarar contemplada por el artículo 643 del estatuto tributario, se impone sólo si el contribuyente ha rehusado declarar con motivo al emplazamiento proferido en los términos del artículo 715 del ET.

Así lo dejó claro la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 20463 del 16 de noviembre de 2016:

Así, el emplazamiento para declarar es el requisito previo que se debe expedir, en garantía del derecho de defensa, para la imposición de la sanción por no declarar y para formular la liquidación de aforo.

Lo que no es requisito para imponer la sanción para no declarar es el pliego de cargos como lo señala la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 19884 del 16 de septiembre de 2015 con ponencia de la magistrada Carmen Teresa Ortiz:

En este punto es pertinente precisar que no existe fundamento legal para sostener que la Administración Tributaria debía proferir un pliego de cargos para poder sancionar al responsable omiso, pues ese acto administrativo, como lo expuso el Tribunal, está contemplado en el artículo 638 del E.T., como acto previo para imponer cualquiera otra sanción, en resolución independiente.

El procedimiento para imponer la sanción por no declarar está regulado de manera específica, como antes se expuso, en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, que prescriben que previamente debe expedirse el emplazamiento para declarar, lo que en el caso bajo examen se hizo. Ello permite afirmar que la Administración respetó el debido proceso y, por ende, no se configuró la violación alegada por el apelante.

Plazo que tiene la Dian para imponer la sanción por no declarar

La facultad que tiene la Dian para imponer la sanción por no declarar puede prescribir si no se impone dentro del término o plazo que le confiere la ley.

Liquidación de aforo

La liquidación oficial de aforo es realizada por la Dian cuando el contribuyente no presenta su declaración de renta o Iva, entre otras. El artículo 638 del ET, que trata sobre la prescripción de la facultad para imponer sanciones, señala que en el caso de la sanción por no declarar el término de prescripción será de 5 años.

Exoneración de la sanción por no declarar

El presupuesto legal para imponer la sanción por no declarar es que el contribuyente no presente la declaración estando obligado a ello. No obstante, hay un evento en que a pesar de no haber presentado la declaración tributaria no se debe imponer la sanción por no declarar. Se trata de una situación bastante común debido a las continuas fallas de la plataforma informática de la Dian desde donde se deben diligenciar las declaraciones tributarias.

Los servicios informáticos de la Dian se caracterizan por su inestabilidad y en cualquier momento dejan de funcionar impidiendo que el contribuyente pueda presentar la declaración, y la Dian, a pesar de ser la responsable de que el contribuyente no pueda presentar la declaración, ha considerado que en lugar de disculparse lo correcto es imponerle la sanción por no declarar.

Uno de estos casos llegó a las altas cortes, y es como la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 20849 del 25 de octubre de 2017 con ponencia del magistrado Julio Roberto Piza, dijo:

Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso. Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que

como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.

Más adelante señala la sala:

En el caso concreto existen pruebas que dan cuenta de que la parte actora hizo actos tendientes a cumplir, conforme a la ley, la obligación tributaria, y que acudió a la propia DIAN para que le ayudara a cumplir la obligación que, finalmente fue satisfecha, en lo sustancial, mediante el pago de las retenciones causadas en el cuarto período del año 2003. Aunque es un hecho cierto que la obligación formal de declarar no se cumplió; para la Sala, no hay pruebas que permitan imputar ese hecho a la parte actora, ni pruebas que le permitan inferir que la demandante actuó de manera temeraria con la intención dolosa o culposa de causar un daño al erario.

Este es un caso de los que diariamente viven los contribuyentes que por la inestabilidad técnica de los servicios informáticos de la Dian resulta imposible presentar una declaración o diligenciar un recibo de pago. Para estos casos el contribuyente debe recolectar los medios probatorios suficientes para demostrar que su incumplimiento obedeció a que fue la plataforma de la Dian lo que impidió cumplir con su obligación.

Cuando los problemas técnicos son de gran envergadura la Dian suele declarar contingencias que por sí solas exoneran de responsabilidades al contribuyente, pero hay fallas menores que impiden diligenciar algún procedimiento respecto de la cuales no se declara ninguna contingencia, correspondiéndole al contribuyente demostrar la imposibilidad de cumplir con su obligación. El monto de la sanción por no declarar varía dependiendo de la obligación omitida.

Sanción por no declarar Impuesto sobre la Renta:

Es equivalente al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos del contribuyente, que determine la Administración, por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.

En este caso hay tres posibles bases para calcular la sanción por no declarar:

- El total de las consignaciones del periodo no declarado.
- El total de los ingresos brutos del periodo no declarado.
- Los ingresos brutos de la última declaración presentada.

En caso que exista más de una base se tomará la más alta.

Sanción por no declarara Impuesto sobre las Ventas (IVA).

Artículo 643 numeral 2: Es equivalente al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos del contribuyente, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior. En este caso también se presentan tres bases: consignaciones del periodo no declarado, ingresos brutos del periodo no declarado y los ingresos brutos de la última declaración presentada.

En todo caso, la sanción se aplica sobre la mayor base si hubiere más de una. Es importante señalar que, en el caso del impuesto a las ventas, los ingresos que se toman como referencia son los gravados con Iva tal como lo señaló la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia 20764 del primero de junio de 2016 con ponencia de la magistrada Martha Teresa Briceño:

En el caso en estudio, la norma transcrita debe interpretarse en el sentido de que la base de la sanción por no declarar corresponde solo a los ingresos brutos gravados con el IVA (por venta de talonarios) y no a la totalidad de los ingresos obtenidos por la actora, pues la finalidad de la norma es sancionar por el incumplimiento del deber formal de declarar el impuesto y debe garantizarse la proporcionalidad de la sanción.

Lo anterior aplica respecto a los ingresos como base para calcular la sanción por no declarar, pero no cuando la base tomada son las consignaciones del periodo que pueden incluso no corresponder a un ingreso.

Sanción por no declarar el impuesto al consumo

La sanción por no presentar la declaración del impuesto al consumo es la misma que se aplica al impuesto a las ventas, contenida en el numeral 2 del artículo 643 del estatuto tributario.

Sanción por no declaración de Retenciones

Artículo 643 ET: Es equivalente al diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos del contribuyente, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior.

Aquí cambia el concepto que sirve de base para calcular la sanción, pues ya no es sobre los ingresos brutos sino sobre los pagos por medio del sistema financiero, los costos y gastos del periodo, o el total de las retenciones declaradas en la última declaración presentada. La razón es que la retención en la fuente se aplica sobre los pagos que se hacen a terceros y no sobre los ingresos obtenidos.

Reducción

Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la Administración, en cuyo caso, deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria. En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad.

Sanción por no declarar activos en el exterior

Cuando se omite presentar la declaración anual de activos en el exterior la sanción por no declarar es del 5% sobre el patrimonio bruto. Señala el numeral 8 del artículo 643 del estatuto tributario:

En el caso de que la omisión se refiera a la declaración anual de activos en el exterior, al cinco por ciento (5%) del patrimonio bruto que figure en la última declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada, o al cinco por ciento (5%) del patrimonio bruto que determine la Administración Tributaria por el período a que corresponda la declaración no presentada, el que fuere superior.

En este caso la base es el patrimonio bruto del declarante y no los activos del exterior no declarados.

Sanción por no declarar el impuesto al patrimonio (antes llamado impuesto a la riqueza).

Artículo 643 No.9. Respecto al impuesto a la riqueza, la sanción por no declarar es del 160% del impuesto liquidado sobre el patrimonio del contribuyente.

En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto a la riqueza y complementario, al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto determinado, tomando como base el valor del patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada o que determine la Administración Tributaria por el período a que corresponda la declaración no presentada, el que fuere superior.

La sanción por no declarar implica necesariamente que primero se determine el impuesto al patrimonio, pues este es la base. Téngase en cuenta que el impuesto a la riqueza ahora se llama impuesto al patrimonio con los cambios que hiciera la ley 1943 de 2018.

Sanción por no declarar otros impuestos. Hay otros impuestos menos comunes que también se deben declarar, como el de timbre, el GMF, ingresos y patrimonio de gasolina, y la sanción por no declarar es la siguiente:

- En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de timbre, a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.
- En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, o al impuesto nacional al carbono, al veinte por ciento (20%) del valor del impuesto que ha debido pagarse.
- En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del gravamen a los movimientos financieros, al cinco por ciento (5%) del valor del impuesto que ha debido pagarse.
- En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de ingresos y patrimonio, al uno por ciento (1%) del patrimonio líquido de la entidad obligada a su presentación.

Bases para determinar la sanción: Como en algunos casos existen varias posibles bases para determinar la sanción por no declarar, el párrafo primero del artículo 643 del estatuto tributario señala que en caso que la Dian tenga una sola base, no está obligada a determinar las otras, pudiendo aplicar la sanción sobre la que tenga.

Sanción por corrección de las declaraciones:

Cuando los contribuyentes corrijan sus declaraciones tributarias aumentando el valor a pagar o disminuyendo el saldo a favor, deberán liquidar y pagar una sanción por corrección así:

- Cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir o el auto que ordene visita de inspección tributaria, la sanción será equivalente al diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella.
- Cuando la corrección se realice después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos, la sanción será equivalente al veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella.
- Si la declaración inicial se presenta en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos anteriormente se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo período, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor.

Sanción por corrección aritmética

En casos donde la Administración de Impuestos efectúe una liquidación de corrección aritmética sobre la declaración tributaria, y resulte un mayor valor a pagar a cargo del declarante, o un menor saldo a su favor para compensar o devolver se aplicará una sanción equivalente al treinta por ciento (30%) del mayor valor a pagar o menor saldo a favor determinado.

Reducción

Esta sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente dentro del término establecido para interponer el recurso de reconsideración, acepta los hechos de la liquidación de corrección, renuncia al mismo y cancela el mayor valor de la liquidación de corrección, junto con la sanción reducida.

Sanción por inexactitud:

• Hechos que constituyen inexactitud: La omisión de ingresos de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de Impuestos, de datos o factores

falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable y el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

No se configura inexactitud: Cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Monto: Será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente.

Reducción

- Corrección provocada por el Requerimiento Especial: Si con ocasión de la respuesta al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la administración, en relación con los hechos aceptados.
- Corrección provocada por la Liquidación de Revisión: Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la administración, en relación con los hechos aceptados.

Sanción por no enviar información:

Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones y pruebas respecto de sus propias operaciones, que no las atendieron, la suministran en forma incorrecta o las presentan extemporáneamente incurrirán en la siguiente sanción:

- Una multa de hasta el cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida.
- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, la sanción será de hasta el 0,5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta.
- El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

Reducción

La sanción se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción

Sanción por omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes (sanción penal)

Los contribuyentes que omiten activos o incluyan pasivos inexistentes están sujetos a una sanción e incluso incurrir en un delito penal que puede llevarlos a la cárcel hasta por 13.6 años. La omisión de activos se da cuando el contribuyente deja de declarar algún activo a fin de ocultar parte de su patrimonio. En la declaración de renta el contribuyente tiene la obligación de declarar todo activo, bien o derecho que figure a su nombre, en el país y en el exterior, y si no lo declara está incurriendo en omisión de activos.

Qué es la inclusión de pasivos inexistentes.

En ocasiones el contribuyente declara pasivos que en realidad no tiene, con el de disminuir su patrimonio líquido. Los pasivos se restan del patrimonio bruto de contribuyente para determinar el patrimonio líquido, que es el que se toma como referencia para la renta presuntiva el impuesto a la riqueza, lo que lleva a que los contribuyentes quieran disminuir ese patrimonio líquido declarando pasivos que no lo son, o que simplemente son inexistentes.

Sanción que se aplica por omitir activos o incluir pasivos inexistentes.

En este caso se aplica la sanción por inexactitud a un 200%, como lo dispone el numeral 1 del inciso 3 del artículo 648 del ET: "Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes".

Igual tratamiento señala el artículo 239-1 del ET en su último inciso al referirse a la renta líquida por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes: "A partir del periodo gravable 2018, la sanción por inexactitud a que se refieren los incisos segundo y tercero de este artículo, será equivalente al doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado". La sanción del 200% es la misma ya sea por omisión de activos o por inclusión de pasivos inexistentes, pues su efecto en el patrimonio es el mismo.

¿Cómo opera la sanción por activos omitidos e inclusión de pasivos inexistentes?

Cuando la Dian detecta un activo omitido o un pasivo inexistente, el valor de ese activo o pasivo se incluye como renta líquida gravable, que genera un mayor impuesto a pagar o un menor saldo a favor, según sea el caso de cada contribuyente.

De manera que la sanción por inexactitud del 200% se aplica sobre se mayor impuesto o menor saldo a favor. De otra parte, la sanción por inexactitud por estos casos puede ser objeto de reducción en la medida en que el contribuyente corrija

Delito de omisión de activos.

El artículo 434A del Código Penal contempla una pena de prisión de hasta 162 meses cuando el contribuyente omita activos o incluya pasivos inexistentes.

Dice el primer inciso de la norma referida:

El contribuyente que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses de prisión.

El delito se tipifica a partir de 5.000 salarios mínimos mensuales, que se determinará de acuerdo a las reglas del estatuto tributario en cuanto a los activos, y respecto al pasivo, lo que el contribuyente haya declarado incorrectamente. Las penas anteriores se incrementarán hasta en un 50% si el valor irregular es superior, como lo señala el inciso 3 del artículo 434A del código penal:

Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 7.250 salarios mínimos mensuales legales vigentes pero inferior de 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

La acción penal se extingue si el contribuyente corrige la declaración respectiva, siempre que lo haga dentro del término que el estatuto tributario prevé para hacer correcciones a las declaraciones tributarias. Esto obliga a que el contribuyente que sea fiscalizado y le sean detectadas estas irregularidades, deba corregir para evitar la acción penal, puesto que, si no corrige dentro de la oportunidad legal, no podrá evitar que se extinga la acción penal.

Sanciones de la Dian en resoluciones independientes

La Dian y las distintas autoridades tributarias territoriales pueden imponer una serie de sanciones tributarias según el tipo de incumplimiento o error en que incurra el contribuyente.

Las sanciones se imponen porque

- el contribuyente incumple con sus obligaciones tributarias,
- no las cumple en absoluto, las cumple tarde
- el contribuyente cumple mal.

Por lo anterior, las sanciones tributarias no hacen parte de la obligación tributaria (el subrayado es mío), sino que son la consecuencia de incumplir con una obligación. Además de las sanciones tributarias, el contribuyente debe pagar intereses moratorios cuando no paga oportunamente los impuestos o retenciones, que es otra consecuencia de incumplir la obligación de pagar dentro del plazo fijado por la ley.

Concepto: Las sanciones independientes son las que se imponen mediante resolución independiente, es decir, sobre la que no hay un requerimiento especial, ni implica corregir una declaración tributaria. Tal es el caso de la sanción por facturación, o la sanción por no entregar información a la Dian, sanciones que no implican la modificación de las declaraciones tributarias.

Sanciones tributarias no hacen parte de la obligación tributaria

Las sanciones tributarias no son parte de la obligación tributaria en sí, sino una consecuencia de incumplir con tales obligaciones. Una cosa es la obligación tributaria como tal, y otra muy distinta la consecuencia legal del incumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones tributarias. La sanción tributaria, es pues la pena o multa que el legislador impone a quien estando sometido a una obligación tributaria la evade o incumple.

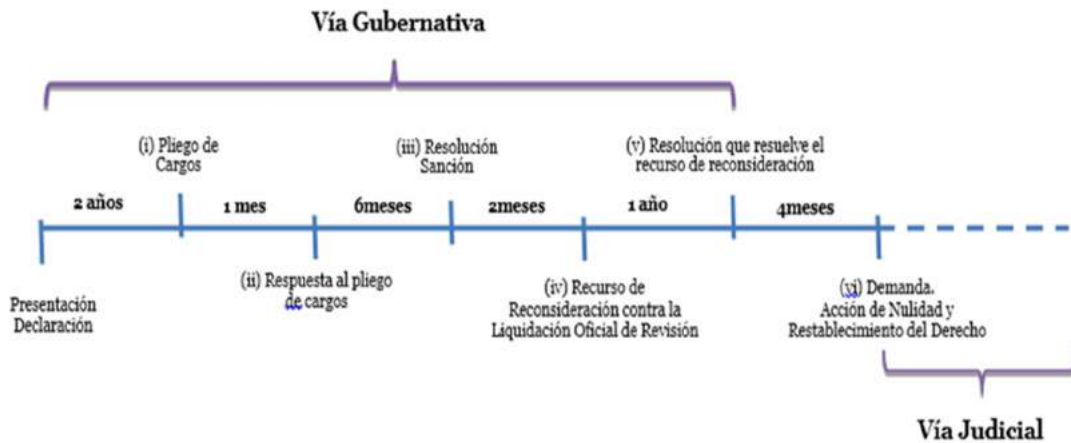
Una sanción no es obligatoria, por tanto, tampoco puede ser parte de ninguna obligación, puesto que la sanción solo existirá en la medida en que el obligado incumpla; es decir, la sanción se puede considerar voluntaria en la medida en que el contribuyente obligado decide mediante el uso de su libre albedrío no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Es pues, la voluntad del contribuyente de no cumplir con sus obligaciones la que origina la imposición de la sanción, razón por la cual no se puede considerar que haga parte de las obligaciones tributarias, puesto que estas no pueden escapar a la voluntad del obligado.

Siendo la sanción tributaria consecuencia de una acción u omisión voluntaria, que solo recae sobre aquellos sujetos pasivos de un tributo que han optado por no cumplir o evadir sus responsabilidades y obligaciones tributarias, no ha de considerarse que es componente y parte de las obligaciones tributarias, pues se entiende que una obligación es una responsabilidad de la que no es posible abstraerse so pena de hacerse acreedor precisamente de la sanción.

Un contribuyente no puede evitar las obligaciones tributarias, mientras que si puede evitar ser objeto de las sanciones. Y partiendo del hecho que la obligación tributaria, es precisamente obligatoria, y que la sanción es voluntaria, no puede entonces asimilarse la una con la otra, ni puede afirmarse que la una (la sanción) hace parte de la otra, sino que una es consecuencia del incumplimiento de la otra.

Las distintas obligaciones tributarias que puede verse obligado a pagar un contribuyente que incumple con sus obligaciones. El esquema es el siguiente:



Tomado de: www.calameo.com

La resolución sanción es el acto administrativo mediante el cual la Administración impone una sanción al contribuyente, responsable o agente retenedor. De conformidad con lo prescrito por el artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones pueden imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales. De manera general, las sanciones tributarias se imponen por el incumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

Concretamente estas sanciones son por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos o por no informar la clausura de establecimientos.

En relación con la naturaleza jurídica de los actos administrativos anteriores, la doctrina tributaria se inclina a reconocerles un carácter declarativo de obligaciones a favor del fisco. En efecto, las obligaciones tributarias nacen ex lege, es decir, la ley que las impone señala de manera general e impersonal un supuesto de hecho -el hecho gravado- cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación en cabeza del contribuyente, responsable o agente retenedor. Los actos administrativos de determinación de obligaciones fiscales se profieren como corolario de una actuación administrativa dentro de la cual se ha establecido la ocurrencia de ese hecho generador.

En ellos se fija el monto del tributo que debe pagarse en un caso concreto, lo cual implica demostrar que ha ocurrido el presupuesto de hecho previsto en la ley -hecho gravado- y se ha precisado su dimensión económica -base gravable-. Así, los procesos administrativos de determinación de obligaciones tributarias consisten en aplicar la ley que establece el tributo a la situación particular del sujeto obligado a pagarlo y en tal virtud no crean o constituyen las

obligaciones tributarias -que surgen ex lege por la realización del hecho gravado-, sino que más bien las declaran”. Procedimiento a seguir:

1. Pliego de Cargos:

Cuando las sanciones se interpongan en resoluciones independientes, esto es sin perjuicio del procedimiento de determinación del impuesto, la Administración de Impuestos deberá formular pliego de cargos dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha en la que se presentó la declaración del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable. A partir de la fecha de notificación, el contribuyente cuenta con el término de un (1) mes para dar respuesta al pliego de cargos.

Concepto de pliego de cargos: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta. Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez.

El pliego de cargos es un acto de trámite por el que la Administración le propone al contribuyente la sanción que corresponda a la infracción cometida (el subrayado es mío). No es un acto definitivo que contenga la voluntad de la Administración, pues es una simple propuesta, un acto preparatorio al de la imposición de la sanción, frente al que no proceden recursos y, por ende, no es demandable ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. De acuerdo con lo estipulado en el artículo 43 de la Ley 1437 de 2011, son actos definitivos, susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, “los que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o hagan imposible continuar la actuación

Un acto administrativo subjetivo o acto definitivo particular, es una declaración de voluntad dirigida al ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos, es decir que crea, reconoce, modifica o extingue situaciones jurídicas. Los actos de trámite se limitan a darle impulso a una actuación administrativa, sin que pueda afirmarse que de ellos surjan situaciones jurídicas diferentes a las decididas en los actos definitivos, aunque le sirvan de sustento. Por tal razón, únicamente las decisiones de la Administración, producto de la conclusión de un procedimiento administrativo o los actos que hacen imposible la continuación de esa actuación, son susceptibles de control de legalidad por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

2. Resolución Sanción:

Dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al pliego de cargos, la DIAN debe proferir resolución sanción, acto administrativo por medio del cual impone al contribuyente la sanción a la que haya lugar.

3. Recurso de reconsideración:

Dentro de los dos (2) meses siguientes a la resolución sanción, el contribuyente podrá

interponer por escrito recurso de reconsideración expresando concretamente los motivos de inconformidad.

4. Resolución que resuelve el recurso de reconsideración:

La DIAN tendrá un (1) año para resolver el recurso de reconsideración. Si el recurso no es resuelto dentro del término establecido, se entenderá fallado a favor del contribuyente. Con este acto administrativo se entiende finalizada la vía gubernativa.

5. Acción de nulidad:

El contribuyente, de considerarlo necesario puede acudir a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa dentro de los cuatro (4) meses a la notificación de la resolución para interponer una Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho contra los actos administrativos objeto de discusión.

Capítulo 9

Procedimiento coactivo de la Dian

Procedimiento coactivo de la Dian

Consideraciones iniciales: La jurisdicción coactiva fue definida por la Corte Constitucional como: “un privilegio exorbitante de la Administración, que consiste en la facultad de cobrar directamente, sin que medie intervención judicial, las deudas a su favor, adquiriendo la doble calidad de juez y parte, cuya justificación se encuentra en la prevalencia del interés general, en cuanto dichos recursos se necesiten con urgencia para cumplir eficazmente los fines estatales”. Está establecido del artículo 823 al 843 del ET.

El cobro coactivo es un procedimiento administrativo mediante el cual la Dian obliga forzosamente al contribuyente a pagar sus deudas utilizando la figura del embargo, secuestro y remate de los sus bienes.

¿Cuál es el proceso administrativo que debe seguir la DIAN en este tipo de cobros?

La DIAN podrá iniciar un proceso de cobro coactivo en contra del contribuyente que no ha cancelado la deuda; se deberá emitir un mandamiento de pago el cual debe notificarse personalmente al deudor y se tendrá un plazo de 10 días para que este comparezca y en caso de no hacerlo se notificará al correo. Cuando no se comparezca y no se pague la deuda, la DIAN podrá iniciar el proceso de embargo y secuestro con el fin de evitar que el deudor contribuyente, venda, done, traspase o permute los bienes a otra persona.

¿Qué pasa si no se paga?

Si el contribuyente que tiene una deuda con la DIAN, no la cancela, después de haberse emitido el mandamiento de pago; la DIAN podrá levantar unas medidas cautelares o preventivas para que se pueda secuestrar los bienes inmuebles del deudor o el embargo e hipoteca de bienes, con el fin de que el deudor evite vender, donar o trasladar estos bienes a terceros y se pueda garantizar el pago de la deuda.

¿Qué es un cobro persuasivo?

El cobro persuasivo es el procedimiento que se lleva a cabo antes del proceso de cobro coactivo; es decir, es la etapa previa al cobro coactivo, con el fin de que el deudor pague a la entidad o administración las obligaciones que fueron reconocidas mediante un acto administrativo para que el pago se realice de manera voluntaria por parte del deudor.

¿Cómo se deben notificar?

En el cobro coactivo se deberá notificar directa y personalmente al deudor, y este tendrá un término de 10 días para comparecer o responder aquella notificación, en la cual deberá aceptar la deuda y pagarla cuanto antes.

El término coactivo viene de la coacción o que resulta de aplicar la coacción, que busca a forzar un resultado.

Artículo 823. «Para el cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo que se establece en los artículos siguientes.»

La ley faculta a la Dian para que cobre coactivamente las deudas representadas en un título ejecutivo a favor del fisco. Este proceso, al ser administrativo puede ser llevado a cabo directamente por la Dian sin necesidad de recurrir a juez civil para ejecutar al contribuyente. Para que la Dian pueda hacer un cobro coactivo debe contar con un documento título que preste mérito ejecutivo, que están señalados en el artículo 828 del ET:

Artículo 828. TITULOS EJECUTIVOS. Prestan mérito ejecutivo

- Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.
- Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.
- Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.
- Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

- Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

PARAGRAFO. Para efectos de los numerales 1 y 2 del presente artículo, bastará con la certificación del Administrador de Impuestos o su delegado, sobre la existencia y el valor de las liquidaciones privadas u oficiales. Para el cobro de los intereses será suficiente la liquidación que de ellos haya efectuado el funcionario competente.

Se debe tener en cuenta lo dispuesto por los Artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003, publicada en el Diario Oficial No. 45.415, de 29 de diciembre de 2003. El texto original de dichos Artículos establece:

ARTICULO 38. CONCILIACION CONTENCIOSA-ADMINISTRATIVA. ... " La sentencia aprobatoria prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hará tránsito a cosa juzgada."

ARTICULO 39. TERMINACION POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESO ADMINISTRATIVOS. ... "La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión.

Cuando se presenta una declaración privada como la de renta, una vez vence el plazo para declarar y pagar dicha declaración se convierte en un título ejecutivo que la Dian podrá cobrar coactivamente.

Si el contribuyente presenta la declaración y no paga el impuesto en la fecha indicada por el gobierno, empiezan a causarse intereses moratorios y la Dian queda facultada para iniciar el cobro coactivo en cualquier momento. Ahora, si la Dian cuestiona la declaración privada presentada por el contribuyente y profiere una liquidación oficial, una vez esa liquidación oficial quede en firme o ejecutoriada se convierte en título ejecutivo con el cual puede embargar y secuestrar los bienes del contribuyente.

Las liquidaciones oficiales quedan ejecutoriadas cuando se acaba la vía gubernativa, esto es, cuando el contribuyente ya ha interpuesto todos los recursos administrativos que la ley considera. En tal punto la Dian puede iniciar el proceso de cobro coactivo que deberá ser suspendido cuando el contribuyente demande la liquidación oficial ante la justicia administrativa o jurisdicción de lo contencioso administrativo, que se hace mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Una vez la decisión de la justicia administrativa quede en firme, como cuando se llega a la instancia del Consejo de Estado, entonces dicha sentencia se convierte en título ejecutivo.

Inicio del cobro coactivo.

El inicio del cobro coactivo se inicia con un mandamiento de pago que debe ser notificado personalmente al contribuyente, previa citación por un término de 10 días para que comparezca a notificarse del mandamiento de pago, y si el contribuyente no comparece el mandamiento de pago se notificará por correo.

Medidas cautelares en el cobro coactivo.

El artículo 837 del ET faculta a la Dian para que, como medida de preventiva, decreto el embargo y secuestro de bienes del contribuyente, tema abordado en detalle en el siguiente artículo. El embargo y secuestro de bienes puede ser ordenado previo al mandamiento de pago a fin de evitar que el contribuyente intente enajenar o traspasar sus bienes a terceros a fin evitar las medidas cautelares. Las medidas cautelares se pueden levantar si el contribuyente presenta garantías, o cuando celebre un acuerdo de pago con la Dian.

Si surtido el proceso de cobro coactivo el contribuyente no paga, la Dian ordenará el remate de los bienes embargados y secuestrados. El Consejo de Estado, sección cuarta. Magistrado Ponente: Milton Chávez, Radicación: Asunto: Demanda contra la Dian: 11001-03-27-000-2017-00026-00 [23198] planteó lo siguiente:

El artículo 238 de la Constitución Política dispone que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo puede suspender provisionalmente los efectos de cualquier acto administrativo susceptible de ser impugnado por vía judicial, por los motivos y por los requisitos que establece la ley. En concordancia con la norma constitucional citada, el artículo 229 de la Ley 1437 de 2013 establece que el juez o magistrado ponente, a petición de parte, debidamente sustentada, puede decretar no solamente la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos, sino las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia. Entre las medidas cautelares que pueden ser decretadas por el juez o el magistrado ponente, el artículo 230 de la Ley 1437 de 2014 prevé la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo demandado. La medida cautelar procede cuando la transgresión de las normas invocadas como violadas surja: i) del análisis del acto demandado y de su confrontación con las normas superiores que se alegan como violadas o ii) del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

De modo que la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo está atada a un examen de legalidad o de constitucionalidad que el juez debe hacer para anticipar de alguna manera un caso de violación de norma superior por parte del acto acusado. Con base en las anteriores directrices generales, se aborda el caso

concreto, en el que esta Sala Unitaria debe determinar si procede la suspensión provisional de los actos administrativos demandados, por la supuesta vulneración del numeral 5° del artículo 831 del Estatuto Tributario, dado que en ellos la Administración Tributaria estableció que la excepción de "interposición de demandas", frente al mandamiento de pago, solo ha de prosperar cuando la demanda ha sido "admitida" por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. A fin de resolver sobre la solicitud de medida cautelar, es necesario tener presente que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en relación con la excepción frente al mandamiento de pago prevista en el numeral 5° del artículo 831 del Estatuto Tributario, ha señalado que la excepción de interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho tiene la virtud de prosperar cuando la demanda ha sido admitida por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Prescripción del cobro coactivo.

La acción de cobro de las deudas tributaria está sujeta a la prescripción ante la inacción de la Dian, prescripción que ocurre a los 5 años desde la fecha en que se hizo exigible la deuda al tenor del artículo 817 del estatuto tributario, tema que se amplía en el siguiente artículo. En consecuencia, el proceso de cobro coactivo debe iniciarse antes de que prescriba la acción de cobro. Pero más importante que iniciar el cobro coactivo antes de los 5 años, es que el proceso de cobro debe realizarse en su totalidad dentro de ese término

Se podría entender que lo importante es que la Dian inicie la acción de cobro antes de que opere la transcripción, no importa que el procedimiento culmine luego de 6 años o más, pero la jurisprudencia ha precisado que esa no es la interpretación que se le debe dar a la norma.

La sección cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 28 de agosto de 2013, expediente 18567, con ponencia del magistrado Hugo Fernando Bastidas fundamentó su tesis en los siguientes términos:

La Sala ha señalado que de la lectura de los artículos 817 y 818 del E.T. se desprende que la obligación de la Administración no solo es iniciar la acción de cobro coactivo dentro de los 5 años siguientes a la fecha en que se hizo exigible la obligación, sino que, una vez iniciada, debe culminarla en ese término, so pena de que los actos que expida después de expirado el término queden viciados por falta de competencia temporal. Para estos efectos, advirtió que detrás del término de prescripción de la acción de cobro coactivo hay poderosas razones de seguridad jurídica tanto para la Administración como para los contribuyentes. Para la Administración, porque debe existir siempre un momento definitivo en el que se consoliden los actos administrativos que expide en el procedimiento de cobro coactivo. Y, para los contribuyentes, porque la acción de cobro no puede extenderse indefinidamente en el tiempo.

Se debe tener presente que el término de prescripción de 5 años está sujeto a interrupción y suspensión de acuerdo al artículo 818 del ET. El término de prescripción se interrumpe y los 5 años se inician a contar de nuevo, en los siguientes casos:

- Por la notificación del mandamiento de pago.
- Por el otorgamiento de facilidades de pago (acuerdo de pago).
- Por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa. El término de prescripción de la acción de cobro se suspende desde que se dicte el auto de suspensión de la diligencia del remate y hasta:
 - La ejecutoria de la providencia que decide la revocatoria.
 - La ejecutoria de la providencia que resuelve la situación contemplada en el artículo 567 del Estatuto Tributario.
 - El pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el caso contemplado en el artículo 835 del ET.

Luego de finalizada la suspensión de la prescripción se reanuda el conteo de los 5 años, sin que se inicie desde cero sino desde el término transcurrido al momento de iniciar la suspensión.

¿Qué son las excepciones y cuando aplican? Artículo 831 ET

Las excepciones al cobro coactivo son:

- El pago efectivo: Esta excepción se da cuando el deudor ya ha pagado la deuda y tiene los comprobantes de pago, debe presentarlos y debe presentar una solicitud de compensación.
- La existencia de acuerdo de pago: Se presenta cuando contribuyente realiza un acuerdo de pago con la entidad para poder pagar todo lo que se le debe, en cuotas o tiempos determinados
- La de falta de ejecutoria del título: Esto sucede cuando el mandamiento de pago se sustenta en un título que no ha sido ejecutoriado o que no se encuentra en firme.
- La pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo, hecha por autoridad competente: Esta excepción se da cuando el mandamiento de pago se sustenta en un título que no ha cobrado ejecutoria, como puede ser un acto administrativo que no está en firme porque falta algún recurso por resolver, o porque el acto administrativo fue resuelto o notificado extemporáneamente.

- Revocación o suspensión temporal del acto administrativo: Se presenta cuando el acto administrativo que soporta el mandamiento de pago ha sido revocado o suspendido por alguna autoridad judicial.
- La prescripción de la acción de cobro: Esta excepción de mandamiento de pago se da cuando la deuda que se ordena pagar ya prescribió, como por ejemplo cuando se cobra un impuesto predial de hace muchos años sin notar que este ya prescribió.
- La falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió: Esta excepción se da cuando no existe un título que preste mérito ejecutivo y que el funcionario que lo profirió no cuente con la competencia para hacerlo.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado recordó que:

El trámite de cobro coactivo implica, necesariamente, la preexistencia de un título que preste mérito ejecutivo, esto es, de un acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de la Nación, de una entidad territorial o de un establecimiento público de cualquier orden la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley. Por su parte, el artículo 831 del Estatuto Tributario señala que contra el mandamiento de pago proceden las siguientes excepciones: (i) el pago efectivo; (ii) la existencia de acuerdo de pago; (iii) la falta de ejecutoria del título; (iv) la pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo hecha por autoridad competente; (v) la interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo; (vi) la prescripción de la acción de cobro y (vii) la falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió. Así las cosas, esta última excepción impide adelantar el cobro cuando la deuda que se pretende ejecutar no se ha determinado en alguno de los documentos a los que el ordenamiento tributario reconoce como títulos ejecutivos. (C. P. Julio Roberto Piza).

¿Cuál es el proceso para demandar si no estoy de acuerdo con este cobro?

Cuando no se está de acuerdo con el cobro se podrá acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa en la cual se podrá presentar una demanda en contra de la DIAN por NULIDAD, es decir, lo que se solicita es que se anule este acto administrativo que emitió la DIAN el cual no debe hacerse efectivo porque, por ejemplo, la deuda ya se pagó o se hizo una indebida notificación por lo cual el contribuyente nunca tuvo conocimiento de esta.

Se podrá demandar por nulidad y restablecimiento de derecho, cuando se desee que la DIAN anule aquel acto emitido y que aparte de esto se restablezca aquellos derechos que le han sido vulnerados. Con estos procedimientos se da por finalizada la vía gubernativa y se da paso a la vía judicial ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

La acción de nulidad y restablecimiento del derecho es un recurso judicial que los administrados pueden utilizar para defender sus derechos cuando consideran que han sido violentados por una autoridad administrativa.

El Estado gobierna a sus ciudadanos por medio de diferentes entidades administrativas, y estas toman decisiones que de una u otra forma afectan al ciudadano, de suerte que, si el ciudadano considera que se le han afectado sus derechos o intereses indebidamente, puede recurrir ante un juez administrativo para solicitarle que declare la nulidad del acto administrativo que lo afecta y/o para que le restablezca sus derechos.

La acción de nulidad (artículo 138 CPACA)

La acción de nulidad permite al administrado solicitar al juez administrativo que declare la nulidad de un acto administrativo proferido por la entidad o autoridad administrativa correspondiente.

Nulidad de los actos administrativos de carácter general.

Cualquier ciudadano puede demandar la nulidad de los actos administrativos de carácter general en los siguientes casos:

Procederá cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse, o sin competencia, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió. También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro.

Recordemos que los actos administrativos de carácter general son aquellos que afectan a todos los administrados o a un grupo de ellos, pues no va dirigido contra ninguna persona en especial.

Es el caso por ejemplo de una resolución del ministerio de transporte que limita el uso que se le puede dar un determinado vehículo. En tal caso, es general porque no se dirige a una persona en particular, sino contra todas aquellas que sean propietarias de esos vehículos.

Nulidad de los actos administrativos de carácter particular.

Empecemos por definir lo que es un acto administrativo de contenido particular. Se trata de aquellos actos administrativos con nombre propio, como por ejemplo una resolución de la Dian en la que se impone una sanción a un contribuyente, o de la UGPP en la que se sanciona a un cotizante por no pagar la seguridad social que según dicha entidad le correspondía, o en la que una entidad administrativa cualquiera hace un nombramiento.

Es un acto administrativo que afecta únicamente a la persona a la que va dirigida el acto administrativo, y que crea, quita o afecta un derecho.

- Cuando con la demanda no se persiga o de la sentencia de nulidad que se produjere no se genere el restablecimiento automático de un derecho subjetivo a favor del demandante o de un tercero.
- Cuando se trate de recuperar bienes de uso público.
- Cuando los efectos nocivos del acto administrativo afecten en materia grave el orden público, político, económico, social o ecológico.
- Cuando la ley lo consagre expresamente.

Se precisa que si la el demandante, además de la simple nulidad persigue que le sea resarcido un derecho afectado de forma automática, entonces debe recurrir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Y es lo que sucede precisamente con los actos administrativos de carácter particular en los que la Dian y la UGPP imponen sanciones y el pago de impuestos o contribuciones a los ciudadanos.

Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Esta acción procede contra los actos administrativos particulares o generales que causan un perjuicio o daño al administrado.

Actos administrativos de la Dian que se pueden demandar. (www.gerencie.com)

Todo acto administrativo de la Dian carácter particular que afecte a un contribuyente puede ser demandado, entre los que podemos listar:

- 1) Liquidación oficial de revisión.
- 2) Liquidación de aforo.
- 3) Resoluciones que imponen sanciones.
- 4) Actos administrativos que declaran el incumplimiento de acuerdos de pago.
- 5) Acto administrativo que ordena ejecutar remates.
- 6) Acto administrativo que inadmite recursos.

Es importante señalar que los actos de trámite no son demandables ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo por la sencilla razón de que sólo los actos definitivos y en firme se pueden demandar.

Es así porque un acto de trámite o preparatorio participa en la estructuración del acto definitivo, que es el que se puede demandar. Recordemos que para interponer una acción de nulidad y restablecimiento del derecho es necesario haber agotado la vía gubernativa, lo que es imposible respecto a los actos de trámite. Tal es el caso de requerimientos de información, inspección tributaria o contable, etc.

Otro aspecto que no se puede solicitar ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es el reconocimiento del silencio administrativo positivo. El camino natural a seguir cuando ocurre el silencio administrativo positivo, es solicitar su reconocimiento ante la Dian, pero no es obligatorio que así se haga, de manera tal que el contribuyente puede no invocar el silencio administrativo, y en su lugar demandar la nulidad del acto administrativo que tiene vicios de nulidad por la ocurrencia del silencio administrativo.

Así se pronunció la sección cuarta del consejo de estado en sentencia 22084 de noviembre de 2016 con ponencia de la magistrada Estella Carvajal:

De acuerdo con lo anterior, el contribuyente puede solicitar a la Administración que reconozca la ocurrencia del silencio administrativo positivo respecto del acto administrativo que fue notificado fuera del término establecido en la ley pero, también puede someter dicho acto al control jurisdiccional para que se decrete la nulidad que sobre ellos recae, al haber incurrido en la causal establecida en el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, reconocer los efectos que se derivan de su nulidad.

Así, no es requisito que en la vía gubernativa se deba solicitar el reconocimiento del silencio administrativo para que se pueda demandar la nulidad del acto administrativo ante la justicia administrativa.

Sea que el contribuyente solicite el reconocimiento del silencio administrativo y la Dian lo niegue, o que el contribuyente no solicite a la Dian su reconocimiento, igual procede la demanda de nulidad. Al respecto dice el inciso primero del artículo 138 de la ley 1437 de 2011:

Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.»

En cuanto a los actos administrativos de carácter general dice el inciso 2 del mismo artículo:

Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquel.

Es decir que hay actos particulares que afectan los derechos a un particular, y actos generales que afectan los derechos de otro particular, y en ambos casos procede la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Diferencia entre la acción de nulidad y la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Son dos acciones judiciales diferentes pero similares:

- Acción de nulidad
- Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

La acción de nulidad busca que solamente se declare la nulidad del acto administrativo sin pedir resarcimientos, ni indemnizaciones, ni reparación de perjuicios, etc. La acción de nulidad y restablecimiento del derecho busca las dos cosas: 1) la nulidad del acto administrativo y seguidamente el restablecimiento del derecho afectado por el acto anulado.

Para ilustrar este caso, ver modelo de demanda del Tribunal Contencioso de Popayán en este enlace:

<https://www.ramajudicial.gov.co/documents/2354673/16337000/demanda+2017-308.PDF/6285a130-d1fa-40c5-87c3-0fdb6c9dcfd0> y 2) Indebida notificación no es causal de nulidad.

La indebida notificación o la ausencia de notificación de un acto administrativo, no es causal de nulidad del acto administrativo en cuestión, según reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado.

Sucede mucho en aspectos tributarios que la Dian no logra notificar al contribuyente de los procesos que le sigue, debido a que este ha cambiado de dirección sin haber notificado tal novedad a la Dian, o a que la Dian puede eventualmente equivocarse y enviar las notificaciones a otra dirección, o que la Dian por negligencia no agota todas las herramientas a que la ley le obliga para notificar al contribuyente antes de hacer la notificación por edicto. En fin, si la contribuyente prueba que al Dian no lo notificó, o la notificación fue indebida, no puede por ello solicitar la nulidad del acto administrativo en cuestión.

De otra parte, si bien la notificación del acto sancionatorio fue irregular y violó el debido proceso, tal circunstancia no tiene entidad suficiente para anular la sanción, pues, en últimas, la actora pudo controvertirla. A su vez, la actora no cuestionó el fondo de los actos acusados y la falta o indebida notificación del acto definitivo, no es per se causal de nulidad de los actos administrativos. La violación del debido proceso como motivo de nulidad se refiere a la formación del acto, no a su falta de notificación, dado que ello lo hace inoponible (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo). [6 de marzo de 2008, expediente 15586].

Sin embargo, aunque la notificación por aviso fue irregular, no es procedente anular la liquidación demandada por esa sola circunstancia. “Ello, porque la falta o indebida notificación del acto definitivo, no es per se causal de nulidad de los actos administrativos (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo); la violación del debido proceso como motivo de nulidad se refiere a la formación del acto, no a su falta de notificación, dado que ello lo hace inoponible (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo), no nulo. Además, se insiste, la actora se notificó de la liquidación por conducta concluyente.» [3 de diciembre de 2009, expediente 16781]

Así pues, aunque la notificación por aviso del acto acusado fue irregular, no es procedente anular la liquidación demandada por esa sola circunstancia. Ello, porque la falta o indebida notificación del acto definitivo, no es per se causal de nulidad de los actos administrativos (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo); la violación del debido proceso como motivo de nulidad se refiere a la formación del acto, no a su falta de notificación, dado que ello lo hace inoponible (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo), no nulo (5). [26 de noviembre de 2009, expediente 17295]. Así las cosas, cuando un contribuyente detecta que los actos administrativos le han sido notificados de forma irregular, en lugar de demandar la nulidad debe intentar la revocatoria directa de dichos autos.

Revocatoria directa

La revocatoria directa busca que la Dian revoque el acto administrativo cuestionado, y al revocarlo naturalmente que dicho acto queda sin efecto, luego, el efecto de una revocatoria directa es precisamente dejar sin efecto los actos administrativos revocados. El estatuto tributario contempla la revocatoria directa de los actos administrativos de la Dian cuando se cumple el presupuesto señalado en el artículo 736 del estatuto tributario.

Mediante la revocatoria directa la Dian puede revocar los actos administrativos que ha proferido, lo que implica dejarlos sin efecto. No se trata de modificar los actos administrativos, sino de revocarlos en su totalidad, como si no se hubieran proferido nunca. La solicitud de revocatoria directa se solicita directamente ante la Dian, por lo que es un proceso de vía gubernativa, de manera que no es una instancia de la vía judicial administrativa

Requisitos para solicitar revocatoria directa en actos administrativos de la Dian.

El estatuto tributario en su artículo 736 contempla sólo una situación o circunstancia en que se procede la revocatoria de los actos administrativos proferidos por la Dian: "Sólo procederá la revocatoria directa prevista en el Código Contencioso Administrativo, cuando el contribuyente no hubiere interpuesto los recursos por la vía gubernativa".

Referencias bibliográficas

Textos de referencia

1. Abella, M. d. (2006) El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora. En J. Bravo, F. Álvarez, C. Juan, & S. Erwin, Temas de derecho tributario contemporáneo. Bogotá: Universidad del Rosario.
2. Abella Zarate, Jaime. (2009) “Procedimiento constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria” Bogotá D.C. Legis editores s.a., 2ª. Edición.
3. Amatucci, Andrea. Tratado de Derecho Tributario. (2001) Tomos I y II. Editorial Temis: Bogotá.
4. Bravo Arteaga, Juan Rafael. (2012) Nociones fundamentales de Derecho Tributario. Bogotá D.C.: Editorial Legis.
5. Constitución Política de Colombia de 1991. Editorial Legis. 2022.
6. Elementos básicos de la Tributación en Colombia. (2001) Guillermo Fino Serrano, Rubén Vasco Martínez pág. 157, publicado por CIJOF.
7. Elementos del Derecho Comercial, Tributario y Contable. (1998) Luis Alberto Cadavid A, Horacio Valencia, Jhon Cardona. Mc Graw Hill. Pág. 190.
8. Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Legis 2022.
9. Fuentes, J. (s.f.). (2020) Doctrina tributaria oficial y problemas de la hermenéutica jurídica. Revista De Derecho Fiscal, (4). Recuperado el 15 de marzo de 2020, de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2722>

10. Galvis, A. j. (2019). El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva. *Revista de Derecho Fiscal*, 121-142
11. Gerencie.com. (10 de junio de 2021). Mandamiento de pago por deudas de impuestos. Obtenido de https://www.gerencie.com/mandamiento-de-pago-por-deudas-deimpuestos.html#Excepciones_contra_el_mandamiento_de_pago
12. Gómez, I. R., & Peña, S. M. (2010). *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
13. Guerrero, B. J. (2015). Complejidad del sistema tributario en Colombia fundamentado en leyes imprecisas e inestables. Bogotá: Universidad Jorge Tadeo Lozano.
14. Lewin, A. (2003). *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional*. Bogotá: Universidad de los Andes. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
15. Ley 2277 de 2022. Reforma Tributaria
16. Ley 1943 de 2018. Ley de Financiamiento.
17. Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 (Reforma Tributaria Estructural)
18. Ley 1607 de 2012. Reforma Tributaria.
19. Lozano y Tamayo. (2016) Gestión de la ética en la Administración Tributaria colombiana. *Revista de Derecho Privado*, (55). Universidad de los Andes (Colombia). Recuperado de: [14Thhttp://www.redalyc.org/html/3600/3600464670041](http://www.redalyc.org/html/3600/3600464670041)
20. Marín Elizalde. (2010) La estructura jurídica del tributo. El hecho generador. En: *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Julio R. Piza Rodríguez (Editor). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
21. Noreña, L. (2016) Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. Número 75. Año 53. pp. 143 - 178. Recuperado de: [14Thhttp://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista75/Articulo5/PUB_ICDT_ART_NORE%E2%80%A2AO.LuisFelipe_Imposiciondesancionestributarias.Despuesdelaexp.Ley1607-12_RevistaICDT75_Bogota_16.pdf](http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista75/Articulo5/PUB_ICDT_ART_NORE%E2%80%A2AO.LuisFelipe_Imposiciondesancionestributarias.Despuesdelaexp.Ley1607-12_RevistaICDT75_Bogota_16.pdf)
22. Observatorio Fiscal Pontificia Universidad Javeriana. (s.f.). Los impuestos son la fuente principal de ingresos del Estado. Obtenido de <https://www.ofiscal.org/tributacion>
23. Parra, Frank William. (2013) Principio De Lesividad En Ámbito Sancionatorio Tributario Colombiano. agosto de 2013.Vol 20, Pág.1-21
24. Piza, R. J. (2020) La función de fiscalización tributaria en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal* (7), 258. 2014. Recuperado el 02 de 02 de 2020, de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/3934>
25. Plazas Vega, M. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá: Temis S.A.
26. Precaria Confianza de los colombianos en las Instituciones. (2020). <https://www.incp.org.co/>. <https://www.incp.org.co/precaria-confianza-los-colombianos-instituciones-del-pais/>

27. Sinay, M. S. (2015). *Estrategias Implementadas de Cultura Tributaria para Fortalecer el Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en Latinoamérica*. Madrid: Ceddet.
28. Takano (2016) *Transparencia fiscal y sistemas simplificados*. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Número 75. Año 53. pp. 59-94. Recuperado de: http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista75/Articulo5/PUB_ICDT_ART_NORE%20%80%A2AO.LuisFelipe_Imposiciondesancionestributarias.Despuesdelaexp.Ley160712_RevistaICDT75_Bogota_16.pdf
29. Zamora, W. H. (2014). *Fundamentos del Procedimiento Administrativo de Cobro Coactivo*. Obtenido de Análisis doctrinal y jurisprudencial: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/12659/FUNDAMENTOS%20DEL%20PROCEDIMIENTO%20ADMINISTRATIVO%20DE%20COBRO%20COACTIVO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Jurisprudencia en materia tributaria

1. Circular Externa Dian. 008 DE 2020. Notificación electrónica de actos administrativos.
2. Concepto Unificado sobre Procedimiento Tributario y Régimen Tributario Sancionatorio 100202208-0662 de la Dirección Jurídica de la DIAN, página 5, que modificó el término de firmeza de las declaraciones tributarias de dos (2) años a tres (3) años. El artículo 714 del ET fue modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.
3. Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia 23672 del 2020, declaraciones que se tienen por no presentadas.
4. Consejo de Estado. Fallo del 20 de noviembre de 2008, exp. 16312, C. P.: Martha Teresa Briceño. En este fallo el Consejo de Estado estudia la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos de la DIAN.
5. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Expediente 08001 23 31 000 2010 00039 01(21215) de 2015. Hecho generador del Tributo.
6. Consejo de Estado Sección Cuarta. Sentencia 05001233300020130002401 (20670), abr. 25/16. Principio de Favorabilidad Tributaria.
7. Consejo de Estado en su sección cuarta, consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, Radicación número: 54001-23-33-000-2012-00021-01(20389), Demandado: DIAN. Requerimientos de informaciones.
8. Consejo de Estado. Sentencia de Unificación del 3 de septiembre de 2020. Coherencia que deben guardar las sanciones impuestas en liquidaciones oficiales.
9. Consejo de Estado. Sentencia 23940 del 29 de noviembre de 2018, con ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez. Los hechos aceptados no son objeto de recurso.
10. Consejo de Estado en sentencia 17763 del 6 de diciembre de 2012. Motivación de actos administrativos en materia tributaria.
11. Corte Constitucional. Sentencia C506 de 2002. Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor.
12. Consejo de Estado. Sentencia 21366 del 21 de febrero de 2019 con ponencia del magistrado Julio Roberto Piza. Costos y deducciones en los ingresos.

13. Consejo de Estado. Sentencia 22461 del 10 de octubre de 2018 con ponencia de la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. Sección Cuarta. Inadmisión del recurso de Reconsideración.
14. Consejo de Estado en sentencia 21857 del 14 de junio de 2018 con ponencia del magistrado Milton Chávez García. Agotamiento de la vía gubernativa
15. Consejo de Estado en sentencia 21372 del 20 de septiembre de 2017 con ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez. Sección Cuarta. Extemporaneidad en el recurso de reconsideración.
16. Consejo de Estado en sentencia 16831 del 25 de marzo de 2010. Inadmisibilidad del recurso.
17. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia 16737 de la sección cuarta con fecha 26 de noviembre de 2009.
18. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de octubre 30 de 2008, expediente 16254. Corrección de las declaraciones con ocasión del requerimiento especial.
19. Consejo de Estado. Sentencia de 14 de junio de 2007. Agotamiento de la vía gubernativa.
20. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de julio 12 de 2002, expediente 12637. El funcionario de la Dian que haya elaborado o proferido el requerimiento especial, no puede luego decidir sobre el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión
21. Consejo de Estado. Sentencia de enero 30 de 2003, expediente 13096. Silencio administrativo positivo.
22. Consejo de Estado en sentencia 21974 del 21 de febrero de 2019 con ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez. Término para resolver el recurso de reconsideración es de un año.
23. Consejo de Estado. Sección cuarta. Sentencia N° 68001-23-31-000-2010-00596-01 del 22-05-2019. Demanda per Saltum.
24. Consejo de Estado. Sentencia 19630 de 2013 con ponencia de la magistrada Martha Teresa Briceño de Valencia. Demandar directamente la liquidación oficial de revisión.
25. Consejo de Estado en sentencia 21162 del 26 de julio de 2018. Requisitos de procedibilidad de la demanda per Saltum.
26. Consejo de Estado. sentencia 25076 del 24 de septiembre de 2020 con ponencia del magistrado Julio Roberto Piza. el recurso de reconsideración es obligatorio cuando se pretende la nulidad de una liquidación oficial de aportes al Sistema de Seguridad Social expedida por la UGPP
27. Corte Constitucional. Sentencia C528/13 y sentencia C249/13. Principio de no confiscatoriedad.
28. Corte Constitucional. Sentencia C 514 de 2019. (..) La jurisprudencia constitucional convalida que el Legislativo establezca un régimen de obligaciones diferenciado que, imponiendo cargas desiguales a distintos sectores de la población, se ajuste a los principios de equidad, eficiencia y progresividad que caracterizan el sistema tributario. Justamente, en desarrollo de su amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria.

29. Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Principio de Legalidad en materia tributaria.
30. Corte Constitucional. Sentencia C-733/03. Deber de tributación. Libertad probatoria en materia tributaria no es absoluta.
31. Corte Constitucional. Sentencia C-291/15. Principio de Equidad Tributaria.
32. Corte Constitucional. Sentencia C-743/15. AMNISTIAS Y SANEAMIENTOS TRIBUTARIOS. DEBER DE CONTRIBUIR A FINANCIAR GASTOS E INVERSIONES DEL ESTADO DENTRO DEL CONCEPTO DE JUSTICIA Y EQUIDAD-Reiteración de jurisprudencia. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Aplicación/LEGITIMIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO.
33. Corte Constitucional. Sentencia C-265/19. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 100 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “(...) por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”
34. Corte Constitucional. Sentencia C-134/09. Diferencia entre tributo e impuesto.
35. Corte Constitucional. Sentencia C-826/13. Eficacia y Eficiencia Administrativa.
36. Corte Constitucional. Sentencia C-776. Eficiencia Tributaria.
37. Corte Constitucional. Sentencia C-913/11. Principios del Sistema Tributario.
38. Corte Constitucional. Sentencia C-397/11. Progresividad Tributaria.
39. Corte Constitucional. Sentencia C571/10. Legalidad Tributaria.
40. Corte Constitucional Corte Constitucional. Sentencia C-160 de 1998. Proporcionalidad de la sanción en materia tributaria.
41. (Oficio 7234 (100202208 0209) / 09-03-2015 / Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Residencia Fiscal para efectos tributarios

El Derecho Tributario es una rama del Derecho Financiero que se encarga de estudiar las normas jurídicas del Estado mediante las cuales se crean los tributos. Colombia se rige por las normas de la constitución, por el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) y sus varias reformas y modificaciones. Es necesario mencionar el desconocimiento general sobre un tema tan importante como el de los tributos, el procedimiento tributario y el procedimiento sancionatorio en Colombia, pues parece que es un tema exclusivo de la Dian, los contadores y nosotros los abogados; el ciudadano de a pie ni se entera de la regulación y cae en el boca a boca mal alimentado desde lo político y no desde la realidad. Nuestro país se caracteriza por la falta de cultura tributaria, por el desconocimiento de las normas, por su incumplimiento por parte de los ciudadanos y también por la complejidad de las mismas, lo que no facilita para nada su entendimiento y aplicación. Se pretende mediante este documento clarificar principios, conceptos, procedimientos, trámites, mecanismos de defensa, acciones administrativas y jurídicas (vía gubernativa y vía judicial) que permitan ver el tema desde una perspectiva más sencilla. A la complejidad del sistema se suma las muchas y múltiples reformas tributarias adoptadas por los diferentes gobiernos durante todo el siglo XX y lo que va del siglo XXI, lo que complica su entendimiento y aplicación, ya que siguen vigentes temas respecto de todas esas reformas. Desde hace mucho tiempo se ha propuesto por diferentes medios la unificación del sistema en cuanto a sus conceptos, pero la practica ha indicado otra cosa. Trataremos de hacer un aporte sustancial al respecto. Por eso es menester realizar una conceptualización clara de los procedimientos administrativos que han sido adoptados por el sistema legal colombiano.

ISBN: 978-958-8614-94-6



SELLO EDITORIAL

UNIAUTÓNOMA DEL CAUCA

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades