

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

**MANUAL DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO
Y RÉGIMEN SANCIONATORIO
PARA ENTIDADES TERRITORIALES**

DIRECCIÓN GENERAL DE APOYO FISCAL

BOGOTÁ D.C. 2011

Colombia. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Dirección General de Apoyo Fiscal
Manual de procedimiento tributario y régimen sancionatorio para entidades territoriales
— Bogotá: El Ministerio, 2011.

752 p. — ISBN: 978-958-9266-64-9

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| 1. Administración tributaria | 2. Procedimiento tributario |
| 3. Sanciones tributarias | 4. Entidades Territoriales |

CDD 20ed. 351.724

CEP. Biblioteca “José María Del Castillo y Rada”

Primera edición: agosto de 2011

©Ministerio de Hacienda y Crédito Público

©Banco Interamericano de Desarrollo

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Dirección: Carrera 8 N° 6 - 64

Teléfono: 381 1700

Bogotá D.C., Colombia

minhacienda.gov.co

Diseño y Diagramación: Sandra Liliana González B. y

Heidy Andrea Salazar M.

diagramacion.com

Impresión: Prensa Moderna Impresores S.A.

Cra. 36 N° 15-169 Acopi-Yumbo

Cali, Colombia

Conmutador: 640 1422

ISBN: 978-958-9266-64-9

Impreso en Colombia – Printed in Colombia

Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida ni parcial, ni totalmente, ni registrada en o transmitida por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo por escrito del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

REPÚBLICA DE COLOMBIA
MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Juan Carlos Echeverry Garzón

Ministro

Bruce Mac Master

Viceministro General

Rodrigo de Jesús Suescún Melo

Viceministro Técnico

Diana Margarita Vivas Munar

Secretaria General

DIRECCIÓN GENERAL DE APOYO FISCAL

Ana Lucía Villa Arcila

Directora General de Apoyo Fiscal

Luis Fernando Villota Quiñones

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial

Néstor Mario Urrea Duque

Subdirector de Apoyo al Saneamiento Fiscal Territorial

Elaboración

Luis Fernando Villota Quiñones

María Alejandra Sarmiento Vallejo

Claudia Helena Otálora Cristancho

Cesar Segundo Escobar Pinto

Javier Mora González

Jairo Mauricio Mendoza Cadena

Daniel Antonio Espitia Hernández

Banco Interamericano de Desarrollo

Yaneth Castillo Martínez

Andrés Mauricio Medina Salazar

Tabla de contenido

INTRODUCCIÓN	xxix
--------------------	------

Procedimiento Tributario, Sanciones y Estructura de la Administración Tributaria

TÍTULO I

ACTUACIÓN

Artículo 555. Capacidad y representación.....	3
Artículo 555-1. Número de identificación tributaria (NIT).....	5
Artículo 555-2. Registro único tributario (RUT).....	6
Artículo 556. Representación de las personas jurídicas.....	7
Artículo 557. Agencia oficiosa.	8
Artículo 558. Equivalencia del término contribuyente o responsable.	10
Artículo 559. Presentación de escritos y recursos.....	11
Artículo 560. Competencia para el ejercicio de las funciones.	13
Artículo 561. Delegación de funciones.	14
Artículo 562-1. Actualización del registro de contribuyentes.	15
Artículo 563. Dirección para notificaciones.	16
Artículo 564. Dirección procesal.	18
Artículo 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria.....	21
Artículo 566. Notificación por correo.....	29
Artículo 566-1. Notificación electrónica.	29
Artículo 567. Corrección de actuaciones enviadas a dirección errada.....	30
Artículo 568. Notificaciones devueltas por el correo.	34

Artículo 569.	Notificación personal.	37
Artículo 570.	Constancia de los recursos.	39

TÍTULO II

DEBERES Y OBLIGACIONES FORMALES

CAPÍTULO I

Normas comunes

Artículo 571.	Obligados a cumplir los deberes formales.	43
Artículo 572.	Representantes que deben cumplir deberes formales.	43
Artículo 572-1.	Apoderados generales y mandatarios especiales.	47
Artículo 573.	Responsabilidad subsidiaria de los representantes por incumplimiento de deberes formales.	48

CAPÍTULO II

DECLARACIONES TRIBUTARIAS

Artículo 574.	Clases de declaraciones.	49
Artículo 575.	Las declaraciones deben coincidir con el período fiscal.	49
Artículo 576.	Obligados a declarar por contribuyentes sin residencia o domicilio en el país.	50
Artículo 577.	Aproximación de los valores de las declaraciones tributarias.	50
Artículo 578.	Utilización de formularios.	51
Artículo 579.	Lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias.	49
Artículo 579-1.	Domicilio fiscal.	54
Artículo 579-2.	Presentación electrónica de declaraciones.	54
Artículo 580.	Declaraciones que se tienen por no presentadas.	55
Artículo 580-1.	Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presen- tadas sin pago total.	60
Artículo 581.	Efectos de la firma del contador.	60
Artículo 582.	Declaraciones que no requieren firma de contador.	61

RESERVA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

Artículo 583.	Reserva de la declaración.	61
Artículo 584.	Examen de la declaración con autorización del declarante.	64

Artículo 585.	Para los efectos de los impuestos nacionales, departamentales o municipales se puede intercambiar información.	64
Artículo 586.	Garantía de la reserva por parte de las entidades contratadas para el manejo de información tributaria.....	67
Artículo 587.	Información sobre bases para aportes parafiscales.....	69
Artículo. 587-1.	Suministro de información con fines estadísticos.....	69
Artículo 588.	Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor.	70
Artículo 589.	Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor.....	72
Artículo 589-1.	Corrección de algunos errores que implican tener la declaración por no presentada.....	80
Artículo 590.	Correcciones provocadas por la administración.....	80

DECLARACIÓN DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS

Artículo 591.	Quiénes deben presentar declaración de renta y complementarios.	82
Artículo 592.	Quiénes no están obligados a declarar.	82
Artículo 593.	Asalariados no obligados a declarar.....	83
Artículo 594.	El certificado de ingresos y retenciones reemplaza la declaración para los asalariados no declarantes.	84
Artículo 594-1.	Trabajadores independientes no obligados a declarar.	84
Artículo 594-2.	Declaraciones tributarias presentadas por los no obligados.	84
Artículo 594-3.	Otros requisitos para no obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta.	86
Artículo 595.	Periodo fiscal cuando hay liquidación en el año.....	87
Artículo 596.	Contenido de la declaración de renta.	87
Artículo 597.	La declaración de renta podrá firmarse con salvedades.....	87

DECLARACIÓN ANUAL DE INGRESOS Y PATRIMONIO

Artículo 598.	Entidades obligadas a presentar declaración.....	87
Artículo 599.	Contenido de la declaración de ingresos y patrimonio.....	89

DECLARACIÓN DE VENTAS

Artículo 600.	Período fiscal en ventas.	89
Artículo 601.	Quiénes deben presentar declaración de ventas.....	90
Artículo 602.	Contenido de la declaración bimestral de ventas.....	90

Artículo 603.	Obligación de declarar y pagar el impuesto sobre las ventas retenido.....	91
Artículo 604.	Periodo fiscal.....	91

DECLARACIÓN DE RETENCIÓN EN LA FUENTE

Artículo 605.	Quiénes deben presentar declaración.....	91
Artículo 606.	Contenido de la declaración de retención.	92

CAPÍTULO III

Otros deberes formales de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias y de terceros

Artículo 612.	Deber de informar la dirección.	97
Artículo 613.	Inscripción en el registro nacional de vendedores.	100
Artículo 614.	Obligación de informar el cese de actividades.	101
Artículo 615.	Obligación de expedir factura.	103
Artículo 615-1.	Obligaciones del agente retenedor en el impuesto sobre las ventas	105
Artículo 616.	Libro fiscal de registro de operaciones.....	105
Artículo 616-1.	Factura o documento equivalente.....	106
Artículo 616-2.	Casos en los cuales no se requiere la expedición de factura.	113
Artículo 616-3.	Adicionado.	115
Artículo 617.	Requisitos de la factura de venta.....	115
Artículo 618.	Obligación de exigir factura o documento equivalente.	118
Artículo 618-1.	Creación del premio fiscal.	119
Artículo 618-3.	Plazo para empezar a aplicar el sistema de facturación.	119
Artículo 619.	En la correspondencia, facturas y demás documentos se debe informar el NIT.....	120
Artículo 620.	Obligación de fundamentarse en la declaración de renta.	120
Artículo 621.	Identificación tributaria en préstamos.....	120

DEBERES Y OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

Artículo 622.	Obligación de las entidades financieras de informar la parte no gravada de los rendimientos.....	121
Artículo 623.	Información de las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria.....	122

Artículo 623-1.	Información especial a suministrar por las entidades financieras	124
Artículo 623-2.	Información para la investigación y localización de bienes de deudores morosos.	124
Artículo 623-2.	(Sic.) Información por otras entidades de crédito.	124
Artículo 624.	Información de las Cámaras de Comercio.	125
Artículo 625.	Información de las Bolsas de Valores.	126
Artículo 626.	Información relacionada con aportes parafiscales.	127
Artículo 627.	Información de la Registraduría Nacional del Estado Civil.	127
Artículo 628.	Limite de información a suministrar por los comisionistas de bolsa	127
Artículo 629.	Información de los notarios.	128
Artículo 629-1.	Información de las personas o entidades que elaboran facturas o documentos equivalentes.	128
Artículo 630.	Información de los jueces civiles.	128
Artículo 631.	Para estudios y cruces de información.	129
Artículo 631-1.	Obligación de Informar los estados financieros consolidados por parte de los grupos empresariales.	131
Artículo 631-2.	Valores de operaciones objeto de información.	133
Artículo 631-3.	Información para efectos de control tributario	133
Artículo 632.	Deber de conservar informaciones y pruebas.	133
Artículo 632-1.	Relación de retenciones de timbre.	137
Artículo 633.	Información en medios magnéticos.	138

TÍTULO III

SANCIONES

Intereses Moratorios

Artículo 634.	Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones.	141
Artículo 634-1.	Suspensión de los intereses moratorios.	145
Artículo 635.	Determinación de la tasa de interés moratorio.	145
Artículo 636.	Sanción por mora en la consignación de los valores recaudados por las entidades autorizadas.	148

NORMAS GENERALES SOBRE SANCIONES

Artículo 637.	Actos en los cuales se pueden imponer sanciones.	150
Artículo 638.	Prescripción de la facultad para imponer sanciones.	151

Artículo 639.	Sanción mínima.	154
Artículo 640.	La reincidencia aumenta el valor de las sanciones.	155
Artículo 640-1.	Otras sanciones.	157
Artículo 640-2.	Independencia de procesos.	157

SANCIONES RELACIONADAS CON LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

Artículo 641.	Extemporaneidad en la presentación.	158
Artículo 642.	Extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento.	164
Artículo 643.	Sanción por no declarar.	168
Artículo 644.	Sanción por corrección de las declaraciones.	173
Artículo 645.	Sanción a aplicar por incumplimientos en la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio.	177
Artículo 646.	Sanción por corrección aritmética.	177
Artículo 647.	Sanción por inexactitud.	180
Artículo 647-1.	Rechazo o disminución de pérdidas.	186
Artículo 648.	La sanción por inexactitud procede sin perjuicio de las sanciones penales.	187
Artículo 649.	Sanción por activos omitidos o pasivos inexistentes.	188
Artículo 650.	Sanción por uso fraudulento de cédulas.	189
Artículo 650-1.	Sanción por no informar la dirección.	189
Artículo 650-2.	Sanción por no informar la actividad económica.	192

SANCIONES RELATIVAS A INFORMACIONES Y EXPEDICIÓN DE FACTURAS

Artículo 651.	Sanción por no enviar información.	194
Artículo 652.	Sanción por expedir facturas sin requisitos.	202
Artículo 652-1.	Sanción por no facturar.	204
Artículo 653.	Constancia de la no expedición de facturas o expedición sin el lleno de los requisitos.	205

SANCIONES RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD Y DE CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO

Artículo 654.	Hechos irregulares en la contabilidad.	207
Artículo 655.	Sanción por irregularidades en la contabilidad.	210

Artículo 656.	Reducción de las sanciones por libros de contabilidad.....	213
Artículo 657.	Sanción de clausura del establecimiento.	214
Artículo 657-1	Retención de mercancías a quienes compren sin factura o documento equivalente.....	218
Artículo 658.	Sanción por incumplir la clausura.....	219
Artículo 658-1.	Sanción a administradores y representantes legales.....	219
Artículo 658-2.	Sanción por evasión pasiva.....	220
Artículo 658-3.	Sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT y obtención del NIT.....	221

SANCIONES RELATIVAS A LAS CERTIFICACIONES DE CONTADORES PÚBLICOS

Artículo 659.	Sanción por violar las normas que rigen la profesión.....	225
Artículo 659-1.	Sanción a sociedades de contadores públicos.	225
Artículo 660.	Suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria.	226
Artículo 661.	Requerimiento previo al contador o revisor fiscal.....	227
Artículo 661-1.	Comunicación de sanciones.....	228

SANCIONES ESPECÍFICAS PARA CADA TRIBUTO

Artículo 662.	Sanción por utilización de interpuestas personas por parte de los inversionistas institucionales.	229
Artículo 663.	Sanción por gastos no explicados.....	229
Artículo 664.	Sanción por no acreditar el pago de los aportes parafiscales.....	229
Artículo 665.	Responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA.....	230
Artículo 666.	Responsabilidad penal por no certificar correctamente valores retenidos.	231
Artículo 667.	Sanción por no expedir certificados.	231
Artículo 668.	Sanción por extemporaneidad en la inscripción en el registro nacional de vendedores e inscripción de oficio.	233
Artículo 669.	Sanción por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión. .	234
Artículo 670.	Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones.....	235
Artículo 671.	Sanción de declaración de proveedor ficticio o insolvente.....	240
Artículo 671-1.	Insolvencia.....	241

Artículo 671-2. Efectos de la insolvencia.	242
Artículo 671-3. Procedimiento para decretar la insolvencia.	243

SANCIONES A NOTARIOS Y A OTROS FUNCIONARIOS

Artículo 672. Sanción por autorizar escrituras o traspasos sin el pago de la retención.	243
Artículo 673. Sanción a notarios que autoricen escrituras por un precio inferior	244
Artículo 673-1. Sanción a empleados y trabajadores del Estado por enriquecimiento no justificado.	244

SANCIONES A ENTIDADES AUTORIZADAS PARA RECAUDAR IMPUESTOS

Artículo 674. Errores de verificación.	244
Artículo 675. Inconsistencia en la información remitida.	246
Artículo 676. Extemporaneidad en la entrega de la información.	249
Artículo 677. Cancelación de la autorización para recaudar impuestos y recibir declaraciones.	253
Artículo 678. Competencia para sancionar a las entidades recaudadoras.	253

SANCIONES ESPECIALES CONTEMPLADAS POR NORMAS TRIBUTARIAS, APLICABLES A FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Artículo 679. Incumplimiento de deberes.	254
Artículo 680. Violación manifiesta de la ley.	254
Artículo 681. Pretermisión de términos.	255
Artículo 682. Incumplimiento de los términos para devolver.	255

TÍTULO IV

DETERMINACION DEL IMPUESTO E IMPOSICION DE SANCIONES

CAPÍTULO I

Normas generales

Artículo 683. Espíritu de justicia.	259
Artículo 684. Facultades de fiscalización e investigación.	260
Artículo 684-1. Otras normas de procedimiento aplicables en las investigaciones tributarias.	263

Artículo 684-2.	Implantación de sistemas técnicos de control.	264
Artículo 684-3.	Tarjeta fiscal.	265
Artículo 685.	Emplazamiento para corregir.	265
Artículo 686.	Deber de atender requerimientos.	267
Artículo 687.	Las opiniones de terceros no obligan a la administración.	269
Artículo 688.	Competencia para la actuación fiscalizadora.	270
Artículo 689.	Facultad para establecer beneficio de auditoría.	272
Artículo 689-1.	Beneficio de la Auditoría.	272
Artículo 690.	Facultad para desconocer efectos tributarios de los contratos sobre partes de interés social.	273
Artículo 690-1.	Determinación de la renta o ganancia ocasional cuando se encubra la enajenación de bienes con la venta de acciones. .	273
Artículo 691.	Competencia para ampliar requerimientos especiales, proferir liquidaciones oficiales y aplicar sanciones.	273
Artículo 692.	Procesos que no tienen en cuenta las correcciones a las declaraciones.	275
Artículo 693.	Reserva de los expedientes.	276
Artículo 693-1.	Información Tributaria.	277
Artículo 694.	Independencia de las liquidaciones.	278
Artículo 695.	Períodos de fiscalización en el impuesto sobre las ventas y en retención en la fuente.	286
Artículo 696.	Un requerimiento y una liquidación pueden referirse a renta y ventas.	286
Artículo 696-1.	Gastos de investigaciones y cobro tributarios.	281

CAPÍTULO II

Liquidaciones oficiales

LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN ARITMÉTICA

Artículo 697.	Error aritmético.	283
Artículo 698.	Facultad de corrección.	287
Artículo 699.	Término en que debe practicarse la corrección.	288
Artículo 700.	Contenido de la liquidación de corrección.	289
Artículo 701.	Corrección de sanciones.	289

LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN

Artículo 702.	Facultad de modificar la liquidación privada.....	295
Artículo 703.	El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación.	298
Artículo 704.	Contenido del requerimiento.....	303
Artículo 705.	Término para notificar el requerimiento.	305
Artículo 705-1.	Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.....	306
Artículo 706.	Suspensión del término.	306
Artículo 707.	Respuesta al requerimiento especial.....	312
Artículo 708.	Ampliación al requerimiento especial.	314
Artículo 709.	Corrección provocada por el requerimiento especial.	316
Artículo 709-1.	Pago de la sanción por omisión de activos como requisito para desvirtuar diferencia patrimonial.	321
Artículo 710.	Término para notificar la liquidación de revisión.....	321
Artículo 711.	Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión.....	323
Artículo 712.	Contenido de la liquidación de revisión.	329
Artículo 713.	Corrección provocada por la liquidación de revisión.	332
Artículo 714.	Firmeza de la liquidación privada.	335
Artículo 715.	Emplazamiento previo por no declarar.	341
Artículo 716.	Consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento.....	343
Artículo 717.	Liquidación de aforo.	345
Artículo 718.	Publicidad de los emplazados o sancionados.....	350
Artículo 719.	Contenido de la liquidación de aforo.	350
Artículo 719-1.	Inscripción en proceso de determinación oficial.....	351
Artículo 719-2.	Efectos de la inscripción en proceso de determinación oficial.	353

TÍTULO V

DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Artículo 720.	Recursos contra los actos de la administración tributaria.....	357
Artículo 721.	Competencia funcional de discusión.....	362
Artículo 722.	Requisitos del recurso de reconsideración y reposición.....	363

Artículo 723.	Los hechos aceptados no son objeto de recurso	364
Artículo 724.	Presentación del recurso	364
Artículo 725.	Constancia de presentación del recurso	365
Artículo 726.	Inadmisión del recurso.....	365
Artículo 727.	Notificación del auto	367
Artículo 728.	Recurso contra el auto inadmisorio	367
Artículo 729.	Reserva del expediente	368
Artículo 730.	Causales de nulidad	369
Artículo 731.	Término para alegarlas	373
Artículo 732.	Término para resolver los recursos	373
Artículo 733.	Suspensión del término para resolver	380
Artículo 734.	Silencio administrativo	381
Artículo 735.	Recursos contra las resoluciones que imponen sanción de clausura y sanción por incumplir la clausura	385
Artículo 736.	Revocatoria directa.....	385
Artículo 737.	Oportunidad.....	391
Artículo 738.	Competencia.....	391
Artículo 738-1	Término para resolver las solicitudes de revocatoria directa.....	392
Artículo 739.	Recurso contra providencias que sancionan a contadores públicos o revisores fiscales	392
Artículo 740.	Independencia de los recursos.....	392
Artículo 741.	Recursos equivocados	392

TÍTULO VI

RÉGIMEN PROBATORIO

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 742.	Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados	397
Artículo 743.	Idoneidad de los medios de prueba	397
Artículo 744.	Oportunidad para allegar pruebas al expediente	398
Artículo 745.	Las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente	399

Artículo 746.	Presunción de veracidad	399
Artículo 746-1.	Práctica de pruebas en virtud de convenios de intercambio de información	403
Artículo 746-2.	Presencia de terceros en la práctica de pruebas	403

CAPÍTULO II

Medios de prueba

Artículo 747.	Hechos que se consideran confesados.....	405
Artículo 748.	Confesión ficta o presunta.....	406
Artículo 749.	Indivisibilidad de la confesión	407

TESTIMONIO

Artículo 750.	Las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial.....	407
Artículo 751.	Los testimonios invocados por el interesado deben haberse rendido antes del requerimiento o liquidación	408
Artículo 752.	Inadmisibilidad del testimonio	408
Artículo 753.	Declaraciones rendidas fuera de la actuación tributaria	409

INDICIOS Y PRESUNCIONES

Artículo 754.	Datos estadísticos que constituyen indicio	409
Artículo 754-1.	Indicios con base en estadísticas de sectores económicos	410
Artículo 755.	La omisión del nit o del nombre en la correspondencia, facturas y recibos permiten presumir ingresos.....	410
Artículo 755-1.	Presunción en juegos de azar	411
Artículo 755-2.	Presunción de renta gravable por ingresos en divisas	411
Artículo 755-3.	Renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro.....	412

FACULTAD PARA PRESUMIR INGRESOS

Artículo 756.	Las presunciones sirven para determinar las obligaciones tributarias.....	412
Artículo 757.	Presunción por diferencia en inventarios.....	414
Artículo 758.	Presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados.	415
Artículo 759.	Presunción por omisión de registro de ventas o prestación de servicios.....	416

Artículo 760.	Presunción de ingresos por omisión del registro de compras.....	417
Artículo 761.	Las presunciones admiten prueba en contrario	418
Artículo 762.	Presunción del valor de la transacción en el impuesto a las ventas	419
Artículo 763.	Presunción de ingresos gravados con impuesto a las ventas, por no diferenciar las ventas y servicios gravados de los que no lo son	419

DETERMINACIÓN PROVISIONAL DEL IMPUESTO

Artículo 764.	Determinación provisional del impuesto por omisión de la declaración tributaria	419
---------------	---	-----

PRUEBA DOCUMENTAL

Artículo 765.	Facultad de invocar documentos expedidos por las oficinas de impuestos	428
Artículo 766.	Procedimiento cuando se invoquen documentos que reposen en la administración.....	428
Artículo 767.	Fecha cierta de los documentos privados.....	428
Artículo 768.	Reconocimiento de firma de documentos privados.....	431
Artículo 769.	Certificados con valor de copia auténtica.....	431
Artículo 770.	Prueba de pasivos	432
Artículo 771.	Prueba supletoria de los pasivos.....	433
Artículo 771-1.	Valor probatorio de la impresión de imágenes ópticas no modificables.....	433
Artículo 771-2.	Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables	433
Artículo 771-3.	Control integral	433
Artículo 771-4.	Control en la expedición del registro o licencia de importación ...	434
Artículo 771-5.	Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables.....	434

PRUEBA CONTABLE

Artículo 772.	La contabilidad como medio de prueba.....	435
Artículo 773.	Forma y requisitos para llevar la contabilidad	437
Artículo 774.	Requisitos para que la contabilidad constituya prueba	440
Artículo 775.	Prevalencia de los libros de contabilidad frente a la declaración .	444

Artículo 776.	Prevalencia de los comprobantes sobre los asientos de contabilidad.....	444
Artículo 777.	La certificación de contador publico y revisor fiscal es prueba contable	445

INSPECCIONES TRIBUTARIAS

Artículo 778.	Derecho de solicitar la inspección	451
Artículo 779.	Inspección tributaria	451
Artículo 779-1.	Facultades de registro	459
Artículo 780.	Lugar de presentación de los libros de contabilidad	461
Artículo 781.	La no presentación de los libros de contabilidad sera indicio en contra del contribuyente	461
Artículo 782.	Inspección contable.....	464
Artículo 783.	Casos en los cuales debe darse traslado del acta	465

PRUEBA PERICIAL

Artículo 784.	Designación de peritos	467
Artículo 785.	Valoración del dictamen	468

CAPÍTULO III

Circunstancias especiales que deben ser probadas por el contribuyente

Artículo 786.	Las de los ingresos no constitutivos de renta.....	469
Artículo 787.	Las de los pagos y pasivos negados por los beneficiarios.....	469
Artículo 788.	Las que los hacen acreedores a una exención	469
Artículo 789.	Los hechos que justifican aumento patrimonial.....	471
Artículo 790.	De los activos poseidos a nombre de terceros.....	471
Artículo 791.	De las transacciones efectuadas con personas fallecidas	471

TÍTULO VII

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO I

Responsabilidad por el pago del impuesto

Artículo 792.	Sujetos pasivos.....	475
Artículo 793.	Responsabilidad solidaria.....	475
Artículo 794.	Responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad.....	483
Artículo 795.	Solidaridad de las entidades no contribuyentes que sirvan de elemento de evasión.....	500
Artículo 795-1.	Procedimiento para declaración de deudor solidario	500
Artículo 796.	Solidaridad de las entidades públicas por el impuesto sobre las ventas.....	501
Artículo 797.	Solidaridad fiscal entre los beneficiarios de un título valor.....	501
Artículo 798.	Responsabilidad subsidiaria por incumplimiento de deberes formales	502
Artículo 799.	Responsabilidad de los bancos por pago irregular de cheques fiscales.....	504

CAPÍTULO II

Formas de extinguir la obligación tributaria

SOLUCIÓN O PAGO

Artículo 800.	Lugar de pago.....	507
Artículo 801.	Autorización para recaudar impuestos	509
Artículo 802.	Aproximación de los valores en los recibos de pago	512
Artículo 803.	Fecha en que se entiende pagado el impuesto.....	512
Artículo 804.	Prelación en la imputación del pago.....	518

PAGO DE IMPUESTOS CON BONOS Y TÍTULOS

Artículo 805.	Con bonos de financiamiento presupuestal, bonos de financiamiento especial y bonos para la paz.....	522
Artículo 806.	Pago con títulos y certificados.....	522
Artículo 807.	Cálculo y aplicación del anticipo.....	523

Artículo 808.	Facultad para reducir el anticipo en forma general	523
Artículo 809.	Autorización de la reducción en casos individuales	523
Artículo 810.	Término para decidir sobre la solicitud de reducción	525

PLAZOS PARA EL PAGO DE LOS IMPUESTOS, ANTICIPOS Y RETENCIONES

Artículo 811.	Facultad para fijarlos	525
Artículo 812.	Mora en el pago de los impuestos nacionales	527
Artículo 813.	Exoneración de intereses moratorios	528

ACUERDOS DE PAGO

Artículo 814.	Facilidades para el pago.....	528
Artículo 814-1.	Competencia para celebrar contratos de garantía	536
Artículo 814-2.	Cobro de garantías	536
Artículo 814-3.	Incumplimiento de las facilidades	539

COMPENSACIÓN DE LAS DEUDAS FISCALES

Artículo 815.	Compensación con saldos a favor	542
Artículo 816.	Término para solicitar la compensación	550

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO

Artículo 817.	Término de prescripción de la acción de cobro	553
Artículo 818.	Interrupción y suspensión del término de prescripción	560
Artículo 819.	El pago de la obligación prescrita no se puede compensar ni devolver.....	564

REMISIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

Artículo 820.	Facultad del administrador	564
---------------	----------------------------------	-----

CONTROL AL RECAUDO DE IMPUESTOS

Artículo 822.	Control de los recaudos por la contraloría general de la república	565
---------------	--	-----

TÍTULO VIII
COBRO COACTIVO

Artículo 823.	Procedimiento administrativo coactivo	569
Artículo 824.	Competencia funcional	571
Artículo 825.	Competencia territorial	573
Artículo 825-1.	Competencia para investigaciones tributarias	573
Artículo 826.	Mandamiento de pago	573
Artículo 827.	Comunicación sobre aceptación de concordato	557
Artículo 828.	Títulos ejecutivos	577
Artículo 828-1.	Vinculación de deudores solidarios	591
Artículo 829.	Ejecutoria de los actos	598
Artículo 829-1.	Efectos de la revocatoria directa	602
Artículo 830.	Término para pagar o presentar excepciones	604
Artículo 831.	Excepciones	605
Artículo 832.	Trámite de excepciones	610
Artículo 833.	Excepciones probadas	611
Artículo 833-1.	Recursos en el procedimiento administrativo de cobro	612
Artículo 834.	Recurso contra la resolución que decide las excepciones	616
Artículo 835.	Intervención del contencioso administrativo	618
Artículo 836.	Orden de ejecución	622
Artículo 836-1.	Gastos en el procedimiento administrativo coactivo	623
Artículo 837.	Medidas preventivas	623
Artículo 837-1.	Límite de inembargabilidad	626
Artículo 838.	Límite de los embargos	632
Artículo 839.	Registro del embargo	633
Artículo 839-1.	Trámite para algunos embargos	634
Artículo 839-2.	Embargo, secuestro y remate de bienes	637
Artículo 839-3.	Oposición al secuestro	643
Artículo 840.	Remate de bienes	643
Artículo 841.	Suspensión por acuerdo de pago	644
Artículo 843.	Cobro ante la jurisdicción ordinaria	646
Artículo 843-1.	Auxiliares	646
Artículo 843-2.	Aplicación de depósitos	647

TÍTULO IX

INTERVENCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Artículo 844.	En los procesos de sucesión.....	651
Artículo 845.	Concordatos	653
Artículo 846.	En otros procesos.....	654
Artículo 847.	En liquidación de sociedades	656
Artículo 848.	Personería del funcionario de cobranzas	658
Artículo 849.	Independencia de procesos	658
Artículo 849-1.	Irregularidades en el procedimiento	659
Artículo 849-2.	Provisión para el pago de impuestos.....	662
Artículo 849-3.	Clasificación de la cartera morosa	666
Artículo 849-4.	Reserva del expediente en la etapa de cobro	666

TÍTULO X

DEVOLUCIONES

Artículo 850.	Devolución de saldos a favor.....	671
Artículo 850-1.	Devolución del iva por adquisiciones con tarjetas de crédito o débito	677
Artículo 851.	Facultad para fijar trámites de devolución de impuestos.....	678
Artículo 852.	Facultad para devolver a entidades exentas o no contribuyentes	678
Artículo 853.	Competencia funcional de las devoluciones.....	678
Artículo 854.	Término para solicitar la devolución de saldos a favor	679
Artículo 855.	Término para efectuar la devolución.....	682
Artículo 856.	Verificación de las devoluciones.....	685
Artículo 857.	Rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación	686
Artículo 857-1.	Investigación previa a la devolución o compensación.....	694
Artículo 858.	Auto inadmisorio	698
Artículo 859.	Devolución de retenciones no consignadas	700
Artículo 860.	Devolución con presentación de garantía	701
Artículo 861.	Compensación previa a la devolución	703
Artículo 862.	Mecanismos para efectuar la devolución	705
Artículo 863.	Intereses a favor del contribuyente.....	705

Artículo 864.	Tasa de interés para devoluciones	709
Artículo 865.	El gobierno efectuará las apropiaciones presupuestales para las devoluciones	713

TÍTULO XI

OTRAS DISPOSICIONES PROCEDIMENTALES

Artículo 866.	Corrección de los actos administrativos y liquidaciones privadas	717
Artículo 867.	Pago o caución para demandar.....	720
Artículo 867-1.	Actualización del valor de las sanciones tributarias pendientes de pago	720
Artículo 868.	Unidad de valor tributario, UVT	720
Artículo 868-1.	Valores absolutos reexpresados en unidades de valor tributario, UVT	721

Introducción

Desde 1997 con la expedición de la Ley 383 del mismo año, los municipios deben aplicar las normas del Estatuto Tributario Nacional en materia de procedimiento tributario e imposición de sanciones. Con la entrada en vigencia de la Ley 788 del 2002, se extendió a los departamentos la obligatoriedad en la aplicación del estatuto y se permitió la adecuación de éste en el sentido de disminuir y simplificar el monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos a partir del reconocimiento de la dinámica propia de la administración y estructura de los tributos territoriales.

Como es natural la estructura normativa del Estatuto Nacional está concebida para la administración de los tributos del orden nacional por lo que necesariamente al momento de dar aplicación en el ámbito territorial se presenta la dificultad propia de su encuadramiento en diversos aspectos tales como la competencia de los funcionarios, la estructura organizacional, el monto de las sanciones, el perfil de los contribuyentes y, la aplicación de términos y conceptos que podrían resultar desproporcionados frente a la tributación local. Por lo anterior, se hace necesario dotar a las entidades territoriales de un referente en materia procedimental y sancionatorio que permita el cumplimiento de lo ordenado y habilitado por la ley en cuanto a contar con un procedimiento y régimen sancionatorio, basado en el Estatuto Tributario Nacional, pero adecuado a las particularidades de los tributos territoriales de manera que facilite la gestión tributaria.

El objetivo general de este documento es entregar a los entes territoriales una guía para dar cumplimiento a la remisión ordenada por la ley al Estatuto Tributario Nacional de manera que se aprovechen los mecanismos de administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones e imposición de sanciones, ajustados a la realidad territorial y a los impuestos por ellos administrados.

No se trata de la expedición de un estatuto de procedimiento tributario territorial o de un código de procedimiento obligatorio que podrían atentar contra la autonomía que en materia tributaria tienen las entidades territoriales, sino de la oferta de un referente de adecuación del procedimiento y régimen sancionatorio del Estatuto Tributario Nacional a las particularidades territoriales.

En el desarrollo de esta tarea es justo reconocer la participación del Banco Interamericano de Desarrollo quien consiente de la importancia del fortalecimiento institucional de las entidades territoriales puso a disposición del Ministerio de Hacienda y Crédito Público recursos financieros importantes que permitieron contar con profesionales que recaudaron valiosa información para hacer de este Manual una herramienta completa que además del componente normativo esté dotado de material jurisprudencial y doctrinario emitido, este último, por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El manual está organizado de la siguiente manera: se transcriben los artículos del Libro Quinto del Estatuto Tributario Nacional y a continuación, en un recuadro, se formula un propuesta de articulado acorde con las entidades territoriales acompañada de apartes de sentencias emitidas por el Consejo de Estado y parte de la jurisprudencia representativa de los tribunales administrativos de Cundinamarca, Antioquia, Santander, Valle del Cauca y Atlántico. Adicionalmente incluye doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales relacionada con la aplicación del régimen procedimental y sancionatorio.

Ana Lucía Villa Arcila

Directora General de Apoyo Fiscal

**PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, SANCIONES
Y ESTRUCTURA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**TÍTULO I
ACTUACIÓN**

ARTÍCULO 555. CAPACIDAD Y REPRESENTACIÓN. *Los contribuyentes pueden actuar ante la administración tributaria personalmente o por medio de sus representantes o apoderados.*

Los contribuyentes menores adultos pueden comparecer directamente y cumplir por sí los deberes formales y materiales tributarios.

ARTÍCULO. CAPACIDAD Y REPRESENTACIÓN. Los contribuyentes pueden actuar ante la administración tributaria personalmente o por medio de sus representantes o apoderados.

Los contribuyentes menores adultos pueden comparecer directamente y cumplir por sí los deberes formales y materiales tributarios. No obstante, cuando el menor adulto esté sujeto a curaduría corresponderá al curador cumplir dichos deberes.

Artículo 306 del Código Civil - Modificado. Decreto 2820 de 1974, art. 39.

La representación judicial del hijo corresponde a cualquiera de los padres.

El hijo de familia sólo puede comparecer en juicio como actor, autorizado o representado por uno de sus padres. Si ambos niegan su consentimiento al hijo o si están inhabilitados para prestarlo o si autorizan sin representarlo, se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Civil para la designación del curador ad litem. En las acciones civiles contra el hijo de familia deberá el actor dirigirse a cualquiera de sus padres, para que lo represente en la litis. Si ninguno pudiere representarlo, se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Civil para la designación de curador ad litem.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima, Sentencia del 20 de junio del 2008, Expediente 05001 23 31 000 2001 01819 00.

De acuerdo con las pruebas que obran en el proceso las resoluciones fueron notificadas a la abogada Margarita González Posada, en virtud del siguiente poder (...) por medio de este escrito confiero poder a la abogada (...), para que se notifique de los actos administrativos que se expidan a nombre de mi representada". Tal escrito fue presentado personalmente ante notario público por el representante legal de la empresa, lo que despeja duda alguna en torno a su autenticidad y autoría y, además fue aceptado expresamente por la abogada González Posada. Para la sociedad actora el poder debía ser constituido por escritura pública, porque se trata de un poder general y además su presentación ante notario público no es válida, lo que significa que hay una carencia total de poder y de allí deriva la ineficacia de las notificaciones a la abogada González Posada, por ende su inoponibilidad. Para el tribunal tales razones no son atendibles por lo siguiente: –Tanto el artículo 44 como el artículo 52 del Decreto 01 de 1984 contemplan la posibilidad de que las notificaciones o los recursos se surtan e interpongan por conducto de apoderado debidamente constituido. Y en ese orden de ideas, el poder presentado

ante notario público, cumple con las exigencias formales para efectos de establecer su autenticidad y autoría, que es lo que se busca con la exigencia de presentarlo personalmente ante la entidad demandada o ante notario público. En ese sentido, la presentación del poder ante notario público es válida, si se tiene en cuenta la pauta normativa establecida en el artículo 84 del Código de Procedimiento Civil que autoriza la autenticación mediante la comparecencia del poderdante ante cualquier notario, la que incluso se puede calificar de innecesaria al tenor de los artículos 1º y 33 del Decreto-Ley 2150 de 1995 –Estatuto Antitrámites– que prohíbe la exigencia de reconocimientos notariales o judiciales y la “ exigencia de la presentación personal en las actuaciones frente a la administración pública, salvo aquellas exigidas taxativamente en los códigos”; –Advirtiendo que la distinción entre poder general y poder especial y la forma en que debe otorgarse no es relevante según las normas administrativas citadas, lo cierto es que el poder fue otorgado para que la abogada se notificara de los actos administrativos expedidos por la entidad demandada, lo que excluye de suyo la noción de generalidad, si se entiende por tal, por poder general, “el de carácter civil o mercantil que abarca la generalidad de los negocios o asuntos del poderdante” en contraposición al poder especial que es el que “se otorga a alguien para actos determinados y solamente para ellos”, según la definición que de ellos trae Manuel Osorio en su “DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS Y SOCIALES”, confirma su naturaleza de poder especial el hecho de que la misma sociedad actora, a pesar de que invoca su generalidad, haya procedido a otorgar el poder para demandar, previa presentación ante el tribunal, pues se trataba, como en efecto lo es, de los actos administrativos expedidos por la entidad demandada, sin que la generalidad pueda deducirse de la relación detallada o no de los actos impugnables, sino de la mayor o menor aptitud para representar al poderdante en todos o en unos determinados asuntos, como ocurre en el presente caso.

CONCEPTO DIAN 105989 del 28 de diciembre del 2009

De conformidad con el artículo 1º del Estatuto Tributario, la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y tiene por objeto el pago del tributo. A su vez, el artículo 2º ibídem establece que son contribuyentes directos o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

Estas normas fundamentales del derecho tributario colombiano se traducen en que las personas naturales son contribuyentes cuando respecto de ellas se verifique el hecho generador del tributo, sin consideraciones subjetivas relativas a la edad o a la capacidad legal, pero a su vez el mismo ordenamiento tributario ha previsto las disposiciones para que los menores de edad y los incapaces puedan ser representados por sus padres, tutores o curadores, según el caso, para el efectivo cumplimiento de sus obligaciones frente al fisco (E.T., art. 572).

Ahora bien, la capacidad de los menores adultos en materia tributaria esta contemplada especialmente por el inciso segundo del artículo 555 del Estatuto Tributario, el cual recogió las disposiciones que sobre el particular contenían el inciso segundo del artículo 74 de la Ley 52 de 1977, el artículo 4º y el inciso tercero del artículo 53 del Decreto Reglamentario 825 de 1978, cuyo texto es el siguiente: “(...) Los contribuyentes **menores adultos** pueden comparecer directamente y cumplir por sí deberes formales y materiales tributarios”. (Resaltado fuera de texto).

La expresión menores adultos utilizada por la norma tributaria hace necesaria la remisión al artículo 34 del Código Civil, el cual establece ciertas definiciones que permiten determinar cuándo un individuo se considera legalmente infante, impúber, adulto, mayor, o menor de edad, así: “Llámesse infante o niño, todo el que no ha cumplido siete años; impúber, el varón que no ha cumplido catorce años y la mujer que no ha cumplido doce; adulto, el que ha dejado de ser impúber; mayor de edad, o simplemente mayor, el que ha cumplido 18 años, y menor de edad, o simplemente menor, el que no ha llegado a cumplirlos”. (Texto posterior a la vigencia de la Ley 27 de 1977). En el año 2005, el inciso anterior fue revisado por la H. Corte Constitucional mediante sentencia C-534-05, magistrado ponente doctor Humberto Antonio Sierra Porto, y se declararon inexecutable dentro de la definición de impúberes las expresiones: “varón” y “y la mujer que no ha cumplido doce”, por lo tanto, en la actualidad se entiende legalmente por impúberes aquellas personas, sean varones o mujeres, que se encuentran entre los siete y los trece años de edad. En este sentido son adultos –llamados también púberes o menores adultos– los varones y las mujeres que se encuentran entre los catorce y los diecisiete años de edad.

Ahora bien, el Código Civil al regular la capacidad de las personas estableció en su artículo 1504 la incapacidad absoluta, entre otros, para los impúberes mas no para los menores adultos quienes son considerados como incapaces relativos en cuanto sus actos pueden tener valor en ciertas circunstancias y bajo ciertos respectos determinados por la leyes. Con esta perspectiva, la ley tributaria (E.T., art. 555) ha determinado de manera especial que los menores adultos podrán cumplir por sí mismos sus deberes formales y sustanciales de carácter tributario, otorgándoles en consecuencia plena capacidad legal para dichos efectos.

Como se aprecia, el inciso segundo del artículo 555 del Estatuto Tributario contempla la facultad en favor de los menores adultos para representarse a sí mismos al momento de cumplir sus obligaciones tributarias, entre ellas, inscribirse en el RUT. Sin embargo, al tratarse de una mera facultad no constituye un impedimento para que opcionalmente sean representados por sus padres.

En todo caso, cuando el menor adulto esté sujeto a curaduría corresponderá al curador cumplir los deberes formales de su representado en los términos del literal b) del artículo 572 del Estatuto Tributario.

De otra parte, al revisar el concepto 078028 del 17 de agosto del 2000 se observa que dentro de las fuentes formales del mismo no se contempló el artículo 555 del Estatuto Tributario y en su lugar fue citado el Decreto 94 de 1992, por el cual se promulga la Convención sobre los Derechos del Niño, aprobada mediante la Ley 12 de 1991.

Si bien, para efectos la Convención sobre los derechos del niño debe entenderse por niño todo ser humano menor de dieciocho años de edad (art. 1º), esta disposición no puede ser atendida de manera aislada sin tener en cuenta el artículo 12 de la Convención que prevé lo siguiente:

1. Los Estados partes garantizarán al niño que esté en condiciones de formarse un juicio propio el derecho de expresar su opinión libremente en todos los asuntos que afectan al niño, teniéndose debidamente en cuenta las opiniones del niño, en función de la edad y madurez del niño.

2. Con tal fin, se dará en particular al niño oportunidad de ser escuchado en todo procedimiento judicial o administrativo que afecte al niño, ya sea directamente o por medio de un representante o de un órgano apropiado, en consonancia con las normas de procedimiento de la ley nacional. (Subrayado fuera de texto).

En este contexto, el artículo 555 del Estatuto Tributario es compatible con la Convención de derechos del niño, máxime cuando el propósito es otorgar una facultad a los menores adultos para facilitarles el cumplimiento directo de sus obligaciones frente al fisco. Aspectos que, en efecto no fueron considerados en el concepto en cita y que por lo mismo contempla lo contrario a lo aquí manifestado.

De igual manera y en consonancia con lo expuesto, en el concepto 82987 de septiembre 11 del 2001 si bien se retoma en algunos aspectos el concepto 78028, se concluye

“(...)”.

Resumiendo, los padres deben cumplir los deberes formales de los hijos **menores**, teniendo en cuenta el NIT de estos, pero los **menores adultos** pueden comparecer directamente y cumplir por sí los deberes formales y materiales tributarios según permisión del artículo 555 del Estatuto Tributario”.

Por las anteriores consideraciones se revoca el concepto 078028 del 17 de agosto del 2000 y se aclara en lo pertinente el concepto 082987 del 11 de septiembre del 2001.

ARTÍCULO 555-1. NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT). *Para efectos tributarios, cuando la Dirección General de Impuestos lo señale, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarantes, se identificarán mediante el número de identificación tributaria NIT, que les asigne la Dirección General de Impuestos Nacionales. <Adicionado por la Ley 49 de 1990, art. 56>.*

Las cámaras de comercio, una vez asignada la matrícula mercantil, deberán solicitar a más tardar dentro de los dos (2) días calendario siguientes, la expedición del número de identificación tributaria (NIT) del matriculado a la administración de impuestos nacionales competente, con el fin de incorporar, para todos los efectos legales, dicha identificación a la matrícula mercantil. En las certificaciones de existencia y representación y en los certificados de matrícula siempre se indicará el número de identificación tributaria. <Adicionado por la Ley 788 del 2002, art. 79>.

El incumplimiento de esta obligación por parte de las cámaras de comercio acarreará la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario. <Adicionado por la Ley 788 del 2002, art. 79>.

<Derogado el inciso cuarto por el artículo 69 de la Ley 863 del 2003>

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá celebrar convenios con las cámaras de comercio con el fin de asignar a través de medios electrónicos el número de identificación tributaria (NIT). <Adicionado por la Ley 788 del 2002, art. 79>

ARTÍCULO. IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA. Para efectos tributarios, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarantes, se identificarán mediante el número de identificación tributaria NIT, que les asigne la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales y en su defecto la cédula de ciudadanía o documento de identidad.

ARTÍCULO 555-2. REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO (RUT). *El registro único tributario (RUT) administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del régimen común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales ésta requiera su inscripción.*

El registro único tributario sustituye el registro de exportadores y el registro nacional de vendedores, los cuales quedan eliminados con esta incorporación. Al efecto, todas las referencias legales a dichos registros se entenderán respecto del RUT.

Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el Gobierno nacional.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prescribirá el formulario de inscripción y actualización del registro único tributario (RUT).

PARÁGRAFO 1º. *El número de identificación tributaria (NIT) constituye el código de identificación de los inscritos en el RUT. Las normas relacionadas con el NIT serán aplicables al RUT.*

PARÁGRAFO 2º. *La inscripción en el registro único tributario (RUT) deberá cumplirse en forma previa al inicio de la actividad económica ante las oficinas competentes de la DIAN, de las cámaras de comercio o de las demás entidades que sean facultadas para el efecto.*

Tratándose de personas naturales que por el año anterior no hubieren estado obligadas a declarar de acuerdo con los artículos 592, 593 y 594-1, y que en el correspondiente año gravable adquieren la calidad de declarantes, tendrán plazo para inscribirse en el RUT hasta la fecha de vencimiento prevista para presentar la respectiva declaración. Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de registrarse por una calidad diferente a la de contribuyente del impuesto sobre la renta.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de tramitar operaciones de comercio exterior cuando cualquiera de los intervinientes no se encuentre inscrito en el RUT, en la respectiva calidad de usuario aduanero.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. *Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen simplificado que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley no se hubieren inscrito en el registro único tributario (RUT), tendrán oportunidad de inscribirse*

sin que haya lugar a la imposición de sanciones, antes del vencimiento de los plazos para la actualización del RUT que señale el reglamento. <Adicionado por la Ley 863 del 2003 art. 19>

ARTÍCULO. REGISTRO TRIBUTARIO. El registro tributario, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes, responsables, agentes de retención o declarantes de los impuestos, respecto de los cuales la administración requiera su inscripción.

Los mecanismos y términos de implementación del registro tributario, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el gobierno local.

La administración prescribirá el formulario de inscripción y actualización del registro tributario.

ARTÍCULO 556. REPRESENTACIÓN DE LAS PERSONAS JURÍDICAS. *La representación legal de las personas jurídicas será ejercida por el presidente, el gerente o cualquiera de sus suplentes, en su orden, de acuerdo con lo establecido en los artículos 372, 440, 441 y 442 del Código de Comercio, o por la persona señalada en los estatutos de la sociedad, si no se tiene la denominación de presidente o gerente. Para la actuación de un suplente no se requiere comprobar la ausencia temporal o definitiva del principal, sólo será necesaria la certificación de la Cámara de Comercio sobre su inscripción en el registro mercantil. La sociedad también podrá hacerse representar por medio de apoderado especial.*

ARTÍCULO. REPRESENTACIÓN DE LAS PERSONAS JURÍDICAS. La representación legal de las personas jurídicas será ejercida por el presidente, el gerente o cualquiera de sus suplentes, en su orden, de acuerdo con lo establecido en los artículos 372, 440, 441 y 442

del Código de Comercio, o por la persona señalada en los estatutos de la sociedad, si no se tiene la denominación de presidente o gerente. Para la actuación de un suplente no se requiere comprobar la ausencia temporal o definitiva del principal, sólo será necesaria la certificación de la Cámara de Comercio sobre su inscripción en el registro mercantil. La sociedad también podrá hacerse representar por medio de apoderado especial.

CONCEPTO DIAN 020437 del 8 de abril del 2002

El literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario es muy claro al determinar que no se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar.

De acuerdo con el literal c) del artículo 572 del mismo estatuto, deben cumplir los deberes formales de sus representados, los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de impuestos y aduanas correspondiente.

De lo anterior se desprende que si la persona encargada de presentar la declaración tributaria había cesado en el ejercicio de sus funciones ya sea como representante legal o como encargada de cumplir el deber formal de declarar, presenta una declaración tributaria, obviamente que tal declaración se encuentra incurso dentro del artículo 580 citado porque no se encuentra firmada por quien tenía el deber formal de hacerlo.

(...).

ARTÍCULO 557. AGENCIA OFICIOSA. *Solamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos para contestar requerimientos e interponer recursos.*

En el caso del requerimiento, el agente oficioso es directamente responsable de las obligaciones tributarias que se deriven de su actuación, salvo que su representado la ratifique, caso en el cual, quedará liberado de toda responsabilidad el agente.

ARTÍCULO. AGENCIA OFICIOSA. Solamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos para contestar requerimientos e interponer recursos.

En el caso del requerimiento, el agente oficioso es directamente responsable de las obligaciones tributarias que se deriven de su actuación, salvo que su representado la ratifique, caso en el cual, quedará liberado de toda responsabilidad el agente.

Respecto de la ratificación en aquellas actuaciones diferentes a las reguladas en el artículo 722 Estatuto Tributario nacional se debe aplicar el artículo 52 del Código Contencioso Administrativo como norma supletoria.

Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-690 del 5 de diciembre de 1996, Exp. D-1353

En síntesis de todo lo expuesto, el estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender la conducta ajena a la culpa del contribuyente, toda vez que lo impone el derecho individual del debido proceso, el principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributarias. Sin embargo, la Corte debe realizar una necesaria precisión. El acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza mayor o caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria. Simplemente la Corte considera que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción. En tales circunstancias, se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, o la ausencia de firma del contador público o del revisor fiscal, o la exhibición de la declaración tributaria en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley. En consecuencia, la Corte declarará la exequibilidad de esta norma pero en el entendido que ella debe ser interpretada tomando en consideración las situaciones concretas de caso fortuito o fuerza mayor que puedan exculpar al contribuyente que no ha presentado la declaración tributaria en las condiciones señaladas por la ley.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala primera, Sentencia del 15 de agosto del 2008, Expediente 05001-23-31-000-2002-2782-00

Sobre el agente oficioso, el artículo 557 del Estatuto Tributario preceptúa:

“Artículo 557. Agencia oficiosa. Solamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos para contestar requerimientos e interponer recursos. En el caso del requerimiento, el agente oficioso es directamente responsable de las obligaciones tributarias que se deriven de su actuación, salvo que su representado la ratifique, caso en el cual, quedará liberado

de toda responsabilidad el agente. “Y si bien, dicho dispositivo contempla la agencia oficiosa para contestar requerimientos e interponer recursos, el artículo 142 de Decreto 1651 de 1961, el cual se encuentra vigente, preceptúa: “Artículo 142. La presentación de las declaraciones de renta y patrimonio, sus correcciones y adiciones podrán hacerse por representantes, mandatarios o apoderados, o por personas autorizadas por el contribuyente, aun cuando no sean abogados inscritos. Las personas que no demuestren las calidades a que se refiere el artículo anterior mediante documento auténtico, son directamente responsables del pago de los impuestos y sanciones que se liquiden con base en sus gestiones, a menos que el contribuyente por quien haya obrado las ratifique posteriormente”. Sobre la vigencia del anterior precepto y su aplicación no sólo a las declaraciones de renta, sino a otro tipo de obligación tributaria que debe cumplir los administrados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ha sido avalado por la jurisprudencia del Consejo de Estado, el cual en uno de sus pronunciamientos afirmó: como la posición de la Sala no ha variado, para decidir el punto estima pertinente reiterar las precisiones que sobre el particular efectuó en el fallo del 5 de diciembre de 1996, expediente 7712, actor James Milton Downs, consejero ponente doctor Germán Ayala Mantilla, que sustentó la decisión del tribunal y que se sintetiza así: ‘1. En materia de impuestos se acepta la representación como forma válida para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de carácter formal. 2. La agencia oficiosa puede ser utilizada sin limitación alguna para el cumplimiento de todos y cada una de las obligaciones formales, incluida la presentación de las declaraciones tributarias. 3. El artículo 142 del Decreto 1651 de 1961 no fue derogado por el artículo 557 del estatuto tributario, pues el alcance de uno y otro, es complementario, toda vez que mientras el primero regula, en términos generales, la agencia oficiosa, el segundo establece ciertos requisitos adicionales como es el tener la condición de abogado cuando se da respuesta a requerimientos o se interponen recursos’. La anterior posición, que en interpretación extensiva de la norma y no propiamente en aplicación analógica, adoptó la Sala, contrario a lo afirmado por el recurrente de la Nación no constituye una ‘irrupción en la facultad del legislador nacional para adecuar dicha figura a las circunstancias fiscales’, sino que corresponde al cumplimiento del deber jurisdiccional en la sentencia de ‘analizar las normas jurídicas pertinentes’, función para la que el ordenamiento prevé en la aplicación de las leyes a los casos particulares, la ‘interpretación por vía de doctrina en busca de su verdadero sentido’ (C.C., art. 26). Con tal finalidad, el ordenamiento consagra diversas reglas de interpretación (hermenéutica) a fin de desentrañar el sentido y alcance de las normas jurídicas aplicables y resolver las situaciones conflictivas u oscuras que puedan presentarse en la aplicación de la ley al decidir un asunto concreto. En efecto, la interpretación extensiva de la ley opera cuando el caso se subsume en la hipótesis de la norma, aunque en su tenor literal no esté expresamente señalado, evento que se configuró en el sub lite, en el que la norma pertinente es el artículo 142 del Decreto 1651 de 1961. Precepto que señala únicamente a “las declaraciones de renta y patrimonio”, por lo que si bien no se contempló literalmente la procedencia de la agencia oficiosa respecto de las declaraciones de ventas, por la sencilla razón ampliamente conocida de que para la época no existían, ello no es óbice para que acudiendo al espíritu, e intención de la ley y la realidad existente, deba entenderse que implícitamente el mecanismo cobija todas las declaraciones tributarias. En este orden de ideas y como lo ha sostenido la jurisprudencia de la Sala, la agencia oficiosa puede ser empleada sin limitación alguna para el cumplimiento de los diversos deberes formales que la ley establece a cargo de los contribuyentes, entre los cuales se cuenta el de presentar declaraciones tributarias. En lo que hace al argumento de la demandada, en el sentido que conforme a la sentencia de la Corte Constitucional C-690 de 5 de diciembre de 1996, la presentación de declaraciones tributarias por agente oficioso sólo puede hacerse en los eventos que se presente fuerza mayor o caso fortuito, es bueno anotar que en ningún momento la Corte señaló que SOLAMENTE en dichos eventos podría hacerse la presentación por agente oficioso, tal como claramente lo indicó al manifestar: es cierto que el artículo 557 del Estatuto Tributario acusado también admite otra interpretación legal razonable pues, según otras hermenéuticas, esa disposición debe ser armonizada con el artículo 142 del Decreto 1651 de 1961, el cual permite la representación y la agencia oficiosa en el cumplimiento de las distintas obligaciones fiscales, incluido el deber de presentar la declaración tributaria. Al no existir ningún fundamento de derecho, que lleve a la Sala a apartarse de la jurisprudencia del Consejo de Estado en materia de presentación de declaraciones tributaria por parte de agente oficioso, se considera por este aspecto, que no le asiste razón a la demandada cuando señaló que el agente oficioso no podía haber presentado la declaración de retención en la fuente por el tercer bimestre del año 2001.

CONCEPTO DIAN 023411 del 26 marzo del 2007

¿Existe alguna norma que regule el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas secuestradas, entre ellas la presentación de declaraciones de renta, inscripción y actualización del RUT?

Mediante la Ley 986 de agosto 26 del 2005, se adoptaron medidas de protección a las víctimas del secuestro y sus familias, proporcionando los instrumentos que permiten ejercer la curaduría de bienes del secuestrado.

Puede dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de la persona secuestrada, entre ellas la actualización del RUT ante la administración respectiva, quien se designe conforme a los artículos 3°, 5° y 26 de la Ley 986 del 2005 como legitimado para ejercer la curaduría de los bienes del secuestrado, en concordancia con el artículo 571 del Estatuto Tributario. De todas formas, con el fin de dar certeza del estado de cautiverio del secuestrado, es necesario allegar la certificación judicial vigente de que trata el artículo 5° de la Ley 986 del 2005, la cual debe ser renovada cada tres meses.

Adicionalmente, el artículo 20 de la citada ley prescribe que cuando la presentación de declaraciones tributarias de personas secuestradas no se realice mediante agencia oficiosa en los términos previstos en la legislación, se suspenden de pleno derecho los términos de las obligaciones, durante el tiempo de cautiverio y durante un período adicional igual a este hasta por un año contado a partir de la fecha en que la persona recupere su libertad.

Se observa que el artículo citado se refiere a la suspensión de términos en materia tributaria, excepto para el caso de la agencia oficiosa, tema este tratado en las sentencias C-960 de 1996, T-015 de 1995, C-637 del 2000 y C-231 del 2003, de la Corte Constitucional. En dichas sentencias se aceptó la intervención del agente oficioso en los casos en que se presenta fuerza mayor o caso fortuito.

La sentencia C-690 de 1996 expresó: "(...) se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos (...) en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley".

Este aspecto fue igualmente precisado en el concepto 088900 del 13 de septiembre del 2000, el cual se anexa al presente escrito.

En cuanto a otras obligaciones, entre ellas la actualización del RUT, puede ser efectuada por el agente oficioso que en los términos del artículo 557 del Estatuto Tributario, tiene que ostentar el título de abogado.

CONCEPTO DIAN 054964 de 27 de junio del 2001

El artículo 735 del Estatuto Tributario dispone (...).

La ley no reguló la agencia oficiosa para el recurso de que venimos hablando. Lo hizo para el recurso de reconsideración en materia tributaria, en el artículo 722 del Estatuto Tributario cuando dispuso que 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 y si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se interpuso en debida forma y se revocará el auto admisorio. Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

Por su parte, el artículo 52 del Código Contencioso Administrativo manifiesta que sólo los abogados en ejercicio podrán ser apoderados; si el recurrente obra como agente oficioso, deberá acreditar esa misma calidad de abogado en ejercicio y ofrecer prestar la caución que se le señale para garantizar que la persona por quien obra ratificará su actuación dentro del término de tres (3) meses; si no hay ratificación, ocurrirá la perención, se hará efectiva la caución y se archivará el expediente.

Sin embargo, como lo dice la consultante, nos encontramos con los términos contemplados en el artículo 735 del Estatuto Tributario, que además de ser cortos, son perentorios y la administración debe pronunciarse dentro de los mismos, por lo tanto no es posible remitir a otras normas generales, por tratarse de una norma especial.

(...).

En consecuencia, considera el despacho que la administración tributaria frente al recurso de reposición del artículo 735 del Estatuto Tributario, debe atender los términos allí establecidos aun en el caso de que quien actúe sea un agente oficioso haya o no ratificación.

ARTÍCULO 558. EQUIVALENCIA DEL TÉRMINO CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE. *Para efectos de las normas de procedimiento tributario, se tendrán como equivalentes los términos de contribuyente o responsable.*

ARTÍCULO. EQUIVALENCIA DEL TÉRMINO CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE. Para efectos de las normas de procedimiento tributario, se tendrán como equivalentes los términos de contribuyente o responsable.

ARTÍCULO 559. PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS. *Las peticiones, recursos y demás escritos que deban presentarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán realizarse personalmente o en forma electrónica.*

1. Presentación personal

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.

El signatario que esté en lugar distinto podrá presentarlos ante cualquier autoridad local quien dejará constancia de su presentación personal.

Los términos para la administración que sea competente comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo.

2. Presentación electrónica

Para todos los efectos legales la presentación se entenderá surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo en la dirección o sitio electrónico asignado por la DIAN. Dicho acuse consiste en el registro electrónico de la fecha y hora en que tenga lugar la recepción en la dirección electrónica. La hora de la notificación electrónica será la correspondiente a la oficial colombiana.

Para efectos de la actuación de la administración, los términos se computarán a partir del día hábil siguiente a su recibo.

Cuando por razones técnicas la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no pueda acceder al contenido del escrito, dejará constancia de ello e informará al interesado para que presente la solicitud en medio físico, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a dicha comunicación. En este caso, el escrito, petición o recurso se entenderá presentado en la fecha del primer envío electrónico y para la administración los términos comenzarán a correr a partir de la fecha de recepción de los documentos físicos. Cuando sea necesario el envío de anexos y documentos que por su naturaleza y efectos no sea posible enviar electrónicamente, deberán remitirse en la misma fecha por correo certificado o allegarse a la oficina competente, siempre que se encuentre dentro de los términos para la respectiva actuación.

Los mecanismos técnicos y de seguridad que se requieran para la presentación en medio electrónico serán determinados mediante resolución por el director de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para efectos de la presentación de escritos contentivos de recursos, respuestas a requerimientos y pliegos de cargos, solicitudes de devolución, derechos de petición y todos aquellos que requieran presentación personal, se entiende cumplida dicha formalidad con la presentación en forma electrónica, con firma digital. <Modificado por la Ley 1111 del 2006, art. 43>

ARTÍCULO. PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS. Las peticiones, recursos y demás escritos que deban presentarse ante la administración tributaria, podrán realizarse personalmente o en forma electrónica.

1. Presentación personal.

Los escritos del contribuyente deberán presentarse personalmente o por interpuesta persona, con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional.

Los términos para la administración comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo.

2. Presentación electrónica.

Para todos los efectos legales la presentación se entenderá surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo en la dirección o sitio electrónico asignado por la administración tributaria. Dicho acuse consiste en el registro electrónico de la fecha y hora en que tenga lugar la recepción en la dirección electrónica. La hora de la notificación electrónica será la correspondiente a la oficial colombiana.

Para efectos de la actuación de la administración, los términos se computarán a partir del día hábil siguiente a su recibo.

Cuando por razones técnicas la administración tributaria no pueda acceder al contenido del escrito, dejará constancia de ello e informará al interesado para que presente la solicitud en medio físico, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a dicha comunicación. En este caso, el escrito, petición o recurso se entenderá presentado en la fecha del primer envío electrónico y para la administración los términos comenzarán a correr a partir de la fecha de recepción de los documentos físicos. Cuando sea necesario el envío de anexos y documentos que por su naturaleza y efectos no sea posible enviar electrónicamente, deberán remitirse en la misma fecha por correo certificado o allegarse a la oficina competente, siempre que se encuentre dentro de los términos para la respectiva actuación.

Los mecanismos técnicos y de seguridad que se requieran para la presentación en medio electrónico serán determinados mediante acto administrativo.

Para efectos de la presentación de escritos contentivos de recursos, respuestas a requerimientos y pliegos de cargos, solicitudes de devolución, derechos de petición y todos aquellos que requieran presentación personal, se entiende cumplida dicha formalidad con la presentación en forma electrónica, con firma digital.

Nota. Es necesario advertir que la notificación electrónica solamente se debe implementar cuando la administración tributaria tenga el soporte tecnológico necesario para efectuar un control eficaz a ese proceso.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de mayo de 2007, Expediente 14628

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo dispone como presupuesto procesal de la acción de nulidad contra los actos particulares y concretos, el agotamiento previo de la vía gubernativa, mediante acto expreso o presunto. El artículo 63 del Código Contencioso Administrativo señala que la vía gubernativa se agota cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (art. 62 [1] ibíd.); los recursos interpuestos se hayan decidido (art. 62 [2] ibíd.), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o queja. El artículo 720 del Estatuto Tributario dispone que contra las resoluciones que imponen sanciones, procede el recurso de reconsideración, el cual es necesario para agotar la vía gubernativa. Sólo se puede prescindir de este recurso cuando se demanda directamente la liquidación oficial de revisión, siempre y cuando se haya atendido en debida forma el re-

querimiento especial (par. *Ibíd.*). El recurso de reconsideración debe ser presentado con la observancia de los requisitos señalados en el artículo 722 del Estatuto Tributario. Además, según los artículos 559 y 724 del Estatuto Tributario, el recurso debe ser presentado personalmente, salvo que la firma de quien los suscribe esté autenticada. En el evento de que el contribuyente incumpla alguno de los requisitos del artículo 722 *ibidem*, la administración debe, mediante auto, inadmitir el recurso. Contra el auto inadmisorio procede el recurso de reposición que debe interponerse dentro de los diez días siguientes a la notificación del auto inadmisorio. La interposición extemporánea del recurso no es saneable (E.T., art. 728). Y, si se confirma la inadmisión, “la vía gubernativa se agotará en el momento de [la] (...) notificación” del auto confirmatorio (E.T., art. 728 [par.]).

ARTÍCULO 560. COMPETENCIA PARA EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES. *Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política.*

Así mismo, los funcionarios competentes del nivel ejecutivo, podrán delegar las funciones que la ley les asigne en los funcionarios del nivel ejecutivo o profesional de las dependencias bajo su responsabilidad, mediante resolución que será aprobada por el superior del mismo. En el caso del director general de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, esta resolución no requerirá tal aprobación.

Tratándose de fallos de los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia, la competencia funcional de discusión corresponde:

- 1. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea inferior a setecientos cincuenta (750) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de la administración de impuestos, de aduanas o de impuestos y aduanas nacionales que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.*
- 2. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a setecientos cincuenta (750) UVT, pero inferior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de la administración de impuestos, de aduanas o de impuestos y aduanas nacionales de la capital del departamento en el que esté ubicada la administración que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.*
- 3. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias del nivel central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.*

Lo anterior aplica igualmente en el caso de la revocatoria directa contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia.

Para efectos de lo previsto en los numerales 1º, 2º y 3º del presente artículo, se entiende que la cuantía del acto objeto del recurso comprende los mayores valores determinados por concepto de impuestos y sanciones.

Cuando se trate de actos sin cuantía, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración los funcionarios y dependencias de la administración de impuestos, de aduanas o de impuestos y aduanas nacionales que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

Los recursos de reconsideración que sean confirmados o denegados deberán ser proferidos mediante resoluciones motivadas. Para efectos de lo previsto en los numerales 1º, 2º y 3º del presente artículo, serán competentes para conocer los recursos de reconsideración en segunda instancia, los funcionarios y dependencias de la administración de impuestos y aduanas nacionales que de acuerdo con la estructura funcional sean superiores jerárquicamente a aquella que profirió el fallo.

PARÁGRAFO. Cuando se trate del fallo de los recursos a que se refiere el numeral 3º, previamente a la adopción de la decisión y cuando así lo haya solicitado el contribuyente, el expediente se someterá a la revisión del comité técnico que estará integrado por el ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado, el director general de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, el jefe de la oficina jurídica o su delegado y los abogados ponente y revisor del proyecto de fallo.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Lo dispuesto en el presente artículo se aplicará una vez se expida por el Gobierno Nacional el decreto de estructura funcional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Hasta tanto se produzca dicho decreto, continuarán vigentes las competencias establecidas conforme con la estructura actual. <Modificado por la Ley 1111 del 2006, art. 44>

ARTÍCULO. COMPETENCIA PARA EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES. Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional de la entidad territorial.

ARTÍCULO 561. DELEGACIÓN DE FUNCIONES. *Los funcionarios del nivel ejecutivo de la Dirección General de Impuestos Nacionales, podrán delegar las funciones que la ley les asigne, en los funcionarios del nivel ejecutivo o profesional de las dependencias bajo su responsabilidad, mediante resolución que será aprobada por el superior del mismo. En el caso del director de impuestos, esta resolución no requerirá tal aprobación.*

ARTÍCULO. DELEGACIÓN DE FUNCIONES. Los funcionarios competentes podrán delegar las funciones que la ley les asigne, en los funcionarios de las dependencias bajo su responsabilidad mediante acto administrativo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de agosto del 2007, Expediente 14929

Ha sido criterio de la sección que si bien la competencia funcional para proferir esos actos administrativos corresponde a los jefes de las unidades, esa función no es privativa, pues puede ser delegada en otros funcionarios, entre ellos, los coordinadores o jefes de grupo de trabajo, no sólo por permitirlo las normas legales, por ejemplo, los artículos 561 del

Estatuto Tributario y 29 del Decreto Reglamentario 1072 de 1999, en el caso de impuestos nacionales, sino porque constitucionalmente, toda función administrativa es eminentemente delegable, en las condiciones allí establecidas en garantía de los principios de eficacia, economía y celeridad, conforme al artículo 209 de la Carta. De acuerdo con lo anterior, los funcionarios que expidieron los actos administrativos cuestionados se encontraban facultados por los decretos 828 de 1999 y 270 del 2001 del secretario de hacienda, a quien se le había facultado para redistribuir los empleos, reasignar funciones y conformar grupos internos de trabajo. La legalidad de estos actos no ha sido desvirtuada ni es este el escenario para discutirla. Por lo anterior este cargo no prospera.

Tribunal administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta, Sentencia del 3 de septiembre del 2008, Expediente 2500023270002006-01182-02.

Con relación a la competencia de los funcionarios, para la Sala es claro que los jefes de división o unidad pueden delegar en sus subalternos las funciones de emitir actos administrativos tales como requerimientos y liquidaciones oficiales. En ese sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado en relación con la administración de impuestos nacionales así: “Es claro que el artículo 40 del Decreto 1071 de 1999 estableció para el caso de las administraciones especiales, la facultad en cabeza del respectivo administrador, de delegar las funciones en las jefaturas de división en funcionarios de esas dependencias, por lo tanto, no puede concluirse la ilegalidad invocada por el actor. Al estar amparada en las normas anteriores, la delegación hecha por la administradora especial de impuestos no vulnera los artículos 1º, 6º, 121, 209 y 211 de la Constitución Política, pues no se observa que se haya extralimitado en sus funciones o que haya ejercido otras no previstas en la ley; al delegarlas en funcionarios subalternos, porque estaba autorizada legalmente para ello no sólo en las normas citadas anteriormente, sino incluso en el artículo 9º de la Ley 489 de 1998, el cual permite la delegación. Adicionalmente, si bien el artículo 688 del Estatuto Tributario otorga al Jefe de la Unidad de Fiscalización la competencia para proferir los requerimientos especiales, pliegos de cargos, emplazamientos y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos o aplicación de sanciones; también debe atenderse al artículo 560 ibídem. Como se observa, la norma transcrita expresamente concede al administrador de impuestos la competencia para ejercer cualquiera de las funciones al interior de su administración, inclusive las de fiscalización. Así mismo, esta disposición y el artículo 561 ibídem admiten que las funciones sean delegadas en funcionarios del nivel profesional, como en este caso ocurrió” Revisados los actos en cuestión se observa que el requerimiento especial fue suscrito por la jefe de unidad de determinación de la subdirección de impuestos a la propiedad (E) (...) y si invocan las resoluciones 1161 y del 2003 y 141 del 2005 del secretario de Hacienda como fundamento de competencia. Así las cosas no prospera el cargo contra este acto si se considera que quien lo suscribió lo hizo en calidad de titular encargado de la jefatura y no por delegación. En lo que respecta a la liquidación oficial de revisión, ella fue firmada por (...), funcionario de la unidad de determinación quien invoca la Resolución 001 del 2005, entre otras, como sustento de las facultades de que se encuentra investido, de lo que se deduce que si bien dicho acto no fue suscrito por el titular de la jefatura de la unidad, quien actuó lo hizo por delegación, tal como está previsto en las normas mencionadas en este acápite, particularmente los artículos 82 y 162 del Decreto 807 de 1993.

Tribunal administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta, Sentencia del 1 de agosto del 2007, Expediente 25000-23-27-000-2006-00504-01.(99)

La Sala observa que, si bien es cierto, la administración citó correctamente en el mandamiento de pago el número y fecha de la resolución de delegación de funciones mencionada tal como se puede apreciar a folio 384. Observa igualmente que la delegación alude al adelantamiento de procesos de cobro coactivo y el proferimiento de los actos administrativos que se deriven del mismo, lo cual incluye emitir el mandamiento de pago. Así las cosas, es claro que la funcionaria que libró el mandamiento de pago que nos ocupa, lo hizo en ejercicio de la delegación que le fue conferida por el administrador de impuestos.

ARTÍCULO 562-1. ACTUALIZACIÓN DEL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES. *La administración tributaria podrá actualizar los registros de los contribuyentes, responsables, agentes de retención o declarantes, a partir de la información obtenida de terceros. La información que se obtenga de la actualización autorizada en este artículo, una vez comunicada al interesado, tendrá validez legal en lo pertinente, dentro de las actuaciones que se adelanten de conformidad con el libro V del Estatuto Tributario. <Adicionado por la Ley 488/98, art. 90>*

ARTÍCULO. ACTUALIZACIÓN DEL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES. La administración tributaria podrá actualizar los registros de los contribuyentes, responsables, agentes de retención o declarantes, a partir de la información obtenida de terceros. La información que se obtenga de la actualización autorizada en este artículo, una vez comunicada al interesado, tendrá validez legal en lo pertinente, dentro de las actuaciones que se adelanten de conformidad con el régimen de procedimiento y sanciones.

ARTÍCULO 563. DIRECCIÓN PARA NOTIFICACIONES. *La notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.*

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración de impuestos, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.

Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados en el inciso anterior, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación.

ARTÍCULO. DIRECCIÓN PARA NOTIFICACIONES. La notificación de la actuaciones de la administración tributaria, deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, agente retenedor o declarante en la última declaración del respectivo impuesto, a la que figure en el respectivo registro de contribuyentes del impuesto o la informada mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la dependencia competente, en cuyo caso seguirá siendo válida la anterior al cambio por tres (3) meses, sin perjuicio de la nueva dirección informada.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no hubiera informado una dirección, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la dirección que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y, en general, de información oficial, comercial o bancaria.

Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, agente retenedor o declarante por ninguno de los medios señalados en el inciso anterior, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación de aviso en un diario de amplia circulación regional o local.

En el caso del impuesto predial unificado, la dirección para notificación será la que registre el predio en la base de datos de la administración o la que aparezca registrada en la base de la respectiva autoridad catastral y/o en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, en la dirección informada por el contribuyente en la última declaración privada del impuesto predial en el caso de que exista, o en el formato que para el efecto determine la administración tributaria.

PARÁGRAFO. En caso de actos administrativos que se refieran a varios impuestos, la dirección para notificaciones será cualquiera de las direcciones informadas en la última declaración de cualquiera de los impuestos objeto del acto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre del 2008, Expediente 16059

Ha considerado la Sala en varias oportunidades que el no intentar en forma diligente notificar a un contribuyente que existe una actuación administrativa que lo vincula agotando todos los medios para lograrlo en forma efectiva, que exige sólo el mínimo cuidado y diligencia en la forma de efectuar la notificación por correo, puede presentarse una violación al derecho de defensa y contradicción protegido por el artículo 29 de la Constitución Política. Del texto de las citadas normas se establece que si bien la notificación debe efectuarse en la dirección vigente, vale decir, la antigua, no lo es menos, la validez que el ordenamiento jurídico le otorga a la nueva, al señalar “sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada”, lo cual debe, necesariamente, producir algún efecto a favor del contribuyente. Se considera, que tal efecto se debe traducir en el conocimiento que al contribuyente se le debe proporcionar de la actuación de la administración notificada a la antigua dirección, pues si se otorga validez a la nueva dirección informada, y de ella tiene conocimiento la administración tributaria, mal puede entenderse que se ha surtido en legal forma la notificación si, en forma restringida, se envía únicamente a la antigua dirección, sin información alguna para el contribuyente a la nueva dirección informada. En este orden de ideas, es claro que el requerimiento ordinario y el pliego de cargos se enviaron a la última dirección informada por el contribuyente, que correspondía a la informada en el denuncia rentístico del período gravable 2001, es decir, a la carrera 40 168-67. De otro lado, para la fecha de expedición de la resolución sanción (7 de febrero del 2003), ya se había radicado la actualización de la dirección para notificación, el 19 de diciembre del 2002. En el caso sub júdice, por tratarse del pliego de cargos, actuación previa a la imposición de la sanción por no envío de información en medio magnético prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, cuyo traslado es obligatorio y que al no haberse surtido en debida forma, determina la nulidad de la resolución sancionatoria por violación del derecho de audiencia y defensa, en los términos consagrados por el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Así las cosas, la Sala dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto y en consecuencia revocará la sentencia apelada.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de noviembre del 2008, Expediente: 1100133310432006-00012-01

De acuerdo con las normas en cita la administración debía notificar el acto declarativo en cuestión a la dirección informada en la última declaración, hecho que aparece debidamente probado en el informativo, más aún cuando la administración verificó previamente mediante cruce de información con terceros (Codensa) que la dirección informada en la declaración no correspondía al lugar de operación de la actora. Igualmente las normas de procedimiento tributario contemplan los eventos en los cuales el correo devuelve las notificaciones en el artículo 568 del estatuto. Es así como la administración dio cumplimiento a este requisito en cuanto que remitió por correo certificado del 10 de enero del 2003 la notificación del acto declarativo y ante la devolución del correo (causal no reside) procedió a efectuar la publicación correspondiente en el diario La República el 14 de abril del 2003. Se hace notar que la notificación por correo fue remitida a la dirección informada por el contribuyente en la declaración objeto de pronunciamiento por la administración. Tal como lo establece la norma debe entenderse surtida la notificación. El Consejo de Estado ha dicho con respecto a la dirección a la que se deben notificar los actos administrativos: de acuerdo con el artículo 563 del Estatuto Tributario, la regla general es que los actos de la administración tributaria se notifiquen a la última dirección informada por el contribuyente, la cual corresponde a la indicada en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, o en el formato oficial de cambio de dirección. Los declarantes, conforme al inciso segundo del artículo 612 ibídem, tienen el deber de informar los cambios de dirección dentro del término de tres (3) meses contados a partir de su ocurrencia. Aunque no está prevista expresamente una sanción en caso de incumplimiento de este deber, la consecuencia para quien no informe oportunamente el cambio será que la administración tributaria notifique válidamente sus actos a la última dirección conocida. Adicionalmente la norma transcrita también dispone que la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada. Sobre ese punto específico esta sección mediante sentencia del 3 de marzo del 2000, exp. 9809, magistrado ponente. doctor Delio Gómez Leyva, interpretó de la siguiente forma el sentido de la disposición: “Se tiene, entonces, que si bien debe la notificación efectuarse en la dirección vigente, vale decir, la antigua, no lo es menos, la validez que el ordenamiento jurídico le otorga a la nueva, al señalar “sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada”, lo cual debe, necesariamente, producir algún efecto a favor del contribuyente”. Estimó la Sala en esa oportunidad, que si la norma otorga validez a la nueva dirección informada y, toda vez que la administración tributaria la conoce, mal puede entenderse que se ha surtido en legal forma la notificación al enviarla únicamente a la antigua dirección.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de julio del 2007, Expediente: 25000232700020005708-01(98)

Para notificar la liquidación oficial de revisión se cuenta con seis (6) meses a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial. El artículo 563 del Estatuto Tributario prevé que la notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, sin embargo la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.

En el presente caso, el 28 de mayo del 2002 se presentó la primera declaración de corrección en la cual se informa la nueva dirección, a partir de esta fecha la dirección antigua era válida durante los tres meses siguientes, a donde la administración podía notificar válidamente sus actuaciones, sin embargo, el requerimiento especial se expidió el 10 de abril del 2003 y se notificó el 11 de abril del 2003 a la nueva dirección y un año después de la corrección, de esta manera ya había vencido los tres meses a que se refiere el artículo citado respecto de la vigencia de la dirección antigua –sin embargo y a pesar de esto, la antigua dirección se tuvo en cuenta para notificar la liquidación oficial de revisión, siendo evidente que la administración desconoció la nueva dirección. (...). Se intentó notificar un día después del vencimiento de la fecha límite, la cual no se logró y por esto evidencia una extemporaneidad del acto administrativo (...). Posteriormente la administración y ante la devolución del correo, publica el acto liquidatorio por aviso en el periódico El Tiempo con fecha 13 de febrero del 2004.

Tribunal Administrativo De Cundinamarca, Sección Cuarta, sentencia del 12 de mayo del 2005, Expediente 250002327000200400423-01(51)

(...) vale la pena señalar que al declarante la ley le impone la obligación de informar la dirección para que se surta la respectiva notificación, al punto que ha establecido la sanción del artículo 650-1 del Estatuto Tributario denominada “sanción por no informar la dirección” y consiste en no darle efectos jurídicos a la declaración, en los términos del artículo 580 del mismo ordenamiento. La dirección fijada en la declaración de renta o de ingresos y patrimonio o en el formato creado para ello es la que prima para los efectos de las notificaciones (E.T., art. 563). Entiende la sala, que en principio, ésta es la dirección a la que se debe enviar la correspondencia, pues es lógico que ésta es la dirección en donde el contribuyente estará atento. No obstante, el legislador, previendo que la administración no puede tener al día los registros de las direcciones estableció tres (3) meses de gracia para la administración al determinar que la antigua continúa vigente por tres meses más después de conocer la nueva y que reemplaza a la anterior.

(...) en otras palabras, en el sub júdece, el hecho de que no se haya podido efectuar la notificación por correo de la liquidación oficial de revisión precitada, a la última dirección informada, fue por causa atribuible a la demandante, conforme se vio, por lo que se procedió a efectuar publicación en el diario La República.

ARTÍCULO 564. DIRECCIÓN PROCESAL. *Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la administración deberá hacerlo a dicha dirección.*

ARTÍCULO. DIRECCIÓN PROCESAL. Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la administración deberá hacerlo a dicha dirección.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de marzo del 2008, Expediente 15798

No se presenta la llamada “dirección procesal” cuando no es informada expresamente para el trámite de determinación y discusión del tributo. Los membretes preimpresos de la papelería del comerciante no pueden ser admitidos como dirección procesal en os términos del artículo 564 del Estatuto Tributario, porque esta norma exige que el contribuyente indique explícitamente el lugar al que se le deben remitir los actos correspondientes, lo que no ocurrió en este caso (Fl. 116) y en consecuencia fue válida la remisión del aviso

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de lo 10 de octubre del 2007, Expediente 15601

Cuando se suministra una dirección rural, es un hecho conocido que no hay servicio de correo hasta el predio, por lo tanto es deber de la persona recoger en la oficina de Ad Postal en la cabecera municipal la correspondencia. Su conducta negligente al no reclamarla y los efectos derivados de ella, debe sufrirla quien incurre en ese descuido. Más grave aún cuando el contribuyente confiere a un apoderado la representación ante la autoridad tributaria y éste informa como dirección procesal la rural señalada, pero incumple su deber profesional de estar atento al desarrollo del proceso encomendado, que incluía entre otras gestiones, reclamar la correspondencia en la oficina postal de Chocontá, a sabiendas de que para la época, la notificación de las providencias de la administración tributaria se hacía por correo, en los términos previstos en el artículo 566 del E.T. Esgrimir el apoderado en este caso, la indebida notificación y por consiguiente la violación del debido proceso, es pretender obtener beneficio de su propia negligencia, lo cual es inadmisibile.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 14 de junio del 2007 Expediente 15285

El artículo 565 del Estatuto Tributario establece que las actuaciones administrativas deben notificarse por correo o personalmente, y tratándose de resoluciones que deciden recursos personalmente o por edicto, si el contribuyente no comparece dentro del término de diez días siguientes contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. El artículo 566 del citado Estatuto dispone la forma en que se realizará la notificación por correo, advirtiendo que copia del acto correspondiente se enviará a la dirección informada por el contribuyente. En el presente caso el recurso de reconsideración fue interpuesto por el Doctor Hernán Alberto González Parada, en calidad de apoderado especial de la sociedad VÉLEZ SERNA Y CÍA. LTDA., quien en el memorial correspondiente informó como dirección para notificaciones la siguiente: “Hernán Alberto González Parada - Apoderado de la sociedad VÉLEZ SERNA Y CÍA. LTDA. –Carrera 13 No. 92-57 Oficina 304– Bogotá”. Conforme lo anterior, la administración para notificar la Resolución que decidió el recurso de reconsideración, debió remitir la citación al apoderado y a la dirección informada por éste en el memorial del recurso correspondiente y en caso de que éste, transcurridos diez días desde la introducción al correo de la citación para notificación, no se presentara para realizar esta diligencia, procede la fijación del edicto a que se refiere el artículo 565 del Estatuto Tributario. Con desconocimiento de lo indicado, en este caso, la administración envió la notificación de la citación indicando como destinatario a la sociedad “ VÉLEZ SERNA Y CÍA. LTDA.”, dirección Carrera 13 No. 92-57 Oficina 304, dirección que corresponde a la del apoderado y no a la de la sociedad; error que motivó que la misma fuera devuelta por el correo con la anotación “No reside”. Lo expuesto permite concluir que no obra prueba en el proceso de que la administración haya citado válidamente al apoderado para realizar la notificación personal de la Resolución que decidió el recurso de reconsideración, lo cual generó que la notificación hecha por edicto (fol. 39 exp.) fuera ineficaz conforme al artículo 48 del Código Contencioso Administrativo, dando lugar por tanto a la ocurrencia del silencio administrativo positivo a la luz de lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre del 2006, Expediente 15182.

La norma transcrita establece que si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la administración deberá hacerla en ese sitio. Es ésta una disposición especial del régimen de notificaciones en materia tributaria, pues desarrolla el concepto de “dirección procesal” dentro del trámite de la determinación del tributo o la sanción. Así mismo, la disposición no impide que pueda señalarse nueva dirección procesal, dentro de un término razonable, durante el proceso de determinación y discusión del tributo. (...).

La Sala considera que tal manifestación es un cambio de la dirección procesal, que obedeció precisamente al traslado de las oficinas de la sociedad actora y que de hecho dejaba sin vigencia la dirección procesal inicial. En efecto esta nueva dirección fue manifestada por el contribuyente en una diligencia que hace parte del trámite del proceso de determinación y discusión del tributo, como constancia del cambio de dirección que se surtiría de manera inmediata, y que obviamente incidiría en la notificación de las actuaciones respectivas. ... Ahora, si bien es cierto que la notificación enviada a la primera de las direcciones mencionadas fue devuelta por el correo por la causal “no reside”, no lo es menos, que en la segunda dirección procesal para efectos notificados en atención a lo expresado por la actora en el proceso tributario (inspección contable), con anterioridad a la expedición del acto de revisión, no fue objeto de devolución. Se limita el contribuyente a afirmar que desconoció la existencia de las liquidaciones oficiales, sin demostrar que las mismas no fueron recibidas en la nueva dirección procesal o que se hubiese presentado cualquier otra eventualidad que impidiera el cumplimiento del principio de publicidad buscado por el ente fiscal. (...) De ahí que no se violaron las condiciones establecidas en la ley para llevar a cabo las notificaciones de las liquidaciones oficiales, como quiera que fue el mismo contribuyente quien dejó sin

efecto la primera dirección reportada como procesal, al señalarla en diligencia posterior y al no ser devueltos los actos por el correo, se entiende surtida en debida forma en dicho lugar, por lo cual no era aplicable el artículo 568 E.T. que ordena la publicación de un aviso en un periódico de amplia circulación nacional, cuando los actos sean devueltos por el correo por cualquier razón, ya que la devolución se produjo por haber sido enviados a una dirección procesal que había sido modificada.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, 10 de septiembre del 2009, Exp 2500023270002007-00138-01

La sociedad demandante informó en los memoriales de los recursos de reconsideración que la dirección de notificación era la Calle 30 A No. 6-38 piso 17 de la Ciudad de Bogotá, siendo esta la dirección a la cual la DIAN procedió a surtir las notificaciones por correo de las resoluciones de los recursos y al no lograr surtir la notificación, procedió a publicar un aviso en un diario de amplia circulación nacional como El Tiempo. La Sala advierte que la sociedad demandante no predica que hubiese existido un cambio de dirección del cual tuviese conocimiento la DIAN y que no reposa dentro del expediente alguna prueba documental que permita advertir cambio alguno, lo cual deviene en que la administración sí intentó surtir la notificación por correo a la dirección correcta. Así las cosas, si bien es cierto, la jurisprudencia del Consejo de Estado y de esta Corporación ha sido enfática al advertir que antes de intentar la notificación por aviso, la administración debe agotar las diligencias necesarias para ubicar al contribuyente y así salvaguardar el derecho de defensa de éste, por cuanto la notificación por aviso es supletoria, siendo necesario garantizar que el interesado efectivamente conozca la decisión adoptada por el ente fiscalizador; no es menos cierto, que en el asunto in examine, de los hechos narrados por la libelista se advierte que ésta sí tuvo conocimiento de los actos mediante los cuales se resolvieron los recursos de reconsideración el día de la publicación por aviso, esto es, el 6 de febrero del 2007, medio que fue necesario utilizar ante la devolución de los correos. Por lo tanto, la notificación sí surtió los efectos tendientes a garantizar que la sociedad efectivamente conociera las decisiones y salvaguardar su derecho de defensa.

En igual sentido:

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, 26 de noviembre del 2009, Expediente 2500023270002009-000088-01.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, 11 de diciembre del 2009, Expediente 110013331039200800067-01

Entonces, brilla por su ausencia prueba idónea que demuestre que la contribuyente hubiese informado una dirección procesal diferente de la indicada en las declaraciones del impuesto predial presentadas, esto es, la AVENIDA EL DORADO No. 69 A – 51 TORRE B PISO 4 y dadas las referidas inconsistencias encontradas en la información aportada por el ente fiscalizador, la Sala concluye que la notificación por correo del requerimiento especial fue ineficaz por cuanto se surtió a una dirección distinta a la que correspondía, lo cual no le permitió a la interesada conocer oportunamente el acto administrativo. No obstante, lo anterior (...) la sociedad conoció de la existencia del requerimiento especial con el oficio 2007 EE-145607 de 13 de junio del 2007, pero como ignoraba su contenido se vio avocada a solicitar copia del acto el día 16 de enero del 2008. Así pues puede colegirse que en el asunto bajo examen el requerimiento se notificó por conducta concluyente el 26 de marzo del 2008 día en que recibió copia de la decisión, porque sólo hasta esa fecha la sociedad se dio por suficientemente enterada de la decisión(...) ello acaeció de manera extemporánea (después del 8 de julio del 2007) lo cual deviene en que no se logró interrumpir el término de firmeza de la declaración privada y por lo tanto, ésta adquirió firmeza el día 9 de julio del 2007 por ministerio de la ley.

DIAN, OFICIO 091748, del 8 de noviembre del 2007

¿El artículo 564 del Estatuto Tributario relativo a la dirección procesal se encuentra derogado en virtud de lo dispuesto en el parágrafo 2° del artículo 565 ibídem (modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 del 2006) y por el artículo 555-2 del mismo ordenamiento?

De conformidad con lo establecido en los artículos 555-2, 563 y 565 del Estatuto Tributario, por regla general, la notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente en el registro único tributario (RUT), como único mecanismo de ubicación de los sujetos que deben cumplir obligaciones ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Concepto Nro. 082229 del 8 de noviembre del 2005).

Por otra parte, el artículo 564 del Estatuto Tributario dispone:

Artículo 564. Dirección procesal. Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la administración deberá hacerlo a dicha dirección.

Al respecto, el Honorable Consejo de Estado advierte que la denominación “procesal” de que trata el artículo 564, solo es aplicable a los asuntos que se encuentran en proceso de “determinación y discusión”, en cuyo evento el contribuyente deberá señalar expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes (Sentencia 11834 del 15 de junio del 2001, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié).

En el mismo sentido sostiene la jurisprudencia, que la norma constituye una disposición especial en el régimen de notificaciones en materia tributaria, pues desarrolla el concepto de la “dirección procesal” dentro del trámite de la determinación del tributo o la sanción (Sentencia 14569 del 13 de abril del 2005, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz).

En este orden de ideas, es preciso distinguir que una es la obligación que tiene el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante de inscribirse en el registro único tributario (RUT), y de informar la dirección con el fin, entre otros, de atender las formas propias de notificación de las actuaciones de la administración tributaria, y otra, la facultad que le asiste de señalar, directamente o a través de su apoderado, durante el proceso de determinación y discusión del tributo una dirección para efectos de notificación de los actos expedidos en desarrollo del mismo, circunstancia en la cual, por obedecer a una disposición de carácter especial es de forzosa observancia por parte de la administración tributaria.

Dicho de otra manera, en el primer caso se trata de una obligación del contribuyente responsable, agente retenedor o declarante, y en el segundo, de una prerrogativa que se le otorga, cuyo ejercicio obliga a la administración tributaria.

En consecuencia, la dirección informada en el curso de un proceso de determinación y discusión del tributo, por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante o por su apoderado, prevalece sobre las previstas en los artículos 555-2 y 565 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.*

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.

PARÁGRAFO 1°. *La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el registro único tributario (RUT). En estos eventos también procederá la notificación electrónica.*

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios

señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.

Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el registro único tributario (RUT), habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

PARÁGRAFO 2°. Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el registro único tributario (RUT).

PARÁGRAFO 3°. Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias. <Modificado por la Ley 1111 del 2006, art. 45>

ARTÍCULO. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica. El edicto se fijará en un lugar público, por el término de 10 días, con inserción de la parte resolutive de la resolución de conformidad con el artículo 45 del Código Contencioso administrativo.

PARÁGRAFO 1º. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección de notificaciones.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no hubiera informado una dirección, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la dirección que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y, en general, de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, agente retenedor o declarante por ninguno de los medios señalados en el inciso anterior, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación de aviso en un diario de amplia circulación regional o local.

Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

PARÁGRAFO 2º. Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la dirección informada por el apoderado.

PARÁGRAFO 3º. Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la administración tributaria como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 03 de diciembre de 2009, Expediente 17041

El demandante alega que los actos son nulos porque el que resolvió el recurso de reconsideración no se notificó en debida forma, teniendo en cuenta que fue citado a las oficinas de impuestos para notificarle personalmente la actuación, solicitándole comparecer “en el término de 10 días hábiles contados a partir de la fecha de introducción al correo”. Según la apelante, la entidad pretermitió los términos para que el contribuyente acudiera a notificarse personalmente y por tanto para la notificación por edicto, porque debió contabilizar el plazo otorgado para comparecer, desde que la citación fue recibida efectivamente y no desde su introducción al correo. La Corte Constitucional declaró la exequibilidad de esta disposición entendiendo que no se trataba de la misma situación estudiada en su Sentencia C-096 del 2001, donde se declaró la inconstitucionalidad de la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario, norma referida a la notificación por correo y que fue retirada del ordenamiento jurídico por cuanto la norma entendía surtida la notificación, sin tener en cuenta si había sido recibida o no por el destinatario. De acuerdo con lo expuesto y según lo señalado expresamente en el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario, la notificación por edicto se surte, cuando el interesado no compareciere dentro de los diez días siguientes a la fecha de introducción al correo del aviso de citación, independientemente del momento en que éste sea recibido efectivamente

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 17299

La notificación por edicto en materia tributaria está prevista solamente para notificar de manera subsidiaria las resoluciones que deciden los recursos y cuando el interesado no comparezca a notificarse personalmente dentro de los diez (10) días siguientes a la citación. Toda vez que no existe una regulación especial en el Estatuto Tributario sobre la forma de realizar la notificación por edicto, se debe dar aplicación a las normas generales que regulan el procedimiento administrativo, en aplicación del inciso 2º del artículo 1º del Código Contencioso Administrativo. En tales condiciones, para regular el vacío normativo existente en la legislación impositiva, en cuanto al término de fijación del edicto, resulta pertinente la aplicación del artículo 45 del Código Contencioso Administrativo que señala un lapso de diez días. A su vez también es aplicable el inciso final del artículo 323 del Código de Procedimiento Civil, el cual prevé que “la notificación se entenderá surtida al vencimiento del término de fijación del edicto”.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de noviembre del 2009, Expediente 17223.

En cuanto a la notificación por aviso, la Sala, en reiteradas oportunidades, ha considerado que ésta procede cuando no ha sido posible establecer la dirección del contribuyente, es decir, cuando no se ha podido notificar por correo, como lo ordena el artículo 566 del Estatuto Tributario; por lo que, previamente, la administración debe tratar de obtener la dirección por medios tales como guías telefónicas, directorios y en general, de información oficial, comercial o bancaria. En otros términos, el aviso sólo se publica después de haber realizado todas las diligencias posibles para ubicar al contribuyente y no haberlo logrado. Así mismo, la notificación por aviso es excepcional, pues, no es garantía suficiente de que a través de ella se logre el conocimiento efectivo de los actos administrativos: por tal razón, se repite, la administración debe agotar los medios que la ley le permite para garantizar plenamente el derecho de defensa de los contribuyentes que se puedan ver afectados con sus decisiones. Se advierte que la DIAN no podía acudir al procedimiento de notificación por aviso para dar a conocer el emplazamiento –actor preparatorio– y la sanción por no declarar –acto definitivo–, pues no era procedente emplear este medio para notificar, sin agotar previamente todas las diligencias posibles para ubicar al actor, ni realizar averiguaciones tendientes a verificar su dirección. Con esta conducta la demandada vulneró un elemento esencial del debido proceso, esto es, dar a conocer sus decisiones para que los administrados puedan ejercer su derecho de defensa. Aunque la falta o indebida notificación del acto definitivo, no es per se causal de nulidad de éste, sino de inoponibilidad (art. 48 del CCA), la violación del debido proceso en la formación del acto sí lo es, conforme con el artículo 84 del Código Contencioso

Administrativo. Como se vio en el sub lite la DIAN no ofreció posibilidad al actor de controvertir el emplazamiento, por cuanto lo notificó indebidamente, con lo cual se concluye que existe motivo para anular la Resolución Sanción 210642003000042 de 24 de octubre del 2003.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de junio de 2008, expediente 15485

En el asunto sub exámine, se encuentra probado que el 7 de febrero de 1997, la DIAN expidió la Resolución 0013, por la cual impuso una sanción a la actora (fls. 119 a 123). También está acreditado que dicho acto se introdujo al correo el día en mención, a la dirección informada por la actora, lo cual no es materia de discusión (fls. 118 y 120 vto.). Además, está demostrado que la actora no recibió el correo, conforme al siguiente análisis: La demandante allegó la declaración juramentada ante Notario, de la Gerente del Centro de Información y Consulta (CIC) de la compañía, en la que consta que dicha dependencia es la encargada de la correspondencia de la empresa y que revisadas “las planillas de control de correspondencia durante los meses de febrero y marzo de 1997 [...] existe evidencia que no se recibió la Resolución 00013 del 7 de febrero de 1997, expedida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Grandes Contribuyentes División de Liquidación” (folio 51). La DIAN sólo tiene copia del envío del correo; no tiene constancia de que Adpostal lo haya entregado al contribuyente o lo haya devuelto. Adpostal, por su parte, tampoco tiene copia de la entrega del correo, pues, desde el año 2000, cuando la actora le solicitó que le suministrara las pruebas de tal hecho, y después, dentro del proceso (folio 179), dicha entidad ha sostenido que no tiene copia de los documentos solicitados, porque, según las normas de conservación de archivos, no está obligada a tener datos del servicio de correos de 1997. Lo anterior, pone de presente que la prueba de la actora no fue desvirtuada por la DIAN. Así mismo, evidencia la falta de diligencia de la demandada al desentenderse de la notificación por correo por el solo hecho de tener certeza de la fecha de introducción al mismo, pues, su deber, era exigir a Adpostal, en general, un informe del resultado de la diligencia: si el correo finalmente fue enviado, cuándo y dónde, y si el mismo fue devuelto o no. De otra parte, la copia de la planilla de introducción al correo, del pliego de cargos y de su respuesta, y de la resolución sanción, no son prueba de que el acto sancionatorio haya sido conocido por la demandante, como erróneamente lo considera LA DIAN. Dichos documentos, en lo que interesa, sólo prueban la fecha en que el acto se introdujo al correo, no el día en que la demandante lo recibió.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de noviembre de 2007, expediente 15927

En este caso, el acto que resolvió el recurso de reconsideración fue expedido el 7 de octubre del 2002; y, con fundamento en el artículo 569 del Estatuto Tributario, el Distrito Capital envió citación a la dirección de la contribuyente, para notificarle personalmente la decisión; dicha citación fue entregada por correo certificado el 8 de octubre del 2002 (fl. 101 y 102 c. a.). En cumplimiento de la citación, la actora compareció a la entidad y se notificó de la resolución que agotó vía gubernativa el 6 de noviembre del 2002. Y, aunque entre la citación y la notificación personal, transcurrieron más de los diez días que consagra la norma en mención, con dicha diligencia se cumplió la finalidad de dar publicidad al acto y hacerlo oponible al contribuyente. Además, al haberse practicado la notificación personal, no era necesaria la publicación del edicto, ya que el artículo 565 ibídem excluye la dos formas de notificación. Así mismo, no se configuró el silencio administrativo positivo, dado que la actora interpuso el recurso el 26 de noviembre del 2001 (fls. 87 a 89 c. ppal.), y la administración notificó personalmente la resolución que lo resolvió el 6 de noviembre del 2002, es decir, dentro del año que señala el artículo 732 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión del artículo 104 del Decreto 807 de 1993.

Tribunal Administrativo De Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de noviembre del 2007

Los actos que resuelven recursos deben ser notificados personalmente o por edicto si el contribuyente no compareciere dentro del término de 10 días contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. (...) SENTENCIA C-096 DE FEBRERO DE 2001 –Se refirió al artículo 566 del Estatuto Tributario esto es actos que no requieren notificación personal. La sentencia C-096 de febrero del 2001, que declaró inexecutable la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” fue respecto del artículo 566 del Estatuto Tributario y no del artículo 565 que habla de la introducción al correo del aviso de citación, que es diferente al acto de notificación del acto administrativo que resuelve el recurso de reconsideración, contenido en el artículo 565 mencionado, el demandante pretende dar un alcance a la sentencia de la Corte Constitucional que no tiene. De hecho el artículo 565 del Estatuto Tributario hace referencia a la introducción al correo de la citación para efectos de la notificación personal por tratarse de un recurso y el artículo 566 ibídem se refiere a la notificación otro tipo de actos que no requieran notificación personal y que como tal era surtida mediante el envío por correo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de mayo del 2007, Expediente 250002327000200500001-01(54)

Al respecto, es necesario precisar que en tratándose de la notificación de los actos a través de los cuales se realiza el proceso de determinación de tributos e imposición de sanciones, el requerimiento especial, es el punto arquimédico, del citado proceso, el cual contiene entre otros, los cargos que la administración le formula al actor, las pruebas en que se funda y los demás aspectos resultantes del proceso de investigación, el cual debe ser notificado, para garantizar así al actor el debido proceso y el derecho de defensa, consagrando en nuestra carta magna y en las normas fiscales. La notificación tiene tanta relevancia en el citado proceso, que la Corte Constitucional, en sentencia C-096 del 31 de enero del 2001, se pronuncio sobre la misma, al manifestar que no basta demostrar el envío de la citación, sino que además debe existir constancia de su recibo por parte del administrado.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de marzo del 2006, Expediente 03 – 01817 – 01(15.)

La notificación de las providencias que deciden recursos, se hará en principio de forma personal, o subsidiariamente por edicto (...) Ahora bien, el plazo que tiene el interesado para comparecer es de diez (10) días contados a partir del día hábil siguiente a la fecha de introducción al correo de la citación, pues claramente indica la norma que son "... los diez (10) días siguientes...". Siendo ello así, se advierte que si el aviso de citación se introdujo el 7 de octubre del 2002 día lunes (fl. 34 del exp), el término de diez (10) días empezó a correr el día hábil siguiente, esto es desde el 8 de octubre, terminando el 22 de octubre del 2002 (14 de octubre fue día feriado), con lo que, se establece que el edicto debió fijarse el miércoles 23 de octubre del 2002, procediendo por su lado, su desfijación el miércoles 6 de noviembre del 2002, es decir diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento del término para comparecer a notificarse personalmente (siguientes al 7 de octubre), de acuerdo con lo prescrito en el artículo 45 del Código Contencioso Administrativo norma aplicable, por no existir regulación especial en relación con el término de fijación de edictos.

Tribunal Administrativo De Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de noviembre del 2005, Expediente 250002327000200200257-01(109.)

(...) la notificación por correo se remitió a la dirección antigua dentro del término, según lo permite el artículo 563 del E.T. y por lo tanto, al ser devuelta por el correo procedía la notificación por aviso como en efecto se hizo. De manera que la notificación del requerimiento especial se surtió válidamente (...) el haber sido notificado el requerimiento especial cuando la liquidación privada había quedado en firme, los actos administrativos posteriores y basados en el mismo, quedan sin piso legal. Por ello son nulas la liquidación oficial de revisión y la resolución por la cual se decidió el recurso de reconsideración

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala cuarta, Sentencia del 23 de mayo del 2006, Expediente 960.495.

(...) En el caso que ocupa la atención de la Sala, la División de Fiscalización de la administración de Impuestos Nacionales, profirió el día 5 de octubre de 1994, el Pliego de Cargos UAE-DIAN 1-067-5-127, proponiendo la imposición de la sanción por no informar, a la Sociedad demandante. En cumplimiento de las normas trascritas la administración notificó el acto en la misma fecha a la dirección indicada por el contribuyente. El día 31 de mayo de 1994, el correo devolvió el pliego de cargos porque este no fue reclamado en la oficina de Adpostal del municipio de Chocontá – Cundinamarca. La División de Documentación, procedió a notificarlo nuevamente el día 2 de agosto de 1994, sin que haya sido devuelto por el correo; lo anterior con la finalidad de que EDUARDOÑO LTDA., conociera en forma efectiva el requerimiento, por lo que fue responsabilidad suya no reclamar la correspondencia en la oficina de correos mencionada. Sobre el tema que se viene tratando, y en procesos en los que ha sido parte la sociedad demandante, ha tenido oportunidad de pronunciarse el Honorable Consejo de Estado en los siguientes términos: "Reitera la Sala que si el apoderado no reclamó la correspondencia, ello se debió a su propio descuido y por consiguiente no puede imputársele tal hecho a la administración, ya que esta envió los actos a la dirección procesal suministrada por él. En consecuencia no hay la indebida notificación que esgrime el actor..." "Es evidente la intención del apoderado del demandante de obstruir el proceso administrativo al cambiar la dirección tributaria localizada en la ciudad de Medellín, por la dirección procesal ubicada en zona rural del municipio de Chocontá-Cundinamarca, hecho que atenta contra el principio de lealtad procesal, como lo ha sostenido la entidad demandada, pues aún en el caso en que se pretendió hacer la notificación personal uno de los actos, tampoco fue reclamada en el correo la respectiva citación" De lo anterior se concluye que no le asiste razón al apoderado de la sociedad demandante

CONCEPTO DIAN 092 de 29 de septiembre del 2005

La notificación es el mecanismo que permite al destinatario de un acto administrativo, conocerlo oportunamente, para que pueda ejercer de la manera que considere más acertada, los derechos constitucionales de defensa y el debido proceso, y por ende asuma su defensa de la manera que considere más acertada.

Adicionalmente, la notificación cumple la finalidad de establecer con precisión la fecha en que entra en vigencia el contenido del respectivo acto administrativo y de dar aplicación al principio de oponibilidad del mismo, como corresponde a los actos administrativos que se expiden dentro de un proceso que puede culminar con una sanción.

Teniendo en cuenta lo precisado y habida cuenta de que su consulta radica en conocer el procedimiento que debe surtir cuando se advierte que un área determinada ha incurrido en erradas e indebidas notificaciones, es menester precisar ante todo, qué se entiende por tal.

El Título XIX del Decreto 2685 de 1999, al regular todo el tema de notificaciones precisa aspectos como la dirección para las notificaciones a efectos de resaltar que la publicación de las decisiones debe hacerse llegar al responsable de la misma a la dirección informada por éste o a la que la administración determine cuando no exista dirección procesal o no sea posible establecer la dirección del responsable; se determinan las formas de notificación dependiendo del tipo de acto administrativo, esto es, si es de fondo, de trámite o preparatorios u operaciones administrativas como la aprehensión, para luego derivar en la explicación de los requisitos de cada una de las formas de notificación.

Dada esta secuencia de normas es dable destacar que son estos los aspectos fundamentales de toda notificación:

1. El sujeto al que va destinada que no es otro que el destinatario del acto administrativa
2. La Dirección a la cual se le hace llegar, y, 3. La forma en que debe notificarse.

Bajo estas tres aspectos, los dos primeros son fundamentales para determinar si hubo o no una notificación y, bajo el tercer aspecto, si hubo o no una indebida notificación. Lo primero por cuanto si la notificación se formula a sujeto distinto o a la dirección errada, se configura una falta de notificación y, lo segundo porque la forma en que debe notificarse el acto, en la medida en que puede afectar derechos como el de defensa o audiencia atrás comentados, generan la indebida notificación.

Adicionalmente, el artículo 47 del CCA, prescribe que “En el texto de toda notificación o publicación se indicarán los recursos que legalmente proceden contra las decisiones de que se trate, las autoridades ante quienes deben interponerse, y los plazos para hacerlo”.

De las normas transcritas es viable concluir que en técnica jurídica puede presentarse una falta de notificación, una indebida notificación y una notificación irregular.

(...)

En consecuencia, si es un área diferente a la que profirió el acto, la que da cuenta del error deberá devolverlo para su corrección a la que lo profirió pues es tal circunstancia la que inhibiría a la otra área para continuar con la etapa procesal correspondiente a la actuación pertinente que se esté adelantando en consideración a que de conformidad con el artículo 48 del CCA no se tendrá por hecha la notificación ni producirá efectos legales la decisión, a menos que la parte interesada, dándose por suficientemente enterada, convenga en ella o utilice en tiempo los recursos legales, es decir, se configure la notificación por conducta concluyente, caso en el cual no habría necesidad de corregir el acto pues la respuesta del interesado es la que permitirá a la dependencia competente adelantar la etapa que por ley le corresponde.

Por el contrario, cuando fue la ejecución del acto la equivocada, por sustracción de materia no habrá lugar a corregir acto administrativo alguno sino su ejecución, pero con la misma salvedad anterior, esto es, que si la parte interesada se da por suficientemente enterada, convenga en la notificación o utilice en tiempo los recursos legales.

En cuanto a la indebida notificación, considera el despacho que se daría cuando se notifica por una forma distinta a la prevista en la legislación aduanera para la actuación respectiva. Así por ejemplo, notificar por estado lo que debe notificarse personalmente o por correo, o viceversa.

Sobre el particular y teniendo en cuenta lo comentado inicialmente acerca de lo que se busca con la notificación, para este despacho resultaría violatorio del derecho de defensa y audiencia, el hecho de que una actuación administrativa sea notificada por una forma no prevista en la legislación aduanera para el acto que se pretende dar a conocer, siempre y cuando, la forma de notificación utilizada ofrezca menos garantía de respeto y cumplimiento de los derechos mencionados.

En tales circunstancias, también resulta aplicable el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo en cuanto prescribe que la notificación se tendrá por no hecha, ni produce efectos legales la decisión, a menos que la parte interesada, dándose por suficientemente enterada, convenga en ella o utilice en tiempo los recursos legales.

En el mismo sentido se hacen extensivos los comentarios para la notificación irregular que se daría cuando no se cumple lo previsto en el artículo 47 del CCA.

Cuando en la división de liquidación se advierte que se ha incurrido en falta de notificación, en indebida notificación o en irregularidades en la notificación generadas en los actos administrativos expedidos por el área de Fiscalización procederá su devolución para que esta misma área la corrija. Pero, si tales circunstancias no ameritan la modificación del acto administrativo en la medida en que lo que se configura es una indebida ejecución del acto administrativo que ordena la notificación, procederá su ejecución en debida forma por el área competente, eso es, la división de Documentación o la que haga sus veces.

CONCEPTO DIAN 026812 de 7 de mayo del 2002

El artículo 565 del Estatuto Tributario dispone (...)

De esta norma se deduce que las citaciones a que se refiere el inciso primero se asimilan a aquellas actuaciones que impliquen una respuesta específica del citado o su comparecencia a la respectiva oficina, como para rendir una declaración. No debe confundirse con el aviso de notificación o de citación que es un acto previo a la misma notificación personal.

Mientras que la notificación por correo de actos administrativos se efectúa mediante el envío de una copia del acto respectivo, el aviso de notificación o de citación consiste en un llamado al interesado para que se acerque a la oficina correspondiente para efectuar la notificación personal (...).

En Concepto 025687 de marzo 22 del 2000, este despacho expresó, en referencia a la publicación de los actos devueltos por el correo, que lo que se debe publicar son los actos que se notifican por correo, de tal manera que si el aviso para notificar personalmente es devuelto por el correo por causas distintas a la dirección errada, debe dejarse precluir el término respectivo para proceder a la notificación por edicto (...).

Es preciso reiterar que toda actuación que ocurra en un proceso, debe reposar en el respectivo expediente como soporte probatorio de las partes.

CONCEPTO DIAN 074147 de 18 de noviembre del 2002

En materia tributaria la ley señala en forma expresa como deben notificarse las actuaciones de la administración. En tal sentido se pronuncia el artículo 565 del Estatuto Tributario al establecer: (...)

La notificación por edicto es subsidiaria de la notificación personal, por tanto cuando no es posible surtir la notificación personal, debe proveerse la notificación por edicto para que el acto produzca efectos jurídicos. La notificación tiene por objeto que el acto produzca los efectos previstos en la ley a partir de la misma y no solamente que se garantice el derecho de defensa. (Sentencia del Consejo de Estado de julio 2 de 1993).

Por tanto, si el contribuyente se acerca a la administración a solicitar copia del acto que se está publicando por edicto, debe la administración proceder a efectuar la notificación personal y entregar copia de la resolución al interesado, dejando constancia de esa actuación administrativa.

Con relación a sus preguntas sobre la expedición de copias y el trámite de las mismas, se efectúan las siguientes consideraciones:

El Código Contencioso Administrativo establece en el artículo 19 el derecho de toda persona a tener acceso a los documentos oficiales, pedir y obtener copia de ellos.

Sin embargo, la petición se negará si la solicitud se refiere a alguno de los documentos que la Constitución Política o las leyes autorizan tratar como reservados. La decisión negativa será siempre motivada.

(...) Cuando se trate de la solicitud de copias de actos administrativos de trámite (auto de archivo) o que ponen fin a una actuación administrativa, por parte del contribuyente, como por ejemplo una liquidación oficial de revisión, de corrección, una resolución que resuelve un recurso, etc., estos ya no arman parte de la reserva a que hacen referencia los artículos

transcritos, por tanto es dable que la administración tributaria facilite copia de los mismos, previa la cancelación del valor de conformidad con lo señalado en el artículo 24 del Código Contencioso Administrativo, al interesado o a un tercero autorizado mediante escrito presentado personalmente por el contribuyente ante una autoridad administrativa o judicial.

Ahora bien, en cuanto a la obligación de expedir copia de los actos administrativos notificados por edicto o publicados en un diario, es necesario aclarar que si se surtió la notificación por edicto, el contribuyente puede acercarse a solicitar copia del acto que no tendrá valor alguno e igualmente cuando la notificación se surta por publicación en un periódico de amplia circulación.

Lo anterior por cuanto si la notificación se surte por correo, personalmente o por edicto se debe entregar una copia del acto objeto de la notificación.

Cuando se solicita una copia adicional del acto, sí debe sufragar el interesado el valor de las copias de acuerdo con el artículo 34 de la Resolución 2890 del 4 de mayo de 1998.

CONCEPTO DIAN 027698 de 9 de mayo del 2002

Es doctrina reiterada del Honorable Consejo de Estado que la notificación tiene por finalidad primordial, poner en conocimiento del interesado el contenido de una providencia, decisión o requerimiento administrativo, con el fin de que este pueda ejercer el derecho que se le discierne o impugnar el agravio que se infiere en el acto.

Para lograr este cometido, el Estatuto Tributario en los artículos 565 y 566 consagra especial la notificación por correo como una modalidad para efectuar la notificación de los actos administrativos.

Con ocasión de la sentencia C-96 del 31 de enero del 2001 de la Honorable Corte Constitucional que declaró inexecutable la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” del artículo 566 del Estatuto Tributario, se entiende que la notificación por correo se surte en el preciso momento de la entrega del correo en la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o afectado con la decisión de la administración.

La Sentencia de la Corte establece de manera reiterada, como fundamento de su decisión la necesidad de una efectiva comunicación, así:

“Porque los actos de la administración solo le son oponibles al afectado, a partir de su real conocimiento, es decir, desde la diligencia de notificación personal o, en caso de no ser ésta posible, desde la realización del hecho que permite suponer que tal conocimiento se produjo, ya sea porque se empleó un medio de comunicación de aquellos que hacen llegar la noticia a su destinatario final –CCA, art. 45– o en razón de que el administrado demostró su conocimiento –art. 48, ibídem–.”

“ (...)”

Ahora bien, para la Corte no se puede considerar que se cumplió con el principio de publicidad, que el artículo 209 superior exige, por la simple introducción al correo de la copia del acto administrativo que el administrado debe conocer, sino que, para darle cabal cumplimiento a la disposición constitucional, debe entenderse que se ha dado publicidad a un acto administrativo de contenido particular, cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene. Lo anterior por cuanto los hechos no son ciertos porque la ley así lo diga, sino porque coinciden con la realidad y, las misivas que se envían por correo no llegan a su destino en forma simultánea a su remisión, aunque para ello se utilicen formas de correo extraordinarias.”

En síntesis, los términos deben contabilizarse a partir de la debida notificación de los actos administrativos, por lo que para efectos de su efectiva notificación por correo, la administración tributaria deberá tener en cuenta que la notificación se surtió en la fecha correspondiente a la última certificación expedida por Adpostal o la última informada mediante la planilla de imposición de los envíos, como quiera que la misma sustituye o corrige la inicial, y en todo caso constituye el medio de prueba idóneo para acreditar la fecha en la cual se surte la notificación.

La terminación del acto en el sistema gestor atendiendo la fecha de introducción en el correo y no la de su entrega, fecha en que se entiende surtida la notificación, resulta contraria a la providencia proferida por la Corte, debiendo en consecuencia ajustarse el sistema gestor para la captura de esta fecha conforme con la registrada en las planillas de envío.

Las administraciones de impuestos deberán vigilar permanentemente la ejecución del contrato interadministrativo de prestación de servicios celebrado entre la DIAN y la administración Postal Nacional, particularmente en relación con la obligación por parte del contratista de devolver diariamente debidamente revisada, firmada, fechada y sellada la primera copia de la planilla de remisión del correo certificado de notificaciones, y devolver los acuses de recibo y/o envíos en devolución

dentro de los plazos allí estipulados. En caso de incumplimiento se deberá dar aviso a la División de Documentación de la Subsecretaría de Recursos Físicos, dependencia encargada de controlar la ejecución del mencionado contrato.

En relación con su inquietud sobre la fecha de registro de la notificación por correo de los actos administrativos en el aplicativo gestor como consecuencia de la Sentencia C-96 de enero 31 del 2001 de la Honorable Corte Constitucional que declaró inexecutable la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario la Oficina Jurídica se pronunció mediante concepto 007852 del 11 de febrero del 2002 señalando claramente que el conocimiento del acto se produce en el momento de la entrega en la dirección informada por el contribuyente, fecha a partir de la cual debe entenderse surtida la notificación, y la cual deberá obrar en la planilla de imposición de los envíos.

ARTÍCULO 566. NOTIFICACIÓN POR CORREO. <Derogado por la Ley 1111 del 2006, art. 78>

ARTÍCULO 566-1. NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA. *Es la forma de notificación que se surte de manera electrónica a través de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pone en conocimiento de los administrados los actos administrativos producidos por ese mismo medio*

La notificación aquí prevista se realizará a la dirección electrónica o sitio electrónico que asigne la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, que opten de manera preferente por esta forma de notificación, con las condiciones técnicas que establezca el reglamento.

Para todos los efectos legales, la notificación electrónica se entenderá surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo en la dirección o sitio electrónico asignado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Dicho acuse consiste en el registro electrónico de la fecha y hora en la que tenga lugar la recepción en la dirección o sitio electrónico. La hora de la notificación electrónica será la correspondiente a la hora oficial colombiana.

Para todos los efectos legales los términos se computarán a partir del día hábil siguiente a aquel en que quede notificado el acto de conformidad con la presente disposición.

Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por razones técnicas no pueda efectuar la notificación de las actuaciones a la dirección o sitio electrónico asignado al interesado, podrá realizarla a través de las demás formas de notificación previstas en este Estatuto, según el tipo de acto de que se trate.

Cuando el interesado en un término no mayor a tres (3) días hábiles contados desde la fecha del acuse de recibo electrónico, informe a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por medio electrónico, la imposibilidad de acceder al contenido del mensaje de datos por razones inherentes al mismo mensaje, la administración previa evaluación del hecho, procederá a efectuar la notificación a través de las demás formas de notificación previstas en este Estatuto, según el tipo de acto de que se trate. En estos casos, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la fecha del primer acuse de recibo electrónico y para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde la fecha en que se realice la notificación de manera efectiva.

El procedimiento previsto en este artículo será aplicable a la notificación de los actos administrativos que decidan recursos y a las actuaciones que en materia de Aduanas y de Control de Cambios deban notificarse por correo o personalmente.

El Gobierno Nacional señalará la fecha a partir de la cual será aplicable esta forma de notificación. <Adicionado por la Ley 1111 del 2006, art. 46>

ARTÍCULO. NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA. Es la forma de notificación que se surte de manera electrónica a través de la cual la administración tributaria pone en conocimiento de los administrados los actos administrativos producidos por ese mismo medio.

La notificación aquí prevista se realizará a la dirección electrónica o sitio electrónico que asigne la administración tributaria a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, que opten de manera preferente por esta forma de notificación, con las condiciones técnicas que establezca el reglamento que para el efecto expida el gobierno nacional.

Para todos los efectos legales, la notificación electrónica se entenderá surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo en la dirección o sitio electrónico asignado por la administración tributaria. Dicho acuse consiste en el registro electrónico de la fecha y hora en la que tenga lugar la recepción en la dirección o sitio electrónico. La hora de la notificación electrónica será la correspondiente a la hora oficial colombiana.

Para todos los efectos legales los términos se computarán a partir del día hábil siguiente a aquel en que quede notificado el acto de conformidad con la presente disposición.

Cuando la administración tributaria por razones técnicas no pueda efectuar la notificación de las actuaciones a la dirección o sitio electrónico asignado al interesado, podrá realizarla a través de las demás formas de notificación previstas en este Estatuto, según el tipo de acto de que se trate.

Cuando el interesado en un término no mayor a tres (3) días hábiles contados desde la fecha del acuse de recibo electrónico, informe a la administración tributaria por medio electrónico, la imposibilidad de acceder al contenido del mensaje de datos por razones inherentes al mismo mensaje, la administración previa evaluación del hecho, procederá a efectuar la notificación a través de las demás formas de notificación previstas en este Estatuto, según el tipo de acto de que se trate. En estos casos, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la fecha del primer acuse de recibo electrónico y para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde la fecha en que se realice la notificación de manera efectiva.

El procedimiento previsto en este artículo será aplicable a la notificación de los actos administrativos que decidan recursos.

La administración tributaria señalará la fecha a partir de la cual será aplicable esta forma de notificación.

ARTÍCULO 567. CORRECCIÓN DE ACTUACIONES ENVIADAS A DIRECCIÓN ERRADA. *Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta.*

En este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma.

La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados.

ARTÍCULO. CORRECCIÓN DE ACTUACIONES ENVIADAS A DIRECCIÓN ERRADA.

Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir dentro del término previsto para la notificación del acto, enviándola a la dirección correcta.

En este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma.

La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de septiembre del 2007, Expediente 15269

El 16 de mayo del 2000, la administración profirió emplazamiento para corregir, el cual fue notificado a la actora mediante correo el 17 de mayo del 2000, enviado a la dirección registrada en el RUT (Calle 19 No. 6-68). El correo fue devuelto el 18 del mismo mes por la causal "no reside". Como la DIAN no notificó el emplazamiento para corregir a la dirección informada en la última declaración de renta, según lo ordena el artículo 563 del Estatuto Tributario, para enmendar el error, el 29 de mayo del 2000, envió copia del emplazamiento para corregir a la dirección registrada en la declaración de renta de 1999. Si bien el artículo 567 del Estatuto Tributario permite a la administración corregir "en cualquier tiempo" la notificación enviada a dirección errada, ha sido jurisprudencia reiterada de la Sala que tal facultad no implica que pueda extenderse el término de firmeza de la declaración privada. También ha señalado que la actuación en virtud de la cual se comete el error, debe cumplirse dentro del término legal que tiene la DIAN para modificar la declaración privada, pues, de no hacerlo así, no sólo se estarían modificando los términos legales, sino que se aceptaría como válida la notificación efectuada a la dirección errada, a pesar de que dicha notificación sólo produce efectos si se realiza en debida forma, pues sólo a partir de la debida notificación empiezan a correr los términos. Dado que según el artículo 705 del Estatuto Tributario la DIAN tenía dos años para notificar el requerimiento especial, contados a partir del 21 de mayo de 1998, y que la notificación del emplazamiento para corregir se surtió en debida forma el 29 de mayo del 2000, esto es, por fuera del plazo legal, dicha notificación no tuvo la virtualidad de suspender, por un mes, el término para notificar el requerimiento especial, como lo permite el artículo 706 del Estatuto Tributario. Como quiera que el requerimiento especial debía ser notificado el 21 de mayo del 2000, y dicha diligencia se cumplió el 21 de junio, fue extemporánea, motivo por el cual la declaración de renta ya estaba en firme, conforme al artículo 714 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de diciembre del 2006, Expediente 14671

(...) la expresión 'en cualquier tiempo' del artículo 99 de la Ley 9a de 1983, referida a la corrección del error de dirección incurrido en los pliegos de liquidación del impuesto, citaciones, requerimientos y demás comunicaciones, tiene el sentido lato que se desprende de su texto" y que "Se trata de un procedimiento excepcional instituido por el legislador ordinario, destinado a prevenir y reprimir, al lado de disposiciones conexas, el abuso en materia de 'cambios de dirección' ante las unidades de documentación de las administraciones de impuestos. Dicho procedimiento conlleva un relevante espíritu de justicia, se establece en favor de ambas partes, del contribuyente o responsable, porque le permite formular sus objeciones y recursos y presentar sus pruebas, y de la administración, porque, enmendados sus errores, puede renovar sus actuaciones con sujeción a la más estricta legalidad, en ambos casos, como si no hubiera transcurrido el tiempo, o término alguno". ... En consecuencia, habiéndose restituido los términos por solicitud de la actora en la actuación en que la administración efectuó corrección aritmética a la declaración privada, los términos legales tanto para la contribuyente como para la demandada, sólo comenzaron a correr a partir de la notificación del acto liquidatorio hecha en debida forma, según lo dispone expresamente el artículo 567 del Estatuto Tributario

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 21 de febrero del 2005, expediente 14263

El argumento de la entidad apelante no está llamado a prosperar, pues como ya lo ha señalado esta Sala en ocasiones anteriores, la posibilidad que tiene la administración para corregir “en cualquier tiempo” las notificaciones efectuadas a dirección errada exige que no haya surgido el silencio administrativo positivo previsto en la ley para la notificación de la Resolución que resuelva el recurso y no implica que pueda extenderse el término previsto en la ley para ese fin. La actuación que corrige el error debe hacerse dentro del término legal otorgado a la administración, pues de no hacerlo así, no sólo se estarían modificando los términos legales, sino que equivaldría a aceptar como válida la notificación efectuada a dirección errada. El término para que el Distrito notificara el acto que resuelve el recurso de reconsideración venció el 16 de junio del 2001, mientras que la citación para la notificación personal se envió hasta el 18 de octubre del 2001, cuando ya no era posible corregir la notificación enviada a dirección errada, toda vez que para ese momento, por mandato del artículo 734 del Estatuto Tributario, se entendía resuelto el recurso a favor del interesado. Tampoco puede considerarse que se restituyeron los términos para el administrado, por cuanto el artículo 567 del Estatuto Tributario parte del supuesto del envío del acto oficial a una dirección errada. Adicionalmente la sociedad no pretendió que le fueran restituidos los términos, al contrario, mediante derecho de petición del 8 de octubre del 2001 solicitó que se declarara el silencio administrativo positivo, a lo que se negó la entidad demandada en forma equivocada, pues para ese momento ya había vencido el plazo para resolver el recurso. Por todo lo expuesto, fue acertada la decisión del Tribunal al reconocer el silencio administrativo positivo y entender que el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión que modificó el impuesto de industria, comercio y avisos de la CORPORACIÓN DE AHORRO Y VIVIENDA AV VILLAS (absorbente de AHORRAMÁS CORPORACIÓN DE AHORRO Y VIVIENDA), por los bimestres 3, 4, 5 y 6 de 1997; 1, 2, 3, 4, 5 y 6 de 1998, y 1 y 2 de 1999, fue fallado en su favor y en consecuencia procedía declarar su nulidad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia, 24 de mayo del 2007, Expediente 14908

La DIAN expresa que la liquidación de revisión quedó notificada, así: a la sociedad, por correo, a la última dirección informada y a los ex socios, por conducta concluyente, conforme al escrito de 24 de abril del 2001. Sin embargo, como en el momento en que se expidió la liquidación de revisión, la sociedad se encontraba disuelta y liquidada, el acto liquidatorio no quedó notificado, pues, “su destinataria” se había extinguido. Respecto de la alegada notificación por conducta concluyente a los ex socios, si bien es una figura que no está prevista dentro de la legislación tributaria, la Sala ha considerado que es perfectamente admisible para cumplir con la finalidad de la notificación, siempre y cuando se den los presupuestos consagrados en el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo. El artículo 48 mencionado dispone que cuando hay falta o irregularidad en una notificación, no se tendrá por hecha, ni producirá efectos legales la decisión, “a menos que la parte interesada, dándose por suficientemente enterada, convenga en ella o utilice en tiempo los recursos legales.” De manera que, un presupuesto indispensable es que se conozca de la decisión, para aceptarla o recurrirla. Así las cosas, no puede considerarse que los demandantes conocieron el acto oficial y por tal razón se notificaron del mismo por conducta concluyente al presentar el escrito de 24 de abril del 2001. Fluye de lo anterior, que lo pretendido por los ex socios, era informar a la administración que sabían de la existencia de un acto administrativo, pero que ignoraban su contenido. Además, desconocieron la supuesta notificación a la sociedad, debido a su inexistencia jurídica. En este orden de ideas, no cabe duda, que la administración ha debido aplicar el artículo 567 del Estatuto Tributario que prevé la corrección, en cualquier tiempo, de las actuaciones enviadas a dirección errada, y enviar la notificación a la dirección correcta. Y, con ello habilitar los términos tanto para la administración como para el contribuyente. Como en el asunto objeto de análisis el acto administrativo no se notificó y no se dio la oportunidad legal a los interesados de interponer los recursos procedentes, en aplicación del inciso final del artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, los demandantes podían acudir directamente ante la Jurisdicción, como en efecto lo hicieron, por lo que procede la Sala a realizar el análisis de fondo del asunto sub exámine.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de agosto del 2005, Expediente 2500023270002005- 1082-01(74)

Si bien es cierto era posible con base en el artículo 563 del ET, en concordancia con el artículo 7 del decreto distrital 807 de 1993, notificar el requerimiento a la dirección registrada en las declaraciones objeto de las glosas por cuanto para la fecha del envío al correo (29 de agosto del 2003) no habían transcurrido tres meses a partir del reporte de la nueva (dirección agosto 25 del 2003), también es cierto que ante el hecho de haber sido devuelta por el correo según se afirma en la narración de los antecedentes de los actos acusados, la administración en aplicación del artículo 567 del ET ha debido remitir la notificación del requerimiento especial a la nueva dirección reportada, en lugar de efectuar tardíamente la publicación por aviso el 17 de diciembre del 2003, más aún cuando para esa fecha ya habían transcurrido los tres meses a que alude el artículo 563 del ET. De otra parte, el contribuyente podía exigir válidamente la notificación a la nueva dirección para

notificaciones puesto que oportunamente había hecho la correspondiente comunicación y actualización ante la administración para el efecto. Es así como la notificación por aviso no puede surtir efecto alguno puesto que la administración estaba en la obligación de subsanar previamente el error en la notificación, enviándola nuevamente a la dirección informada por el contribuyente.

Es claro entonces, que efectivamente, la notificación del requerimiento especial no se surtió en legal forma, lo que explica la razón por la que el interesado no le dio respuesta

CONCEPTO DIAN 032542 de 26 de mayo del 2004

Solicita la consultante se aclare el Concepto 097571 del 6 de noviembre del 2001, emitido por la Oficina Jurídica, en el sentido de establecer el alcance de la frase "(...) en cualquier tiempo..." contenida en el artículo 567 del Estatuto Tributario, el cual permite a la administración Tributaria enviar a la dirección correcta, los actos administrativos, citaciones y otras comunicaciones enviadas a una dirección distinta a la registrada, o a la posteriormente informada por el contribuyente.

La disposición contenida en el artículo 567 del Estatuto Tributario, es del siguiente tenor: (...)

En esta oportunidad, el despacho considera pertinente mencionar entre otras, la Sentencia 13185 del 6 de Marzo del 2003, que fija el alcance que debe darse al artículo 567 del Estatuto Tributario, dice así uno de sus apartes:

"Tratándose del evento previsto en el artículo 567, ha sido insistente la Sala en precisar que la posibilidad que tiene la administración para corregir "en cualquier tiempo" las notificaciones efectuadas a dirección errada, no implica que pueda extenderse el término previsto en la ley para la firmeza de la declaración privada. Así que la actuación en virtud de la cual se corrige el error debe hacerse dentro del término legal otorgado a la administración para modificar la liquidación privada, pues de no hacerlo así, no solo se estarían modificando los términos legales, sino que equivaldría a aceptar como válida la notificación efectuada a dirección errada, cuando en realidad ésta, produce efectos jurídicos cuando se realiza en debida forma, entre ellos impedir que la liquidación privada adquiera firmeza."

"El criterio expuesto, que reitera la sala en esta oportunidad, permite concluir en la legalidad de los actos demandados, al estar demostrado que a la fecha en que la administración corrigió la dirección indicada en el requerimiento especial, y lo notificó a la dirección correcta, (...), la liquidación privada se encontraba en firme, por haber transcurrido los dos (2) años previstos en el artículo 714, sin que se hubiera notificado requerimiento especial configurándose así la causal de nulidad prevista en los numerales 2 y 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario, (...)"

En este sentido se había pronunciado el honorable Consejo de Estado entre otras, mediante las sentencias 10146 de Julio 12 del 2000 y 12177 de Agosto 2 del 2002.

La misma providencia que estamos comentando, expresa en otro aparte:

"Ahora bien, no resulta pertinente al caso lo expuesto en la sentencia de septiembre 5 de 1997, que cita la recurrente para sustentar la legalidad de los actos acusados, puesto que la situación fáctica que allí se presenta tiene relación con la posibilidad que tiene el contribuyente de solicitar ante la administración se corrija el error en la dirección a la cual le fue notificada la liquidación de revisión, y se le restituyan los términos legales para interponer los recursos pertinentes, evento en el cual, ha considerado la Sala se deben entender restituidos los términos tanto para la administración como para el contribuyente, puesto que el efecto obvio de tal restitución de términos es retrotraer la notificación correcta que se haga, al momento de la notificación incorrecta, con el fin de garantizar el derecho de defensa del contribuyente".

De acuerdo con lo anterior, cuando la administración tributaria ha enviado alguna de sus actuaciones (liquidaciones, citaciones, requerimientos, etc.) a dirección errada y motu proprio pretende corregir el error, tal corrección debe efectuarse dentro de los términos de que se dispone para notificar el requerimiento especial o de firmeza de la liquidación privada. Pero si es el contribuyente, responsable o agente retenedor quien solicita que se corrija el error para restituir términos, tal corrección puede hacerse en cualquier tiempo posterior al de firmeza, pues como lo explica la sentencia comentada, se retrotraen los términos para que el interesado pueda ejercer su defensa; se supone en este caso que el acto administrativo haya sido proferido dentro de los términos legales. Por lo mismo, un contribuyente no puede solicitar restitución de términos para pedir la nulidad por notificación errada.

No sucede lo mismo con las notificaciones devueltas por el correo por causa diferente a la dirección errada, según el artículo 568 del Estatuto Tributario.

En este caso, la notificación se surte con la publicación del acto en un periódico de amplia circulación nacional y para el contribuyente los términos comienzan a correr a partir de tal publicación, mientras que para la administración los términos corren desde el envío de la notificación.

ARTÍCULO 568. NOTIFICACIONES DEVUELTAS POR EL CORREO. *Las actuaciones de la administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de circulación nacional o de circulación regional del lugar que corresponda a la última dirección informada en el RUT; la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal. <Modificado por la Ley 1111 del 2006, art. 47>*

ARTÍCULO. NOTIFICACIONES DEVUELTAS POR EL CORREO. Las actuaciones de la administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de circulación regional o local; la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre del 2008, Expediente 16208

El 21 de octubre del 2003 la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad de la Dirección Distrital de Impuestos, profirió el Requerimiento Especial 2003-PEE-116584 por el impuesto Predial Unificado, sobre el inmueble de dirección LT PT LAS PILAS EL DIAMANTE EL correspondiente a los períodos gravables 2002 y 2003, enviado a la Calle 911112 de Bogotá, introducida al correo el 14 de noviembre del 2003 y devuelto por la causal "número no existe". La administración tributaria, procedió a subsanar la notificación con la publicación de aviso de prensa la cual se efectuó el 6 de abril del 2004, para que en el término de tres meses contados a partir de su notificación procediera la sociedad a corregir la declaración del impuesto Predial Unificado por el período y año gravable mencionado. Ha considerado la Sala en varias oportunidades que el no intentar en forma diligente notificar a un contribuyente de que existe una actuación administrativa que lo vincula agotando todos los medios para lograrlo en forma efectiva, que exige sólo el mínimo cuidado y diligencia en la forma de efectuar la notificación por correo, puede presentarse una violación al derecho de defensa y contradicción protegido por el artículo 29 de la Constitución Política. De allí que se considere que la notificación por aviso contemplada por el artículo 568 del Estatuto Tributario, se halla sujeta a las reglas del artículo 563 ibídem, es decir que la notificación "por medio de publicación en un diario de amplia circulación" procede "cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente", debiendo la administración establecerla, "mediante verificación directa, o mediante guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria". En este orden de ideas, para la Sala es claro que la administración vulneró el derecho de defensa del contribuyente, toda vez que al haber sido devuelto el Requerimiento Especial, debió proceder a establecer la dirección correcta, máxime si ya era de conocimiento de la misma, la nueva dirección, la cual tuvo en cuenta para enviar el formulario de la declaración sugerida del Impuesto Predial Unificado del 2004, toda vez que en él se registró la dirección informada por el Secretario de la Sociedad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de noviembre de 2008, Expediente 16375

Una vez más se reitera que la notificación por aviso es excepcional, pues, no es garantía suficiente de que a través de ella se logre el conocimiento efectivo de los actos administrativos; por tal razón, la administración debe agotar los medios que la ley le permite para garantizar plenamente el derecho de defensa de los contribuyentes que se puedan ver afectados con sus decisiones. Como se indicó la liquidación oficial inicialmente fue remitida a dirección informada por la demandante,

lo que en principio es correcto, pero fue devuelta por el correo el 26 de abril del 2000 por la causal “no reside”, momento en el cual la administración debió efectuar las diligencias tendientes a ubicar la dirección de la contribuyente, máxime cuando había sido comunicado el traslado de las oficinas desde el 6 de julio de 1999 y oficialmente desde el 9 de junio del 2000, podía entonces haber acudido a la información que la misma entidad poseía, o a otros medios tales como guías telefónicas, directorios y en general, de información oficial, comercial o bancaria, como lo dispone el inciso segundo del artículo 563 del E.T. y no proceder, sin hacer más averiguaciones, a la notificación excepcional del aviso en un periódico de circulación nacional, como ocurrió el 28 de agosto del 2000. En este orden de ideas, como lo estimó el Tribunal, la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión N° 68 de 28 de febrero del 2000, efectuada mediante aviso, “no se surtió en debida forma”.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de mayo del 2007, Expediente 14908

Ahora bien, en el momento en que fue practicada la liquidación de revisión, la sociedad estaba disuelta y liquidada, como consta en el certificado de la Cámara de Comercio (fl. 136 c.a.) donde se certifica que la escritura pública 01340 de 10 de junio de 1999, por la cual se disolvió y protocolizó el acta de la cuenta final de liquidación, fue inscrita el 30 de junio de 1999. Según aparece probado en el expediente, la administración conoció de este hecho el 5 de agosto de 1999, cuando realizó la inspección contable a la sociedad (fl. 33 c.a.) y el 12 de octubre de 1999, mediante escrito dirigido por uno de los socios a la administración de Personas Jurídicas (fl. 114 c.a.). La DIAN envió, para su notificación, copia de la liquidación de revisión a Stella Lacouture de Gutiérrez y María Claudia Gutiérrez Lacouture, en su calidad de socias (fls. 88 y 90 c.a.), cuyos correos fueron devueltos por la causal “NO EXISTE NÚMERO”. La Sección ha considerado que cuando una sociedad ha sido liquidada, cualquiera de los ex socios puede representarla en relación con sus obligaciones tributarias pendientes por ejercicios anteriores, de manera que correspondía a la DIAN, notificar la liquidación oficial a los ex socios, como en efecto, pretendió. Sin embargo, tales notificaciones no fueron debidamente realizadas, pues fueron dirigidas a direcciones erradas, como consta con los sellos de devolución (folios 81 y 89 vueltos c.a.). Si bien, el artículo 568 del Estatuto Tributario permite la notificación por aviso en un periódico de amplia circulación nacional cuando el correo devuelve la notificación enviada por ese medio, la misma procede, sólo “cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente”³ (art. 563 ibídem). De manera que la administración debe adelantar todas las diligencias necesarias para notificar los actos administrativos en forma efectiva; de lo contrario, quebranta el derecho de defensa y contradicción, protegido por el artículo 29 constitucional. La DIAN expresa que la liquidación de revisión quedó notificada, así: a la sociedad, por correo, a la última dirección informada y a los ex socios, por conducta concluyente, conforme al escrito de 24 de abril del 2001. Sin embargo, como en el momento en que se expidió la liquidación de revisión, la sociedad se encontraba disuelta y liquidada, el acto liquidatorio no quedó notificado, pues, “su destinataria” se había extinguido.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 03 de mayo del 2007, Expediente 15010

En consecuencia no se puede tener como válida la notificación mediante aviso publicado en el diario la prensa del 29 de marzo de 1999, toda vez que conforme al artículo 568 del Estatuto Tributario dicho procedimiento parte de la base de que la actuación administrativa haya sido enviada por correo, (con devolución) circunstancia que no está probada en el expediente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia 4 de mayo del 2007, Expediente 04-02152-01(59).

Del texto normativo transcrito, deduce la Sala que las actuaciones de la administración distrital se notificarán mediante el envío por correo de una copia del correspondiente acto administrativo, el cual, se deberá efectuar a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración, en el evento en que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional; situación en la cual, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación

En el caso de las notificaciones previstas para los actos de carácter particular, ellas tienen por objeto, poner en conocimiento del interesado las decisiones que en ejercicio de alguna de las actuaciones administrativas previstas en el artículo 4° del Código Contencioso Administrativo, expidan los funcionarios investidos de función administrativa; pero esa notificación por los medios legales establecidos, debe efectuarse dentro del término y la forma señalada legalmente

Teniendo en cuenta que la dirección que consta en el requerimiento especial no corresponde a la registrada para la fecha en que debía efectuarse su notificación, y que la administración no realizó la corrección de tal error, se entiende desvirtuada la presunción de notificación prevista en el artículo 566 del Estatuto Tributario

En síntesis, si bien la falta de notificación del Requerimiento Especial, no hace inexistente el acto, este no produce los efectos vinculantes previstos en el artículo 714 del Estatuto Tributario, como es impedir la firmeza de la liquidación privada. Por ello, respecto de la declaración del Impuesto Predial Unificado del año gravable 2001, presentada el 25 de abril del mismo año se configura la causal de nulidad prevista en el numeral 1° del artículo 730 ibídem, puesto que para la fecha en que se profirió la Liquidación Oficial de Revisión, esto es el 1° de septiembre del 2003, la administración distrital había perdido competencia para proferir el acto, dado que la liquidación privada quedó en firme el 25 de abril del 2003.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de junio del 2006, Expediente 250002327000200401746-01(56)

TE El artículo 563 del estatuto tributario, procura el adecuado conocimiento de los actos administrativos, y en el inciso segundo permite a la administración ubicar por otros medios a quien no ha informado dirección alguna (verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria).

El artículo 568 del estatuto tributario, prevé la posibilidad de notificar los actos mediante publicación en un periódico de amplia circulación nacional, forma de notificación excepcional y restringida, debido a que no es garantía suficiente de que a través de este medio se logre el conocimiento de los actos administrativos, y sólo procede cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, como lo ha dicho el consejo de estado.

Vistas las normas en su conjunto, se colige que no sería lógico ni equitativo, que se beneficie a los contribuyentes que no cumplen con su obligación de informar dirección alguna, frente a quien cumple con el deber de informarla, para que se proceda mediante verificación directa o de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria, por lo que debe procurarse la notificación de los actos correspondientes de la misma manera, antes de proceder a la notificación por aviso, pues se reitera, esta última es excepcional y restringida. Más aún cuando a folio 17 del cuaderno anexo 1 obra información empresarial y general de la cámara de comercio de Bogotá de fecha 23 de julio del 2001, solicitada por la DIAN, en la cual consta la nueva dirección del contribuyente, la cual no fue tenida en cuenta por la administración al momento de notificar el requerimiento ordinario, el especial y su ampliación, pese a tener una fecha anterior a éstos

Así las cosas, y aún cuando al actor se le notificó a su actual dirección la liquidación oficial de revisión - existe una indebida notificación y violación de los artículos 563 y 568 del estatuto tributario con respecto a los siguientes actos: requerimiento ordinario 320632001001377 del 20 de diciembre del 2001, requerimiento especial y la ampliación al requerimiento especial toda vez que fueron notificados por aviso sin agotar los mecanismos pertinentes, por lo que el actor no pudo ejercer a plenitud su derecho de defensa

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de enero del 2006, Expediente 040659 (6)

Es un hecho que los correos fueron devueltos por la causal que predica la libelista (no residencia), como ya se constató. Siendo tal la situación, lo procedente era efectuar la notificación a través de la publicación que demuestran los sellos visibles a folios 17 y 19 (vto), en el diario la república; pues tal actuación, lejos de obviar el mecanismo principal que constituye la notificación personal para dar a conocer las decisiones fiscales de alcance particular, constituye el medio previsto por el legislador para satisfacerla cuando circunstancias ajenas a la voluntad de la administración impiden llevarla a cabo, no sólo porque la voluntad administrativa debe cumplir su finalidad, sino porque además el mismo ordenamiento establece un término perentorio para poderse ejecutar.

Dado el incumplimiento del deber formal que le corresponde ampliar a la demandante como declarante que es, en cuanto a noticiar su cambio de dirección, sin perjuicio de la vigencia que conserva la dirección antigua durante los tres meses siguientes al informe respectivo (art. 563, inciso 1°) y sin que pueda aceptarse trasladar a la administración las consecuencias de tal omisión.

CONCEPTO DIAN 013326 de 21 de febrero del 2007

Respecto a su segunda inquietud formulada en la consulta referida a la notificación por aviso en periódicos de amplia circulación nacional cuando los actos administrativos son devueltos por el correo, debe tenerse en cuenta que el artículo 568 del Estatuto Tributario establece como notificación subsidiaria a la notificación por correo a aquella que se realiza mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, únicamente para aquellos eventos en que las actuaciones enviadas por correo sean devueltas por cualquier razón.

El Consejo de Estado en sentencia de fecha 23 de noviembre del 2001 dentro del expediente 12451, consideró:

Esta forma de notificación es excepcional y restringida únicamente a los eventos previstos en ella y presume que la notificación por correo fue adecuada, es decir enviada a la dirección informada por el contribuyente, agotados los recursos señalados en el artículo 563 E.T. Lo excepcional de la notificación por aviso en un periódico, se explica en el hecho real, que no es garantía suficiente de que a través de ella se logre el conocimiento efectivo de los actos administrativos. Para llegar a esta instancia, la administración debe agotar los medios que la ley le permite para garantizar plenamente el derecho de defensa de los contribuyentes que se puedan ver afectados con sus decisiones.

Así, agotados los medios que la ley otorga a la administración para garantizar el derecho de defensa al contribuyente, es lícito recurrir a la publicación, la cual, por disposición legal debe ser efectuada en un diario de amplia circulación nacional para así garantizar mayor efectividad en el conocimiento real y efectivo de los actos por parte de los contribuyentes. Por último debe señalarse que la Ley 1111 del 2006, modificó el artículo 568 del Estatuto Tributario indicando que las actuaciones de la administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de circulación nacional o regional del lugar que corresponda a la última dirección informada en el registro único tributario. Es así como la nueva ley permite tener un campo de acción más amplio para la notificación de los actos devueltos por el correo.

Conforme a lo anterior, corresponde a cada administración determinar en qué medio debe publicar los actos administrativos devueltos por el correo.

ARTÍCULO 569. NOTIFICACIÓN PERSONAL. *La notificación personal se practicará por funcionario de la administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de Impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación.*

El funcionario encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. A continuación de dicha providencia, se hará constar la fecha de la respectiva entrega.

ARTÍCULO. NOTIFICACIÓN PERSONAL. La notificación personal se practicará por funcionario de la administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de Impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación.

El funcionario encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. A continuación de dicha providencia, se hará constar la fecha de la respectiva entrega.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de junio de 2008, Expediente 16262.

Observa la Sala que en el sub júdice la liquidación oficial de revisión fue notificada por fuera del término legal y en consecuencia la declaración privada se encuentra en firme por los siguientes motivos: La notificación personal no se realizó porque, si bien el artículo 569 del Estatuto Tributario en su inciso primero consagra que ésta se realiza cuando quien deba notificarse se presente a recibir el acto voluntariamente, lo cierto es que el inciso segundo a su vez señala que en el respectivo acto se debe hacer constar la fecha de la entrega, lo cual no sucedió en el caso particular pues así el actor haya señalado que acudió a las oficinas de la DIAN para atender la citación que le realizaron, es claro que en la liquidación oficial no existe constancia ni prueba alguna que permita tener certeza sobre el día exacto en el cual el contribuyente conoció el contenido de dicho acto y en todo caso él señaló que fue a finales de enero del 2002, único hecho que se puede conocer, según afirmación del mismo actor (fl. 3 C.P.). Por tanto, frente a esta afirmación correspondía a la administración

demostrar exactamente el día en que el contribuyente conoció del contenido de la liquidación oficial, si pretende demostrar que ello ocurrió antes. De otra parte, tampoco se efectuó la notificación por correo, ya que según el contenido de la liquidación oficial y de las comunicaciones que obran en el expediente de la oficina de Adpostal, el contenido de dicho acto nunca llegó a la dirección informada por el contribuyente en su denuncia rentística. En efecto, no existe “acuse de recibo” del referido acto. En consecuencia, el único mecanismo mediante el cual se puede tener certeza sobre la fecha exacta en la cual el contribuyente conoció el contenido de la liquidación oficial de revisión que le practicó la administración, es la notificación por conducta concluyente, la cual en virtud a lo consagrado en el artículo 330 del CPC, se debe entender realizada el día en que se presentó el escrito, que en este caso fue el recurso de reconsideración de fecha 28 de febrero del 2002 (fi. 102 C.P.).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de abril de 2006, Expediente 14532

En el presente caso, la administración tenía hasta el 20 de marzo del 2001 (martes luego de un lunes festivo) para notificar la liquidación de revisión y se presentó al domicilio del Banco el día 16 de marzo del 2001 (viernes), el mismo día de su expedición, con el fin de notificarla personalmente, sin embargo y como no encontró ni al Representante Legal ni a sus suplentes ni a la apoderada del Banco, procedió a notificar por aviso, según lo dispuesto en el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil que establece que cuando no es posible hacer la notificación personal del auto admisorio de la demanda o del mandamiento de pago, se hará por medio de aviso que se entregará a cualquier persona que se encuentre en la dirección correspondiente y manifieste que trabaja o habita allí y la notificación se entenderá surtida al finalizar el día siguiente al de la entrega del aviso. Con ello consideró que el 20 de marzo quedó correctamente notificada la liquidación de revisión. Para la Sala este proceder administrativo, además de que carece de respaldo jurídico; demuestra la negligencia administrativa al expedir los actos administrativos sin la suficiente antelación para surtir una adecuada y oportuna notificación. ... De acuerdo con lo anterior, no es posible que en virtud de lo dispuesto en el artículo 267 del Código Contencioso Administrativo se pueda aplicar el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil, pues el procedimiento tributario no corresponde a un proceso o actuación de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es decir, no es un proceso judicial, se trata de un proceso administrativo especial, regulado por el Estatuto Tributario y que en el caso de presentarse un vacío, deberá acudirse a la parte primera del Código Contencioso Administrativo y no a cualquier regulación de un proceso judicial. Dice la parte demandada que la norma tributaria consagra únicamente como medios de notificar las liquidaciones oficiales, la personal y por correo y no por edicto, por lo tanto esta forma de notificar no es válida, sin embargo, acude a una norma que no es de procedimiento administrativo como es la notificación por aviso prevista en el Código de Procedimiento Civil, para ahí sí señalar que es procedente su aplicación. Por todo lo anterior, a juicio de la Sala la administración no notificó en tiempo la liquidación de revisión, pues el envío de la copia del aviso el día 20 de marzo del 2001, no puede considerarse como una notificación por correo, pues no cumplió con el presupuesto de enviar una copia del acto liquidatorio en el correo, y por lo demás ya no estaba vigente la presunción de que tal notificación se entendía surtida en la fecha de introducción al correo.

Consejo de Estado, Sección Primera, Sentencia del 3 de Abril del 2003, Expediente 7256

La actora fue citada para la notificación personal de la Resolución 1189 de 17 de octubre de 1995, a través de la administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, División de Documentación, en virtud de lo cual se hizo presente en esa dependencia el 25 de octubre de 1995, pero manifestó que no se notificaba de esa providencia sino que esperaba la notificación por edicto. La Sala reitera que la notificación personal es la principal, de donde la Corporación ha sostenido que la administración no puede suplirla, a su arbitrio, por la notificación por edicto, dado el carácter subsidiario de ésta cuando es imposible realizar aquélla, para lo cual se han de cumplir los pasos y requisitos señalados en los artículos 44 y 45 del CCA. Por la misma razón vale decir ahora que surtida la notificación personal es innecesaria e improcedente la notificación por edicto para la misma persona inicialmente notificada y, dado que se está ante normas procesales, cuyo obediencia es obligatorio en todo caso como garantía y efectividad de los derechos a la igualdad y al debido proceso, no le está dado a las personas ni a las autoridades modificar los trámites que tienen regulación en esas normas, amén de que la buena fe, como regla de relación que obliga a un comportamiento correcto y leal entre las partes o los sujetos que participan de esa relación, vincula tanto a las autoridades como a los particulares en los asuntos a cargo de aquéllas. (...).

En esas circunstancias, el error de notificar por edicto lo ya notificado personalmente en que incurrió la administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, en la medida en que fue inducido por la actitud del representante de la actora (al no firmar), no tiene validez alguna, como acertadamente lo consideró la DIAN al rechazar por extemporáneo el recurso de reposición, y menos a favor de quien lo causó, de allí que para todos los efectos la Sala considera que la notificación personal se surtió el 25 de octubre de 1995. Lo anterior significa que la actora estuvo en posibilidad real de presentar la demanda

contra la resolución así notificada, amén del recurso de reposición, a partir del 26 de octubre de 1995, primero porque ya se había notificado de ella y, segundo, porque dicho recurso no es obligatorio, y como éste no lo interpuso dentro de los cinco (5) días siguientes a esa notificación, sólo le quedaba a su disposición la vía jurisdiccional, en orden a lo cual debía contar los cuatro (4) meses previstos en el artículo 136 del CCA., a partir del día siguiente al de la notificación, para efectos de la caducidad de la acción respectiva, término que iba hasta el 26 de febrero de 1996. Como la demanda fue presentada el 29 de mayo de 1997, es decir, más de un año y tres (3) meses después de vencido el aludido término, es evidente que lo fue extemporáneamente, es decir, cuando la acción se encontraba caducada.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 22 de noviembre del 2007, Expediente 2006- 0959

De conformidad con lo anterior, la notificación de las resoluciones que resuelven recursos se surte de manera personal y subsidiariamente mediante edicto, es decir, no hay lugar a notificar dichos actos por correo y por lo tanto no se resulta aplicable el artículo 566 del E.T., ni las consideraciones de la Corte Constitucional sobre la inexecuibilidad de la frase “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” contenida en aquél” ya que la notificación personal está regulada por el artículo 569 pretranscrito que señala que la administración debe citar al recurrente o interesado para que comparezca a notificarse personalmente de la providencia. Dentro del caso de autos el 7 de abril del 2005 la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial 310642005000014 de 3 de febrero del 2003, que fue resuelto mediante el acto 310662005000104 de 19 de diciembre del 2005, es decir, dentro del término legal. Para notificar la anterior decisión, la administración envió citación 31-001-156-970 de 21 de diciembre del 2005 (fl. 97) a la sociedad actora introducida al correo en esa misma fecha, la cual fue recibida el día 26 de diciembre del 2005. Por lo tanto, los 10 días para comparecer de conformidad con el art. 565 comenzaron a correr a partir del 22 de diciembre del 2005 y vencieron el 4 de enero del 2006. En consecuencia la fijación del edicto (fl. 96) el día 5 de enero de la misma anualidad resulta procedente.

ARTÍCULO 570. CONSTANCIA DE LOS RECURSOS. *En el acto de notificación de las providencias se dejará constancia de los recursos que proceden contra el correspondiente acto administrativo.*

ARTÍCULO. CONSTANCIA DE LOS RECURSOS. En el acto de notificación de las providencias se dejará constancia de los recursos que proceden contra el correspondiente acto administrativo, las autoridades ante quien deben interponerse, el plazo para hacerlo.

TÍTULO II

DEBERES Y OBLIGACIONES FORMALES

CAPÍTULO I

Normas comunes

ARTÍCULO 571. OBLIGADOS A CUMPLIR LOS DEBERES FORMALES. *Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio.*

ARTÍCULO. OBLIGADOS A CUMPLIR LOS DEBERES FORMALES. Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio.

Nota. El artículo no amerita ninguna adecuación

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia 25 de enero del 2006, Expediente 250002327000200301374-01 (4)

Asimismo no puede interpretarse que si el propietario presentó la declaración, se desconozca la presentación de la declaración y el pago de la misma, por el solo hecho de que los bienes se encuentran en fiducia, ya que el mismo tiene competencia legal para hacerlo. No obstante tampoco es válido interpretar que como la declaración la presentó el propietario, el fiduciante no pueda corregirla, ya que igualmente tiene amplias facultades consagradas en la ley y en el contrato, siendo el responsable de las sanciones, por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En ese sentido la Sala encuentra que la declaración presentada por el accionante (Fiduciaria) puede ser considerada como una corrección a la declaración del propietario, pues como se dijo anteriormente esta produce efectos legales y tiene la entidad para ser considerada por la administración como una declaración de corrección, habiéndose presentado dentro del término que señala la ley para la corrección de la declaración inicial, es decir, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.(...) el término para contar la firmeza de la declaración depende de: si la declaración es presentada en tiempo, el término de los dos años se cuenta desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar; si la declaración es extemporánea los dos años cuentan a partir de la fecha de presentación extemporánea de la declaración; pero si la declaración inicial es corregida, el término de la firmeza empezará a contar desde la fecha de la última corrección

ARTÍCULO 572. REPRESENTANTES QUE DEBEN CUMPLIR DEBERES FORMALES. *Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:*

- a) *Los padres por sus hijos menores, en los casos en que el impuesto debe liquidarse directamente a los menores;*
- b) *Los tutores y curadores por los incapaces a quienes representan;*
- c) *Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada*

*en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente.
<Modificado por la Ley 223/95, art. 172>*

- d) Los albaceas con administración de bienes, por las sucesiones; a falta de albaceas, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente;*
- e) Los administradores privados o judiciales, por las comunidades que administran; a falta de aquellos, los comuneros que hayan tomado parte en la administración de los bienes comunes;*
- f) Los donatarios o asignatarios por las respectivas donaciones o asignaciones modales;*
- g) Los liquidadores por las sociedades en liquidación y los síndicos por las personas declaradas en quiebra o en concurso de acreedores, y*
- h) Los mandatarios o apoderados generales, los apoderados especiales para fines del impuesto y los agentes exclusivos de negocios en Colombia de residentes en el exterior, respecto de sus representados, en los casos en que sean apoderados de éstos para presentar sus declaraciones de renta o de ventas y cumplir los demás deberes tributarios.*

ARTÍCULO. REPRESENTANTES QUE DEBEN CUMPLIR DEBERES FORMALES. Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:

- a) Los padres por sus hijos menores, en los casos en que el impuesto debe liquidarse directamente a los menores;
- b) Los tutores y curadores por los incapaces a quienes representan;
- c) Literal modificado por el artículo 172 de la Ley 223 de 1995. Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente.
- d) Los albaceas con administración de bienes, por las sucesiones; a falta de albaceas, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente;
- e) Los administradores privados o judiciales, por las comunidades que administran; a falta de aquellos, los comuneros que hayan tomado parte en la administración de los bienes comunes;

- f) Los donatarios o asignatarios por las respectivas donaciones o asignaciones modales;
- g) Los liquidadores por las sociedades en liquidación y la persona que haya designado la ley para llevar a cabo el proceso concursal de que se trate.
- h) Los mandatarios o apoderados generales, los apoderados especiales para fines del impuesto y los agentes exclusivos de negocios en Colombia de residentes en el exterior, respecto de sus representados, en los casos en que sean apoderados de éstos para presentar sus declaraciones de renta o de ventas y cumplir los demás deberes tributarios.

CONCEPTO DIAN 028512 del 16 de abril del 2007

Respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias en los casos en que se ha proferido sentencia definitiva de extinción de dominio este despacho le informa:

La Ley 793 del 2002, establece las reglas que gobiernan la extinción de dominio, entendida ésta como la pérdida de ese derecho a favor del Estado, sin contraprestación de naturaleza alguna para su titular

El artículo 18 dispone:

De la sentencia. La sentencia declarará la extinción de todos los derechos reales, principales o accesorios, desmembraciones, gravámenes o cualquiera otra limitación a la disponibilidad o el uso del bien y ordenará su tradición a favor de la Nación a través del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado.

(...).

El artículo 75 de la Ley 998 del 2005 establece que “ La administración y enajenación de los activos y demás bienes que formen parte del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco), se hará por la Dirección Nacional de Estupefacientes de conformidad con normas de derecho privado y observando los principios del artículo 209 de la Constitución Para el efecto, el Consejo Nacional de Estupefacientes expedirá el correspondiente instructivo.”

En materia tributaria, el artículo 571 del Estatuto Tributario ordena que deberán cumplir los deberes formales, los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, personalmente o por intermedio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio.

De otra parte, el registro único tributario (RUT) administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye según lo dispuesto por el artículo 555-2 del E.T., el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto de renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del régimen común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales ésta requiera su inscripción

En el caso que nos ocupa, la Dirección Nacional de Estupefacientes como entidad encargada de la administración y enajenación de los activos y demás bienes que formen parte del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco), está obligada a inscribirse en el registro único tributario para cumplir con las obligaciones tributarias que le corresponda.

Cabe anotar que de conformidad con el Decreto 2159 de 1992, la Dirección Nacional de Estupefacientes es una entidad de carácter técnico y se organiza como Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Justicia, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, patrimonio propio, y régimen especial de contratación administrativa.

En relación con la inquietud sobre la cancelación de responsabilidades tributarias en los casos en que se profiere sentencia de extinción de dominio, este despacho mediante Concepto 002186 del 2003 señaló: “(...) Ahora bien, al decretarse por sentencia judicial la extinción del dominio y solo hasta la ejecutoria o firmeza del pronunciamiento, los bienes pertene-

cen al patrimonio del deudor y por ello persisten para el propietario o para quien en su nombre los administre, las obligaciones inherentes a los derechos que en ese momento se ostenten sobre los mismos, tal y como se contempla legalmente en el caso de las entregas provisionales que de ellos se hagan. (...)”.

CONCEPTO DIAN 006973 del 31 de enero del 2007

Sobre la presentación de información de las sociedades liquidadas, fusionadas o escindidas, conforme a lo establecido en los literales b), c), d), y e), del artículo 631 del Estatuto Tributario, le manifestamos:

Mediante Conceptos 040302 del 2000 y 034464 del 2005, que constituyen doctrina vigente de la entidad se precisó en relación con las sociedades liquidadas:

“En consecuencia, si una sociedad liquidada es objeto por parte de la administración Tributaria de un actuación, por ejemplo un requerimiento ordinario, un emplazamiento para declarar, un emplazamiento para corregir, un requerimiento especial, etc., por años gravables anteriores a la liquidación, y encontrándose la administración dentro del término para revisar, es el liquidador quien debe responder en virtud del mandato contenido en las disposiciones comerciales antes mencionadas.

“En tal sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado en sentencia del 19 de abril de 1996 al manifestar “ ... la sociedad liquidada de conformidad con los artículos 22, 228, 230, 234 y 241 del Código de Comercio sigue respondiendo de sus pasivos a través del liquidador quien la representa...” **Debe entenderse que dicha representación hace referencia también al cumplimiento de deberes formales (...).**

“Como corolario de lo expuesto tenemos que cuando se trata de sociedades liquidadas la representación de las mismas la tendrá el liquidador dentro del término de los Cinco (5) años que contempla el artículo 256 del Código de Comercio y no se exigirá el requisito de la firma de revisor fiscal por imposibilidad de efectuar el nombramiento (...).”

De lo expuesto se puede concluir que es el liquidador de la sociedad quien tiene la obligación de enviar la información solicitada en virtud de las prescripciones del artículo 631 del Estatuto Tributario, para lo cual es indispensable que se cumpla con los parámetros señalados por las resoluciones que reglamentan la exigencia de la información.

Respecto de la fusión de sociedades, es a la sociedad absorbente o la nueva sociedad que surge de la fusión a quien le corresponde atender los requerimientos de la administración, según lo dispone el artículo 14-1 del Estatuto Tributario, al ordenar que la nueva sociedad que surge de la fusión responde por las demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas.

En cuanto a las sociedades fusionadas el concepto 034464 del 2005, precisó: “... si bien jurídicamente se consolidan, en la práctica la cuenta corriente así como las obligaciones de la absorbida por los períodos fiscales anteriores a la fusión tienen origen en personas jurídicas diferentes, identificadas cada una tributariamente, así la absorbente a partir de la formalización de la fusión deba cumplir las obligaciones formales y sustanciales de la primera por los períodos fiscales en que aquella tuvo vida jurídica”.

En el caso de la escisión de sociedades, las nuevas sociedades producto de la escisión son responsables solidarios con la sociedad escindida tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de esta última, exigibles al momento de la escisión, y como de las que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a períodos anteriores a la escisión.

CONCEPTO DIAN 066294 del 10 de agosto del 2006

Requiere usted a este despacho se precise, si una asociación a la cual no se le ha otorgado personería jurídica, es responsable del cumplimiento de obligaciones tributarias, y cuál es el tratamiento fiscal en caso de variar su objeto social.

Examinadas en detalle las inquietudes por usted propuestas y dada la generalidad de las mismas, asume el despacho que en razón del objeto de la asociación, la misma tiene como finalidad el desarrollo de una actividad carente de fines de lucro; por lo que se considera necesario, en aras de la consulta, formular una somera precisión a las formas de asociación y su incidencia en la materia tributaria.

Así, conforme al artículo 633 del Código Civil, la persona jurídica, es la persona ficticia capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles y de ser representada judicial y extrajudicialmente.

(...) es claro que si para efectos de la creación y funcionamiento de una asociación de aquellas que no persiguen fines de lucro y por ende no requieren para su constitución de personería jurídica, bastando para el efecto un documento que bien puede ser el acta de constitución, un documento privado o mediante escritura pública, salvo el cumplimiento de los requisitos propios de su actividad, evidentemente se está en presencia de una persona distinta de los miembros que la conforman y por lo mismo se encuentra sometida al impuesto de renta y complementarios conforme al régimen tributario especial (E.T., arts. 19 y 356), con las excepciones dispuestas en el artículo 23 del mismo estatuto.

En lo que respecta a la variación del objeto social, ello indudablemente puede comportar un cambio en el tratamiento fiscal aplicable en la medida que la persona jurídica deje de pertenecer al régimen tributario especial, pues en tal caso le es aplicable el régimen ordinario dispuesto en los artículos 13 y 14 del Estatuto Tributario, inicialmente mencionados.

CONCEPTO DIAN del 26 de marzo del 2007

Existe alguna norma que regule el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas secuestradas, entre ellas la presentación de declaraciones de renta, inscripción y actualización del RUT?

Mediante la Ley 986 de agosto 26 del 2005, se adoptaron medidas de protección a las víctimas del secuestro y sus familias, proporcionando los instrumentos que permiten ejercer la curaduría de bienes del secuestrado

Puede dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de la persona secuestrada, entre ellas la actualización del RUT ante la administración respectiva, quien se designe conforme a los artículos 3, 5 y 26 de la Ley 986 del 2005 como legitimado para ejercer la curaduría de los bienes del secuestrado, en concordancia con el artículo 571 del Estatuto Tributario. De todas formas, con el fin de dar certeza del estado de cautiverio del secuestrado, es necesario allegar la certificación judicial vigente de que trata el artículo 5° de la Ley 986 del 2005, la cual debe ser renovada cada tres meses.

Adicionalmente, el artículo 20 de la citada ley prescribe que cuando la presentación de declaraciones tributarias de personas secuestradas no se realice mediante agencia oficiosa en los términos previstos en la legislación, se suspenden de pleno derecho los términos de las obligaciones, durante el tiempo de cautiverio y durante un período adicional igual a este hasta por un año contado a partir de la fecha en que la persona recupere su libertad.

Se observa que el artículo citado se refiere a la suspensión de términos en materia tributaria, excepto para el caso de la agencia oficiosa, tema este tratado en las sentencias C-960 DE 1996, T-015 de 1995, C-637 del 2000 y C-231 del 2003, de la Corte Constitucional. En dichas sentencias se aceptó la intervención del agente oficioso en los casos en que se presenta fuerza mayor o caso fortuito.

La sentencia C-690 de 1996 expresó: "(...) se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos (...) en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley".

Este aspecto fue igualmente precisado en el Concepto 088900 del 13 de septiembre del 2000, el cual se anexa al presente escrito.

En cuanto a otras obligaciones, entre ellas la actualización del RUT, puede ser efectuada por el agente oficioso que en los términos del artículo 557 del Estatuto Tributario, tiene que ostentar el título de abogado

ARTÍCULO 572-1. APODERADOS GENERALES Y MANDATARIOS ESPECIALES. *Se entiende que podrán suscribir y presentar las declaraciones tributarias los apoderados generales y los mandatarios especiales que no sean abogados. En este caso se requiere poder otorgado mediante escritura pública.*

Lo dispuesto en el inciso anterior se entiende sin perjuicio de la firma del revisor fiscal o contador, cuando exista la obligación de ella.

Los apoderados generales y los mandatarios especiales serán solidariamente responsables por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 66>.

ARTÍCULO. APODERADOS GENERALES Y MANDATARIOS ESPECIALES. Se entiende que podrán suscribir y presentar las declaraciones tributarias los apoderados generales y los mandatarios especiales que no sean abogados. En este caso se requiere poder otorgado mediante escritura pública.

Lo dispuesto en el inciso anterior se entiende sin perjuicio de la firma del revisor fiscal o contador, cuando exista la obligación de ella.

Los apoderados generales y los mandatarios especiales serán solidariamente responsables por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente.

ARTÍCULO 573. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS REPRESENTANTES POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. *Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.*

ARTÍCULO. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS REPRESENTANTES POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.

CAPÍTULO II

Declaraciones tributarias

DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 574. CLASES DE DECLARACIONES. *Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias:*

- 1. Declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando de conformidad con las normas vigentes, estén obligados a declarar.*
- 2. Declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, para los responsables de este impuesto que pertenezcan al régimen común. <Modificado por la Ley 223/95, art. 28>*
- 3. Declaración mensual de retenciones en la fuente, para los agentes retenedores del impuesto sobre la renta y complementarios, del impuesto sobre las ventas, y del impuesto de timbre nacional. <Modificado por la Ley 223/95, art. 28>*
- 4. Declaración del impuesto de timbre, para los documentos y actos sometidos a dicho impuesto.*

Igualmente la administración podrá exigir una declaración resumen de retenciones y del impuesto sobre las ventas. <Adicionado por la Ley 488/98, art. 78>

PARÁGRAFO 1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 2 y 3 del presente artículo, las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, deberán presentar una declaración anual de ingresos y patrimonio, salvo que hayan sido expresamente exceptuadas en el artículo 598. <Modificado por la Ley 223/95, art. 28>

ARTÍCULO. CLASES DE DECLARACIONES. Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias:

Nota: Relacione aquí las declaraciones tributarias de los tributos que de conformidad con las normas se exija dicho deber formal.

ARTÍCULO 575. LAS DECLARACIONES DEBEN COINCIDIR CON EL PERÍODO FISCAL. *Las declaraciones corresponderán al período o ejercicio gravable.*

ARTÍCULO. LAS DECLARACIONES DEBEN COINCIDIR CON EL PERIODO FISCAL. Las declaraciones corresponderán al período o ejercicio gravable.

ARTÍCULO 576. OBLIGADOS A DECLARAR POR CONTRIBUYENTES SIN RESIDENCIA O DOMICILIO EN EL PAÍS. Deberán presentar la declaración de los contribuyentes con domicilio o residencia en el exterior:

1. Las sucursales colombianas de empresas extranjeras;
2. A falta de sucursal, las sociedades subordinadas;
3. A falta de sucursales y subordinadas, el agente exclusivo de negocios;
4. Los factores de comercio, cuando dependan de personas naturales.

Si quienes quedan sujetos a esta obligación no la cumplieren, serán responsables por los impuestos que se dejaren de pagar.

ARTÍCULO. OBLIGADOS A DECLARAR POR CONTRIBUYENTES SIN RESIDENCIA O DOMICILIO EN EL PAÍS. Deberán presentar la declaración de los contribuyentes con domicilio o residencia en el exterior:

1. Las sucursales colombianas de empresas extranjeras;
2. A falta de sucursal, las sociedades subordinadas;
3. A falta de sucursales y subordinadas, el agente exclusivo de negocios;
4. Los factores de comercio, cuando dependan de personas naturales.

Si quienes quedan sujetos a esta obligación no la cumplieren, serán responsables por los impuestos que se dejaren de pagar.

ARTÍCULO 577. APROXIMACIÓN DE LOS VALORES DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Los valores diligenciados en los formularios de las declaraciones tributarias, deberán aproximarse al múltiplo de mil (1000) más cercano.

Lo dispuesto en este artículo, no será aplicable en materia del impuesto de timbre, cuando el valor del impuesto correspondiente al respectivo documento o acto sea inferior a mil pesos (\$1.000), en cuyo caso, se liquidará y cancelará en su totalidad. Esta cifra no se reajustará anualmente.

ARTÍCULO. APROXIMACIÓN DE LOS VALORES DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Los valores diligenciados en los formularios de las declaraciones tributarias, deberán aproximarse al múltiplo de mil (1000) más cercano.

Lo dispuesto en este artículo, no será aplicable cuando el valor del impuesto correspondiente al respectivo documento o acto sea inferior a mil pesos (\$1.000), en cuyo caso, se liquidará y cancelará en su totalidad. Esta cifra no se reajustará anualmente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Sentencia 16 de febrero del 2005, Expediente 110012327000200201523-01(12)

El hecho de haber cometido la contribuyente una imprecisión en la liquidación en el concepto del descuento por pronto pago consistente en haber aproximado al millón siguiente - imprecisión que a juicio de la sala bien puede catalogarse como un error aritmético que ameritaba que la administración le profririera una liquidación de corrección, pero no podía cobrarle a través del mandamiento de pago.

ARTÍCULO 578. UTILIZACIÓN DE FORMULARIOS. *La declaración tributaria se presentará en los formatos que prescriba la Dirección General de Impuestos Nacionales. En circunstancias excepcionales, el Director de Impuestos Nacionales, podrá autorizar la recepción de declaraciones que no se presenten en los formularios oficiales.*

PARÁGRAFO. A partir del año 2001 la DIAN reajustará los precios de los formularios para la declaración y pago de anticipos, retenciones e impuestos, hasta dos (2) veces la tasa de inflación registrada en el año inmediatamente anterior. <Adicionado por la Ley 633 del 2000, art. 117>

ARTÍCULO 578. UTILIZACIÓN DE FORMULARIOS. Las declaraciones tributarias se presentarán en los formatos que prescriba la administración tributaria. En circunstancias excepcionales, el Secretario de Hacienda o quien haga sus veces, podrá autorizar la recepción de declaraciones que no se presenten en los formularios oficiales.

De conformidad con el artículos 4 y 16 de la Ley 962 del 2005, la administración tributaria deberá habilitar los mecanismos necesarios para poner a disposición gratuita y oportuna de los interesados el formato definido oficialmente para el respectivo período en que deba cumplirse la respectiva obligación, utilizando para el efecto formas impresas, magnéticas o electrónicas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 1 de octubre del 2009, Expediente 16443.

Conforme con lo expuesto, la Sala concluye que las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o responsables, bien sea en medio físico a través de los formatos destinados para el caso o, a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico, para todos los efectos jurídicos y probatorios tienen la misma validez y constituyen títulos ejecutivos idóneos que pueden ser cobrados coactivamente por la administración. Además, cuando se trata de probar la existencia de un documento electrónico, no es necesario que éste se materialice, pero, si se materializa, el documento físico que se aporta, constituye prueba de la existencia del documento electrónico. En el caso in examine se encuentra probado que mediante Resolución 2889 del 2 de abril del 2001, la DIAN determinó que la actora estaba obligada a presentar sus declaraciones de impuestos y a realizar sus pagos a través del "Sistema de Declaración y Pago Electrónico". En cumplimiento de lo anterior, la actora presentó por vía electrónica las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes a los periodos 2, 3, 4 y 5 del 2002 y de retención en la fuente de los periodos 3, 4, 5, 6 y 10 del 2002. Conforme con los hechos probados, la Sala observa que el proceso de cobro coactivo se fundamentó en las declaraciones tributarias presentadas por el demandante a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico de la DIAN. Las impresiones de tales documentos electrónicos, en tanto no se pruebe lo contrario, se reputan auténticas y son prueba de la representación material de las declaraciones tributarias electrónicas transmitidas a través del sistema informático de la DIAN y, por lo tanto, son idóneas y conducentes para demostrar la existencia de los títulos ejecutivos. Si bien es cierto que para iniciar procesos de ejecución se debe contar con el original o una copia especialmente habilitada del título ejecutivo, en el caso de las liquidaciones privadas electrónicas, el título ejecutivo original está conformado por la información que reposa en la base de datos del sistema a través del cual se envió la información y no por la sola razón de que esté representado en forma de mensaje de datos, tal documento deja de tener efecto jurídico, validez o fuerza obligatoria, conforme lo dispone el artículo 5 de la Ley 527 de 1999

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de agosto del 2007, Expediente 15645

Cuando se ha cuestionado la autenticidad de las declaraciones, y su recepción y pago han sido desconocidos por las entidades financieras, los formularios que contienen las liquidaciones de impuestos pierden todos los efectos, entre ellos, la cancelación de los tributos, salvo que haya algún indicio o se establezcan hechos irregulares, culposos o dolosos ocurridos al interior de las entidades financieras, eventos en los cuales la Sección ha precisado que no se puede desconocer la declaración y pago formalmente efectuados por el contribuyente. En efecto, si bien el artículo 746 del Estatuto Tributario consagra la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, de sus correcciones y respuestas a requerimientos, ello no implica que se hagan nugatorias las facultades investigativas y fiscalizadoras de que goza la administración para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales (Art. 684 *ibídem*), como quiera que tal presunción es susceptible de desvirtuarse, como ocurrió en este caso a través de las investigaciones Administrativa y Penal en las que se concluyó que las declaraciones de importación eran falsas.

CONCEPTO DIAN 35333, del 17 de junio del 2002

El artículo 578 del Estatuto Tributario dispone que la declaración tributaria se presentará en los formatos que prescriba la Dirección General de Impuestos Nacionales y en circunstancias excepcionales, el Director de Impuestos Nacionales, podrá autorizar la recepción de declaraciones que no se presenten en los formularios oficiales.

Los artículos 596, 599, 602 y 606 del mismo estatuto al indicar el contenido de las distintas declaraciones tributarias, exige el formulario que para el efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales, debidamente diligenciado.

Anualmente, por medio de Resoluciones, la Dirección General señala los formularios con las especificaciones del caso, para cada una de las declaraciones, y con indicación de los datos a diligenciar.

Estos requerimientos legales son indispensables, para el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante pueda cumplir apropiadamente consignando los factores necesarios para determinar sus obligaciones tributarias sustantivas, y para que la administración tributaria, pueda ejercer los controles asignados por la propia ley según la naturaleza de cada impuesto.

Por su parte, los artículos 580 y 650-1 contienen las causales por las cuales se tiene una declaración como no presentada, causales dispuestas por la ley como taxativas, de tal manera que un funcionario de conocimiento, no está facultado para considerar que una declaración se pueda tener como no presentada por causal diferente a las especificadas en las normas mencionadas. Por eso, la Sentencia que se cita en la consulta, que resuelve un caso de nulidad y restablecimiento del derecho, ha dicho que "...el incumplimiento a dicha disposición al presentar la declaración en formato oficial no prescrito por la administración para un período determinado, no está previsto en norma alguna como causal para tener por no presentada la declaración privada, así elevada ante la administración."

Este despacho comparte esta apreciación, como se dijo, por el carácter taxativo de las causales por las cuales se tiene una declaración como no presentada y por cuanto de una u otra forma el contribuyente ha cumplido con su obligación formal lo cual no puede desconocerse sin fundamento legal que así lo permita.

Pueden ocurrir diversos casos en los cuales una declaración se presente en un formulario inadecuado, ejemplos: que se presente en un formulario no autorizado para el período; que se presente en un formulario que no corresponda a la naturaleza jurídica de la persona, caso de la declaración de renta de una persona natural que presente la declaración en el formulario de una persona jurídica, o en sentido contrario; que la declaración de un impuesto se presente en el formulario correspondiente a otro impuesto o de retención en la fuente.

Ahora bien, una declaración presentada en estas circunstancias no puede tenerse como no presentada, por no estar configurada dicha actuación como causal para considerarla no presentada. Existen mecanismos para enderezar el procedimiento, uno de los cuales es el que proporciona el artículo 588 del Estatuto Tributario presentando una declaración de corrección en el formulario correspondiente para el caso ante las entidades financieras autorizadas, sin necesidad de liquidar sanción, siempre y cuando sea solamente para adicionar la información en el formulario que corresponde sin variar el total a pagar o el saldo a favor. Si adicionalmente se aumenta el valor a pagar o se disminuye el saldo a favor deberá liquidarse la sanción por corrección de que trata el artículo 644 del Estatuto Tributario. Si la corrección se presenta por fuera de los dos años que establece esta norma, solo se cambiaría el formulario para efectos de la cuenta corriente. En el caso específico de la presentación de una declaración en el formulario correspondiente a otro impuesto, considera el despacho que puede darse la posibilidad de tener la declaración por no presentada con fundamento en el literal c) del Artículo 580 del Estatuto Tributario, es decir, por no contener los factores necesarios para identificar las bases gravables, ya que cada im-

puesto, así como la retención en la fuente, contiene factores y bases diferentes. En los casos que se presentaron o llegaren a presentarse con respecto al impuesto de timbre que para la época en que se exigía la declaración de timbre y en su lugar se declaró en el formulario de retención en la fuente, ha debido invocarse esta causal.

ARTÍCULO 579. LUGARES Y PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. *La presentación de las declaraciones tributarias deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional. Así mismo el Gobierno podrá efectuar la recepción de las declaraciones tributarias a través de bancos y demás entidades financieras.*

ARTÍCULO. LUGARES Y PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. La presentación de las declaraciones tributarias deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale la autoridad competente. Así mismo el gobierno territorial podrá efectuar la recepción de las declaraciones tributarias a través de bancos y demás entidades financieras autorizadas para tal fin.

CONCEPTO DIAN 007234 del 11 de febrero del 2005

Si un formulario de declaración, cualquiera sea su concepto, puede ser pagado con varios cheques.

La legislación tributaria reglamente claramente los lugares en que se debe efectuar el pago de los impuestos, la autorización para recaudar su pago, la forma de aproximación de los valores en los recibos de pago, el pago de las obligaciones con títulos y certificados, y no contempla prohibición alguna respecto de efectuarlos con distintos cheques o diferentes modalidades de pago, es decir, que lo predominante aquí, es la finalidad, y no el medio con que se pretenda cancelar la obligación tributaria.

Por su parte el Decreto 3101 de diciembre 31 de 1990 señala en su artículo 21 que los bancos recibirán el pago de los impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, en efectivo, tarjeta de crédito que administre la entidad bancaria o mediante cheque girado sobre la misma plaza de la oficina que lo recibe y únicamente a la orden del banco receptor. Las demás entidades financieras autorizadas recibirán el pago mediante tarjeta de crédito.

(...) Cabe aclarar que anualmente el Gobierno Nacional expide los decretos, por medio de los cuales se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones, es así como el Decreto 3805 de Diciembre 30 del 2003, en su artículo 29 prevé la presentación y pago de las declaraciones para la vigencia 2004 estableciendo: El pago del impuesto se podrá realizar en efectivo, cheque, tarjeta de crédito, débitos por abonos en cuenta o por cualquier otro sistema de pago ofrecido por las entidades financieras autorizadas para recaudar.

Los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente en el año 2005, se establecen mediante el Decreto 4345 del 22 de diciembre del 2004, indicándose que el pago del impuesto podrá realizar en las mismas formas de pago señaladas anteriormente.

La Ley 1 de enero 8 1980 creó el cheque fiscal, reglamentación que hace referencia al tratamiento que la entidad recaudadora autorizada debe otorgar a los valores recibidos por concepto del pago de impuestos, e igualmente a las sanciones previstas para quienes no den cumplimiento a los preceptos allí señalados, con el fin de garantizar los pagos efectuados a favor de la Nación- administración de Impuestos y Aduanas Nacionales por parte de los contribuyentes, en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El artículo 799 del Estatuto Tributario por su parte, también contempla la responsabilidad de los bancos por pagos irregulares de cheques fiscales, imputando a ellos la responsabilidad por el pago o negociación, violando cualquiera de las formas previstas en la Ley para los cheques fiscales.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de noviembre del 2005, Expediente 250002327000200200120-01 y 250002327000200300216-01(112)

De la simple lectura de las normas citadas y sin que se requiera de hacer mayores elucubraciones, salta de bulto que la presentación de las declaraciones tributarias, de las personas jurídicas domiciliadas en el departamento de Cundinamarca la pueden hacer en los Bancos ubicados en la ciudad de Bogotá, teniendo en cuenta que las personas jurídicas de Cundinamarca, por expresa disposición de la citada norma, se encuentran dentro de la jurisdicción de la administración de Personas Naturales, y que el Decreto 3049 de 1997, es expreso en señalar que dichas declaraciones se debían presentar en las entidades autorizadas ubicadas en la jurisdicción de la administración de Impuestos Nacionales.

ARTÍCULO 579-1. DOMICILIO FISCAL. *Cuando se establezca que el asiento principal de los negocios de una persona jurídica se encuentra en lugar diferente del domicilio social, el Director de Impuestos Nacionales podrá, mediante resolución motivada, fijar dicho lugar como domicilio fiscal del contribuyente para efectos tributarios, el cual no podrá ser modificado por el contribuyente, mientras se mantengan las razones que dieron origen a tal determinación.*

Contra esta decisión procede únicamente el recurso de reposición dentro de los diez días siguientes a su notificación. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 70>

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 579-2. 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. <Modificado por la Ley 633 del 2000, art. 38>

PARÁGRAFO. *Las universidades públicas colombianas proveerán los servicios de páginas web integradoras desarrollados y administrados por las mismas, para facilitar el pago electrónico de obligaciones exigibles por las Entidades Públicas a los usuarios responsables de: Impuestos, tasas, contribuciones, multas y todos los conceptos que puedan ser generadores de mora en el pago. El servicio lo pagará el usuario.*

Para prestar estos servicios las universidades deben poseer certificación de calidad internacional mínimo ISO 9001:2000 en desarrollo de software y que adicionalmente tengan calificación de riesgo en solidez y estabilidad financiera expedidas por certificadoras avaladas por la Superintendencia Financiera con calificación igual o superior a A+.

Este acceso deberá realizarse mediante protocolo de comunicaciones desarrollado y publicado por el gobierno nacional en período no superior a seis (6) meses que permita

estandarizar la transmisión de la información entre los entes generadores y las Universidades Públicas. Las Entidades Públicas tendrán un término máximo de un (1) año para adoptar e implementar el protocolo mencionado. <Adicionado por la Ley 1111 del 2006 art. 48>

ARTÍCULO. PRESENTACIÓN ELECTRÓNICA DE DECLARACIONES. Sin perjuicio de lo dispuesto en relación con los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias, la administración tributaria, 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, 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.

Quando se adopten dichos medios, el cumplimiento de la obligación de declarar no requerirá para su validez de la firma autógrafa del documento.

Nota: Para la implementación de este artículo es necesario que la entidad territorial tenga un soporte informático suficientemente seguro para controlar las presentaciones electrónicas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de abril del 2008, Expediente 15488

La norma asigna al Director General de la DIAN la facultad de determinar quiénes están obligados a cumplir el deber formal de declarar y a efectuar los pagos tributarios a través de medios electrónicos, y señala que si los obligados a declarar por tales medios lo hacen de manera distinta, las declaraciones tributarias se tienen por no presentadas. Cabe recordar que para que las declaraciones tributarias se tengan como no presentadas por cualquiera de las causales legales, incluida la del artículo 579-2 del Estatuto Tributario, es necesario que la administración expida un acto administrativo que así lo declare, para garantizar al contribuyente su derecho de defensa; por tanto, la ocurrencia de cualquiera de las causales para considerar como no presentada una declaración no opera ipso jure o de pleno derecho. El artículo 579-2 del Estatuto Tributario también dispone que si por hechos constitutivos de fuerza mayor, el contribuyente no presenta en tiempo su declaración electrónica, puede reemplazarla por la declaración manual, si la misma se presenta hasta el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar por medios electrónicos y se demuestran los hechos que generaron la fuerza mayor. Así, la declaración litográfica se tiene por presentada oportunamente, por lo cual no hay lugar a pagar sanción por extemporaneidad. Pues bien, para que un hecho sea constitutivo de fuerza mayor, y, por tanto, permita al obligado a declarar por sistemas electrónicos, presentar la declaración manual, en los términos del artículo 579-2 del Estatuto Tributario, es necesario que el mismo sea imprevisible e irresistible, según la regla general del artículo 1 de la Ley 95 de 1890.

ARTÍCULO 580. DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a) Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto;
- b) Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada;

- c) *Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables;*
- d) *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 del 2010, art. 67>.*

PARÁGRAFO. 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. <Adicionado el parágrafo por la Ley 1111 del 2006, art. 64>

ARTÍCULO. DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS. La autoridad tributaria, mediante auto declarativo en el que ofrecerá los recursos de ley, tendrá por no cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a) Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.
- b) Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.
- c) Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables.
- d) 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) Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago total.
- f) Cuando existiendo la obligación de declaración y pago simultánea, no se acredite la constancia del pago total consignado en la declaración.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de julio del 2009, Expediente 16684

En este punto el Municipio recurrente insiste en señalar que mediante el literal b) del artículo 179 de la Ley 223 de 1995 se facultó a los entes territoriales a adoptar las normas que sobre administración de los tributos rigen para el Distrito Capital, donde no se tienen por presentadas las declaraciones cuando no contienen la constancia de pago, que es la totalidad de

los valores liquidados. Por lo anterior y teniendo en cuenta que el acuerdo acusado fue expedido en vigencia de la Ley 383 de 1997, el Concejo Municipal de Palmira debió acogerse a las normas que sobre declaraciones trae el Estatuto Tributario Nacional para los impuestos administrados por su jurisdicción, sin que tal autorización incluya la posibilidad de adicionar o modificar las normas del mencionado Estatuto. Acorde con lo anterior la comparación de las normas acusadas debe realizarse con los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional. Así las cosas, resulta claro que las causales ahora demandadas no están previstas en los artículos 580 ni 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, razón por la cual procede su anulación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre del 2008, Expediente 16329

En efecto, es reiterativa la posición jurisprudencial de la Corporación, en el sentido de que el artículo 580 del Estatuto Tributario no opera de plano, de tal manera que cuando se presenta una declaración tributaria en donde se configura alguno de los eventos descritos en la norma, debe proferirse un acto administrativo que así lo declare (auto declarativo), con los recursos de ley, a fin de garantizar el debido proceso y el ejercicio del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable, para hacer valer los factores y conceptos de su liquidación privada. Igualmente se ha dicho, que cuando una declaración tributaria se encuentre incurso en cualquiera de las causales a que se refiere la citada disposición, y la administración omite pronunciarse al respecto, expidiendo dentro del término previsto en artículo 714 del Estatuto Tributario el respectivo auto declarativo, aquella quedará en firme y en consecuencia no pueden desconocerse su existencia jurídica y efectos legales. Es importante reiterar que el auto declarativo omitido por la administración, debió ser proferido y notificado antes de que operara la firmeza de la declaración, pues no puede perderse de vista, que la Sala ha expresado que una declaración que incurre en alguno de los eventos contemplados en el artículo 580 del Ordenamiento Fiscal, indica en principio el cumplimiento de la obligación formal de declarar, sin que pueda equipararse con el contribuyente omiso, que nunca ha declarado, y por lo mismo, el denuncia tributario aún cuando adolezca de irregularidades para tenerse como no presentado, si transcurre el lapso previsto en la ley para que se consolide la firmeza sin ser cuestionado por el ente fiscal, se vuelve inmodificable.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto del 2007, Expediente 15591

Asiste razón al a quo por cuanto ha sostenido la Sección en relación con la ausencia de inscripción en el registro mercantil del revisor fiscal que previamente a la presentación de la declaración ha sido escogido por la Junta Directiva de la sociedad, que la omisión del registro no afecta la existencia y validez del nombramiento el cual implica el ejercicio inmediato de las funciones. De otro lado, reitera la Sala, que no es asimilable la falta de registro de la designación del revisor fiscal a la “omisión” de su firma en el denuncia tributario (literal d), art. 580 E.T.), y que la formalidad de inscribirlo en la Cámara de Comercio tiene como finalidad darle publicidad u oponibilidad al acto de nombramiento frente a terceros, sin que la administración ostente el carácter de “tercero”, pues en la relación jurídico tributaria actúa como sujeto principal. Por ende, la omisión de la inscripción del revisor fiscal en el registro comercial, debidamente nombrado por el órgano directivo para la fecha en que suscribe el denuncia tributario, en manera alguna permite calificarlo como “no presentado”, pues es una situación que el legislador no previó en el artículo 580 del Estatuto Tributario. Aunado a lo anterior, no puede perderse de vista que ha sido amplia la posición jurisprudencial expuesta por esta Corporación en el sentido de que para tener como no presentada una declaración tributaria que adolezca de cualquiera de los defectos señalados en la disposición mencionada, debe proferirse un acto administrativo que así lo declare, para garantizar el derecho de defensa del contribuyente. Por ello, no basta que la declaración tributaria esté incurso en la causal contemplada en la norma legal, sino que es necesario proferir un acto administrativo que dé lugar a un proceso tendiente a dejarla sin efectos jurídicos al “tenerla como no presentada”, dentro del cual el contribuyente exponga sus puntos de vista y en general la defensa del denuncia fiscal, aspecto que no compete a las etapas del proceso de devolución o compensación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre de 2006, Expediente 14179

El artículo 580 del Estatuto Tributario establece las causales para que se tenga por no presentada una declaración tributaria. Cabe anotar que las declaraciones tributarias solo pueden tenerse como no presentadas cuando exista acto administrativo que así lo declare, con el fin de garantizar al contribuyente su derecho de defensa. Además, a diferencia de la declaración que no se presenta, la que se tiene por no presentada puede ser objeto de corrección, convertirse en título ejecutivo y comporta un principio de cumplimiento de la obligación tributaria. Dado que la declaración se tiene por no presentada, el parágrafo 2 del artículo 588 del Estatuto Tributario permite al contribuyente corregir en bancos las inconsistencias de los literales a), b) y c) del artículo 580 del Estatuto Tributario. Así pues, cuando el contribuyente corrige su declaración

para subsanar las inconsistencias, mencionadas, la corrección reemplaza la declaración inicial o la corregida, como prevé el artículo 588; sin embargo, a diferencia de lo que sucede con la corrección de las declaraciones tributarias para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, en las cuales la facultad de revisión se cuenta, en general, desde la fecha de la corrección (artículo 589 del Estatuto Tributario), la firmeza de las declaraciones corregidas en bancos, conforme al artículo 588 ibídem, empieza a contarse a partir del vencimiento del plazo para presentar la declaración inicial, no de la corregida, o de la fecha de su presentación si es extemporánea.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de junio de 2005, Expediente 14441

Es por ello que a pesar de que la norma fiscal permite inadmitir una solicitud de devolución o compensación porque la declaración tributaria esté incurso en una causal para tenerla como no presentada, solo procede en la medida en que previamente exista una decisión administrativa en tal sentido, pues reitera la Sala que no es en el proceso de devolución o compensación en donde debe discutirse la validez de la declaración, sino únicamente la existencia del saldo crédito que reclama el contribuyente. Unido a lo expuesto, no puede perderse de vista que la Sala ha dicho que las declaraciones tributarias incursas en las causales tipificadas en el artículo 5801 del Estatuto Tributario, “tienen la potencialidad de convertirse en título ejecutivo y comportan un principio de cumplimiento de la obligación tributaria”, por lo que quedan en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento para declarar o a su presentación (cuando son extemporáneas), no se ha proferido acto administrativo que las tenga como no presentadas. En el caso en análisis, la Sala observa que en el informativo no obra acto administrativo previo al auto de inadmisión, ni la entidad demandada lo adujo en las distintas etapas procesales, en el cual se tuviera como no presentada la declaración de renta y complementarios de 1998, razón por la cual su calificación en dicho auto, se toma en ilegal, ya que vulneró el debido proceso e impidió el ejercicio del derecho de defensa de la actora.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de noviembre del 2008 Expediente 1100133310432006-00012-01

De acuerdo con lo anterior, la administración dispone de un término de cinco años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, para notificar la liquidación oficial de aforo, pero previamente debe haber emitido y notificado el acto declarativo que da por no presentada la declaración, a través del cual se ponga en vigencia el debido proceso y el derecho de defensa del interesado. Adicionalmente, en caso de que el aforado hubiese presentado declaración, el acto declarativo debe expedirse y notificarse dentro del término de firmeza de la declaración, es decir dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar. En lo que atañe a la naturaleza del acto que declara como no presentada una declaración, el Consejo de Estado ha señalado que no se trata de un acto de trámite sino de un acto definitivo (acto declarativo) con los recursos de ley, a fin de garantizarle al contribuyente el debido proceso y el ejercicio del derecho de defensa.

En el caso en estudio, la administración emitió el acto declarativo de 9 de enero del 2003 mediante el cual dio por no presentada la declaración de renta por el año gravable 2000. Es así como el acto declarativo fue emitido dentro de los dos años de que dispone la administración. Respecto a la motivación del acto declarativo, la administración dio por no presentada la declaración con base en el artículo 580 del ET, Artículo 650-1. Sanción por no informar la dirección. Cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección, o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en los artículos 580 y 589-1.

La administración remitió por correo certificado del 10 de enero del 2003 la notificación del acto declarativo y ante la devolución del correo (causal no reside) procedió a efectuar la publicación correspondiente en el diario la república el 14 de abril del 2003. Se hace notar que la notificación por correo fue remitida a la dirección informada por el contribuyente en la declaración objeto de pronunciamiento por la administración. Tal como lo establece la norma debe entenderse surtida la notificación para efectos de los términos de la administración, en la fecha de introducción al correo, es decir el 10 de enero del 2003, fecha anterior al vencimiento de los dos años establecidos para la firmeza de la declaración

Es de anotar que contra el citado auto declarativo procedían los recursos de reposición y apelación dentro de los 5 días siguientes a la notificación y no obra prueba alguna de que los mismos hubiesen sido interpuestos, lo que lleva a concluir que el Auto que declaró no presentada la declaración de renta en cuestión se encuentra en firme y goza de presunción de legalidad

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de abril del 2006, Expediente 02-1701 (34)

Queda claro que la declaración de renta radicada a nombre de la sociedad Gómez Cajiao Y Asociados S. A. para el año gravable 2001, no presenta la omisión descrita en el literal d) del artículo 580 del e. t., pues contrario a lo previsto por

la norma, ella aparece firmada por el revisor fiscal de la compañía, plenamente facultado para actuar en tal calidad desde el 20 de febrero del 2002.

Tal realidad sin embargo, resulta irrelevante para la administración en la medida que el nombramiento del contador signatario sólo se inscribió ante el registro mercantil el 12 de abril del 2002, es decir, cuatro días después de presentada la declaración, no obstante haberse actualizado en la misma fecha el registro único tributario de la declarante, poniendo de presente dicha designación.

Recordemos que a la luz de la legislación comercial, actos como el del nombramiento de los revisores fiscales, son de obligatoria inscripción en el registro mercantil, entendido como un sistema informativo, consultivo y de público conocimiento, que tiene por objeto matricular a los comerciantes y a los establecimientos de comercio, junto con todas las actuaciones que atañan a su constitución o historia mercantil, para de esta manera poder oponerse frente a terceros, mediante documento oficial expedido por la cámara de comercio del lugar donde se formalice-, es claro que la designación precede a la inscripción y que en esta medida, adjudicar efectos constitutivos a la designación, devendría en una conclusión apenas absurda. En concordancia, aparece el pronunciamiento hecho por la corte constitucional en la sentencia t-974 del 22 de octubre del 2003, con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil, según el cual “la calidad de representante, administrador o revisor fiscal no depende del registro, sino de la efectiva posibilidad de realizar actos de representación, administración o revisión fiscal”, entendiéndose que dichos cargos se sujetaron a la realidad de una vinculación jurídica y no a la presunción de hecho que constituye la inscripción en el registro mercantil, admisible de pruebas en contrario ratificando su línea jurisprudencial, la sección cuarta de dicha corporación anuló el concepto 027112 del 07 de mayo del 2002, emitido por la oficina jurídica de la DIAN para confirmar la doctrina oficial según la cual las declaraciones tributarias debían estar firmadas por revisor fiscal inscrito en la cámara de comercio al momento de presentarse la declaración; y así lo dispuso en la sentencia proferida el 22 de septiembre del 2004, con ponencia de la doctora María Inés Ortiz Barbosa, dentro del expediente 13632, que en lo pertinente:

(...) conforme con el precepto transcrito, si bien la falta de registro hace que el acto legalmente sujeto a inscripción no sea oponible a terceros (C.Co., art. 901), ha dicho la sala que en la relación jurídico impositiva, la administración tributaria no tiene el carácter de “terceró”, ya que no es propiamente la declaración tributaria el hecho o acto generador de la obligación, sino que lo es la causación del tributo por realizarse los supuestos de hecho previstos en la ley como generadores del mismo, es decir, que cualquiera sea la circunstancia que dé origen a la relación impositiva, la administración adquiere y conserva siempre la condición de sujeto principal de la relación jurídica tributaria.

Para el caso de las declaraciones tributarias la calidad de revisor fiscal debe tenerse debidamente probada mediante la copia pertinente de su designación antes de la suscripción del denuncia fiscal (...)

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de noviembre del 2005, Expediente 01-1632 (117)

Es por todo ello, que si la primera debía tenerse por no presentada, la corrección que para subsanar los defectos formales se presentó con posterioridad no puede entenderse como un simple acto formal sin consecuencias fiscales.- toda corrección a la declaración inicial se entiende que sustituye a ésta.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera, Sentencia del 15 de agosto del 2008, Expediente 05001-23-31-000-2002-2782-00

(...) Y en lo que hace al otro motivo por el cual se dictó el Auto Declarativo y que fue el no cumplimiento del literal b) del artículo 580 del Estatuto Tributario, dado que, solo se colocó como identificación en la declaración la expresión “SEGURO SOCIAL” y no “INSTITUTO DE SEGUROS SOCIALES SECCIONAL ANTIOQUIA” considera la Sala que no era dable dar por no presentada la declaración, por los siguientes motivos: El literal b) del artículo 580 de Estatuto Tributario, establece: “ARTÍCULO 580. DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos (...) b. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.” Y para la Sala, si bien es claro que en el registro único tributario (RUT) aparecen registradas las diferentes Seccionales, estableciéndose el Departamento respectivo, es claro también que las mismas tienen un NIT diferente y para el caso de Antioquia es el 800.117.877 8, NIT que es diferente a otras Seccionales y el cual permite distinguir unas de otras. De ahí que si en la declaración se puso como razón social “Seguro Social NIT 800.117.877 8” y no Instituto de los Seguros Sociales Seccional de Antioquia, si se entiende por presentada la declaración. Lo que busca el literal b) del artículo 580 del Estatuto Tributario, es evitar que la administración de impuestos tenga dificultades en la identificación del contribuyente y lo cual no se presenta en el caso que se analiza, dado que con el NIT señalado al presentarse la declaración (fls. 5), la administración podía identificar plenamente al declarante.

ARTÍCULO 580-1. INEFICACIA DE LAS DECLARACIONES DE RETENCIÓN EN LA FUENTE PRESENTADAS SIN PAGO TOTAL. *Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.*

Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará 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 igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT 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 meses (6) 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 no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare. <Adicionado por la Ley 1430 del 2010, art. 15>

ARTÍCULO 581. EFECTOS DE LA FIRMA DEL CONTADOR. *Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la administración de impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la administración de impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:*

- 1. Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.*
- 2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.*
- 3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.*

ARTÍCULO. EFECTOS DE LA FIRMA DEL CONTADOR. Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la administración de Impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

1. Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.
2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.
3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

CONCEPTO DIAN 041677 del 8 de julio del 2004

“(…) Ahora bien, de acuerdo con el artículo 581 del Estatuto Tributario, la firma de las declaraciones tributarias por los contadores, certifican que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma y reflejan la situación financiera de la empresa. Por lo tanto, en las declaraciones tributarias respecto de contribuyentes o responsables obligados a llevar libros de contabilidad, la firma implica certificación sobre la observancia de las normas contables, excepto que se firme con las salvedades cuando la contabilidad presente irregularidades.

ARTÍCULO 582. DECLARACIONES QUE NO REQUIEREN FIRMA DE CONTADOR. *Las declaraciones tributarias que deban presentar la Nación, los Departamentos, Intendencias, Comisarias, Municipios y el Distrito Especial de Bogotá, no requerirán de la firma de contador público o revisor fiscal.*

ARTÍCULO. DECLARACIONES QUE NO REQUIEREN FIRMA DE CONTADOR. Las declaraciones tributarias que deban presentar la Nación, los Departamentos, Distritos y Municipios, no requerirán de la firma de contador público o revisor fiscal.

RESERVA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

ARTÍCULO 583. RESERVA DE LA DECLARACIÓN. *La información tributaria respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias, tendrá el carácter de información reservada; por consiguiente, los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales sólo podrán utilizarla para el control, recaudo, determinación, discusión y administración de los impuestos y para efectos de informaciones impersonales de estadística.*

En los procesos penales, podrá suministrarse copia de las declaraciones, cuando la correspondiente autoridad lo decrete como prueba en la providencia respectiva.

Los bancos y demás entidades que en virtud de la autorización para recaudar los impuestos y recibir las declaraciones tributarias, de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales, conozcan las informaciones y demás datos de carácter

tributario de las declaraciones, deberán guardar la más absoluta reserva con relación a ellos y sólo los podrán utilizar para los fines del procesamiento de la información, que demanden los reportes de recaudo y recepción, exigidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes.

PARÁGRAFO. Para fines de control al lavado de activos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá remitir, a solicitud de la dependencia encargada de investigar el lavado de activos, la información relativa a las declaraciones e investigaciones de carácter tributario, aduanero y cambiario, que posea en sus archivos físicos y/o en sus bases de datos. <Adicionado por la Ley 488/98, art. 89>

ARTÍCULO. RESERVA DE LA DECLARACIÓN. La información tributaria respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias, tendrá el carácter de información reservada; por consiguiente, los funcionarios de la administración tributaria sólo podrán utilizarla para el control, recaudo, determinación, discusión y administración de los impuestos y para efectos de informaciones impersonales de estadística.

En los procesos penales, podrá suministrarse copia de las declaraciones, cuando la correspondiente autoridad lo decrete como prueba en la providencia respectiva.

Los bancos y demás entidades que en virtud de la autorización para recaudar los impuestos y recibir las declaraciones tributarias, conozcan las informaciones y demás datos de carácter tributario de las declaraciones, deberán guardar la más absoluta reserva con relación a ellos y sólo los podrán utilizar para los fines del procesamiento de la información, que demanden los reportes de recaudo y recepción, exigidos por la administración tributaria correspondiente.

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes.

PARÁGRAFO. Para fines de control al lavado de activos, la entidad territorial deberá remitir, a solicitud de la dependencia encargada de investigar el lavado de activos, la información relativa a las declaraciones e investigaciones de carácter tributario que posea en sus archivos físicos y/o en sus bases de datos.

CONCEPTO DIAN 076054 del 6 de septiembre del 2006

Este despacho en reiteradas oportunidades ha señalado que por regla general, las bases gravables y la determinación privada de los impuestos consignados en las declaraciones tributarias están amparados por la reserva legal, la cual se levanta para casos y fines específicos autorizados por la misma ley de manera expresa.

La reserva de las declaraciones tributarias esta consagrada en el artículo 583 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

ART. 583. (...).

Con relación al suministro de la información de las declaraciones tributarias para fines de control al lavado de activos, en los términos del párrafo del artículo 583 del Estatuto Tributario, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

1. La información se podrá suministrar para efecto de las investigaciones sobre lavado de activos.

2. La dependencia legalmente facultada para investigar el lavado de activos, está autorizada para solicitar la información relativa a las declaraciones e investigaciones de carácter tributario.

Sobre el particular, tanto en el proceso penal regido por la Ley 600 del 2000, como en el nuevo sistema penal acusatorio de la Ley 906 del 2004, la Fiscalía General de la Nación, tiene como función investigar y acusar a los presuntos responsables de haber cometido una conducta punible, correspondiendo en cada caso concreto la dirección de la investigación al Fiscal asignado.

(...) la Fiscalía General de la Nación y en cada caso concreto el Fiscal director de la investigación, podrá solicitar la información relativa a las declaraciones e investigaciones de carácter tributario con el fin de investigar el lavado de activos.

En lo que tiene que ver con el acceso a la información referente a Declaraciones de Impuestos por parte de las dependencias especializadas de la DIJIN - Policía Nacional y el Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), debe anotarse que estas ejercen funciones permanentes de Policía Judicial bajo la dirección y coordinación de la Fiscalía General de la Nación, con lo cual se garantiza la unidad de criterio y el orden de las investigaciones. (Artículo 117 - Ley 906 del 2004).

Por lo tanto, cualquier solicitud de información tributaria relacionada con investigaciones sobre lavado de activos por parte de las dependencias especializadas de la DIJIN - Policía Nacional y el Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), en ejercicio de funciones de Policía Judicial, deberá contar con la orden judicial expedida por la Fiscalía General de la Nación, específicamente en cada caso concreto con la orden del Fiscal director de la investigación.

Cabe anotar, que el juez competente en el procedimiento del sistema adversarial, podrá darle trámite a las peticiones de pruebas presentadas por las partes, decretando y ordenando las solicitudes de información conducentes y pertinentes.

3 La información tributaria que se puede remitir es la que corresponda a las bases gravables y a la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones, así como la información relativa a investigaciones de carácter tributario, de acuerdo con lo solicitado.

Es importante señalar, que en todos los eventos se debe garantizar el derecho a la intimidad consagrado en el artículo 15 de la Constitución Política. Sobre el tema la Corte Constitucional ha señalado:

“Esta conclusión se sustenta en un ejercicio de ponderación que, en los casos en los que resulten amenazados derechos fundamentales de los asociados por efecto de una disposición legal, sólo admite aquellas limitaciones que resulten estrictamente necesarias para alcanzar los fines buscados por la norma. Es indispensable, entonces, cumplir con los referidos principios de relevancia y finalidad de la información que pueda requerir la administración tributaria.

Así, en primer lugar, es necesario respetar con el principio de relevancia el cual supone, en cada caso concreto, (i) que sólo puede requerirse y revelarse la información que esté relacionada con las funciones legalmente atribuidas a la entidad que la solicita (en este caso la DIAN), (ii) en el entendido que debe existir un vínculo directo entre los datos requeridos y la cuestión materia de análisis que justifica su recopilación.

(...)

En segundo lugar, en cualquier evento ha de cumplirse con el principio de finalidad⁽⁵¹⁾ de modo que la información requerida y revelada sea (i) estrictamente necesaria para cumplir los fines de la administración en ese caso concreto, y (ii) sólo sea utilizada para los fines autorizados por la ley que, en el presente caso, tienen que ver con la inspección, recaudo, determinación, discusión y administración de asuntos tributarios en los términos específicos que señalan las disposiciones legales para cada tributo en particular. Además, su almacenamiento y conservación sólo puede hacerse “para efectos de informaciones impersonales de estadística”, tal y como lo señala el artículo 583 del estatuto tributario, disposición se refiere a la reserva de la información tributaria que entregan los particulares a la administración.

(51) El principio de finalidad, así como el de relevancia, cumplen una función de garantía del derecho a la intimidad en múltiples ámbitos sobre los cuales no es necesario detenerse. Cfr. Colin J. Bennett y Rebecca Grant (Ids.). *Visions of Privacy: Policy Choices for the Digital Age*. University of Toronto Press, Toronto, 1999.” Corte Constitucional - Sentencia 1147 del 2001- M.P. Manuel José Cepeda.

En relación con la información que se le debe suministrar a la Unidad de Información y Análisis Financiero - UIAF, creada mediante la Ley 526 de 1999, como entidad encargada de la detección, prevención y en general la lucha contra el lavado de activos en todas las actividades económicas, es preciso señalar:

La Unidad de Información y Análisis Financiero -UIAF- puede solicitar a cualquier entidad pública o privada la información que considere necesaria para el cumplimiento de sus funciones, salvo la sujeta a reserva en poder de la Fiscalía General de la Nación (L. 526/99, art. 4º num. 5º, y art. 9º).

Respecto al manejo de la información que recauda la Unidad de Información y Análisis Financiero -UIAF-, el artículo 9º *ibídem* establece que "Para los propósitos de esta ley, no será oponible la reserva bancaria, cambiaria **y tributaria** respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias." (Resaltado fuera de texto.)

Teniendo en cuenta que existe disposición legal que así lo consagra, se concluye que la reserva de las declaraciones tributarias no es oponible para efectos del cumplimiento de los objetivos de la Ley 526 de 1999. La información que recaude la Unidad de Información y Análisis Financiero en cumplimiento de sus funciones y la que se produzca como resultado de su análisis, estará sujeta a reserva, salvo solicitud de las entidades enumeradas en los artículos 3º y 4º de la Ley 526 de 1999. (L. 526/99, art. 9º).

Por lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales está obligada a suministrar de oficio o a solicitud de la Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF), la información que pueda resultar vinculada con operaciones de lavado de activos.

Ahora bien, en cuanto a la viabilidad jurídica de suministrar al DAS y a la DIJIN información referente a operaciones de importación y exportación, se precisa lo siguiente:

Esta dependencia se pronunció sobre el tema mediante Concepto 017 del 30 de abril del 2004, publicado en el Diario Oficial 45.565 de Mayo 31 del 2004, en los siguientes términos:

"Con la entrada en vigencia del artículo 36 de la Ley 863 del 2003 dejan de ser reservados los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación y exportación, incluidos los relacionados con el valor en aduanas.

No obstante, mantiene el carácter de reservada, en virtud de lo establecido en el artículo 10 del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994, aquella información suministrada por cualquier persona en observancia a requerimiento de la entidad, para la verificación del valor declarado en una importación, que por su naturaleza sea confidencial o haya sido aportada por el importador con este carácter, la cual no será revelada por la autoridad aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial."

Así las cosas, resulta forzoso colegir la procedencia de suministrar la información a que hace referencia su consulta, dentro de los límites precisados en el concepto 017 del 2004.

Lo anterior sin perjuicio de lo ya señalado en el sentido de precisar que la información requerida y revelada sea la estrictamente necesaria para cumplir los fines autorizados por la ley.

ARTÍCULO 584. EXAMEN DE LA DECLARACIÓN CON AUTORIZACIÓN DEL DECLARANTE. *Las declaraciones podrán ser examinadas cuando se encuentren en las oficinas de impuestos, por cualquier persona autorizada para el efecto, mediante escrito presentado personalmente por el contribuyente ante un funcionario administrativo o judicial.*

ARTÍCULO. EXAMEN DE LA DECLARACIÓN CON AUTORIZACIÓN DEL DECLARANTE. Las declaraciones podrán ser examinadas cuando se encuentren en las oficinas de impuestos, por cualquier persona autorizada para el efecto, mediante escrito presentado personalmente por el contribuyente ante un funcionario administrativo o judicial.

ARTÍCULO 585. PARA LOS EFECTOS DE LOS IMPUESTOS NACIONALES, DEPARTAMENTALES O MUNICIPALES SE PUEDE INTERCAMBIAR INFORMACIÓN. *Para los efectos de liquidación y control de impuestos nacionales, departamentales o municipi-*

pales, podrán intercambiar información sobre los datos de los contribuyentes, el Ministerio de Hacienda y las Secretarías de Hacienda Departamentales y Municipales.

Para ese efecto, los municipios también podrán solicitar a la Dirección General de Impuestos Nacionales, copia de las investigaciones existentes en materia de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas, los cuales podrán servir como prueba, en lo pertinente, para la liquidación y cobro del impuesto de industria y comercio.

A su turno, la Dirección General de Impuestos Nacionales, podrá solicitar a los Municipios, copia de las investigaciones existentes en materia del impuesto de industria y comercio, las cuales podrán servir como prueba, en lo pertinente, para la liquidación y cobro de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas.

ARTÍCULO. PARA LOS EFECTOS DE LOS IMPUESTOS NACIONALES, DEPARTAMENTALES O MUNICIPALES SE PUEDE INTERCAMBIAR INFORMACIÓN. Para los efectos de liquidación y control de tributos departamentales o municipales, podrán intercambiar información sobre los datos de los contribuyentes, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o quien haga sus veces y las Secretarías de Hacienda Departamentales y Municipales.

Para ese efecto, los municipios también podrán solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, copia de las investigaciones existentes en materia de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas, los cuales podrán servir como prueba, en lo pertinente, para la liquidación y cobro del impuesto de industria y comercio.

CONCEPTO DIAN 81635 del 2009.

Si bien el artículo 74 de la Constitución Política y los artículos 18 y 19 del Código Contencioso Administrativo consagran el derecho de toda persona para acceder a los documentos oficiales y a pedir y obtener copia de ellos, su ejercicio se halla limitado por el derecho a la intimidad de las personas, elevado también al rango constitucional (art. 15 Constitución Política) y por los casos específicos de reserva que la misma Constitución Política o las leyes dispongan.

En el ámbito fiscal, existe la reserva de la información tributaria relativa a las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias, de conformidad con lo establecido por el artículo 583 del Estatuto Tributario, norma que permite únicamente su utilización para el control, recaudo, determinación, discusión y administración de los impuestos y para efectos de informaciones impersonales de estadística, por parte de los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

No obstante lo anterior, existen ciertas excepciones a la reserva de la información tributaria contenida en las declaraciones tributarias contempladas por el mismo ordenamiento fiscal, en concordancia con el inciso tercero de la Constitución Política y por ciertas leyes especiales, cuya aplicación ha sido objeto de lineamientos por parte de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la Circular 071 del 28 de mayo del 2007, así como de análisis y pronunciamientos doctrinales por parte de este despacho.

En lo que respecta al Intercambio de información de las declaraciones tributarias con las Secretarías de Hacienda, el artículo 585 del Estatuto Tributario establece una excepción al principio de reserva contenido en el artículo 583 del citado Estatuto, la cual consiste en que, para efectos de liquidación y control de impuestos nacionales, departamentales o municipales, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá intercambiar información sobre los datos de los contribuyentes con las Secretarías de Hacienda Departamentales y Municipales.

La doctrina de esta Dirección ha sostenido que la información tributaria contenida en las declaraciones de los contribuyentes que puede ser suministrada por la DIAN a las secretarías de hacienda departamentales y municipales **es la indis-**

pensable para la liquidación y control de los impuestos departamentales y municipales (Concepto 017850 del 2002). En este sentido, el contenido de dicha información ha sido definido por el Director General de la entidad en el numeral 4.5 de la Circular 071 del 28 de mayo del 2007, así:

“Para el efecto de la liquidación y control de impuestos del orden local y departamental, y previa verificación de autenticidad (sic) del solicitante, la Entidad puede proveer a los Secretarios de Hacienda Municipales y departamentales o quien haga sus veces, o sus autorizados, los siguientes datos de las declaraciones tributarias correspondientes a su jurisdicción:

Declaraciones Bimestrales del impuesto sobre las ventas

NIT

Año gravable

Periodo

Fecha de presentación Discriminación de ingresos

Total ingresos recibidos en el periodo

Declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios

NIT

Apellidos y nombres o razón social

Código municipio

Actividad económica

Patrimonio Bruto

Discriminación de ingresos

Los datos que se pueden suministrar del registro único tributario son:

Identificación (NIT, nombres y apellidos, razón social)

Ubicación (dirección, municipio, departamento)”

Así las cosas, si bien el artículo 585 del Estatuto Tributario no faculta a la DIAN para expedir copias de las declaraciones de los contribuyentes con destino a las secretarías departamentales y municipales, si permite el levantamiento parcial de la reserva con relación a la información tributaria relevante para efectos de la liquidación y control de impuestos departamentales y municipales, información que, como se mencionó anteriormente, ya fue objeto de definición en el numeral 4.5 de la Circular 071 del 2007 de esta entidad.

De acuerdo con lo anterior, las secretarías de hacienda, departamentales y municipales, son los sujetos activos calificados para efectuar los requerimientos de la información tributaria arriba especificada, quienes tienen a su vez la obligación de mantener la reserva de la información recibida, frente a otras entidades no facultadas por la ley, terceros o funcionarios no autorizados.

A su vez, los artículos 631 y 631-1 del Estatuto Tributario facultan al Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales para exigir cierta información a personas naturales y jurídicas, contribuyentes o no contribuyentes con el propósito de efectuar los estudios y cruces necesarios para el debido control de los tributos. Tal información refleja la realidad fiscal y contable de los administrados obligados a informar, cuya fuente principal es su contabilidad.

Todo este acervo de datos conforma la información exógena de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, exigida en virtud de sus facultades de fiscalización e investigación tributaria y se encuentra en consecuencia amparada por la reserva relativa a las bases gravables, la determinación privada y la determinación oficial de los impuestos prevista en los artículos 583 y 693 del Estatuto Tributario, por lo tanto, frente a las solicitudes que se presenten por parte de particulares ante la DIAN para el suministro de los datos que hagan parte de la información exógena, no existe norma legal que así lo autorice, habida cuenta del deber que tiene el Estado de respetar y hacer respetar el derecho fundamental de toda persona a la intimidad (Artículo 15 Constitución Política), salvo que el titular de la información autorice de manera explícita e inequívoca el acceso a la misma.

Sobre el tema, este despacho, mediante Concepto 004323 de 1999, concluyó lo siguiente:

“... no solo los datos suministrados en la declaración tributaria tienen reserva sino toda la información que llega a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en virtud del ejercicio de sus funciones, como la información suministrada en medios magnéticos en cumplimiento del artículo 631 del E. T., y por lo tanto no puede ser satisfecha la petición del particular.” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a las solicitudes de las autoridades del Estado para que la DIAN les suministre datos de la información exógena se hace necesario acudir a lo previsto por el artículo 20 de la Ley 57 de 1985, el cual subrogó el artículo 20 del Código Contencioso Administrativo y estableció que el carácter reservado de un documento no será oponible a las autoridades que lo soliciten para el debido ejercicio de sus funciones, sin perjuicio del deber correspondiente de asegurar la reserva de dichos documentos si los llegaren a conocer.

Si bien esta norma de 1985 se encuentra vigente, el inciso tercero del artículo 15 de la Constitución Política de 1991, restringió la posibilidad de levantar la reserva de los documentos privados para efectos tributarios o judiciales y para casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, sometiendo estos casos excepcionales a “los términos que señale la ley”

De acuerdo con lo anterior, de manera general, las autoridades públicas que requieran tener acceso a la información de las personas sujeta a reserva deben observar cuatro requisitos: 1) Que se requiera para efectos tributarios, o judiciales y para casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado. 2) Que sea solicitada para el debido ejercicio de las funciones de la autoridad que la requiere. 3) Que los términos en que se levante la reserva estén regulados en una disposición legal. 4) Que dichas autoridades mantengan la reserva de los documentos que llegaren a conocer.

Por su parte, la información de que tratan los artículos 631 y 631-1 es recopilada directamente por la DIAN de los contribuyentes y no contribuyentes sujetos a control tributario y es administrada por ella, lo cual trae como consecuencia que tal información haga parte de sus propias bases de datos y que pueda suministrarla en los casos en que la ley expresamente la autorice para efectos tributarios, judiciales, de inspección, vigilancia e intervención del Estado.

En consecuencia, para el caso de las secretarías de hacienda municipales y departamentales, la DIAN, con fundamento en el artículo 585 del Estatuto Tributario se encuentra facultada para entregar, bien sea mediante convenio o con ocasión de solicitudes individuales, la información exógena de las personas contribuyentes y no contribuyentes recibida en virtud de los artículos 631 y 631-1, siempre y cuando sea indispensable para la liquidación y control de los impuestos departamentales y municipales.

En lo que respecta a la información de que tratan los artículos 623 y ss. del E.T. (financiera, del registro civil de las personas, del registro mercantil, de procesos judiciales, etc.) es recibida por la DIAN en calidad de entidad usuaria de la misma, facultada por disposición legal, pero la viabilidad de su entrega a otros entes externos corresponde determinada a cada una de las entidades y autoridades que la recaudan y administran originariamente en sus respectivas bases de datos en el ámbito de su competencia y funciones. De lo contrario, la DIAN desatendería el mandato del artículo 121 de la Constitución Política que establece la prohibición para las autoridades del Estado de ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley.

Finalmente la sentencia C- 981 del 26 de septiembre del 2005. M.P. Dra. Clara Inés Vargas Hernández, señala sobre el tema en algunos de sus apartes pertinentes:

“/ . . .Adicionalmente, debe distinguirse cuando el dato se pone en circulación al interior del Estado, entre las entidades encargadas de recaudar los impuestos a fin de controlar la respectiva carga impositiva, lo cual no contraría la Constitución, siempre y cuando se respete el derecho de las personas de conocer, actualizar y rectificar tales datos, pero sin que deba mediar su autorización para ello pues se trata de la colaboración armónica que debe mediar entre los diferentes órganos del Estado con el fin de proteger el patrimonio público. Datos de las personas recolectados y procesados para fines tributarios, que por lo tanto no pueden circular por fuera del Estado con fines diferentes, es decir, la administración no puede ponerlos en circulación colocándolos en manos de particulares, so pena de contrariarse la Constitución. .../”

ARTÍCULO 586. GARANTÍA DE LA RESERVA POR PARTE DE LAS ENTIDADES CONTRATADAS PARA EL MANEJO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA. *Cuando se contrate para la Dirección General de Impuestos Nacionales, los servicios de entidades privadas para el procesamiento de datos, liquidación y contabilización de los gravámenes por sistemas electrónicos, podrá suministrarles informaciones globales sobre la renta y el patrimonio bruto de los contribuyentes, sus deducciones, rentas exentas, exenciones,*

pasivos, bienes exentos, que fueren estrictamente necesarios para la correcta determinación matemática de los impuestos, y para fines estadísticos.

Las entidades privadas con las cuales se contraten los servicios a que se refiere el inciso anterior, guardarán absoluta reserva acerca de las informaciones que se les suministren, y en los contratos respectivos se incluirá una caución suficiente que garantice tal obligación.

ARTÍCULO. GARANTÍA DE LA RESERVA POR PARTE DE LAS ENTIDADES CONTRATADAS PARA EL MANEJO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA. Cuando la Entidad Territorial contrate los servicios de procesamiento de datos, liquidación y contabilización de los gravámenes por sistemas electrónicos, podrá suministrarles informaciones globales de los contribuyentes, sus deducciones, exenciones, pasivos, bienes exentos, que fueren estrictamente necesarios para la correcta determinación matemática de los impuestos, y para fines estadísticos.

Las entidades con las cuales se contraten los servicios a que se refiere el inciso anterior, guardarán absoluta reserva acerca de las informaciones que se les suministren, y en los contratos respectivos se incluirá una caución suficiente que garantice tal obligación.

CONCEPTO DIAN 021700 del 2005

Contempla el artículo 586 del Estatuto Tributario, la garantía de la reserva de la información tributaria para las entidades contratadas para el manejo de la información, reserva que igualmente debe entenderse ha de ser observada por la administración tributaria.

De otra parte el artículo 587 *ibídem*, prevé el levantamiento de la reserva cuando se trata de información relacionada con los pagos laborales objeto de aporte, con el fin de efectuar cruces de información, en cuyo caso podrá ser solicitada por cualquiera de los organismos que la misma ley define como entidades competentes. El artículo 583 *ibídem*, consagra la reserva de las declaraciones tributarias; sin embargo, se prevé que se puede suministrar copia para ser allegada en los procesos penales cuando la autoridad la decreta como prueba.

El artículo 15 de la Constitución Política de Colombia, modificado por el Acto Legislativo 02 del 2003, en su artículo 1°, consagra por su parte, el derecho a la intimidad - hábeas data - inviolabilidad de documentos privados, precisando en su último inciso:

“Art. 15. Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal, familiar y a su buen nombre, y el estado debe respetar y hacerlos respetar. De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en los bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas. /.../”

“Para efectos tributarios, judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del estado, podrá exigirse la presentación de los libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señala la ley.” (Negrilla Fuera de texto)

Ahora, la acción de tutela tiene por objeto a protección inmediata de los derechos constitucionales fundamentales de las personas, cuando éstos resulten vulnerados o amenazados, para lo cual el juez, acorde con lo señalado en el inciso final del artículo 21 del Decreto 2591 de 1991, podrá fundar su decisión en cualquier medio probatorio.

Es así como en sentencia T-321 del 1° de agosto de 1993 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), la Corte Constitucional señaló:

“En el artículo 21 *ibídem*, de igual modo se faculta al juez para obtener cualquiera otra información adicional, cuando del informativo anterior resultare que los hechos no son ciertos, agregando expresamente que “ **en todo caso el juez podrá fundar su decisión en cualquier medio probatorio para conceder o negar la tutela**”

“Finalmente, el artículo 22 ordena al juez, en cabal desarrollo de principios de derecho probatorio, y con la finalidad de evitar pruebas superfluas e inconducentes que “tan pronto llegue al convencimiento respecto de la situación litigiosa, podrá proferir el fallo, sin necesidad de practicar las pruebas solicitadas”, y se repite, si está plenamente demostrada la violación del derecho fundamental, y respetando los términos señalados para decidir.

“(…)”.

“El juez de tutela, entonces, no sólo puede utilizar cualquier medio probatorio que sea idóneo y eficaz para verificar si las actuaciones u omisiones de los funcionarios públicos o particulares en los casos señalados por la ley, vulneraron o amenazaron con violar un derecho constitucional fundamental, en cabeza del peticionario, sino que tiene el deber legal de decretar pruebas cuando no exista en el proceso, al menos una, que lo conduzca **necesariamente** a la convicción plena de la presunta infracción o amenaza, pues el juez de tutela no puede fallar en conciencia.”

Así las cosas, la administración tributaria no puede negarse a suministrar la información solicitada por el juez de conocimiento de la acción de tutela quien la ha requerido con el fin de fundamentar su decisión sobre la protección de un derecho fundamental que se dice violado o amenazado, amparándose en el contenido del artículo 583 del Estatuto Tributario, porque si bien es cierto que la información solicitada puede gozar de reserva, ésta es pedida dentro de un proceso especial de orden constitucional; No obstante es de anotar que la reserva, en todo caso, la debe mantener el juez, puesto que la prueba solicitada no tiene objeto diferente a la de su íntimo convencimiento.

Por último es de señalar que existen límites para acceder a la información reservada trazados por el respeto al derecho fundamental de la intimidad y, de igual manera, límites para utilizarla, basados en la prevalencia del interés superior, pero sin desconocer que la información suministrada debe ser utilizada en los términos que señala la ley.

ARTÍCULO 587. INFORMACIÓN SOBRE BASES PARA APORTES PARAFISCALES.

La Dirección General de Impuestos Nacionales podrá levantar la reserva de las declaraciones de impuestos sobre la renta y complementarios, únicamente en relación con los pagos laborales objeto del aporte, para efectuar cruces de información con el Instituto de Seguros Sociales, I.S.S., el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, el Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, y las respectivas cajas de compensación familiar, así como sus asociaciones o federaciones, tendientes a verificar el cumplimiento del pago de los aportes a dichas entidades a petición de cualesquiera de estos organismos.

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 587-1. SUMINISTRO DE INFORMACIÓN CON FINES ESTADÍSTICOS.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá, previa solicitud, suministrar al Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE, para propósitos estrictamente estadísticos y en particular para desarrollar encuestas económicas y para análisis empresariales como demografía de empresas, información tributaria globalizada o desagregada por sectores.

El uso de esta información estará sometido a la más estricta reserva.

Para efectos del control y verificación del cumplimiento de requisitos establecidos, de conformidad con la Constitución y la ley, en los procesos de contratación administrativa que adelante el Instituto Nacional de Concesiones “INCO” o quien haga sus veces, por cuantía superior a cuarenta y un mil (41.000) UVT, podrá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la información de los contribuyentes, responsables y demás sujetos obligados, que tengan la calidad de proponentes, que repose en las declaraciones tributarias y en los sistemas de información y registro de la entidad. El Instituto Nacional de Concesiones “INCO” solo podrá utilizar la información suministrada para los fines mencionados, guardando respecto de dicha información la más absoluta reserva.
<Adicionado por la Ley 1430 del 2010, art. 25>

ARTÍCULO 588. 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.

Cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, no se aplicará la sanción de corrección. Para tal efecto, el contribuyente procederá a corregir, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo siguiente y explicando las razones en que se fundamenta. <Adicionado por la Ley 49/90, art. 46>

La corrección prevista en este artículo también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 63>

PARÁGRAFO 1º. En los casos previstos en el presente artículo, el contribuyente, retenedor o responsable podrá corregir válidamente, sus declaraciones tributarias, aunque se encuentre vencido el término previsto en este artículo, cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 65>

PARÁGRAFO 2º. 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 de Estatuto Tributario, sin que exceda de 10 millones pesos. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 173>

ARTÍCULO. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos correspondientes a la corrección provocada por el requerimiento oficial y la corrección provocada por la liquidación de revisión, 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.

Cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre la administración tributaria y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, no se aplicará la sanción de corrección. Para tal efecto, el contribuyente procederá a corregir, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo siguiente y explicando las razones en que se fundamenta.

La corrección prevista en este artículo también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección.

PARÁGRAFO 1º. En los casos previstos en el presente artículo, el contribuyente, retenedor o responsable podrá corregir válidamente, sus declaraciones tributarias, aunque se encuentre vencido el término previsto en este artículo, cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir.

PARÁGRAFO 2º. Las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo correspondiente a las declaraciones que se tienen por no presentadas, cuando en las declaraciones el contribuyente no informe la dirección o la informe incorrectamente y cuando el declarante no informe la actividad económica o informe una actividad económica diferente, 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 extemporaneidad en la presentación, sin que exceda de 1.300 UVT.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el contribuyente responsable o agente retenedor deberá presentar una nueva declaración, diligenciándola en forma total y completa, liquidando la correspondiente sanción por corrección en el caso en que determine un mayor valor a pagar o un saldo a favor. En el evento de las declaraciones que deban contener la constancia de pago, la corrección que implique aumentar el valor a pagar, sólo incluirá el mayor valor y las correspondientes sanciones.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de noviembre de 2008, 15928.

El párrafo 1º del artículo 588 del Estatuto Tributario dispone que en los casos previstos en dicha norma el contribuyente puede corregir válidamente su declaración tributaria aunque se encuentre vencido el término establecido en el citado artículo (dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar), “cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir”. De la interpretación armónica de las citadas normas y en oposición a lo expresado por la actora y el a quo, surge que el término de firmeza de la declaración tributaria no sólo se afecta por la notificación del requerimiento especial o la liquidación oficial de revisión, sino también con ocasión de la notificación del ‘emplazamiento para corregir’, como ocurrió en el caso de autos, todo ello con independencia de la notificación o no de un requerimiento especial o liquidación de revisión, ya que tales actos corresponden a procesos diferentes, esto es, de corrección y de revisión, respectivamente. De acuerdo con la citada norma el emplazamiento para corregir corresponde a una facultad discrecional de la administración, que como ya se dijo, está al margen del proceso oficial de revisión y al no producir efecto vinculante para el contribuyente puede ser atendido o no por él sin que se origine a su cargo sanción alguna. Así las cosas y contrario a lo estimado por el a quo, en el caso de autos la administración expidió y notificó el emplazamiento para corregir el 1 de abril del 2002, esto es, dentro del término de los dos años ‘siguientes’ al vencimiento del plazo para declarar el impuesto de renta a cargo de la sociedad por el año 1999 (12 de abril del 2000) y la sociedad en el mes siguiente a la notificación del emplazamiento corrigió oportuna y válidamente su declaración el 2 de mayo del 2002, y toda vez que el vencimiento del

término (1 de mayo del 2002) cayó en un día festivo (miércoles) conforme al artículo 70 del Código Civil (subrogado por el CRPM art. 62) se trasladó al primer día hábil siguiente (jueves 2 de mayo), por lo que es claro que de acuerdo con el párrafo 1° del artículo 588 del E.T, podía el contribuyente corregir válidamente su declaración tributaria por haberla efectuado dentro del término para dar respuesta al emplazamiento para corregir.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de octubre del 2008, Expediente 16254

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 lo 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. En el caso bajo análisis se observa que el plazo para declarar el impuesto de renta del año gravable 1997 para Eternit cuyos últimos dígitos en su NIT son 29, era el día 11 de junio de 1998, luego el término para corregir la declaración de conformidad con el artículo 588 del E.T. había vencido el día 11 de junio del 2000. El requerimiento especial fue notificado el 18 de septiembre del 2000 cuando ya no tenía oportunidad para corregir el contribuyente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de mayo del 2007, Expediente 250002327000200601253-01 (70)

La Ley Antitrámites (965 del 2005), consagró el siguiente procedimiento para corregir declaraciones: Artículo 43. Corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar (...). Como se observa en la fecha de ocurrencia de los hechos, coexistían dos normas, una relacionada con la ley anti trámites y otra específica en materia tributaria que establece el procedimiento para corregir las declaraciones tributarias, cuando quiera que el actor incurre en un error, así como el trámite para solicitar la devolución y para que opere el término de firmeza de la declaración, término que según pronunciamientos de esta Corporación ab-initio se ha sostenido que impide tanto para el contribuyente como para la DIAN, la posibilidad de modificar la declaración que se encuentre en firme

Por lo anterior, considera la Sala que al existir dos normas que contemplaban la corrección de errores, estas debían de interpretarse armónicamente, es decir la ley antitrámites, en relación con la corrección de errores, siempre y cuando se respeten los términos y el procedimiento consagrado en el Estatuto Tributario. La DIAN expidió el concepto 59296 del 14 de julio del 2006, el cual modificó la doctrina que imperaba en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y el cual señaló: "En cuanto a la oportunidad para solicitar la corrección o para que la administración la efectuó oficiosamente, si bien es cierto la ley preceptúa que se podrá realizar en cualquier tiempo, y que según la circular 00118, incluye las inconsistencias que se detecten en declaraciones presentadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley, no debe perderse de vista que la finalidad de las leyes es imprimirle eficacia, economía y celeridad a los procesos, es decir simplificarlos. En este contexto, la prerrogativa que concede la Ley 962 del 2005 a los contribuyentes, no puede ejercitarse para restarle eficacia a disposiciones de orden público y de imperativo cumplimiento. Significa lo anterior, que de ninguna manera su propósito es hacer nugatorios los términos ya caducados para el ejercicio de las acciones o para reclamar los derechos o los términos de firmeza de las declaraciones.

ARTÍCULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR. *Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración. <El término de un año fue establecido Ley 383/97, art. 8>*

La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección

de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PARÁGRAFO. El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio. <Modificado por la Ley 223/95, art. 161>

ARTÍCULO. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la administración tributaria, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración.

La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PARÁGRAFO. El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto de industria y comercio (en caso de que se encuentre establecido), para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de agosto 2009, Expediente 16142

Ahora bien, el banco actor reconoce que cometió un error en la declaración de Impuesto sobre las Ventas del primer bimestre del 2000, toda vez que liquidó el tributo por la administración de títulos de Fogafin en la suma de \$131.028.000,

que en su criterio encaja dentro de los servicios excluidos de IVA, por tratarse de “servicios de administración de fondos del Estado” [artículo 476 numeral tercero del Estatuto Tributario], lo que equivale a una disminución del valor a pagar de \$558.996.000 a \$427.968.000. La Sala encuentra que para enmendar este tipo de errores que inciden en una disminución del valor a pagar establecido en la liquidación privada, el ordenamiento tributario en el artículo 589 permite al contribuyente su corrección a través de una solicitud elevada a la administración, acompañada del respectivo proyecto de modificación, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración [artículo 8 de la Ley 383 de 1997], para que el ente fiscal practique la liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma, so pena de que tal proyecto sustituya la declaración inicial. Es importante resaltar que esta corrección de la declaración, no impide la facultad de revisión, la cual se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según sea el caso. De tal forma que si el Banco consideraba que era procedente excluir el valor del IVA cobrado por el servicio de administración de los títulos emitidos por Fogafin y de esta manera disminuir el valor a pagar, debió seguir el procedimiento indicado en la disposición legal en comento, para obtener una liquidación oficial de corrección que le permita a la administración, en un momento dado, verificar la realidad del impuesto a través del proceso de revisión. En efecto, como lo ha considerado la Sala el proceso de devoluciones no permite comprobar la correcta determinación de los tributos, pues parte de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias consagrada en el artículo 746 del Estatuto Tributario, la cual se desvirtúa a través del procedimiento de determinación de los artículos 702 y siguientes *ibidem* o bien con la modificación a la liquidación privada a iniciativa del contribuyente conforme a los artículos 588 y 589 *ibidem*. De otra parte, vale la pena señalar que si bien es cierto que en otras oportunidades la Corporación ha considerado viable la devolución de los pagos de lo no debido consignados en las declaraciones tributarias, sin necesidad de acudir al proceso de corrección voluntaria, ello ha obedecido a que no se trata de un error del contribuyente en la liquidación del tributo, sino a decisiones judiciales que han calificado los pagos como “no debidos” o “excesivos”, o a la ausencia de la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo que hace inocua la corrección del denuncia fiscal. Por ende, como la sociedad omitió modificar la declaración de Impuesto sobre las Ventas del primer bimestre del 2000, no se verifica que exista un pago en exceso o de lo no debido que le otorgue el derecho a la devolución, razón por la cual la Sala considera que los actos administrativos se ajustaron a derecho, lo que conduce a confirmar la sentencia recurrida.

Salvamento de Voto

Aun cuando la actora está obligada a declarar, si pagó un impuesto que no debía, independientemente de que lo haya hecho por error, el pago no tiene causa legal. Al tratarse de un pago de lo no debido o sin fundamento legal, como es, a no dudarlo el de IVA sobre bienes y, servicios excluidos, el responsable tiene derecho a solicitar la devolución, “siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor (artículo 850 [par 1, modificado por el artículo 67 de la Ley 788 del 2002] del Estatuto Tributario), esto es, previa la solicitud de devolución, dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva (artículo 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997). Además, si el contribuyente no está obligado a declarar y pagar el impuesto que pagó, la declaración en lo que al impuesto indebidamente pagado concierne, no produce efectos, tal como lo prevé el artículo 5942 del Estatuto Tributario. En consecuencia, mal podía la administración exigir su corrección como requisito previo para la procedencia de la devolución del pago de lo no debido. De otra parte, en aras de dar prevalencia al derecho sustancial sobre las formalidades (artículo 228 de la Constitución Política), basta que haya un pago del contribuyente sin causa legal y un correlativo enriquecimiento, también sin causa, a favor del Estado, para que el primero tenga derecho a que el segundo le devuelva el dinero que legalmente no debe. Como en este asunto, la actora no debía IVA alguno por la prestación de un servicio excluido, y, por lo mismo, el pago efectuado no era debido, tenía derecho a solicitar la devolución del impuesto sin necesidad de corregir la declaración que erróneamente diligenció. Lo anterior significa que la Sala debió revocar la providencia apelada, y, en su lugar, acceder a las súplicas de la demanda.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de mayo del 2009, expediente 16193

Ahora bien, para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor se debe presentar una solicitud a la DIAN dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, para que practique la liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma, so pena de que el proyecto de corrección sustituya la declaración inicial. La facultad de revisión se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso [artículo 589 del Estatuto Tributario]. En el presente caso la sociedad solicitó a la DIAN que se practicara liquidación de corrección a la última corrección que fue la de 24 de abril del 2000, presentada para corregir la actividad económica inicialmente registrada. Se encuentra probado en el proceso que la DIAN (División de Fiscalización) requirió a la demandante para que presentara una nueva corrección a la de 24 de abril del 2000 porque había omitido liquidar la sanción por \$3.683.000, lo cual fue acatado por la contribuyente, quien el 22 agosto de ese año

presentó la corrección con el único fin de incluir la sanción. Este hecho fue informado por la sociedad a la DIAN (División de Liquidación) el 5 de septiembre del 2000 en el que se pidió que en la liquidación de corrección que se iba a practicar, se reliquidará la sanción de forma reducida porque la corrección fue voluntaria. Se informó también, que antes de presentar la corrección de 22 de agosto de ese año, la contribuyente en varias oportunidades le manifestó a la división de fiscalización del proyecto de corrección que estaba para resolver y que no podían corregir nuevamente, sino que debía hacerlo la DIAN en la liquidación que practicara. Sin embargo, y ante tanta insistencia de la funcionaria de fiscalización se había corregido la declaración el 22 de agosto del 2000. De acuerdo con lo anterior, la DIAN no podía negar la corrección a la declaración de renta de la sociedad porque si bien, la última corrección fue presentada el 22 de agosto del 2008, no se podía considerar como un desistimiento de la solicitud de corrección, o que hubiera desaparecido el fundamento de la petición, pues, el objeto de esa corrección no fue modificar los valores o conceptos de la presentada el 24 de abril del 2000, sino, únicamente, incluir una sanción que había omitido en aquélla.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre de 2008, Expediente 16451

Si la corrección de la declaración tributaria implica una disminución del valor a pagar o un aumento en el saldo a favor, se debe acudir a lo regulado en el artículo 589 del Ordenamiento Tributario Nacional. De la lectura de la norma transcrita se coligen los presupuestos o parámetros para que la modificación que tiene como finalidad disminuir el valor a pagar o generar un mayor saldo a favor del particular, surta consecuencias legales: (i) Elevar una petición o solicitud a la administración de Impuestos Nacionales de la jurisdicción donde el contribuyente tenga su domicilio, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar. (ii) Acompañar un proyecto de corrección de la declaración en donde refleje los respectivos ítems modificados. Frente a este último punto, la Sección ha considerado que si el contribuyente equivocadamente presenta la declaración en bancos y la anexa a la petición, la administración debe tomarlo como un proyecto de corrección y proceder a su respectivo estudio, sin que sea causal para su rechazo. Así las cosas, se trata de una norma procesal, de orden público y de obligatorio cumplimiento, motivo por el cual no es dable que el contribuyente la desconozca y acoja el camino que se adapte a su conveniencia, pues precisamente el legislador en este tipo de correcciones que implican un menor margen de contribución al sostenimiento del erario público, obliga a que el ente fiscal emita un pronunciamiento a través de una liquidación oficial de corrección o se oficialice el proyecto de corrección si ocurre el fenómeno del silencio administrativo positivo, pasados seis meses de la petición, sin que se haya decidido, que por sus características meramente formales, descartan cualquier tipo de tacha de fondo sobre los rubros corregidos, lo que va de la mano de un mayor término de revisión que se cuenta a partir de su solemnización en cualquiera de las dos formas señaladas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de junio de 2008, Expediente 16288

En el presente caso, según consta en el expediente, la sociedad demandante presentó sus declaraciones del impuesto de industria y comercio de los periodos 1996 a 2003 liquidando y pagando el respectivo tributo, es decir ella misma hizo la determinación del gravamen en cumplimiento de su deber. Si consideraba que lo hizo sin tener la obligación legal, era procedente solicitar su corrección o la declaración de que no tenían efecto alguno, pues mientras tanto se presume su veracidad. La determinación del impuesto la hizo el contribuyente a través de sus declaraciones y toda vez que no se aportó el derecho de petición, no puede concluirse que en él pretendió modificarlas o invocar que no era sujeto pasivo del tributo. No consta en el expediente que el derecho de petición pretendiera la corrección de las declaraciones o que éstas debían perder eficacia. Entonces, no puede deducirse del oficio demandado que se negó alguna de estas solicitudes y en consecuencia que tuvo un efecto desventajoso o perjudicial. Al parecer, invocando el derecho de petición, el actor intentó provocar una decisión previa -expresa o ficta-, por parte de la entidad territorial, con el propósito de contar con la misma para poder impugnarla en sede judicial y asegurar así su acceso a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, tramite que no es el pertinente cuando para lograr los mismos efectos existe una reglamentación especial que debe ser atendida. Cabe advertir que no se puede a través del derecho de petición pretermitir los términos y procedimientos de la corrección o de la firmeza de las declaraciones o de la devolución del pago de lo no debido. El trámite seguido por la sociedad actora no permitía a la administración decidir sobre la pretensión sustancial de que no se le exija el impuesto de industria y comercio en aplicación del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, norma que prohíbe a los municipios gravar los servicios de salud, porque como ha precisado la Sala en ocasiones anteriores, los recursos provenientes de la actividad de servicios que perciban las clínicas y hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, no son susceptibles de ser gravados, por disposición del artículo 11 de la Ley 50 de 1984, pero no corren la misma suerte los ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales que reciban las entidades hospitalarias. En este caso no es posible determinar con lo segmentos de juicio que se presentaron a la administración y de los que obran en el expediente, si dentro de los ingresos brutos declarados, existen o no algunos que provengan de estas últimas actividades, caso en el cual era obligatorio presentar la declaraciones y discriminar los respectivos ingresos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de abril del 2007, Expediente 14734

La Sala advierte que si bien se trata de dos procedimientos diferentes ante diferentes autoridades públicas del orden Distrital, la Secretaría de Hacienda Distrital y el Departamento Administrativo de Catastro, existe por mandato constitucional, (art. 209 C.P.) la obligación de las autoridades públicas de “coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado”, para lo cual los funcionarios públicos deben tener en cuenta como objetivo de la función administrativa “la efectividad de los derechos e intereses de los administrativos reconocidos por la ley (CCA, art. 2º)”. Así mismo, que la función pública se desarrolla con fundamento en los principios de economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción, además el retardo injustificado es causal de sanción disciplinaria pues no hay que olvidar, que los empleados públicos son responsables por sus acciones como por sus omisiones. A juicio de la Sala, la falta de coordinación entre las entidades distritales y la actividad morosa de las autoridades catastrales le impidió al demandante, hacer efectivo el derecho a la corrección de la declaración del impuesto predial del año 1999, toda vez que el proceso de revisión del avalúo del inmueble, que dio lugar a este proceso, transcurrió en un plazo mayor a un año, perjudicando ostensiblemente el actor, quien se hallaba sujeto al plazo perentorio de un año para solicitar la autorización para corregir su declaración. Proceder, que a juicio de la Sala, no puede tener como consecuencia el perjuicio para el demandante, que pretende hacer efectivo un derecho legítimo, pues las autoridades administrativas deben tener en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de los ciudadanos, sin discriminación alguna. Habida consideración de lo expresado, procede la revocatoria de la decisión de primera instancia denegatoria de las súplicas de la demanda. Para en su lugar, declarar la nulidad de los actos censurados y a manera de restablecimiento del derecho, tener como declaración la corrección presentada, radicada bajo el número (...) correspondiente a la declaración del impuesto predial unificado año gravable 1999, con autoadhesivo (...) del inmueble ubicado en la (...) de Bogotá.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de febrero 08 del 2007, Expediente 15062

En relación con la facultad de la administración para negar el proyecto de corrección, la jurisprudencia de la Sala que aquí se reitera, ha dicho que “[...] la solicitud de corrección de la declaración prevista en el artículo 589 ibídem, sólo puede negarse por inobservancia de los requisitos de forma, más no por razones de fondo, como las relacionadas con el derecho al reconocimiento de costos, deducciones, descuentos, exenciones-excepciones, retenciones en la fuente, o pruebas requeridas para su demostración, pues tales asuntos son materia de un proceso de revisión”. Lo anterior significa que la administración de impuestos no puede rechazar el proyecto de corrección por aspectos de fondo, pues éstos son objeto del procedimiento previsto para la revisión. De otra parte, la Sala también ha definido los requisitos de forma que debe tener en cuenta la administración para aceptar o negar el proyecto de corrección de la declaración tributaria. Estos son: a) que se presente la solicitud ante la administración de impuestos y aduanas correspondiente, b) que la petición se realice dentro del año siguiente a la fecha del vencimiento del término para declarar y, e) que se adjunte el proyecto de corrección en el que se verifique la disminución en el impuesto a pagar o el aumento del saldo a favor. Una vez cumplidos los requisitos formales mencionados, la administración debe practicar liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud, so pena de que opere el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de mayo del 2008, Expediente 110013331041200600006-01

Los requisitos de forma que debe tener en cuenta la administración para aceptar o negar el proyecto de corrección de la declaración tributaria son: Que se presente la solicitud ante la administración de impuestos y aduanas correspondiente, que la petición se realice dentro del año siguiente a la fecha del vencimiento del término para declarar, y que se adjunte el proyecto de corrección en el que se verifique la disminución en el impuesto a pagar o el aumento del saldo a favor.

En el caso en estudio la sociedad presentó ante la administración de Impuestos solicitud de corrección de las declaraciones del IVA –entre las cuales se encuentra la del 5 bimestre del 2003–, el 30 de noviembre del 2004, es decir dentro del año siguiente contado a partir de la presentación de la declaración de corrección –11 de noviembre del 2004–, y adjuntó proyecto de corrección en el que registró un saldo a favor de \$94.105.000 (fs. 27-29).

Una vez cumplidos los requisitos formales mencionados, la administración debía practicar la correspondiente liquidación oficial de corrección. No obstante, la Agencia Fiscal excedió sus facultades legales pues objetó la solicitud por aspectos de fondo como es el que el mayor saldo a favor que se pretende incluir emana del mayor valor del renglón HB de la declaración del 2 período del 2003, y como la corrección solicitada para este último no prosperó por ser extemporánea, es indefectible que la presente corra la misma suerte; aspecto que es materia de un proceso de revisión, lo que significa que la administración de Impuestos no podía rechazar el proyecto de corrección por aspectos de fondo.

La corrección que presente un contribuyente, como se dijo, no impide la facultad de revisión de la administración, que se cuenta desde la fecha del acto administrativo que la aprueba o desde el vencimiento del término establecido para resolver la solicitud, dado que el proceso de revisión contiene una serie de garantías para los contribuyentes, como la exigencia del Requerimiento Especial con el llenado de los requisitos legales, que permiten el ejercicio adecuado del derecho de defensa.

Sobre el tema, el H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, se pronunció en sentencia de 8 de febrero del 2007, Magistrado Ponente Doctor Héctor Romero Díaz, Expediente 15062, en los siguientes términos:

En relación con la facultad de la administración para negar el proyecto de corrección, la jurisprudencia de la Sala que aquí se reitera, ha dicho que “[...] la solicitud de corrección de la declaración prevista en el artículo 589 *ibídem*, sólo puede negarse por inobservancia de los requisitos de forma, más no por razones de fondo, como las relacionadas con el derecho al reconocimiento de costos, deducción es, descuentos, exenciones-excepciones, retenciones en la fuente, o pruebas requeridas para su demostración, pues tales asuntos son materia de un proceso de revisión”. Lo anterior significa que la administración de Impuestos no puede rechazar el proyecto de corrección por aspectos de fondo, pues éstos son objeto del procedimiento previsto para la revisión.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de diciembre del 2006, Expediente 250002327000200302091-01 Acumulado al Proceso 250002327000200500787-01 (94)

Si el contribuyente procede a corregir sus declaraciones tributarias debe cumplir con los requisitos exigidos en las normas procedimentales para que dicha corrección sustituya válidamente la declaración inicial, por consiguiente en el caso de que la corrección aumente el impuesto o disminuye el saldo a favor se debe dar aplicación a las formalidades señaladas en el artículo 588 del estatuto tributario y si por el contrario disminuye el valor a pagar o aumentan el saldo a favor se aplicará lo dispuesto en el artículo 589 del citado estatuto.

Tratándose de correcciones en las cuales se disminuya el valor a pagar o se aumente el saldo a favor, los contribuyentes deberán presentar, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, una solicitud ante la administración, anexando el respectivo proyecto de corrección

A juicio de la Sala, la sociedad no cumplió con los requisitos exigidos en el artículo 589 del Estatuto Tributario, toda vez que presentó corrección de las declaraciones en bancos sin presentar solicitud ante la administración tributaria, conclusión a que se llega, al realizar el análisis de las pruebas aportadas al expediente, en las cuales no se verifica el documento por el cual la sociedad presuntamente envió a la administración dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, la solicitud acompañada del proyecto de corrección.

En consecuencia, al no observar la actora el procedimiento establecido para realizar correcciones que aumenten el saldo a favor, consagrado en el artículo 589 del Estatuto Tributario, no resultan para la Sala válidas las declaraciones de corrección presentadas por la sociedad y en consecuencia no entran a sustituir las declaraciones iniciales

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de abril del 2006, Expediente 250002327000200401385-01(38)

De las normas antes transcritas se desprende, para el caso, que el contribuyente puede corregir sus declaraciones disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, para lo cual debe presentar una solicitud a la administración dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, y que la facultad de ésta en tal evento se circunscribe a oficializar el proyecto respectivo, previa verificación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos para el efecto, sin que deba pronunciarse sobre aspectos de fondo.

El contribuyente no podía presentar una nueva solicitud de corrección que disminuyera el valor a pagar sobre los predios que ya habían sido objeto de pronunciamiento por parte de la administración, pues una vez expedida por ésta la liquidación oficial de corrección, corre el término previsto por la ley para la firmeza del acto, vencido el cual goza de la presunción de legalidad mientras no haya sido anulado o suspendido por esta jurisdicción, al tenor de lo dispuesto en el artículo 66 del código contencioso administrativo.

Sobre el tema, el H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, con ponencia del doctor Héctor J. Romero Díaz, se pronunció en sentencia de 8 de septiembre del 2005, Expediente 13731.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de marzo del 2006, Expediente 2500023270002003-02210-01 (28)

(...) de acuerdo con las normas de procedimiento contempladas en el estatuto tributario, los contribuyentes pueden modificar sus declaraciones de impuestos, para disminuir los valores inicialmente consignados. Sin embargo, para que ello sea posible y tales correcciones tengan validez deben hacerlo con las formalidades establecidas para el efecto. En este caso presentar la solicitud ante la administración, como lo señala la norma transcrita. Como el contribuyente eleva la solicitud de devolución de impuestos sin previamente modificar su declaración, se hace imposible entrar a analizar sus argumentos, puesto que de por medio se encuentra su liquidación privada, en la cual consignó unas cifras que inclusive, son susceptibles de cobro ejecutivo, en los términos del artículo 828 del Estatuto Tributario.

Sentencias que tratan el tema:

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sentencia del 6 de noviembre del 2008, Expediente 250002327000200501844-02.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sentencia del 24 de julio del 2008, Expediente 250002327000200501857-02

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia 16 de mayo del 2007 Expediente 250002327000200500326-01(64).

CONCEPTO DIAN 56046 del 6 de junio del 2008

Considera que se presenta la contradicción entre las normas que regulan los términos para presentar los proyectos de corrección para aumentar el saldo a favor o disminuir el impuesto a cargo, el cual es de un año a partir del vencimiento del término para declarar, y el término para solicitar la devolución y/o compensación del pago en exceso o de lo no debido que resulte de esa corrección, cual es de 5 años.

Al respecto, la ley procesal en su función de regular el proceso y las relaciones que de él nacen y se deducen fijan el procedimiento que se ha de seguir para obtener la actuación del derecho positivo en los casos concretos.

Es así como, entre las formas para corregir las liquidaciones privadas, se encuentra el artículo 589 del Estatuto Tributario que dispone el procedimiento para que el contribuyente o responsable presente la solicitud a la administración acompañando el proyecto de corrección para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor; para tal efecto, la solicitud y el proyecto de corrección se debe presentar dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar.

Ahora bien, una vez corregida la declaración se profiere la Liquidación Oficial de Corrección y con base en el menor valor a pagar el contribuyente o responsable solicita la devolución y/o compensación del pago en exceso o de lo no debido, para lo cual el inciso segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario y siguientes y los artículos 11 y 21 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997 establecen la forma y el término para presentar la solicitud de devolución dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

Al respecto se debe anotar que la Ley 791 del 2002 en su artículo 8, modificó el artículo 2536 del Código Civil, señalando que la acción ejecutiva prescribe en cinco (5) años y la ordinaria en diez (10).

Así las cosas, estando específicamente prevista en la norma de procedimiento que regulan una materia especial, es de obligatorio cumplimiento; adicionalmente no admite interpretación analógica y como tal es de aplicación restrictiva en los términos consagrados por ellas y dentro de sus propios límites.

En este orden de ideas, con relación a la posible contradicción que existe entre las normas de procedimiento y en especial, con relación a los términos con que cuenta el contribuyente o responsable para corregirla declaración según el artículo 589 del Estatuto tributario y el término para solicitar su devolución y/o compensación, según los artículos 850 ibídem, y artículos 11 y 21 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997, resulta necesario resaltar que ambas disposiciones consagran hechos distintos; el primero se refiere al término para corregir las declaraciones tributarias que disminuyen el impuesto a cargo o aumentan el saldo a favor y el segundo, se refiere al término para solicitar la devolución y/o compensación de los pagos en exceso o de lo no debido, luego no puede existir contradicción por lo que ambas normas buscan fines diferentes.

Con relación al enriquecimiento sin causa este despacho en el concepto 105293 del 2001 manifestó:

Con base en las normas del Código Civil que regulan el pago de lo no debido, el artículo 1524 del mismo estatuto, que dispone que no puede haber obligación que no tenga una causa real, y en algunas otras normas que dispone el reembolso de los que se obtiene sin causa suficiente para ello (C.C. arts. 1747, 2129, 2243, 2309 y 2343), la Corte creó el principio de enriquecimiento sin causa como una fuente adicional de las obligaciones, según el cual nadie puede enriquecerse sin derecho y en perjuicio de otro.

(...)

Finalmente, no debe olvidarse que dependiendo del objeto de la corrección de la declaración debe acudirse a los procedimientos señalados en el Estatuto Tributario.”

Es sí como, para efectos precisamente de evitar el enriquecimiento sin causa en beneficio del fisco nacional el legislador estableció las normas procesales que regulan el procedimiento y los términos en que el beneficiario corrija y reclame el pago en exceso; por lo tanto, si no acude a los procedimientos en forma oportuna no puede alegar un enriquecimiento en tanto que admitir lo contrario, sería desconocer el principio general de responsabilidad de que nadie puede alegar su propia culpa cuando se derive de no actuar conforme con las normas.

CONCEPTO DIAN 029925 del 11 de abril del 2006

Solicita se reconsidere la tesis del concepto 031748 de mayo 25 del 2005, por considerar que el mismo no estaría en concordancia con algunos fallos del Consejo de Estado proferidos en casos concretos, en los cuales se interpreta el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Uno de los principales mecanismos dispuestos por la Ley para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones es el de las declaraciones tributarias; mediante éstas, los contribuyentes informan los factores básicos que les permiten determinar las bases gravables y autoliquidar los impuestos correspondientes.

Ante la posibilidad de que el contribuyente haya realizado una liquidación no acorde con su realidad fiscal y la corrección implique un menor valor a pagar o un incremento en el saldo a favor declarado, el procedimiento para subsanar la irregularidad es el establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, es decir, que el contribuyente debe solicitar la corrección ante la administración tributaria, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración. La norma dispone que la administración tributaria debe dar respuesta a tal petición mediante una liquidación oficial de corrección, ya sea para acceder a la petición o para negarla.

Este despacho ha venido sosteniendo que es viable legalmente que el contribuyente pueda presentar una nueva petición a la administración tributaria para que ésta evalúe la nueva situación y si lo considera legalmente viable modifique la liquidación oficial de corrección inicialmente proferida, siempre y cuando la nueva petición se encuentre dentro del término legal.

El fundamento legal de la tesis, tal como se expresa en el concepto cuestionado es el principio de justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, por el cual: el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

La aplicación práctica de tal principio obliga a que la administración tributaria sobreponga los derechos de los contribuyentes a aspectos formales de procedimiento. En este caso, tal precepto implica considerar las pruebas que respaldan un crédito a favor del contribuyente, cuando ellas son aportadas dentro del plazo concedido por la ley, así ya se haya proferido una liquidación oficial de corrección; más aún, cuando la misma ley no ha establecido un límite al número de liquidaciones oficiales de corrección que se pueden proferir en relación con un período fiscal, como sí ocurre, por ejemplo, con la liquidación oficial de revisión (véase art. 702 E. T.).

De igual forma, una vez proferida la liquidación oficial de corrección de que trata el artículo 589 del Estatuto Tributario, el contribuyente puede corregir el contenido de la misma, presentando una nueva declaración en bancos en aplicación de los artículos 588, 709 y 713 del Estatuto Tributario.

El artículo 589 es claro en cuanto a que la corrección allí establecida no afecta la facultad de revisión de las declaraciones por parte de la administración tributaria. Por tanto, si del proceso de revisión de la declaración (en este caso de la liquidación oficial de corrección) resulta un menor saldo a favor o mayores valores a pagar a cargo del contribuyente, es evidente que la corrección a través de la red bancaria, no es solo una opción, sino un deber del contribuyente, so pena de enfrentar un proceso de determinación oficial con efectos sancionatorios.

Lo anterior no indica que el contribuyente deba esperar a que se inicie un proceso de fiscalización para que presente la corrección en bancos conforme al artículo 588, pues es deber suyo el obrar de buena fe ante la administración tributaria y cumplir con sus obligaciones fiscales de manera transparente.

Por las consideraciones expuestas se ratifica la doctrina expuesta en el concepto 031748 de mayo 25 del 2005.

ARTÍCULO 589-1. CORRECCIÓN DE ALGUNOS ERRORES QUE IMPLICAN TENER LA DECLARACIÓN POR NO PRESENTADA. <Derogado por la Ley 223/95, art. 285>

ARTÍCULO 590. CORRECCIONES PROVOCADAS POR LA ADMINISTRACIÓN. *Habrá lugar a corregir la declaración tributaria con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 709.*

Igualmente, habrá lugar a efectuar la corrección de la declaración dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, en las circunstancias previstas en el artículo 713.

ARTÍCULO. CORRECCIONES PROVOCADAS POR LA ADMINISTRACIÓN. Habrá lugar a corregir la declaración tributaria con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación, de acuerdo con lo establecido en el artículo correspondiente a la corrección provocada por el requerimiento especial.

Igualmente, habrá lugar a efectuar la corrección de la declaración dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, en las circunstancias previstas en el artículo correspondiente a la corrección provocada por la liquidación de revisión.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de julio del 2007, Expediente 02-0958 (93)

Cuando el contribuyente no acepte las glosas no se puede tener como corrección provocada si no como voluntaria. Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor – generalidades. Se advierte que la norma consagra la permisión a la corrección de la declaración privada que aumenta el impuesto o disminuye el saldo a favor, norma que resumidamente consagra los siguientes supuestos de hecho: Se parte de lo que sin perjuicio regulen los artículos 709 y 713 ibídem. La oportunidad: Dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos en relación con la declaración tributaria que se corrige. Después del vencimiento de los 2 años, cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir. No hay lugar a sanción por corrección cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o apreciación en torno de la interpretación del derecho aplicable entre las oficinas de impuestos y el declarante, siempre que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos. No hay lugar a sanción por corrección cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. Corrección de inconsistencias relacionadas con la presentación de la declaración en lugar diferente al señalado para el efecto (lit. a), cuando no se suministra la identificación del declarante, o se hace en forma equivocada (lit. b), cuando carece de la firma de quien tiene el deber formal de declarar (lit. d) del artículo 580, cuando no se informa la dirección, o se informa incorrectamente (art. 650-1), cuando no se informa la actividad económica (art. 650-2), se puede realizar siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar. Corrección provocada a la declaración privada – efectos. Son dos las consecuencias o efectos de la corrección provocada a la declaración privada, esto es de la ocurrida después del vencimiento del término de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar: 1) La liquidación de la Sanción Por Corrección, la cual no tiene lugar en los eventos previstos en el artículo 588 del Estatuto Tributario; 2) La liquidación de la Sanción Por Inexactitud cuando la corrección provocada con ocasión al pliego de cargos, o al requerimiento especial, o a la liquidación

de revisión comprenda o implique la aceptación de hechos inexactamente declarados, que da lugar a la reducción hasta en una cuarta (1/4) parte, o hasta en la mitad (1/2) del valor de la misma, dependiendo de la oportunidad en que se acepte y corrija. Vistas como quedaron las cosas, es claro que la corrección en la forma como lo hizo la contribuyente, esto es al no aceptar las glosas, no puede tenerse como una corrección provocada, sino voluntaria, que al serlo así, resultaba extemporánea según las prescripciones del artículo 588 del Estatuto Tributario, invocado como infringido por interpretación errónea, violación que el tribunal no encuentra por cuanto el alcance que le dio la administración es el mismo que interpreta y le da ésta corporación

CONCEPTO DIAN 077259 del 11 de septiembre del 2006

Para empezar, es necesario distinguir entre la corrección voluntaria de las declaraciones, consagrada en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, y la corrección provocada por la administración, en los términos de lo dispuesto en los artículos 709 y 713 del mismo ordenamiento.

Con respecto a la corrección voluntaria de las declaraciones, regulada en los artículos 588 y 589, este despacho ha señalado en anteriores oportunidades que no existe límite respecto del número de correcciones que puede efectuar el contribuyente, siempre y cuando se efectúen dentro del plazo señalado y se cumplan los demás requisitos contemplados en la ley.

Es de anotar que la facultad para corregir voluntariamente la declaración está limitada, en los términos del artículo 588, dado que la misma debe ejercerse por parte de los contribuyentes antes de que se haya notificado requerimiento especial en relación con la declaración tributaria que se corrige.

En lo que se refiere a las correcciones provocadas por la administración, el título IV del libro quinto del Estatuto Tributario, al regular la facultad de la administración de modificar la liquidación privada mediante liquidación de revisión, otorga la opción a los contribuyentes de acogerse a la determinación oficial del tributo, bien sea durante la actuación previa al acto definitivo de determinación o bien dentro del término para interponer el recurso contra el mismo.

Así, de acuerdo con el contenido de los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario, el contribuyente, responsable o agente retenedor al aceptar la determinación oficial del impuesto, tiene derecho a la reducción de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 ibídem, para lo cual debe manifestar su aceptación total o parcial de los hechos planteados en el requerimiento especial o en la liquidación de revisión, según el caso, y corregir su declaración privada conforme a los hechos aceptados.

Se observa entonces que el fundamento jurídico, así como el alcance y contenido de las correcciones autorizadas en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, contrasta frente al fundamento de las correcciones previstas en los artículos 709 y 713 ibídem, ya que en las primeras el contribuyente está en libertad de corregir los diferentes factores determinantes de la obligación tributaria, mientras que en las segundas se limita única y exclusivamente al acatamiento total o parcial de los hechos planteados en la determinación oficial del tributo.

De lo anterior se concluye que la corrección provocada a que se alude en los artículos 709 y 713 corresponde a la actuación procesal mediante la cual el contribuyente reconoce la determinación oficial del impuesto, renunciando de esta manera a las instancias y recursos que la ley otorga para objetar dicha actuación oficial, por lo que resulta a todas luces improcedente el posterior ejercicio de la potestad de corrección a las declaraciones tributarias con base en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

Esta interpretación es armónica con la limitación legal al ejercicio de la facultad de corrección por parte de los contribuyentes, a la cual ya se aludió, consistente en que la corrección a las declaraciones tributarias únicamente puede ejercerse antes de que se haya notificado requerimiento especial.

En similar sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 5 de agosto de 1994, expediente Nro. 5483, en la cual manifestó:

“(…) sólo la notificación del pliego de cargos o del requerimiento especial tienen la capacidad de limitar y precluir la facultad de los contribuyentes de corregir sus declaraciones tributarias (...) aún en aspectos de fondo tales como la modificación de las bases gravables, su depuración, aplicación de tarifas y en general, la corrección de todos aquellos factores sobre los cuales no ha iniciado actuación la administración tributaria, sin perjuicio de las correcciones provocadas (por el requerimiento y la liquidación de revisión) en los términos de los artículos 709 y 713 (...)”.

Como consecuencia de lo anterior, no es procedente la solicitud de corrección de la declaración privada a que hace referencia el artículo 589 del Estatuto Tributario ni su corrección en bancos a que alude el artículo 580 ibídem, una vez que se ha notificado requerimiento especial o pliego de cargos.

Para terminar, en cuanto al otro aspecto de su consulta, ha sido criterio reiterado por esta Oficina que las peticiones de corrección de las declaraciones que tengan como objeto la disminución del impuesto a cargo o aumento del saldo a favor, únicamente pueden rechazarse por inobservancia de los requisitos de forma necesarios para su procedencia, tal como lo se ha sostenido entre otros, en el Concepto 065059 del 16 de julio de 1999. En tal sentido, el mismo artículo 589 del Estatuto Tributario prevé que la expedición de la liquidación oficial de corrección no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, con lo cual se torna en improcedente el rechazar la solicitud de corrección por aspectos de fondo

CONCEPTO DIAN 078742 del 29 de agosto del 2001

Los contribuyentes, responsables o agentes de retención se encuentran facultados para corregir sus declaraciones tributarias dentro del término previsto por el artículo 588 del Estatuto Tributario, al igual que con ocasión del requerimiento especial, del emplazamiento para corregir o de la liquidación de revisión proferida en su contra.

Reiteradamente se ha sostenido por esta oficina, que las declaraciones de corrección presentadas por fuera del término previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario no son válidas, toda vez que vencido dicho término precluye para el contribuyente, la facultad otorgada por la ley tributaria para corregir las declaraciones.

Tratándose de las correcciones provocadas por la administración en ejercicio de la facultad de fiscalización que se presenten por fuera de los términos legales, deberán ser declaradas sin validez en la liquidación de revisión o auto de archivo que se profiera con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, sin perjuicio de que el documento como tal se pueda considerar un recibo de pago, en el evento en que se haya presentado dicha declaración de corrección con pago.

Igual pronunciamiento deberá surtir en el proceso en que se aduzcan, declaraciones de corrección presentadas en forma voluntaria una vez vencidos los términos para efectuar su modificación por parte del contribuyente.

CONCEPTO DIAN 026619 del 9 de abril del 2007

Solicita reconsideración de los oficios 010340 y 081667 del 2004, mediante los cuales se consideró que las obligaciones fiscales derivadas de la corrección voluntaria o provocada de las declaraciones, efectuada con posterioridad al inicio de un proceso de reestructuración empresarial, en los términos de la Ley 550 de 1999, se les debe dar el trato de gastos de administración.

Considera el despacho:

(...).

De esta forma, los créditos fiscales que se originen en mayores valores derivados de las declaraciones de corrección a las declaraciones privadas de los contribuyentes presentadas de manera voluntaria o provocada, con posterioridad a la iniciación de la negociación y antes de la terminación del acuerdo, así no den derecho a voto, se deben atender de manera preferente a pesar de no tratarse como gastos de administración, en el orden de prelación establecido por el Código Civil, de manera tal que los acreedores en caso de incumplimiento pueden exigir su cobro coactivo.

En el anterior sentido se aclaran los oficios 010340 y 081667 del 2004.

DECLARACIÓN DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS

ARTÍCULO 591. QUIÉNES DEBEN PRESENTAR DECLARACIÓN DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS. *Están obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 1987 y siguientes, todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto, con excepción de los enumerados en el artículo siguiente.*

Nota: El artículo en estudio, en la medida en que se encuentra referido específicamente al impuesto sobre la renta, no aplica para entidades territoriales. Es necesario que cada entidad establezca el régimen de obligaciones formales aplicable a cada tributo.

ARTÍCULO 592. QUIÉNES NO ESTÁN OBLIGADOS A DECLARAR. *No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:*

1. *Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a veinticinco millones de pesos (\$25.000.000) (Valor año base 2004) (1.400 UVT) y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de ochenta millones de pesos (\$80'000.000) (Valor año base 2004) (4.500 UVT). <Cuantías modificadas por Ley 863 del 2003, art. 20>*
2. *Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada.*
3. *Los asalariados a quienes se les eliminó la declaración tributaria.*
4. *Los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 de este estatuto. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 29>*

Nota: El artículo en estudio, en la medida en que se encuentra referido específicamente al impuesto sobre la renta, no aplica para entidades territoriales. Es necesario que cada entidad establezca el régimen de obligaciones formales aplicable a cada tributo.

ARTÍCULO 593. ASALARIADOS NO OBLIGADOS A DECLARAR. *Sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 1° del artículo anterior, no presentarán declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, los asalariados cuyos ingresos brutos provengan por lo menos en un ochenta por ciento (80%) de pagos originados en una relación laboral o legal y reglamentaria, siempre y cuando en relación con el respectivo año gravable se cumplan los siguientes requisitos adicionales:*

1. *Que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de ochenta millones de pesos (\$80'000.000). (Valor año base 2004). (4.500 UVT) <Modificado por la Ley 863 del 2003, art. 20>*
2. *Que no sean responsables del impuesto sobre las ventas.*
3. *Que el asalariado no haya obtenido durante el respectivo año gravable ingresos totales superiores a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (Valor año base 2004). (3.300 UVT) <Modificado por la Ley 1429/2010, art. 15, par>*

PARÁGRAFO 1. *El asalariado deberá conservar en su poder los certificados de retención en la fuente expedidos por los agentes retenedores y exhibirlos cuando la administración de Impuestos Nacionales así lo requiera.*

PARÁGRAFO 2. *Dentro de los ingresos que sirven de base para efectuar el cómputo a que se refiere el inciso 1° y el numeral 3° del presente artículo, no deben incluirse los correspondientes a la enajenación de activos fijos, ni los provenientes de loterías, rifas, apuestas o similares.*

PARÁGRAFO 3. *Para los efectos del presente artículo, dentro de los ingresos originados en la relación laboral o legal y reglamentaria, se entienden incorporadas las pensiones de jubilación, vejez, invalidez y muerte.*

Nota: El artículo en estudio no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 594. EL CERTIFICADO DE INGRESOS Y RETENCIONES REEMPLAZA LA DECLARACIÓN PARA LOS ASALARIADOS NO DECLARANTES. *Para los asalariados no declarantes, el certificado de ingresos y retenciones, con el cumplimiento de los requisitos señalados en las normas legales, reemplaza para todos los efectos, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.*

Nota: El artículo en estudio no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 594-1. TRABAJADORES INDEPENDIENTES NO OBLIGADOS A DECLARAR. *Sin perjuicio de lo establecido por los artículos 592 y 593, no estarán obligados a presentar declaración de renta y complementarios, los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas, que no sean responsables del impuesto a las ventas, cuyos ingresos brutos se encuentren debidamente facturados y de los mismos un ochenta por ciento (80%) o más se originen en honorarios, comisiones y servicios, sobre los cuales se hubiere practicado retención en la fuente; siempre y cuando, los ingresos totales del respectivo ejercicio gravable no sean superiores a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (Valor año base 2004) (3.300 UVT) y su patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de ochenta millones de pesos (\$ 80'000.000) (Valor año base 2004). (4.500 UVT) <Modificado por la Ley 863 del 2003, art. 20>*

Los trabajadores que hayan obtenido ingresos como asalariados y como trabajadores independientes deberán sumar los ingresos correspondientes a los dos conceptos para establecer el límite de ingresos brutos a partir del cual están obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta. <Adicionado por la Ley 863 del 2003, art. 21>

Nota: El artículo en estudio no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 594-2. DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRESENTADAS POR LOS NO OBLIGADOS. *Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno. <Modificado por la Ley 223/95, art. 30>*

ARTÍCULO. DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRESENTADAS POR LOS NO OBLIGADOS. *Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno.*

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 03 de septiembre de 2009, Expediente 16422

En consecuencia, las declaraciones de industria y comercio presentadas por la actora por los años 2002 y 2003, esto es, por quien no es sujeto pasivo del tributo y por lo mismo no está obligado a declarar, no produjeron efecto legal alguno (artículos 594-2 del Estatuto Tributario, 66 de la Ley 383 de 1997 y 58 de la Ley 788 del 2002).

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de julio del 2007, Expediente 0002327000200500392-01 (96)

Los Consorcios no son contribuyentes del impuesto de industria y comercio, y por lo tanto no están obligados a presentar la declaración de este tributo. No puede darse al Consorcio la categoría de una sociedad de hecho, puesto que cada uno

de sus miembros conserva su propia personalidad jurídica, su capital o patrimonio no son asimilables a los de una sociedad regularmente constituida, la propia autonomía de los consorcios determina que sus patrimonios permanezcan separados. El hecho de que el Consorcio hubiera presentado las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los seis bimestres del año gravable 2001, sin estar obligado a ello, no significa que tengan efecto legal alguno, de conformidad con lo dispuesto en artículo 594-2 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por el Consorcio sin estar obligado a ello, por no ser sujeto pasivo del citado impuesto, son ineficaces. En consecuencia, las declaraciones presentadas por los no obligados como los consorcios no producen efecto legal alguno, y en tales condiciones no le era dable a la administración entrar a desvirtuarlas.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 8 de marzo del 2006, Expediente 02-0152 (16)

Por consiguiente, en el sub exámine la administración acepta que la CRAC, por las exenciones y no sujeciones del impuesto predial unificado debidamente reconocidas, no estaba obligada a liquidarse impuesto a cargo por el referido inmueble, sino únicamente a presentar sin pago la declaración. Es claro que, como se trata de un impuesto cuya única fuente de obligación es la ley, la circunstancia de presentar una liquidación privada no puede tenerse como la fuente de la obligación y causa del título ejecutivo, pues la ley tributaria señala que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve, a las cargas públicas. De otra parte, si bien la declaración tributaria es una confesión del contribuyente que goza del privilegio de la presunción de veracidad, tal como lo establece el artículo 746 del Estatuto Tributario, también lo es que la misma ley tributaria es la que reconoce efecto legal a las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar, tal como lo prevé el artículo 594-2. Por lo tanto, si la declaración tributaria se presenta sin sustento legal, no estando el contribuyente obligado a presentarla, o se determina a cargo una suma, sin estar obligado a ello, la determinación de las sumas a cargo en las liquidaciones privadas contenidas en los formularios oficiales, no constituyen título ejecutivo ni son exigibles. Al respecto, el H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejera Ponente Doctora Consuelo Sarria Olcos, se pronunció en sentencia de 1º de agosto de 1997, Expediente 8244.

Sentencias relacionadas con el tema:

Consejo de Estado; sección Cuarta, Sentencia del 28 de junio del 2007, Expediente 14884.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 8 de junio del 2005, Expediente 2500023270002004-00454-01.

CONCEPTO DIAN 58297 del 13 de junio del 2008

De esta manera, es claro acorde con la sentencia que las sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia, que no perciban ingresos de fuente nacional, o si los perciben han estado sometidos a la retención de los artículos 407 a 411 y del artículo 414-1 del Estatuto Tributario, no se encuentran obligados a declarar, razón por la cual, en tal circunstancia es de recibo el artículo 594-2 ibídem, según el cual, las declaraciones presentadas por los no obligados a declarar no producen efecto legal alguno, hecho que opera por ministerio de la ley.

Ahora bien, si se han efectuado pagos con base en declaraciones que no producen efecto legal alguno, la devolución debe tramitarse como pago de lo no debido, en los términos de los artículos 850 del Estatuto Tributario, 21 y 22 del Decreto 1000 de 1997, previas las compensaciones a que haya lugar acorde con lo dispuesto por el artículo 861 del Estatuto Tributario y 23 del mencionado Decreto 1000, y la Orden Administrativa 0004 del 2002 y demás normativa concordante.

No obstante, la administración tributaria debe hacer las verificaciones pertinentes con el fin de establecer si la sociedad extranjera sin domicilio que solicita la devolución, recibió algún ingreso por los bienes poseídos en el país, los ingresos referidos en los artículos 407 a 411 y 414-1 del Estatuto Tributario, estuvieron sometidos a la respectiva retención en la fuente, o si percibió ingresos por otros conceptos para establecer si se configuraba la obligación de declarar.

Por lo anterior, en acatamiento de las disposiciones referidas, el interesado podrá acercarse a la administración de Impuestos competente, a pedir la devolución de impuestos que considere le corresponden, allegando los documentos requeridos para el efecto.

CONCEPTO DIAN 078742 del 29 de agosto del 2001

La presentación de las declaraciones tributarias corresponde a uno de los deberes que deben cumplir los contribuyentes, responsables y agentes de retención a quienes la ley les ha impuesto la obligación formal de declarar. No obstante la

ley ha excluido a determinados contribuyentes de esta obligación, dejando sin efecto las declaraciones que presenten sin estar obligados. Es así como el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, consagra que las declaraciones presentadas por los no obligados a declarar no producen efecto legal alguno.

No obstante, con el fin de determinar si quien presentó la declaración no tenía la condición de declarante y por ende la declaración presentada carece de validez, debe verificarse que se cumplan la totalidad de los presupuestos normativos que lo eximen del deber de declarar.

Si como resultado de la verificación efectuada y con fundamento en las pruebas obrantes se determina que el declarante no estaba en la obligación de declarar, el denuncia presentado carece de valor jurídico y en consecuencia deberá proferirse el acto administrativo que así lo declare, ordenándose en su parte resolutive la supresión de la cuenta corriente.

Esta verificación deberá practicarse por la división de fiscalización, que adelantará la investigación necesaria con el fin de determinar la calidad de declarante y por ende si la declaración produce o no efectos legales, previa solicitud de la oficina en la que se adelante el proceso dentro del cual se aduzca como prueba y se discuta la validez o no de la declaración presentada, como es el proceso de devolución de saldos a favor liquidados en dichas declaraciones, el proceso de cobro y el proceso de corrección voluntaria del artículo 589 del Estatuto Tributario.

Una vez determinado que quien presentó la declaración no se encontraba obligado a declarar, la División de Fiscalización o la oficina competente deberá pronunciarse sobre su validez, informando a la oficina correspondiente que estaba adelantando el proceso que originó la investigación, para que dentro de la decisión de este se informe de tal hecho al contribuyente y se decida el proceso correspondiente, garantizando en todo caso el derecho de defensa del contribuyente.

Ahora, en el evento que el contribuyente no obligado a declarar haya presentado la declaración con pago, y se determine la invalidez del denuncia tributario, procede la devolución de las sumas pagadas, para lo cual el contribuyente deberá solicitar su devolución mediante el procedimiento establecido para la devolución del pago de lo no debido.

Cuando una declaración tributaria presentada por concepto de Renta y Complementarios por un no obligado arroje un saldo a favor, no es procedente la devolución, ni la compensación ni la imputación, teniendo en cuenta que las retenciones en la fuente que le fueron practicadas corresponden a su impuesto, según lo dispone el artículo 6° del Estatuto Tributario.

No obstante lo anterior, puede suceder que como consecuencia de la investigación se determine la realización de hechos generadores que el contribuyente, responsable o agente de retención ha omitido o ha declarado en forma inexacta, y que no lo excluyen de la obligación de declarar. Estas situaciones deben conducir a la administración a continuar con la actuación administrativa con el fin de determinar el monto de los impuestos que debieron declararse, teniendo en cuenta que en estos eventos no se han configurado los presupuestos legales para considerar las declaraciones presentadas sin efecto jurídico, lo que hace posible que las mismas puedan ser objeto de modificación y que presten mérito ejecutivo para adelantar el respectivo proceso de cobro.

Por las anteriores consideraciones, se revoca el Concepto 053881 del 07 de junio del año 2000 proferido por la División de Doctrina y los demás que le sean contrarios.

ARTÍCULO 594-3. OTROS REQUISITOS PARA NO OBLIGADOS A PRESENTAR DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 592, 593 y 594-1 del Estatuto Tributario, para no estar obligado a presentar declaración de renta y complementarios se tendrán en cuenta los siguientes requisitos:

- a) *Que los consumos mediante tarjeta de crédito durante el año gravable no excedan de la suma de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000) (Valor año base 2004). (2.800 UVT)*
- b) *Que el total de compras y consumos durante el año gravable no superen la suma de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000) (Valor año base 2004). (2.800 UVT)*
- c) *Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, durante el año gravable no exceda de ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valor año base 2004). (4.500 UVT) <Adicionado por la Ley 863 del 2003, art. 22>*

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 595. PERIODO FISCAL CUANDO HAY LIQUIDACIÓN EN EL AÑO. En los casos de liquidación durante el ejercicio, el año concluye en las siguientes fechas:

- a) *Sucesiones ilíquidas: en la fecha de ejecutoria de la sentencia que apruebe la partición o adjudicación; o en la fecha en que se extienda la escritura pública, si se optó por el procedimiento a que se refiere el Decreto Extraordinario 902 de 1988.*
- b) *Personas jurídicas: en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado;*
- c) *Personas jurídicas no sometidas a la vigilancia estatal, sociedades de hecho y comunidades organizadas: en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad; cuando no estén obligados a llevarla, en aquélla en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta.*

ARTÍCULO. PERIODO FISCAL CUANDO HAY LIQUIDACIÓN EN EL AÑO. En los casos de liquidación durante el ejercicio, el año concluye en las siguientes fechas:

- a) *Personas jurídicas: en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado;*
- b) *Personas jurídicas no sometidas a la vigilancia estatal, sociedades de hecho y comunidades organizadas: en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad; cuando no estén obligados a llevarla, en aquélla en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta.*

ARTÍCULO 596. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RENTA. La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener:

1. *El formulario que para el efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales debidamente diligenciado.*
2. *La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.*
3. *La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre la renta y complementarios.*
4. *La liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, incluidos el anticipo y las sanciones, cuando fuere del caso.*
5. *La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.*
6. *La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.*

Los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios firmada por contador públi-

co, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a cien millones de pesos (\$100.000.000). (Valor año base 1987) (100.000 UVT).

Quando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.

Nota: El artículo en estudio, en la medida en que se encuentra referido específicamente al impuesto sobre la renta, no aplica para entidades territoriales. Es necesario que cada entidad establezca el régimen de obligaciones formales aplicable a cada tributo.

ARTÍCULO 597. LA DECLARACIÓN DE RENTA PODRÁ FIRMARSE CON SALVEDADES. *El revisor fiscal o contador público que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, podrá firmar la declaración de renta y complementarios pero en tal evento deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración la frase “con salvedades”, así como su firma y demás datos solicitados, y hacer entrega al representante legal o contribuyente de una constancia en la cual se detallen los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron. Dicha constancia deberá ponerse a disposición de la administración tributaria, cuando ésta lo exija.*

ARTÍCULO. LA DECLARACIÓN PODRÁ FIRMARSE CON SALVEDADES. El revisor fiscal o contador público que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, podrá firmar la correspondiente declaración, pero en tal evento, deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración la frase “con salvedades”, así como su firma y demás datos solicitados, y hacer entrega al representante legal o contribuyente de una constancia en la cual se detallen los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron. Dicha constancia deberá ponerse a disposición de la administración tributaria, cuando ésta lo exija.

DECLARACIÓN ANUAL DE INGRESOS Y PATRIMONIO

ARTÍCULO 598. ENTIDADES OBLIGADAS A PRESENTAR DECLARACIÓN. *Por los años gravables 1987 y siguientes, están obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio, todas las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, con excepción de las siguientes:*

- a) *La Nación, los Departamentos, las Intendencias y Comisarías, los Municipios y el Distrito Especial de Bogotá.*
- b) *Las juntas de acción comunal y defensa civil, los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, y las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal.*
- c) *Las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por este y las asociaciones de adultos mayores*

autorizado por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar. <Adicionado por la Ley 1430 del 2010, art. 24>

Nota: El artículo en estudio, en la medida en que se encuentra referido específicamente al impuesto de ingresos y patrimonio, no aplica para entidades territoriales. Es necesario que cada entidad establezca el régimen de obligaciones formales aplicable a cada tributo.

ARTÍCULO 599. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE INGRESOS Y PATRIMONIO. *La declaración de ingresos y patrimonio deberá contener:*

1. *El formulario, que al efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales, debidamente diligenciado.*
2. *La información necesaria para la identificación y ubicación de la entidad no contribuyente.*
3. *La discriminación de los factores necesarios para determinar el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos.*
4. *La liquidación de las sanciones cuando fuere del caso.*
5. *La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.*
6. *La firma del Revisor Fiscal, cuando se trate de entidades obligadas a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligadas a tener Revisor Fiscal.*

Las demás entidades obligadas a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración de ingresos y patrimonio firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la entidad, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a cien millones de pesos (\$100.000.000). (Valor año base 1987) (100.000 UVT).

Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de ingresos y patrimonio, el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.

Nota: El artículo en estudio, en la medida en que se encuentra referido específicamente al impuesto de ingresos y patrimonio, no aplica para entidades territoriales. Es necesario que cada entidad establezca el régimen de obligaciones formales aplicable a cada tributo.

DECLARACIÓN DE VENTAS

ARTÍCULO 600. PERÍODO FISCAL EN VENTAS. *El período fiscal del Impuesto sobre las ventas será bimestral. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.*

PARÁGRAFO. *En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período fiscal se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595.*

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período fiscal será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período. <Modificado por la Ley 223/95, art. 31>

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 601. QUIÉNES DEBEN PRESENTAR DECLARACIÓN DE VENTAS. *Deberán presentar declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, según el caso, los responsables de este impuesto, incluidos los exportadores.*

No están obligados a presentar declaración de impuesto sobre las ventas, los responsables que pertenezcan al régimen simplificado. <Modificado por la Ley 223/95, art. 32>

Tampoco estarán obligados a presentar la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas los responsables del régimen común en los periodos en los cuales no hayan efectuado operaciones sometidas al impuesto ni operaciones que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones en los términos de lo dispuesto en los artículos 484 y 486 del Estatuto Tributario. <Adicionado por la Ley 1430 del 2010, art. 22>

PARÁGRAFO TRANSITORIO. *Los responsables obligados a presentar declaración bimestral del impuesto sobre las ventas que no hayan cumplido la obligación de presentar las declaraciones del impuesto sobre las ventas en ceros (0) en los meses en los cuales no realizaron operaciones sometidas al impuesto ni operaciones que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones en los términos de los artículos 484 y 486 de este estatuto desde que tenían la obligación, podrán presentar esas declaraciones dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de esta ley sin liquidar sanción por extemporaneidad. <Adicionado por la Ley 1430 del 2010, art. 22>*

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 602. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN BIMESTRAL DE VENTAS. *La declaración bimestral deberá contener:*

- 1. El formulario, que para el efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales, debidamente diligenciado.*
- 2. La información necesaria para la identificación y ubicación del responsable.*
- 3. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre las ventas.*
- 4. La liquidación privada del impuesto sobre las ventas, incluidas las sanciones cuando fuere del caso.*
- 5. La firma del obligado al cumplimiento del deber formal de declarar. <Modificado por la Ley 223/95, art. 172>*
- 6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de responsables obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.*

Los demás responsables obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración del impuesto sobre las ventas firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a cien millones de pesos (\$100.000.000), (Valor año base 1987) (100.000 UVT), o cuando la declaración del impuesto sobre las ventas presente un saldo a favor del responsable.

Para los efectos del presente numeral, deberá informarse en la declaración del impuesto sobre las ventas el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 603. OBLIGACIÓN DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS RETENIDO. *El valor del impuesto sobre las ventas retenido, deberá declararse y pagarse dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional, utilizando para tal efecto el mismo formulario que prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para declarar las retenciones en la fuente de los impuestos de renta y timbre. <Modificado por la Ley 223/95, art. 33>*

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales

DECLARACIÓN DE RETENCIÓN EN LA FUENTE

ARTÍCULO 604. PERÍODO FISCAL. *El período fiscal de las retenciones en la fuente será mensual.*

En el caso de liquidación o terminación de actividades, el período fiscal se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595.

Cuando se inicien actividades durante el mes, el período fiscal será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período.

Nota: La entidad territorial puede basarse en el presente régimen general de retenciones y establecer que es aplicable salvo norma especial de retenciones referido a determinados tributos.

ARTÍCULO. PERIODO FISCAL. El período fiscal de las retenciones en la fuente será mensual.

En el caso de liquidación o terminación de actividades, el período fiscal se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo referido al período fiscal cuando hay liquidación en el año.

Cuando se inicien actividades durante el mes, el período fiscal será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período.

ARTÍCULO 605. QUIÉNES DEBEN PRESENTAR DECLARACIÓN. *A partir del mes de enero de 1988, inclusive, los agentes de retención en la fuente deberán presentar por cada mes, una declaración de las retenciones en la fuente que de conformidad con las normas vigentes debieron efectuar durante el respectivo mes, la cual se presentará en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales.*

ARTÍCULO. QUIENES DEBEN PRESENTAR DECLARACIÓN. Los agentes de retención en la fuente deberán presentar por cada mes, una declaración de las retenciones en la fuente que de conformidad con las normas vigentes debieron efectuar durante el respectivo mes, la cual se presentará en el formulario que para tal efecto señale la administración tributaria.

ARTÍCULO 606. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RETENCIÓN. *La declaración de retención en la fuente deberá contener:*

- 1. El formulario debidamente diligenciado.*
- 2. La información necesaria para la identificación y ubicación del agente retenedor.*
- 3. La discriminación de los valores que debieron retener por los diferentes conceptos sometidos a retención en la fuente durante el respectivo mes, y la liquidación de las sanciones cuando fuere del caso.*
- 4. La firma del agente retenedor o de quien cumpla el deber formal de declarar. Cuando el declarante sea la Nación, los Departamentos, Intendencias, Comisarías, Municipios y el Distrito Especial de Bogotá, podrá ser firmada por el pagador respectivo o por quien haga sus veces. Artículos 309 y 322 de la Constitución Política.*
- 5. La firma del revisor fiscal cuando se trate de agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.*

Los demás agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración mensual de retenciones firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del agente retenedor en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a cien millones de pesos (\$100.000.000). (Valor año base 1.987) (100.000 UVT)

Quando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de retenciones el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.

PARÁGRAFO 1. Cuando el agente retenedor tenga sucursales o agencias, deberá presentar la declaración mensual de retenciones en forma consolidada.

Quando se trate de entidades de derecho público, diferentes de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta, se podrá presentar una declaración por cada oficina retenedora.

PARÁGRAFO 2°. La presentación de la declaración de que trata este artículo no será obligatoria en los periodos en los cuales no se hayan realizado operaciones sujetas a retención en la fuente. <Modificado por la Ley 1430 del 2010, art. 20>.

PARÁGRAFO 3. Los Notarios deberán incluir en su declaración mensual de retenciones, las recaudadas por la enajenación de activos fijos, realizadas ante ellos durante el respectivo mes.

PARÁGRAFO 4. Las personas naturales que enajenen activos fijos no estarán obligadas a presentar declaración de retenciones por tal concepto; en este caso, bastará con que la persona natural consigne los valores retenidos.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Los agentes de retención que no hayan cumplido con la obligación de presentar las declaraciones de retención en la fuente en ceros en los meses que no realizaron pagos sujetos a retención, desde julio del 2006, podrán presen-

tar esas declaraciones dentro de los seis meses siguientes a la vigencia de esta ley sin liquidar sanción por extemporaneidad. <Adicionado por la Ley 1430 del 2010, art. 20>.

ARTÍCULO. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RETENCIÓN. La declaración de retención en la fuente deberá contener:

1. El formulario debidamente diligenciado.
2. La información necesaria para la identificación y ubicación del agente retenedor.
3. La discriminación de los valores que debieron retener por los diferentes conceptos sometidos a retención en la fuente durante el respectivo mes, y la liquidación de las sanciones cuando fuere del caso.
4. La firma del agente retenedor o de quien cumpla el deber formal de declarar. Cuando el declarante sea la Nación, los departamentos, intendencias, comisarías, municipios y el Distrito Capital de Bogotá, podrá ser firmada por el pagador respectivo o por quien haga sus veces.
5. La firma del revisor fiscal cuando se trate de agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.

Los demás responsables y agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración de retención en la fuente, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable o agente retenedor en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a 100.000 UVT.

Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de retenciones el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.

PARÁGRAFO 1. Cuando el agente retenedor tenga sucursales o agencias, deberá presentar la declaración mensual de retenciones en forma consolidada.

Cuando se trate de entidades de derecho público, diferentes de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta, se podrá presentar una declaración por cada oficina retenedora.

PARÁGRAFO 2. La presentación de la declaración de que trata este artículo será obligatoria en todos los casos. Cuando en el mes no se hayan realizado operaciones sujetas a retención, la declaración se presentará en ceros.

PARÁGRAFO 3. Los Notarios deberán incluir en su declaración mensual de retenciones, las recaudadas por las operaciones gravadas respecto de las que se presente el hecho generador del tributo territorial.

CONCEPTO DIAN 041546 del 4 de junio del 2007

¿La retención en la fuente, e IVA, que recaudan los Notarios, se considera como una obligación de tracto sucesivo o de ejecución inmediata (sic)?

La retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta está instituida con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo, con el objeto de conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.

Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben por expresa disposición legal, efectuar dicha percepción o retención.

Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional.

La no consignación de la retención en la fuente dentro de los plazos que indique el Gobierno Nacional, causará intereses de mora.

Los agentes de retención en la fuente deberán presentar con pago la declaración mensual de las retenciones en la fuente que debieron efectuar durante el respectivo mes, de conformidad con lo establecido en los artículos 604 a 606 inclusive del E.T.

La retención en la fuente del impuesto sobre las ventas se estableció para facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Los agentes retenedores del impuesto sobre las ventas responderán por las sumas que estén obligados a retener y las sanciones impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.

CONCEPTO DIAN 030682 del 23 de abril del 2007

Solicita la revisión de la norma en la cual se exige la presentación mensual de declaraciones de retención en la fuente para las asociaciones de hogares comunitarios.

Al respecto se le informa que el artículo 11 de la Ley 1066 del 2006, que modificó el párrafo segundo del artículo 606 del Estatuto Tributario, estableció la obligación a los agentes de retención de presentar la correspondiente declaración aun cuando en el mes no se hayan realizado operaciones sujetas a retención, precisando que en este caso la declaración se debe presentar en ceros.

El 27 de diciembre del 2006, el artículo 59 de la Ley 1111, modificó nuevamente el párrafo citado para exceptuar únicamente a las juntas de acción comunal de presentar la declaración en los periodos en los cuales no realicen operaciones sujetas a retención.

En consecuencia y teniendo en cuenta que corresponde al Congreso de la República hacer las leyes y en ellas establecer las obligaciones fiscales de los administrados, se debe atender la exigencia de presentación de declaraciones de retención en la fuente en los términos referidos.

DECLARACIÓN DE TIMBRE

ARTÍCULO 607. QUIÉNES DEBEN PRESENTAR DECLARACIÓN. <Derogado por la Ley 692 de 1992, art. 140>

ARTÍCULO 608. ACTUACIONES QUE NO REQUIEREN DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE TIMBRE. <Derogado por la Ley 692 de 1992, art. 140>

ARTÍCULO 609. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE TIMBRE. <Derogado por la Ley 692 de 1992, art. 140>

ARTÍCULO 610. CASOS EN QUE LA DECLARACIÓN PUEDE CONTENER MÁS DE UNA ACTUACIÓN GRAVADA. <Derogado por la Ley 692 de 1992, art. 140>

ARTÍCULO 611. CASOS EN QUE INTERVIENEN LAS MISMAS PARTES. Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, una misma declaración podrá contener más de un acto o documento sometido al impuesto, cuando quienes intervengan en ellos sean las mismas partes. <Derogado tácitamente por el artículo 42 de la Ley 6 de 1992>

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales

CAPÍTULO III

Otros deberes formales de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias y de terceros

ARTÍCULO 612. DEBER DE INFORMAR LA DIRECCIÓN. *Los obligados a declarar informarán su dirección y actividad económica en las declaraciones tributarias.*

Cuando existiere cambio de dirección, el término para informarla será de tres (3) meses contados a partir del mismo, para lo cual se deberán utilizar los formatos especialmente diseñados para tal efecto por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la dirección para notificaciones a que hace referencia el artículo 563. <Modificado por la Ley 49/90, art. 50>

ARTÍCULO. DEBER DE INFORMAR LA DIRECCIÓN. Los obligados a declarar informarán su dirección y actividad económica, en las declaraciones tributarias que así lo exijan.

La administración tributaria de oficio previa verificación del caso podrá establecer la actividad económica que le corresponde al contribuyente mediante resolución motivada la cual se deberá dar a conocer al interesado.

Cuando existiere cambio de dirección, el término para informarla será de tres (3) meses contados a partir del mismo, para lo cual se deberán utilizar los formatos especialmente diseñados para tal efecto por la administración tributaria.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la dirección para notificaciones.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre del 2009, Expediente 16946

Es preciso señalar que el artículo 612 del Estatuto Tributario prevé que cuando hay cambio de dirección, se deberá informar de este hecho utilizando "los formatos especialmente diseñados para tal efecto por la Dirección General de Impuestos Nacionales" (hoy UAE-DIAN) y a su turno el artículo 13 del Decreto Reglamentario 2788 del 2004, indica que la dirección que se debe registrar en el RUT para el caso de personas jurídicas, es el domicilio social principal según la última escritura vigente y/o documento registrado. Como se advierte de los documentos que obran dentro del plenario, la sociedad actora no hizo el cambio de dirección conforme a la normatividad tributaria y, adicionalmente, de la lectura del certificado de existencia y representación de la Cámara de Comercio de Bogotá, aportado con la demanda, se encuentra que la sociedad no se halla disuelta, que su duración es hasta el 13 de marzo del 2011 y que su dirección comercial y para notificaciones judiciales es la carrera 14 No. 85-73 oficina 301 en la ciudad de Bogotá. Con lo anterior se recalca que la notificación efectuada por la DIAN cumplió los requisitos exigidos en la Ley, y, adicionalmente, esta actuación cumplió la finalidad que tiene inmersa, que no es otra que darle publicidad a las actuaciones de la administración y garantizar el debido proceso, en la medida en que como quedó demostrado, la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración el día 3 de octubre del 2005, dentro de los dos meses previstos en el artículo 720 del Estatuto Tributario. En efecto, ha señalado la Corte Constitucional, en sentencia C-640 del 2004 que la notificación es la diligencia mediante la cual se pone en conocimiento de los interesados el contenido de los actos que en las actuaciones administrativas se produzcan, su finalidad es garantizar los derechos de defensa y de contradicción como nociones integrantes del concepto de debido proceso a que se refiere el artículo 29 de la Constitución Política, es decir que con esta actuación, se permite que la persona a quien concierne el contenido de una determinación administrativa la conozca, y con base en ese conocimiento pueda utilizar los medios jurídicos a su alcance para la defensa de sus intereses.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de enero del 2006, Expediente. 040659 (6)

Es un hecho que los correos fueron devueltos por la causal que predica la libelista (no residencia), como ya se constató. Siendo tal la situación, lo procedente era efectuar la notificación a través de la publicación que demuestran los sellos visibles a folios 17 y 19 (vto.), en el diario la república; pues tal actuación, lejos de obviar el mecanismo principal que constituye la notificación personal para dar a conocer las decisiones fiscales de alcance particular, constituye el medio previsto por el legislador para satisfacerla cuando circunstancias ajenas a la voluntad de la administración impiden llevarla a cabo, no sólo porque la voluntad administrativa debe cumplir su finalidad, sino porque además el mismo ordenamiento establece un término perentorio para poderse ejecutar.

Dado el incumplimiento del deber formal que le corresponde ampliar a la demandante como declarante que es, en cuanto a noticiar su cambio de dirección, sin perjuicio de la vigencia que conserva la dirección antigua durante los tres meses siguientes al informe respectivo (art. 563, inciso 1°) y sin que pueda aceptarse trasladar a la administración las consecuencias de tal omisión.

CONCEPTO DIAN 25646 del 4 de mayo del 2005

Examinada la inquietud propuesta encuentra el despacho que si bien la normatividad fiscal no dispone de sanción alguna para el evento en que el contribuyente en su declaración no suministre la información correspondiente al código del municipio y/o departamento, es necesario atender lo prescrito en el artículo 612 del E.T., en cuanto los obligados a declarar deben informar su dirección en las declaraciones tributarias, al punto que su incumplimiento permite acudir al artículo 650-1 Ibídem, que prescribe, que cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en el artículo 650-1; disposición que claramente determina que la declaración en tal evento, se tendrá como no presentada.

De manera que, si en el denunció fiscal se indica solamente como dirección la correspondiente a la nomenclatura sin hacer clara referencia al municipio y departamento como datos que indudablemente integran la dirección, es evidente que se está en presencia de la causal dispuesta en el artículo 650-1, y en consecuencia la declaración se tendrá como no presentada con las consecuencias legales que ello acarrea.

La Corte Constitucional en la Sentencia C-160 de 1998, magistrado ponente Carmenza Isaza de Gómez, al referirse al campo de las infracciones tributarias consigna en uno de sus apartes:

./../ “El poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual ...” la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia,[según el cuál] el estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

Conforme con lo anterior, la declaratoria administrativa que da por no presentado un denunció fiscal opera en razón de la ausencia o errónea información de la dirección y no como consecuencia de la ausencia o errónea información del código del municipio y/o departamento, consideraciones que impiden modificar los conceptos objeto de su solicitud debiendo en consecuencia ratificar los mismos en todas y cada una de sus partes

CONCEPTO DIAN 019476 del 8 de abril del 2005

La formalidad que determina la eficacia sobre el cambio de domicilio principal de una sociedad, para efectos de precisar las condiciones en que se deben presentar las declaraciones tributarias esta predeterminada por los lineamientos señalados en la normatividad tributaria.

De este modo el artículo 612 del estatuto tributario contempla como uno de los deberes formales de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias el de informar su dirección en las declaraciones, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales:

“ARTÍCULO 612 E.T. (...)

En igual sentido el artículo 3 literal a) del Decreto 4345 del 2004 señala cuál debe ser la dirección que informe el contribuyente en sus declaraciones y tratándose de personas jurídicas específica:

“Artículo. 3. Dirección de Contribuyente o declarante. La dirección informada por el contribuyente o declarante, en sus declaraciones tributarias, deberá corresponder:

“a. En el caso de las personas jurídicas que deban inscribirse en la cámara de comercio o ante otra entidad, al domicilio social principal según la última escritura vigente y/o documento registrado.

b) (...).”

Sobre este aspecto el Decreto 2788 del 2004 en su artículo 13 señala cuál debe ser la dirección informada por las personas jurídicas a la administración tributaria y ésta corresponderá al domicilio social que figure en la última escritura pública vigente y/o documento registrado. De igual manera la Orden Administrativa 001 del 2005 consagra en su título IX numeral 4, los documentos requeridos para formalizar la inscripción, y tratándose de las personas jurídicas corresponde al documento mediante el cual fueron constituidas con el reconocimiento de la personería jurídica por la entidad que legalmente corresponda y el original del documento de identificación del representante legal.

Bajo este entendido la norma limita la validez del cambio de domicilio principal de las persona jurídicas al registro del documento que lo contiene, ya que establece como requisito, que la dirección informada corresponda a la última escritura pública vigente y/o al documento sometido a registro; documento que deberá pertenecer a la naturaleza propia de cada persona jurídica.

De esta forma aquellas personas jurídicas cuyo cambio de domicilio obedezca a una reforma estatutaria, deberán consagrarla en la escritura pública correspondiente y en el registro de la misma ante la cámara de comercio del lugar donde desarrolle la actividad mercantil; y las personas jurídicas cuya constitución se realice por documento privado bastará con el certificado que expida el ente encargado de su registro.

Con relación a su segunda inquietud sobre la determinación de la administración competente cuando se presenta cambio del domicilio principal de una persona jurídica, y este cambio se efectúa con posterioridad al período fiscal al cual corresponde dicha declaración, este despacho mediante el concepto 013510 de febrero 22 del 2001, manifestó:

“El artículo 1° del Decreto 2662 del 2000 señala que las declaraciones deben presentarse ante los bancos y entidades autorizadas en la jurisdicción de la administración de impuestos que corresponda a la dirección del declarante, correspondiendo ésta de conformidad con el artículo 2° del mismo decreto, en el caso de las personas jurídicas que deben registrarse en la cámara de comercio, a la del domicilio social que figure en la escritura pública y/o último documento registrado,

Al regular las citadas normas la obligación de presentar declaración, están referidas al momento en el cual debe cumplirse tal obligación y no al periodo que son objeto de declaración...”

De esta forma el contribuyente, persona jurídica que ha cambiado su domicilio social, en un periodo fiscal posterior al que le dio origen a su declaración, debe cumplir con este deber formal en la administración que le compete según el domicilio que figure en la escritura pública vigente o documento registrado al momento de presentarla.

CONCEPTO DIAN 051405 del 14 de agosto del 2002

Uno de los requisitos que deben contener las declaraciones tributarias es la dirección con el objeto de ubicar al contribuyente para notificarle las actuaciones que adelante la administración tributaria en relación con los procesos de fiscalización y determinación de los impuestos a su cargo.

En este sentido el artículo 563 del Estatuto Tributario, y para el efecto dispone que la notificación de las actuaciones tributarias debe efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no hubiere informado una dirección, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria y cuando no sea posible establecer dirección, los actos serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación.

Ahora bien, con respecto al lugar de presentación de una corrección cuando el contribuyente ha cambiado de domicilio, este despacho se pronunció mediante concepto 095980/98 el cual en uno de sus apartes expresó:

“... Así las cosas, las correcciones sobre una declaración inicial legalmente presentada, en el evento de cambio de domicilio social principal, deben presentarse en ese mismo lugar (donde debió cumplirse con el deber formal de declarar), siendo la administración de Impuestos y Aduanas Nacionales con jurisdicción el lugar respectivo, la competente para conocer entre otros aspectos, la solicitud de devolución correspondiente”.

Lo anterior en desarrollo del principio de la independencia de los períodos fiscales y de los actos administrativos que se puedan proferir con relación a cada uno de ellos. Al respecto el artículo 694 del Estatuto Tributario prevé que “La liquidación del impuesto de cada año gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Estado y a cargo del contribuyente”.

Por lo tanto, en virtud de lo anterior es viable que al no existir unidad consecucional en los períodos gravables y al constituir la corrección de las declaraciones un mecanismo para subsanar los errores en ellas cometidos, al presentar la declaración de corrección en el lugar donde debía cumplir el deber legal de declarar, los datos generales que se deben diligenciar específicamente en la dirección, código de la administración, código del municipio deben ser los que correspondan al nuevo domicilio. Obviamente debe consignarse “la salvedad” en el respectivo formulario de que se presentó un cambio de domicilio y se trata de una corrección, para evitar problemas con la correspondiente entidad bancaria

CONCEPTO DIAN 026736 del 6 de mayo del 2002

De acuerdo con los artículos 596, 599, 602, 606 etc. del Estatuto Tributario, las declaraciones tributarias deben contener la información necesaria para la identificación y ubicación del declarante, en caso de omitirse esta información la declaración se tendrá como no presentada.

El artículo 3 del decreto 2795 del 2001 dispone que La dirección informada por el declarante deberá corresponder a:

- a) En el caso de las personas jurídicas que deban inscribirse ante la cámara de comercio o ante otra entidad, al domicilio social principal según la última escritura vigente y/o documento registrado;
- b) En el caso de declarantes que tengan la calidad de comerciantes y no sean personas jurídicas, al lugar que corresponda el asiento principal de sus negocios;
- c) En el caso de sucesiones ilíquidas, comunidades organizadas, y bienes y asignaciones modales cuyos donatarios o asignatarios no los usufructúen personalmente, al lugar que corresponda al domicilio de quien debe cumplir el deber formal de declarar;
- d) En el caso de los fondos sin personería jurídica o patrimonios autónomos contribuyentes, al lugar donde esté situada su administración;
- e) En el caso de patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias, al domicilio social de la sociedad que los administre, y
- f) En el caso de los demás declarantes, al lugar donde ejerzan habitualmente su actividad, ocupación u oficio.

PARÁGRAFO 1. Cuando se establezca que el asiento principal de los negocios de una persona jurídica se encuentra en lugar diferente del domicilio social, el director de impuestos podrá, mediante resolución motivada, fijar dicho lugar como domicilio fiscal del contribuyente para efectos tributarios, el cual no podrá ser modificado por el contribuyente mientras se mantengan las razones que dieron origen a tal determinación.

PARÁGRAFO 2. En la declaración tributaria se debe informar el código del municipio y del departamento o distrito, del domicilio del contribuyente, responsable o retenedor.”

De tal manera que la dirección del declarante debe estar encaminada a que la administración de impuestos pueda en un momento dado ubicar al contribuyente, razón por la cual, si no existe nomenclatura en el lugar donde se pueda encontrar, debe suministrar todos los elementos necesarios para el cumplimiento de tal deber

ARTÍCULO 613. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO NACIONAL DE VENDEDORES.
Los responsables del impuesto sobre las ventas, deberán inscribirse de conformidad con lo señalado en el artículo 507.

Quienes se acojan al régimen simplificado deberán informarlo según lo señalado en el artículo 508.

ARTÍCULO. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO. El contribuyente que por disposición legal deban inscribirse en el registro oficial del correspondiente impuesto, deberán inscribirse diligenciando el formato establecido para el efecto dentro del término establecido por la norma vigente.

ARTÍCULO 614. OBLIGACIÓN DE INFORMAR EL CESE DE ACTIVIDADES. *Los responsables del impuesto sobre las ventas que cesen definitivamente en el desarrollo de actividades sujetas a dicho impuesto, deberán informar tal hecho, dentro de los treinta (30) días siguientes al mismo.*

Recibida la información, la administración de Impuestos procederá a cancelar la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores, previa las verificaciones a que haya lugar.

Mientras el responsable no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar la declaración del impuesto sobre las ventas.

ARTÍCULO. OBLIGACIÓN DE INFORMAR EL CESE DE ACTIVIDADES. Los contribuyentes obligados a inscribirse que cesen definitivamente en el desarrollo de actividades sujetas al impuesto que corresponda, deberán informar tal hecho, dentro de los treinta (30) días siguientes al mismo.

Recibida la información, la administración de impuestos procederá a cancelar la inscripción en el Registro previa las verificaciones a que haya lugar.

Mientras el responsable no informe el cese de actividades, subsiste la obligación de declarar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de abril de 2009, Expediente 16466

La norma establece que el hecho debe informarse dentro de los treinta días siguientes a su ocurrencia, y si no lo hace, el responsable estará obligado a declarar como lo establece el último inciso del artículo 614 E.T. De otro lado, es expresa la norma en cuanto a que una vez la administración reciba la información del cese definitivo e actividades, debe cancelar la inscripción del responsable en el registro nacional de vendedores, “previas las verificaciones a que haya lugar”. Verificaciones que se relacionan, de una parte, con la información suministrada para efectos de la cancelación, y de otra, con el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente o responsable. Es pertinente aclarar que la verificación del cumplimiento de los deberes a su cargo, no constituye causal para no aceptar el hecho puesto en su conocimiento [el cese de actividades] y para negar la consecuente cancelación de la inscripción en el registro pues no es el mecanismo legal para exigirlo. Si en la verificación la administración encuentra que el solicitante incumplió obligaciones a su cargo, debe adelantar el procedimiento legal previsto para lograr su observancia. Finalmente, el legislador dispuso que los responsables del impuesto a las ventas que han cesado definitivamente sus actividades y no informan a la administración la ocurrencia de tal hecho, están obligados a declarar, es decir, que mientras la autoridad tributaria no reciba dicha información, subsiste la obligación de declarar. En el caso, la administración negó la cancelación de la inscripción en el registro nacional de vendedores, porque en la verificación previa, el funcionario de Gestión y Asistencia al Cliente, encontró que el responsable no presentó la declaración del impuesto sobre las ventas de los últimos seis períodos [bimestres 3 al 6 del 2005 y 1 y 2 del 2006] [v. fl. 95] y le advirtió que mientras no cumpliera esta obligación, la solicitud no sería aceptada. Es claro para la Sala que la autoridad tributaria condicionó la cancelación de la inscripción, al cumplimiento de la obligación formal de declarar, hecho que además de constituirse en una causal no prevista por el legislador para negar la petición, desconoce el debido proceso previsto para los casos de incumplimiento de la obligación de declarar. En efecto, el procedimiento legal previsto para los eventos en que incumpla el deber de declarar está señalado en los artículos 715 a 718 del E.T., por lo que la administración debió acudir al proceso de aforo que se inicia con el emplazamiento para declarar y no condicionar la cancelación de la inscripción a la presentación de tales declaraciones. Si bien como se indicó, el legislador dispuso que mientras los responsables no informen a la autoridad tributaria el cese definitivo de sus actividades, continuarán obligados a declarar, esta consecuencia no puede confundirse con una causal para negar el cese de responsabilidad en el impuesto sobre las ventas, que procede una vez la administración reciba y verifique dicha información. En suma, la cancelación de la inscripción es la consecuencia jurídica del cumplimiento de la obligación formal de informar el cese definitivo de actividades, por lo que recibida la información en tal sentido, corresponde a la administración cancelar la inscripción “previas las verificaciones

a que haya lugar”, éstas con el fin de constatar a información para efecto de la cancelación y de establecer el estado de las obligaciones para adelantar los trámites pertinentes.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera Sentencia del 19 de julio del 2008.I Expediente. 05001-23-31-000-2001-02634-01

De no procederse así, podría presentarse el hecho de que una sociedad al cesar sus actividades antes de finalizar el período gravable y obtener en el mismo unos ingresos, no estaría pagando Impuestos de Industria y Comercio por los mismos. De ahí que el artículo 477 del Código de Rentas del Municipio de Itagüí, establezca: “ARTÍCULO 447 – OBLIGACIÓN DE INFORMAR EL CESE DE ACTIVIDADES Y DEMÁS NOVEDADES EN INDUSTRIA Y COMERCIO. Los contribuyentes de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y tablero que cesen definitivamente el desarrollo de la totalidad de las actividades sujetas al Impuesto, deberán informar tal hecho dentro de los 30 días siguientes al mismo, presentando una solicitud a la oficina de Industria y Comercio, adjuntando copia de la declaración y liquidación privada, con base en los ingresos brutos obtenidos hasta el último día de operaciones, con constancia de pago de la liquidación privada. La oficina de Industria y Comercio de la Secretaría de Hacienda verificará la información de la declaración presentada, y el pago del Impuesto respectivo, antes de proceder a ordenar la cancelación del registro, mediante acto administrativo.” (fls. 157-157 vto). (Subraya fuera de texto). Como se puede ver, en el mencionado artículo, se le exige al contribuyente los ingresos brutos obtenidos hasta el último día de operaciones y lo cual tiene como objeto reajustar, si es del caso, el impuesto, tal como ocurrió en el caso sub lite.

OFICIO DIAN 28107 del 7 de abril del 2009

(...) Ahora bien sobre su consulta referida a quien es el responsable por los impuestos generados con posterioridad a la incautación una vez ordenada la entrega de un inmueble por parte de una sociedad administradora a la Dirección Nacional de Estupefacientes y si el administrador debió informar el cese de actividades, comedidamente le informo lo siguiente:

La Ley 785 del 2002 en el inciso tercero del artículo 10 señala:

“/...

La decisión de incautación del bien tendrá aplicación inmediata y la tenencia del mismo pasará a la Dirección Nacional de Estupefacientes para su administración en los términos de esta ley. La manifestación contenida en el acta de incautación o decomiso de la calidad de tenedor del bien a cualquier título, será decidida por el juez en la sentencia que ponga fin al proceso (...)/”

El artículo 9º ibídem, dispone “Los impuestos sobre los bienes que se encuentran bajo administración de la Dirección Nacional de Estupefacientes no causan intereses remuneratorios ni moratorios durante el proceso de extinción de dominio, y en ese lapso se suspenderá el término para iniciar o proseguir los procesos de jurisdicción coactiva. Declarada la extinción de dominio, y una vez enajenados los bienes, se cancelará el valor tributario pendiente por pagar con cargo al producto de la venta. En ningún caso el Estado asumirá el pago de obligaciones tributarias causadas con anterioridad a la incautación del bien. “(Subrayado fuera de texto)

Mediante sentencia de 29 de enero del 2009 M.P. Rafael E Ostau De Lafont Pianeta, expediente número 52001 2321 000 2008 000314, precisó en algunos de sus apartes:“/...La Ley 793 del 2002, reguló detalladamente el proceso de extinción de dominio prescribiendo que operaba ope legis la administración de los bienes a cargo de la Dirección Nacional de Estupefacientes. Bajo esas premisas, resulta evidente que la Dirección Nacional de Estupefacientes tiene a cargo la administración de los bienes incautados dentro del proceso de extinción de dominio, razón por la que extraña a la Sala la posición que esa entidad asumió en la contestación de la demanda al mostrar renuencia para hacer efectiva una obligación legal y reglamentaria, de la que se supone deben tener conocimiento todos y cada uno de los funcionarios de esa dependencia.../”

Así las cosas en el caso de incautación de bienes por la Dirección Nacional de Estupefacientes, su administración pasa a dicha entidad por efecto de la ley. Dicha situación no implica necesariamente el cese definitivo de actividades del administrador o el propietario de los bienes incautados, sino que estos pasan a la administración del organismo oficial, sin perjuicio que a su vez pueda seguir desarrollando otra actividad gravada.

De tal manera, que en cada caso, se debe evaluar si el responsable está incurso en la obligación de informar el cese definitivo de actividades a que se refiere el artículo 614 del Estatuto Tributario, pero es preciso tener en cuenta que la administración que pasa al organismo señalado en la ley tiene efectos ope legis, es decir que en dicho evento la administración debe entenderse notificada de dicho acto.

Finalmente, el artículo 9º de la Ley 785 del 2002, es claro en el sentido que durante la administración de los bienes incautados por la Dirección Nacional de Estupeficientes, se suspende el término para iniciar o proseguir los procesos de jurisdicción coactiva, respecto esos bienes.

ARTÍCULO 615. OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA. *Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.*

Para quienes utilicen máquinas registradoras, el documento equivalente será el tiquete expedido por ésta.

PARÁGRAFO 1. *La boleta de ingreso a las salas de exhibición cinematográfica constituye el documento equivalente a la factura. <Adicionado por la Ley 49/90, art. 64>*

PARÁGRAFO 2. *Quienes tengan la calidad de agentes de retención del impuesto sobre las ventas, deberán expedir un certificado bimestral que cumpla los requisitos de que trata el artículo 381 del Estatuto Tributario. A solicitud del beneficiario del pago, el agente de retención expedirá un certificado por cada retención efectuada, el cual deberá contener las mismas especificaciones del certificado bimestral.*

En los demás aspectos se aplicarán las previsiones de los párrafos 1º y 2º del artículo 381 del Estatuto Tributario. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 34>

ARTÍCULO. OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA. Para efectos tributarios, los contribuyentes de los impuestos territoriales tendrán la obligación de expedir factura en los términos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional y el Código de Comercio en lo que fuera pertinente.

Consejo de Estado. Sección Cuarta, Sentencia del 6 de mayo del 2004, Expediente 13012

Ahora bien, de lo dispuesto en el artículo 617 del Estatuto Tributario, según el cual, "Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615, consiste en entregar el original de la misma con el lleno de los siguientes requisitos...", surge de manera clara, que la obligación de expedir factura con el lleno de los requisitos legales recae directamente sobre el vendedor, tal como se indica en el artículo 615 al que remite la norma. Así que mal puede pretenderse trasladar dicha obligación al comprador, cuando no está prevista en la ley, pues con tal actuación no sólo se estaría desconociendo el principio de legalidad que rige el sistema impositivo, sino que además, en razón del supuesto incumplimiento del comprador a dicha obligación, se le estaría exigiendo al contribuyente más de aquello con que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

OFICIO DIAN 36678 del 11 de abril 2008

Solicita información acerca de la viabilidad o no en su carácter de empresa editorial exportadora, de expedirle una factura adicional a otro país distinto del de destino original del contratado, cuando ya se ha facturado el material encargado a los países de destino previamente acordados. Pregunta si ello implica una doble facturación.

De conformidad con el artículo 11 del decreto 1265 de 1999, y el artículo 10 de la resolución 1618 del 2006, es función de esta División absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional; en tal sentido se da respuesta a su consulta.

Al respecto le informo que tal y como lo consagra el oficio 048830 de mayo 24 del 2000, remitido a usted por la División de Relatoría de esta entidad, con oficio 008857 de enero 25 del 2008, el artículo 615 del E.T. impone la obligación a todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, de expedir factura por cada una de las operaciones que se realicen y que surtan efectos fiscales en el país, sea que esta se realizan dentro del territorio nacional o aquellas que si bien se concretan en el exterior surten efectos fiscales en el país.

La obligación es clara entonces en cuanto se requiere una factura por cada operación de compraventa o de prestación de servicios realizada. En tal virtud, expedir una segunda factura a un destinatario diferente, por una misma operación efectivamente corresponde a una doble facturación.

En complemento de lo anterior, ha dicho este despacho con oficio 26802 de abril 10 del 2007, “/... Ahora bien, cuando se trata de enviar a un agente comercial ubicado en el exterior mercancía para promoción y posterior venta, no se está transfiriendo el dominio de los bienes y, en consecuencia, no se dan los presupuestos para la obligación de expedir la factura, ni como soporte de la exportación, pues para este trámite es válido cualquier documento que ampare la operación.../”.

La situación es diferente, como antes se expresó, respecto de las operaciones de compraventa de bienes.

CONCEPTO DIAN 026397 del 3 de mayo del 2002

Según el artículo 616-2 del Estatuto Tributario y la disposición reglamentaria del artículo 1° del decreto 1001 de 1997, prevén que no se requerirá la expedición de factura en las ventas efectuadas por los responsables del Régimen Simplificado y en la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales cuando la cuantía de la operación sea inferior a \$5.000.000 (valor 2002, D. 2794/01)

A su vez, señala el artículo 615 del Estatuto Tributario, la obligación de expedir factura por parte de todos los comerciantes para lo cual es necesario tener en cuenta el numeral 4° del artículo 23 del Código de Comercio en virtud del cual no se consideran mercantiles las enajenaciones que hagan directamente los agricultores o ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, en su estado natural.

Cuando la venta no se efectúe directamente por las personas naturales que sean agricultores o ganaderos del fruto de sus cosechas o ganados, sino que se trate de comercializadores de los mismos productos, al tratarse de actos de comercio, quien efectúe la operación de venta debe facturar conforme a lo dispuesto por las disposiciones tributarias.

El artículo 1° del Decreto 1001 de 1997 señala:

“En las ventas de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera efectuadas por personas naturales, cuando la cuantía de la operación no supere el valor establecido por el Gobierno Nacional para cada año, según lo señalado por el artículo 616-2 del estatuto Tributario, no se requerirá la expedición de la factura o documento equivalente.

Cuando la enajenación de dichos productos por parte de personas naturales, supere la cuantía a que se refiere el inciso anterior, el comprador deberá expedirle al vendedor un documento equivalente que reúna como mínimo los siguientes requisitos:

- a) Apellidos y nombre e identificación del vendedor.
- b) Apellidos y nombre o razón social del adquirente y NIT
- c) Numeración consecutiva.
- d) Fecha de la operación.
- e) Descripción del bien.
- f) Valor total de la operación.”

Es preciso concluir que tratándose de la venta de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera efectuada por personas naturales que sean los productores directos, no se requerirá de la expedición de factura o documento equivalente,

cuando la operación no supere en el año 2002 la cuantía de \$5.000.000. Cuando la operación supere ese valor, si el agricultor o el ganadero venden directamente sus productos, el adquirente elaborará el documento equivalente señalado en el artículo 1° del Decreto 1001 de 1997.

En todo caso, si la persona natural comerciante que enajena bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, no pertenece al régimen simplificado del Impuesto Sobre las Ventas, debe expedir factura

ARTÍCULO 615-1. OBLIGACIONES DEL AGENTE RETENEDOR EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. *Cuando el agente de retención en el Impuesto sobre las Ventas adquiera bienes o servicios gravados, deberá liquidar y retener el impuesto aplicando la tarifa de retención correspondiente, que en ningún caso podrá ser superior al 50% del impuesto liquidado, y expedir el certificado a que se refiere el parágrafo 2° del artículo 615 del Estatuto Tributario.*

Las entidades señaladas como agentes de retención del impuesto sobre las ventas, en el numeral 1 del artículo 437-2, deberán discriminar el valor del impuesto sobre las ventas retenido en el documento que ordene el reconocimiento del pago. Este documento reemplaza el certificado de retención del impuesto sobre las ventas. <Modificado por la Ley 383/97, art. 32>

El Gobierno señalará los conceptos y cuantías mínimas no sometidos a retención en la fuente por concepto del impuesto sobre las ventas. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 35>

ARTÍCULO 616. LIBRO FISCAL DE REGISTRO DE OPERACIONES. *Quienes comercialicen bienes o presten servicios gravados perteneciendo al régimen simplificado, deberán llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias por cada establecimiento, en el cual se identifique el contribuyente, esté debidamente foliado y se anoten diariamente en forma global o discriminada las operaciones realizadas. Al finalizar cada mes deberán, con base en las facturas que les hayan sido expedidas, totalizar el valor pagado en la adquisición de bienes y servicios, así como los ingresos obtenidos en desarrollo de su actividad.*

Este libro fiscal deberá reposar en el establecimiento de comercio y la no presentación del mismo al momento que lo requiera la administración, o la constatación del atraso, dará lugar a la aplicación de las sanciones y procedimientos contemplados en el artículo 652, pudiéndose establecer tales hechos mediante el método señalado en el artículo 653. <Modificado por la Ley 223/95, art. 36>

ARTÍCULO. LIBRO FISCAL DE REGISTRO DE OPERACIONES. Los contribuyentes de los impuestos territoriales que a su vez tengan la condición de contribuyentes del régimen simplificado, deberán llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias de que trata el artículo 616 del Estatuto Tributario Nacional e cual deberá cumplir con los requisitos allí establecidos. Los demás contribuyentes deberán llevar los libros de contabilidad de que trata el Código de Comercio de conformidad con los requisitos allí establecidos.

Este libro fiscal y los demás libros, según sea el caso, deberán reposar en el establecimiento de comercio y la no presentación del mismo al momento que lo requiera la administración, o la constatación del atraso, dará lugar a la aplicación de las mismas sanciones y procedimientos contemplados el artículo 652 del Estatuto Tributario Nacional, pudiéndose establecer tales hechos mediante el método señalado en el artículo 653.

CONCEPTO DIAN 090097 del 8 de octubre del 2001

El artículo 616 Estatuto Tributario es del siguiente tenor:

(...)

La norma es clara al señalar que el libro fiscal de registro de operaciones debe ser llevado por los responsables del impuesto sobre las ventas que pertenezcan al régimen simplificado y a este régimen solo pertenecen quienes vendan o presten servicios gravados con el IVA y cumplan con los requisitos de que trata el artículo 499 del Estatuto Tributario. Quiere decir lo anterior que si la persona, únicamente vende bienes o presta servicios excluidos del impuesto sobre las ventas, no tiene que llevar el mencionado libro de carácter fiscal, deberá llevar los libros de contabilidad de que trata el Código de Comercio, si cumple con las previsiones allí contenidas.

ARTÍCULO 616-1. FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE. *La factura de venta o documento equivalente se expedirá, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales.*

Son documentos equivalentes a la factura de venta: El tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional.

Dentro de los seis meses siguientes a la vigencia de esta ley el Gobierno Nacional reglamentará la utilización de la factura electrónica. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 37>

ARTÍCULO. FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE. La obligación de emitir factura de venta o documento equivalente a que se refiere el artículo 616-1 del Estatuto Tributario Nacional, será objeto de verificación por parte de la administración tributaria para el efectivo control de los tributos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de julio del 2008, Expediente 15698

El artículo 616-1 del mismo ordenamiento jurídico, otorgó al Gobierno Nacional la facultad reglamentaria de incluir los documentos equivalentes a la factura cambiaria. A más de disponer que son documentos equivalentes a la factura de venta el tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos, la factura electrónica, de manera expresa señaló: y los demás que señale el Gobierno Nacional. (Negrilla fuera de texto). Es con base en tal habilitación que el Gobierno desarrolló la anterior potestad reglamentaria mediante la expedición del Decreto 3050 de 1997, en cuyo artículo 5 dispuso, que además de los documentos equivalentes a factura contemplados en otras disposiciones, lo son también los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente. De esta manera, el artículo 5 del Decreto 3050 de 1997 establece un documento equivalente, que es el contrato, porque goza de plena competencia como se anotó. Todo de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario; en consecuencia los aludidos contratos de prestación de servicios surten los mismos efectos de la factura de venta, necesaria para probar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables y su exhibición es obligatoria frente a la DIAN. Por consiguiente, la norma demandada no introdujo un nuevo requisito para que proceda el IVA descontable, ni hubo desbordamiento de la facultad reglamentaria por parte del Gobierno Nacional.

Sentencias en igual sentido:

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de mayo del 2009, Expediente 16846.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de junio del 2009, Expediente 250002327000200600830-01

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de febrero del 2009, Expediente 250002327000200600790-02

CONCEPTO DIAN 064442 del 12 de septiembre del 2005

(...) es necesario que el documento equivalente a la factura que deben expedir los responsables del régimen común cuando realizan operaciones con los responsables del régimen simplificado, tiene que ser preimpreso.

Al respecto me permito manifestarle que el artículo 3 del Decreto 522 del 2003, establece: “Documento equivalente a la factura en adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado.

El adquirente, responsable del régimen común que adquiera bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, expedirá a su proveedor un documento equivalente a la factura con el lleno de los siguientes requisitos:

- a) Apellidos, nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios.
- b) Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono.
- c) Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva.
- d) Fecha de la operación.
- e) Concepto.
- f) Valor de la operación.
- g) Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación”.

Como se observa, la disposición transcrita no exige que los requisitos mencionados deban estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar, por lo que el documento equivalente puede expedirse sin el presupuesto de hallarse preimpreso.

No obstante, en la medida que la disposición exige un sistema de numeración consecutiva, el responsable debe de proveer los medios que permitan la verificación y auditoría de las operaciones que tienen como sustento el documento equivalente autorizado por la ley

CONCEPTO DIAN 049955 del 26 de julio 2005

Se solicita la reconsideración del Concepto No 079027 del 18 de noviembre del 2004, en el cual se afirma que los agricultores y ganaderos que vendan bienes excluidos del impuesto sobre las ventas están obligados a expedir factura o documento equivalente, si superan los montos de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del IVA para pertenecer al régimen simplificado.

Atendiendo a los argumentos planteados en la solicitud este despacho considera:

La obligación de expedir factura o documento equivalente, es impuesta por mandato legal, específicamente por el artículo 615 del Estatuto Tributario, que en su aparte pertinente dispone:

“Artículo 615.- (...)”

El texto transcrito indica quienes están obligados a expedir factura o documento equivalente, incluyendo no solo a los comerciantes, sino también a las personas que ejerzan profesiones liberales o que presten servicios inherentes a éstas, y a quienes enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera.

El artículo 616-2 del Estatuto Tributario, al referirse a los casos en los cuales no se requiere la expedición de factura, expresa:

“Artículo 616-2.- (...)”

Como se observa, el artículo 616-2 supra no exime de la obligación de expedir factura ni a las personas naturales no comerciantes ni a las que vendan bienes o presten servicios excluidos del IVA. No obstante, la misma disposición autoriza al Gobierno Nacional para señalar en qué otros casos no se requiere la expedición de factura.

Al respecto, el Decreto Reglamentario 1001 de 1997, en el literal h) del artículo 2° dispuso:

“Artículo 2. No obligados a facturar. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, no se encuentran obligados a expedir factura en sus operaciones:

(...).

h) Las personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos del impuesto sobre las ventas o presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.”

Es claro que el Decreto 1001 de 1997 exime de la obligación de expedir factura a las personas naturales que vendan bienes o presten servicios excluidos del impuesto sobre las ventas, siempre que no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del IVA para pertenecer al régimen simplificado; es de anotar que el hecho de vender bienes excluidos del IVA y no superar los aludidos topes de ingresos y patrimonio no necesariamente implica que quien realiza la operación es un no comerciante. En consecuencia, la medida va dirigida a pequeños contribuyentes que, teniendo o no la calidad de comerciantes (conforme a las reglas del ordenamiento mercantil), venden bienes o prestan servicios no sujetos al impuesto.

Ahora bien, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala como requisito para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, en el caso de no existir obligación de expedir factura por parte del vendedor o prestador del servicio, la expedición de documento que cumpla con los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional. En desarrollo de esta disposición, el artículo 3º del Decreto Reglamentario 522 del 2003 establece:

“Artículo 3º Documento equivalente a la factura en adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado. El adquirente, responsable del régimen común que adquiera bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, expedirá a su proveedor un documento equivalente a la factura con el lleno de los siguientes requisitos...”

Esta norma no exime de la obligación de facturar a las personas naturales no comerciantes que superan los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del IVA del régimen simplificado. Sin embargo, crea un documento equivalente a la factura para el caso específico de las operaciones de venta o prestación de servicios que efectúen todas las personas naturales no comerciantes con responsables del IVA del régimen común. El documento equivalente debe elaborarlo el adquirente responsable del régimen común y su utilización es válida cuando se trata de operaciones efectuadas con no comerciantes, independientemente del monto de los ingresos o el patrimonio de dichas personas, ya que la ley, en este caso, no estableció esa limitación.

En estas condiciones, el alcance del artículo 3º del Decreto 522 del 2003 es el de una norma especial que, si bien no exime de la obligación de facturar a los no comerciantes, permite la expedición de un documento equivalente a la factura por parte de los responsables del régimen común que adquieran bienes o servicios de personas naturales que tengan esa calidad.

Por lo anterior, es del caso concluir que, sin perjuicio de la obligación de facturar que tienen las personas naturales no comerciantes que superan los montos de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del IVA del régimen simplificado, en la venta de bienes y en la prestación de servicios que efectúen estas personas a los responsables del régimen común es válido como soporte de costos y deducciones el documento equivalente previsto en el artículo 3º del Decreto 522 del 2003.

En los anteriores términos, se aclara el Concepto 079027 del 2004

CONCEPTO DIAN 14606 del 19 de diciembre del 2008

Pregunta si la factura electrónica no aplica para quienes adquieren bienes en locales, así hayan firmado previamente el acuerdo con la salvedad. Y cuando el cliente previo el acuerdo se dirija a los locales puede solicitar copia física de la factura de los bienes o servicios adquiridos.

Respuesta.

Sobre el particular de manera general en el oficio 0011706 del 2008, en el cual se señaló en algunos de sus apartes:

En efecto, el literal a) del artículo 10 del decreto 1929 del 2007, establece:

‘/... Factura electrónica: Es el documento que soporta transacciones de venta de bienes y/o servicios, que para efectos fiscales debe ser expedida, entregada, aceptada y conservada y en medios y formatos electrónicos, a través de un proceso

de facturación que utilice procedimientos y tecnología de información, en forma directa o a través de terceros, que garantice su autenticidad e integridad desde su expedición y durante todo el tiempo de su conservación, de conformidad con lo establecido en este decreto, incluidos los documentos que la afectan como son las notas crédito. . . /”

Así mismo, el literal e) del artículo 1° del mismo decreto, señala:

Número de la Factura Electrónica: Es el número que obedece a un sistema de numeración consecutivo autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y corresponde al mismo autorizado para la factura por computador. Tratándose de las empresas de servicios públicos domiciliarios deberá solicitarse la respectiva autorización (Subrayado nuestro).

De acuerdo con las normas en cita, debe entenderse, entre otros aspectos, que la expedición de la factura, entendida como su generación y numeración, tiene lugar por y en medios y formatos electrónicos a través de un proceso de facturación que utilice procedimientos y tecnología de información. Así mismo, que la numeración debe corresponder a un solo rango consecutivo autorizado por la DIAN y como contenido fiscal debe incorporarse en el momento de su expedición y no en otro momento.

De esta manera, es claro que la factura electrónica debe expedirse y entregarse de manera electrónica. Una vez expedida y entregada debe conservarse y puede exhibirse de modo que se reproduzca con exactitud y de manera comprensible acorde con lo dispuesto por los artículos 5° y 6° del decreto 1929 del 2007. Lo aquí dispuesto también es aplicable a las facturas expedidas por las empresas prestadoras de servicios públicos, pues dentro de las obligaciones generales de quienes opten por expedir factura electrónica y los adquirentes, están entre otras las del artículo 9°, numeral 4°: Exhibir y/o entregar facturas en el mismo formato en que fueron generadas y/o conservadas, sin perjuicio de requerir información relativa al formato utilizado.

Por otra parte, el párrafo del artículo 7° del Decreto 1929 del 2007, dispone que las empresas de servicios públicos domiciliarios deben garantizar a los usuarios, los servicios de exhibición y conservación.

De esta manera, se entiende que no existe factura electrónica, cuando se expida factura por computador generada y entregada directamente al adquirente en el local o establecimiento de comercio, de quien vende los bienes o servicios (D. 1929/2007, art. 10).

Preguntas 3 y 4.

En la factura electrónica cuáles datos de la factura física se pueden suprimir? El formato de la factura física donde consta la información adicional del comerciante en el respaldo, se debe cambiar para que en una sola cara se refleje toda la información?

Respuesta.

El artículo 3° del Decreto 1929 del 2007, es claro cuando dispone que la factura electrónica como mínimo debe contener los requisitos señalados en el artículo 617 del estatuto tributario y las normas que lo modifiquen o complementen, salvo los referentes al nombre o razón social y NIT del impresor. La factura electrónica no requiere la preimpresión de los requisitos que según dicha norma deben cumplir con esta previsión. Adicionalmente la factura electrónica debe cumplir con los requisitos previstos en el Decreto 1929 del 2007 y los técnicos prescritos por la Resolución 14465 del 2007.

Por otra parte, la información adicional a los requisitos exigidos legalmente en la factura, que figuren en el respaldo de la misma, es aspecto que escapa a la regulación fiscal y por ende no es objeto de pronunciamiento por este despacho.

Pregunta 6

¿En el acuerdo que debe firmar el cliente; es necesario especificar que parte de todo el proceso de generación, envío, almacenamiento etc. será efectuado por un tercero? Y en caso afirmativo, que tipo de información del tercero se debe suministrar?

Respuesta

En el oficio 028923 del 2008 precisa:

“/ (...).

Así las cosas, el obligado a facturar al informar el inicio de operaciones con factura electrónica, deberá relacionar la información relativa a la certificación de calidad según el caso en el que se encuentre. En efecto, el artículo 2° de la resolución 14465 del 2007, de manera expresa dispone que si todo o parte del proceso se cumple a través de terceros, deberá

especificarse de manera adicional el nombre o razón social y NIT de la persona que presta el o los servicios, indicando los procedimientos del proceso de facturación que presta por el obligado, así como los datos relativos a las respectivas certificaciones de calidad ISO 9001:2000.

Es decir, la certificación de todo proceso de facturación debe acreditarse ante la DIAN, así una parte la cumpla directamente el obligado y otra un tercero o uno y otro en su integridad, sin perjuicio que en el acuerdo se deje constancia de que parte cumple el tercero y cual el obligado, en ambos casos se requiere la certificación de calidad de los respectivos procesos.

En cuanto al acuerdo propiamente dicho, el oficio 001392 del 2008, con base en las exigencias del artículo 7° del Decreto 1929 del 2007, que es el que se refiere a su contenido señaló:

“/ (...).

Uno de los requisitos para la autorización de la factura electrónica es la de la suscripción del acuerdo entre el obligado a facturar y el adquirente, donde de manera expresa se establezca de manera previa: fecha a partir de la cual rige, causales de terminación, los intervinientes en el proceso, las operaciones de venta a las que aplica, los procedimientos de expedición, entrega, aceptación, conservación y exhibición (D. 1929/2007, art. 7°). Así mismo, en el acuerdo debe preverse un procedimiento de contingencia, aplicable cuando se presenten situaciones que no permitan llevar a cabo los procedimientos y medios acordados.¹”

Es claro entonces que los intervinientes deben estar plenamente identificados, así como las operaciones entre ambos que se someten al régimen de la factura electrónica y demás aspectos atinentes al proceso.

Pregunta 7.

¿Es posible utilizar para el acuerdo un formato electrónico donde el cliente diligencie los campos requeridos y adicionalmente estipule que acepta el acuerdo lo envíe, y que esta información pueda ser equivalente al acuerdo?

Respuesta

Sobre el tema, de manera general el despacho mediante el oficio 086473 del 2008 precisó:

“/ . . .

Tanto el decreto como la resolución no exigen que los acuerdos se hagan en papel, sino que una vez hechos se pongan a disposición de la DIAN cuando esta lo solicite, para lo cual se requiere que en todo caso quede constancia del mismo y se informe de los celebrados como de los revocados. En uno y otro caso debe quedar clara su existencia, como su terminación y la fecha correspondiente, de manera que se deje constancia expresa de su autenticidad e integridad y por ende de su celebración.

. . . /”

En este punto también es de recibo lo reseñado, en el sentido de que el acuerdo entre el emisor y el adquirente debe cumplir los requisitos de autenticidad e integridad, conforme con las exigencias de los artículos 8, 9, 16 y 17 de la Ley 527 de 1999, en concordancia con los artículos 12 y 13 de la misma Ley. Es decir cumpla al menos los siguientes requisitos:

a) Exista alguna garantía confiable de que se ha conservado la integridad de la información, a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva, como mensaje de datos o en alguna otra forma;

b) Se considera que la información consignada en un mensaje de datos es íntegra, si ésta ha permanecido completa e inalterada;

c) No exista duda que el mensaje proviene del iniciador y que se ha enviado por el mismo (arts. 16 y 17, L 527/99; precisiones de envío y de origen)

d) Los mensajes de datos se conserven, aspecto que se entiende cumplido con las siguientes condiciones:

– La información debe ser accesible para su posterior consulta.

– El mensaje de datos o el documento debe ser conservado en el formato en que se haya generado, enviado o recibido o en algún formato que permita demostrar que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida, y

– Se conserve toda información que permita determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la hora en que fue enviado o recibido el mensaje o producido el documento.

El cumplimiento de la obligación de conservar documentos, registros o informaciones en mensajes de datos, se podrá realizar directamente o a través de terceros, siempre y cuando se cumplan las condiciones enunciadas.

Por consiguiente de la misma manera como se mencionó en el punto anterior, el simple mensaje vía mail o call center, no constituye el medio idóneo para cruzar el mensaje de acuerdo para la factura electrónica, sino en cuanto reúna los requisitos de autenticidad e integridad (subrayado fuera de texto).

El acuerdo para la expedición y aceptación de facturas electrónicas debe tener en cuenta el contenido del artículo 7 del Decreto 1929 del 29 de mayo del 2007, y demás normas que lo aclaren y modifiquen.

Pregunta 8.

¿Existe algún requisito especial para tramitar la autorización de numeración para la expedición de facturación electrónica?

Respuesta

El procedimiento para la autorización se encuentra consagrado en la Resolución 14465 del 28 de noviembre del 2007, en especial en el artículo 3. “ El procedimiento de autorización de numeración implica el diligenciamiento de una solicitud y la respectiva decisión de la DIAN”

Una vez cumplidos los requisitos y por ende esté certificado el proceso de facturación ISO 9001:2000, se debe diligenciar y presentar la solicitud a la DIAN para que expida la resolución de autorización correspondiente. En las facturas que se expidan deberá indicarse el número y la fecha de resolución de autorización, así mismo cada una de ellas debe contener el número de control técnico, además el de la factura propiamente dicho.

Pregunta 9.

¿Que formato o tipo de archivo se recomienda para realizar el envío de la factura electrónica al cliente?

Respuesta

Las disposiciones expedidas con relación a este tema se encuentran básicamente contenidas en el Decreto 1929 del 2007 y en la Resolución 14465 del 28 de noviembre del 2007. El oficio 070158 del 2008, prescribe:”

Finalmente, en cuanto considera que existen cargas desproporcionadas en la resolución 14465 del 2007, al exigir que el consumidor genere reportes de información bimestrales sobre las facturas que recibe por este medio mes a mes, aspecto que ya venía cumpliendo el proveedor a través del reporte en medios magnéticos, es pertinente recordar que el esquema de factura electrónica en Colombia respeta la operación comercial, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no interfiere en dicha transacción, sin embargo asegura elementos que le permitan cumplir sus funciones de control, de allí la incorporación al formato electrónico que decida utilizar el interesado del número técnico de control, como de la información fiscal de la factura y finalmente la entrega de información, para lo cual la DIAN señalo la especificación técnica, de modo que una vez se cuenta con el reporte definido es posible desde las mismas facturas tomar la información correspondiente. La entrega se realiza a través del servicio ya conocido de entrega de información por envío de archivos, mecanismo conocido y utilizado por los contribuyentes, sin que se constituya un nuevo servicio o instrumento sino que se aproveche lo existente, lo ya conocido por los contribuyentes.

La entrega de información está asociada a períodos bimestrales que tienen relación con las declaraciones de impuestos sobre las ventas. De modo que las disposiciones a propósito de la entrega de información se encuentran fundamentadas.

La entrega (10 información la realiza el obligado a facturar y tratándose de adquirentes, cuando pretendan hacer valer costos y deducciones, pues la factura constituye el respectivo soporte fiscal. . .)”

Pregunta 10.

¿Cual es el soporte que debe almacenar la empresa que factura como constancia de la entrega oportuna de la factura electrónica a los clientes?

Respuesta

En este evento debe dar cumplimiento a lo consagrado en los artículos 6, 8 y 9 del Decreto 1929 del 2007, en la resolución 14465 del 2007 y en las demás normas que adicionen, modifiquen o aclaren. En todo caso, como indica el artículo 2º ibídem,” El obligado a facturar debe asegurar la aplicación de los principios mencionados en el proceso de facturación em-

pleado y, específicamente, en los procedimientos de expedición (generación y numeración), entrega, aceptación y conservación, incluyendo el proceso de exhibición, con la certificación ISO9001:2000, o las normas que la sustituyan o adicionen, otorgada y vigente por organismos acreditados por la Superintendencia de Industria y Comercio.”

De esta manera el obligado a facturar electrónicamente, es quien debe acreditar en el momento de la solicitud de autorización ante la DIAN, que todo el proceso de la factura electrónica está certificado con ISO 9001:2000, como es el de entrega de la factura, así como su conservación, aspectos que desde un principio deben estar acreditados, así como la forma de su exhibición.

Pregunta 11.

¿Cual es el procedimiento para realizar la inhabilitación de la resolución de facturación por computador? Se debe realizar posteriormente a la expedición de la resolución de facturación electrónica?, pues de esta manera se garantiza que la compañía no tenga ningún inconveniente con la utilización de la numeración autorizada hasta la puesta en marcha del proyecto de facturación electrónica?

Respuesta

El artículo 3 de la Resolución 14465 del 2007, se refiere al tema. No obstante en el oficio 086928 del 2008, se consideró:

El siguiente párrafo del punto 3 de la respuesta, al principio de la página 4 del oficio enviado, queda así:

“Por lo tanto, el obligado a facturar que opte por la factura electrónica, así sea de manera parcial debe -en todo caso solicitar autorización de numeración. Si venía expidiendo factura por computador los rangos que venía utilizando deben ser informados para inhabilitados. Una vez autorizados los nuevos rangos de numeración para facturar en forma electrónica, estos se comparten para facturar en forma electrónica y por computador, lo que se debe indicar en la solicitud de autorización respectiva.”

Así las cosas los rangos que se vienen utilizando se informan con el fin de inhabilitarlos, a partir de la nueva autorización.

Preguntas 12.

De acuerdo con las normas de facturación electrónica, cual el sistema de control técnico que se debe tener cuando se utiliza la facturación electrónica y la facturación por computador, teniendo en cuenta que si se implementa el número de control técnico tanto para la facturación por computador como para la facturación electrónica no es obligatorio cumplir con la cinta testigo magnética y el comprobante de informe diario. En este caso cuál es la información que debe ser incluida en los reportes a la DIAN?

Respuesta

El oficio No 044125 del 2008 es claro cuando señala:

“/ . .

La diferencia entre uno y otro sistema de facturación está en la forma en que es entregada y aceptada, pues mientras que la factura electrónica debe ser expedida, entregada, aceptada y conservada por y en medios y formatos electrónicos en su integridad, la factura por computador es generada y entregada directamente al adquirente de bienes o servicios en forma física en el local, consultorio o establecimiento de comercio.

De conformidad con el artículo 3º de la Resolución 14465 del 2007 que establece las características y contenido técnico de la factura electrónica, quien opte por facturar de manera electrónica una vez informe su decisión deberá solicitar autorización de numeración a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, informando los rangos a utilizar.

Una vez se autorice mediante resolución la numeración para facturar electrónicamente, se debe utilizar así:

- a) Para facturar en forma electrónica para quienes opten exclusivamente por esta forma de facturación.
- b) Para facturar en forma electrónica y para expedir facturas en otras modalidades que compartan con aquella el procedimiento de expedición.

Cuando el interesado expida factura por un sistema de facturación, según se indica en el literal b) del artículo 10 de la resolución en comento y, tenga una autorización anterior vigente, deberá informar además el rango que viene utilizando, para efectos de su inhabilitación.

Es decir, quien solicite autorización de factura electrónica debe hacer una nueva solicitud en la cual se deben hacer conocer los rangos de numeración antes autorizados con el fin de que la administración los inhabilite.

Téngase en cuenta que la factura electrónica aplica según el artículo 10 de la Resolución 14465 del 2007:

a) Para los obligados a facturar que opten exclusivamente por expedir esta forma de factura, caso en el cual deben cumplir en su totalidad con los procedimientos y controles que se establecen en la presente Resolución, y

b) Para los obligados a facturar que opten por expedir factura electrónica y que para la expedición (generación y numeración) de las facturas en otras modalidades incluidos los documentos equivalentes que expiden las empresas de servicios públicos domiciliarios, utilicen y compartan con la factura electrónica, los procedimientos y tecnología de información. En este evento los contribuyentes obligados deberán optar por una de las siguientes alternativas:

1. Cumplir con los procedimientos y controles que se establecen en la presente Resolución, incluida la autorización de numeración como sistema técnico de control establecido en la Resolución 03878 de 1996, con las adecuaciones propias para la factura electrónica, así como la inclusión del número técnico de control, la entrega de información y la conservación de las facturas en medio electrónico, para cuando la DIAN lo requiera. Cuando el obligado a facturar cumpla en su totalidad con las condiciones aquí señaladas, no deberá atender además las obligaciones establecidas en la Resolución 03878 de 1996.

2. Cumplir con los procedimientos y controles que se establecen en la presente Resolución, incluida la autorización de numeración como sistema técnico de control establecido en la resolución 03878 de 1996, con las adecuaciones propias para la factura electrónica, así como la inclusión del número técnico de control solamente para las facturas electrónicas y la entrega de información, sin perjuicio de mantener el sistema técnico de control establecido para la factura por computador. En este caso el contribuyente deberá cumplir las demás obligaciones señaladas en la resolución 03878 de 1996 para la factura por computador.

PARÁGRAFO. Para efectos del sistema técnico de control, los obligados que utilicen facturación por computador y/o documentos equivalentes, sin optar por la factura electrónica, deberán cumplir lo dispuesto en la Resolución 03878 de 1996.

La factura por talonario puede coexistir con cualquier otra forma de facturación." Por lo tanto, el obligado que opte por la factura electrónica, así sea de manera parcial debe en todo caso solicitar autorización de nueva numeración informando los rangos a utilizar, como los que venía utilizando para inhabilitarlos, es decir, se procede a la cancelación de la numeración anterior. Una vez autorizados los nuevos rangos de numeración, estos pueden ser utilizados para facturar en forma electrónica y por computador.

En el caso del numeral 1º del literal b), del artículo 10 de la Resolución 14465 del 2007, cuando la factura por computador también incluya el número técnico de control, cumpla la entrega de información y conservación de las facturas en medio electrónico, en este caso únicamente se deben cumplir los requisitos de la resolución 14465 del 2007.

Por otra parte, en el caso del numeral 2º ibídem, una vez autorizados los nuevos rangos de numeración para expedir factura electrónica previo el cumplimiento de los requisitos para ese efecto, se expida factura electrónica y por computador pero la factura por computador no cumpla los requisitos técnicos de la factura electrónica señalados en el párrafo anterior, en todo caso debe cumplir con la Resolución 3878 de 1996. . . ."

De esta manera cuando la factura electrónica y por computador compartan y cumplan todos los requisitos de la factura electrónica, no se requiere dar cumplimiento a los controles técnicos de la resolución 3878 de 1996, sino los de la No 14465 del 2007. Empero en los casos en que no sea así, cada una cumplirá con los requisitos y controles técnicos según el caso, señalados en las resoluciones antes referidas.

ARTÍCULO 616-2. CASOS EN LOS CUALES NO SE REQUIERE LA EXPEDICIÓN DE FACTURA. *No se requerirá la expedición de factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, y cuando se trate de la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales, cuando la cuantía de esta operación sea inferior a dos millones de pesos (\$2.000.000 valor año base 1995), y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 38>*

ARTÍCULO. CASOS EN LOS CUALES NO SE REQUIERE LA EXPEDICIÓN DE FACTURA.
El artículo 616-2 del Estatuto Tributario Nacional referido a los casos en los que no se requerirá la expedición de factura, será aplicable en la entidad territorial.

CONCEPTO DIAN 106958 del 30 de diciembre del 2009

El artículo 616-2 establece: (...)

Por su parte, el literal b), artículo 2º del Decreto 1001 de 1997, establece que en relación con sus operaciones financieras las cooperativas de ahorro y crédito, los organismos cooperativos de grado superior, las instituciones auxiliares del cooperativismo, las cooperativas multiactivas e integrales, y los fondos de empleados, se encuentran exoneradas del deber de facturar.

Como se observa el Gobierno al reglamentar el artículo 616-2 estableció la exoneración del deber de facturar para entidades pertenecientes al sector cooperativo, pero la limitó a las operaciones financieras que realicen dichas entidades.

De otra parte, la Ley 454 de 1998 al regular la actividad financiera del cooperativismo estableció que esta se puede ejercer por las cooperativas financieras, definidas en el artículo 40 *ibídem*, así:

“Son cooperativas financieras los organismos cooperativos especializados cuya función principal consiste en adelantar actividad financiera, su naturaleza jurídica se rige por las disposiciones de la Ley 79 de 1988; las operaciones que las mismas realicen se regirán por lo previsto en la presente ley, en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y demás normas que les sean aplicables.

Las cooperativas financieras se encuentran sometidas al control, inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria y para todos los efectos son establecimientos de crédito.”

La Corte Constitucional sobre las cooperativas financieras, en Sentencia C-188 del 2006 expresó:

“En respaldo a los propósitos que inspiraron la expedición de la Ley 454 de 1998, la jurisprudencia constitucional ha considerado que mediante dicha ley se buscó fomentar las formas asociativas, pero en particular, las relacionadas con entidades que por fuera de desarrollar las actividades sociales que le son consustanciales, se ocupan también de actividades empresariales que se enlazan con el mercado de bienes y servicios, las cuales fueron calificadas con entes especiales y definidas como cooperativas financieras asimiladas a los establecimientos de crédito.”

Así las cosas, las cooperativas financieras surgieron con posterioridad a la expedición de la Ley 223 de 1995 que contempló la exoneración del deber de facturar y al Decreto 1001 de 1997 que reglamentó el artículo 616-2, razón por la cual no aparecen enunciadas dentro de las entidades que menciona el literal b) artículo 2º del decreto antes mencionado.

No obstante, al hacer una interpretación sistemática de la ley, el literal b) *ibídem*, contempla aquellas entidades pertenecientes al sector cooperativo que realizan actividad financiera, y las cooperativas financieras desde la Ley 454 de 1998 realizan dicha actividad, además de reunir las características propias del sector cooperativo, por lo tanto, al igual que las entidades mencionadas en la norma, estas también se encuentran exoneradas del deber de facturar sus operaciones financieras.

De otra parte, si bien el artículo 40 de la Ley 454 de 1998 estableció que las cooperativas financieras se asimilan a establecimientos de crédito, la misma norma establece que siguen siendo organismos cooperativos especializados y por tal razón se rigen por la Ley 79 de 1998.

En relación con la naturaleza de las cooperativas financieras se pronunció la Corte Constitucional en Sentencia C-779 del 2001 donde manifestó en algunos apartes:

“/ ... la regulación de las empresas de economía solidaria, particularmente en lo que atañe a la actividad financiera no desnaturaliza de ninguna forma la organización cooperativa, por el contrario as medidas que se adoptan tienden a fortalecerlas, para mantenerlas dentro de una economía cambiante, bajo el entendido de que el ejercicio de la actividad financiera comporta un riesgo social y económico frente al cual el estado debe exigir determinados requisitos y márgenes de solvencia económica en quien la desarrolla a efectos de mantener una economía estable y la credibilidad y confianza por parte del público y asociados. ... /”

De acuerdo con los pronunciamientos de la Corte Constitucional en relación con la naturaleza de las cooperativas financieras el hecho que se asimilen a establecimientos de crédito, no implica que pierdan su naturaleza cooperativa, por lo tanto, deben recibir el mismo tratamiento que el Decreto 1001 de 1997 contempla para las entidades del sector cooperativo, es decir, que se encuentran exoneradas del deber de facturar en relación con las operaciones financieras que realicen.

Para finalizar, es necesario hacer claridad en el sentido que las cooperativas financieras son diferentes de los organismos cooperativos de grado superior, si bien los dos tipos de entidades hacen parte del sector cooperativo, cuando los organismos de grado superior llegaren a realizar actividad financiera se someten a las normas que regulan las cooperativas financieras por disposición expresa del artículo 52 de la Ley 454 de 1998. En efecto, los organismos cooperativos de grado superior agrupan diferentes entidades del sector cooperativo.

Lo expuesto en el presente concepto aclara el Oficio 38972 del 2009

ARTÍCULO 616-3. *Las empresas que elaboren facturas sin el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas o cuando se presten para expedir facturas con numeración repetida para un mismo contribuyente o responsable, serán sancionadas con la clausura por un día del establecimiento o sitio donde ejerzan la actividad.*

Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente dentro de los 2 años siguientes en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655.

Cuando el lugar clausurado fuera adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad u oficio, por el tiempo que dura la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder. Contra esta providencia procede el recurso previsto en el artículo 735 del Estatuto Tributario

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 39>

Nota: En el artículo se establece una facultad exclusiva de la DIAN.

ARTÍCULO 617. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA. *Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:*

- a) *Estar denominada expresamente como factura de venta.*
- b) *Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*
- c) *Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado. <Modificado por la Ley 788 del 2002, art. 64>*
- d) *Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.*
- e) *Fecha de su expedición.*
- f) *Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.*

- g) *Valor total de la operación.*
- h) *El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.*
- i) *Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.*
- j) *Inexequible. Corte Constitucional. Sentencia 291/2010.*

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

PARÁGRAFO. En el caso de las Empresas que venden tiquetes de transporte no será obligatorio entregar el original de la factura. Al efecto, será suficiente entregar copia de la misma. <Modificado por la Ley 223/95, art. 40>

PARÁGRAFO(SIC). Para el caso de facturación por máquinas registradoras será admisible la utilización de numeración diaria o periódica, siempre y cuando corresponda a un sistema consecutivo que permita individualizar y distinguir de manera inequívoca cada operación facturada, ya sea mediante prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos o mecanismos similares. <Adicionado por la Ley 962 del 2005, art. 45>

ARTÍCULO. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA. Los contribuyentes de los impuestos territoriales que tengan la obligación legal de expedir facturas, deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 617 del Estatuto Tributario Nacional.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de agosto del 2007, Expediente 15166

Al respecto cabe indicar que la autorización otorgada por la administración tributaria para la numeración de las facturas, constituye un mecanismo técnico de control sobre la facturación que es independiente de los requisitos exigidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario como contenido de las facturas, la cual tiene como finalidad evitar la doble facturación y controlar la evasión. Lo anterior permite afirmar que si se adicionan a la numeración cualquier tipo de prefijo, como en el presente caso U o M, y así se autoriza por las Oficinas de Impuestos, con el fin de evitar la doble facturación, y posteriormente se omite, con lo cual se dificulta el control de administración, dicha conducta resulta sancionable. Conforme lo anterior es claro que la omisión del prefijo autorizado por las oficinas de impuestos es necesario, toda vez que tal como lo indica el propio contribuyente, el mismo tenía como finalidad indicar a que establecimiento de comercio pertenecía la facturación, al no tenerlo se puede presentar doble facturación, así como dificultad para las oficinas de impuestos para ejercer los respectivos controles legales. Empero, la Sala no encuentra prueba suficiente que permita llegar al Juzgador al convencimiento de la conducta sancionada por la administración. En efecto, si bien es evidente que la facturación carece del prefijo autorizado por la administración para identificar las facturas de los tres establecimientos, también es cierto que en cada una de ellas se identifica el establecimiento al que corresponde. Adicionalmente, respecto de la afirmación de que “se cruzan los rangos U1-2000 y U1-2000 hasta la factura 55, el rango M1-2000 y M1-2000 se cruza hasta la factura 41”, lo que da a entender que existe doble facturación en los dos establecimientos, la respuesta del contador al atender la visita aclaró que “se mandaron solicitar los rangos para personas naturales y otra enumeración igual para sociedades, siendo esta factura más grande”....

Precisa la Sala que la LIBRERÍA CONTINENTAL LTDA., para diferenciar las ventas por establecimiento debía utilizar numeración con prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos, sin exceder de cuatro letras o números, pero no diferenciar

por tamaño o color, pero como la administración no demostró la actuación fraudulenta en que incurrió la sociedad con el uso de las facturas de diferente tamaño, esta irregularidad debió ser objeto de Sanción por expedir facturas sin los requisitos, conforme al artículo 652 del Estatuto Tributario. En este orden de ideas, para la Sala es claro que la administración no comprobó los supuestos de hecho en que fundamentó la sanción, y que la omisión del prefijo autorizado y el uso de facturas de diferente tamaño con la misma enumeración, si bien son irregularidades sancionables, debieron ser objeto de sanción por FACTURAR SIN LOS REQUISITOS LEGALES conforme al artículo 652 del Estatuto Tributario y no con CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO, la cual como lo reconoce la jurisprudencia, está reservada para los casos que se adviertan actuaciones fraudulentas, debidamente comprobadas. Como quiera que está demostrada la ilegalidad de la sanción impuesta, pues no se evidenciaron las actuaciones fraudulentas que sustentaron la imposición de la sanción de clausura del establecimiento, es del caso revocar la sentencia apelada para en su lugar declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, prosperando en este punto el recurso de apelación instaurado por la demandante. A título de restablecimiento del derecho, se declarará que no hay lugar a la sanción de clausura del establecimiento, y se ordenará el pago de los perjuicios causados con el cierre llevado a cabo el 14 de julio de 1999 (fl. 114 cdno. ant.).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005 octubre 27, Expediente 14739

Al respecto ha expresado la Sala en anteriores oportunidades, que si bien en cierto, para la aplicación de la sanción basta comprobar la irregularidad, en todo caso, los requisitos de la facturas previstos en el artículo 617, deben interpretarse en cada caso atendiendo su contexto y finalidad, pues no siempre son exigibles de manera general y según su tenor literal, porque en determinada transacción o circunstancia, pueden no ser relevantes, es decir que aún sin ellos, se cumple el objeto de la norma tributaria, por lo que no tiene sentido imponer en tal evento una sanción. En relación con el requisito establecido en el literal b) del artículo 617, "Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio", esta Sala ha considerado que lo que se pretende es la individualización del obligado a expedir factura por lo que su omisión o presencia incompleta solo es sancionable cuando pueda dar lugar a dudas sobre su identidad. Para el caso bajo examen, no era posible derivar de la ausencia de las expresiones "sociedad anónima" o "S.A.", una infracción sancionable, porque las facturas glosadas, cumplieron con la exigencia de indicar la razón social y el NIT del vendedor, tal como se reconoce en los actos acusados, factores que permiten su plena identificación e individualización, con lo cual se cumple el objetivo previsto por el legislador. Lo anterior no contradice la exigencia legal prevista en el artículo 373 del Código de Comercio, en el sentido de que la razón social de las sociedades anónimas debe contener las expresiones mencionadas, pues tal exigencia tiene como finalidad definir la responsabilidad de los administradores, por las operaciones que celebren, y es por ello que la misma norma advierte, que si la sociedad se inscribe o se anuncia sin dicha especificación, "los administradores responderán solidariamente de las operaciones sociales que celebren".

CONCEPTO DIAN 37307 del 11 de mayo del 2009

La Ley 1231 del 2008 unificó la factura como título valor con el fin de servir de mecanismo de financiación para el micro, pequeño y mediano empresario, modificando para el efecto los artículos 772, 773, 774, 777, 778, 779 del Código de Comercio que regulaban la factura cambiaria de compraventa y algunos aspectos generales para las facturas cambiarias. Así mismo, en su artículo 10, dispuso la derogatoria de "todas las normas que le sean contrarias".

Revisados los antecedentes de la Ley 1231 del 2008, se observa que la intención del legislador fue derogar expresamente los artículos 775 y 776 del Código de Comercio (Proyecto de Ley 151 del 2007- Senado), sin embargo, el texto final de la Ley que fue aprobado por el Congreso de la República se limitó a derogar, en su artículo 10, las normas que le fueren contrarias.

La Dirección de Regulación del despacho del Viceministro de Desarrollo Empresarial del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se ha pronunciado en varias oportunidades para aclarar esta situación, entre ellas mediante Oficio 2-2009-0011733 del 22 de enero del 2009, cuyo aparte pertinente es el siguiente:

"En relación con las facturas de transporte consagradas en los artículos 775 y ss. el Código de Comercio, estas fueron derogadas con la Ley 1231 del 2008.

De manera que la misma Ley estableció un régimen transitorio en el artículo 9° al disponer que las facturas cambiarias de transporte libradas bajo el imperio de la legislación que se deroga, subroga o modifica, conservarán la validez y los efectos reconocidos en dicha legislación."

Se concluye entonces que el artículo 5 del Decreto 1001 de 1997, sigue la suerte de los artículos 775 y siguientes del Código de Comercio, relativos a la factura cambiaria de transporte para los cuales operó la derogatoria, habida cuenta de que la Ley 1231 del 2008 contiene una regulación nueva que unifica la factura como título valor.

Así as cosas, tal como lo ha manifestado esta Entidad, mediante el artículo 3º de la Circular 096 del 2008, con ocasión de la expedición de la Ley 1231 del 2008 no se altera ni modifica el Estatuto Tributario; en consecuencia los requisitos de la factura de venta para efectos tributarios previstos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, continúan siendo los allí enunciados.

La nueva normatividad deja expresa la obligación de cumplir para efectos tributarios todos y cada uno de los requisitos del artículo 617 ibídem aun cuando se trate de la expedición de la factura con características del título valor.

Por último, es de anotar que en virtud del Decreto 672 del 2009, las empresas que tengan existencias de facturas cambiarias de compraventa y cambiarias de transporte preimpresas con resolución de autorización de la DIAN vigente, podrán usarlas hasta agotar existencias, o hasta cuando se venza la autorización, lo que ocurra primero. En caso de que estas no cumplan con los requisitos de la Ley 1231 del 2008, estos podrán ser incorporados al título de forma mecánica por medio desello, leyenda o manuscrito; sin que por ello las facturas pierdan la calidad de título valor.

CONCEPTO DIAN 009836 del 2 de febrero del 2006

(...) una empresa que cambia de razón social, puede colocar el nuevo nombre utilizando la misma facturación hasta agotar las existencias y que se entiende por término prudencial necesario para implementar la nueva facturación como se indicó en el Concepto 34566 del 2005?

Al respecto me permito manifestarle que en el concepto mencionado se expresó:

“La facturación o documento equivalente debe indicar la razón social del contribuyente obligado a expedirla, por lo que en aquellos casos de modificación de la razón social debe solicitarse una nueva autorización de facturación que contenga la nueva razón social, sin perjuicio de la posibilidad de utilizar la anterior facturación autorizada dentro de un plazo prudencial dentro del cual se adelanten los trámites necesarios para implementar la nueva facturación.”

El término prudencial al cual se hace alusión en el concepto citado, debe entenderse como el tiempo razonable para efectuar todas las diligencias necesarias para realizar el cambio, como es el registro en la Cámara de Comercio de la escritura de modificación de la razón social, la actualización del RUT, la solicitud y autorización de la nueva facturación por parte de la DIAN y la impresión de las facturas. Ese tiempo no puede especificarse en un número determinado de días, ya que la realización de los trámites depende de cada entidad competente.

En consecuencia, el término prudencial debe entenderse como aquel necesario y suficiente para adelantar las gestiones que permitan la obtención de la nueva documentación

ARTÍCULO 618. OBLIGACIÓN DE EXIGIR FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE. *A partir de la vigencia de la presente Ley los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados a exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan. <Modificado por la Ley 488/98, art. 76>*

Nota: Este artículo no aplica a entidades territoriales.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre del 2008, expediente 16015

Esta disposición es concordante con el artículo 618 del Estatuto Tributario, el cual establece la obligación a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija. Por tanto, contrario a lo señalado por la parte actora, independientemente de las sanciones que deban imponerse al proveedor por el incumplimiento de este deber legal, es responsabilidad del comprador exigir la factura o documento equivalente correspondiente, incluyendo el que expide el mismo adquirente de los bienes o servicios cuando realiza operaciones con no obligados a facturar. De acuerdo con todo lo expuesto, existe una tarifa legal para la comprobación de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, que implica que quien los pretenda hacer valer sólo podrá probarlos aportando la factura o el documento equivalente, sin que sea admisible otro medio de prueba. Toda vez que en el presente caso, no se aportó la factura o documento equivalente que soporte las deducciones por honorarios y comisiones canceladas a la señora Martha Elisa Monsalve Cuellar, no procede su aceptación y por tanto se confirmará en este aspecto la sentencia recurrida, ya que este cargo no está llamado a prosperar.

ARTÍCULO 618-1. CREACIÓN DEL PREMIO FISCAL. Establécese el Premio Fiscal mediante el cual la administración tributaria podrá realizar rifas, sorteos o concursos. Para tal efecto, se concursará con las facturas de compra o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales, que deberán ser enviadas por los consumidores, para participar en tales eventos.

El valor global de los premios se establecerá en el Presupuesto Nacional.

El Ministerio de Comunicaciones y el Instituto Nacional de Radio y Televisión, cederán gratuitamente los espacios de televisión necesarios para la debida promoción de el Premio Fiscal, así como para la realización de los sorteos que implique el mismo, en las cadenas de cubrimiento nacional y en horarios de mayor sintonía.

Los premios obtenidos en las rifas, sorteos o concursos realizados en virtud del Premio Fiscal, no constituyen renta ni ganancia ocasional. <Modificaco por la Ley 49/90, art. 36>

PARÁGRAFO TRANSITORIO. <Declarado Inexequible Corte Constitucional Sentencia C-886 de octubre 22 del 2002>

Nota: Este artículo no es aplicable a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 618-2. Las personas o entidades que elaboren facturas o documentos equivalentes, deberán cumplir las siguientes obligaciones:

1. *Elaborar las facturas o documentos equivalentes con los requisitos señalados en el Estatuto Tributario y con las características que prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*
2. *Llevar un registro de las personas o entidades que hayan solicitado la elaboración de facturas, con su identificación, dirección, número de facturas elaboradas para cada cliente y numeración respectiva.*
3. *Abstenerse de elaborar facturación en relación con un determinado cliente a quien se le haya elaborado por parte de dicha empresa la misma numeración.*
2. *Expedir factura por la prestación del servicio, la cual, además de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, deberá tener la constancia del primero y último número consecutivo de dichos documentos, que haya elaborado al adquirente del servicio. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 41>*

ARTÍCULO. OBLIGACIONES QUE DEBEN CUMPLIR LAS PERSONAS O ENTIDADES QUE ELABOREN FACTURAS O DOCUMENTOS EQUIVALENTES. Las personas o entidades que elabores facturas o documentos equivalentes, para efectos de tributos territoriales, deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 618-2 del Estatuto Tributario Nacional.

ARTÍCULO 618-3. PLAZO PARA EMPEZAR A APLICAR EL SISTEMA DE FACTURACIÓN. Los nuevos requisitos establecidos en los artículos anteriores deberán cumplirse para la facturación expedida a partir del primero de Julio de 1996. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 42>

Nota: El artículo no tiene efecto práctico.

ARTÍCULO 619. EN LA CORRESPONDENCIA, FACTURAS Y DEMÁS DOCUMENTOS SE DEBE INFORMAR EL NIT. *En los membretes de la correspondencia, facturas, recibos y demás documentos de toda empresa y de toda persona natural o entidad de cualquier naturaleza, que reciba pagos en razón de su objeto, actividad o profesión, deberá imprimirse o indicarse, junto con el nombre del empresario o profesional, el correspondiente número de identificación tributaria.*

ARTÍCULO. EN LA CORRESPONDENCIA, FACTURAS Y DEMÁS DOCUMENTOS SE DEBE INFORMAR EL NIT. Los contribuyentes de los tributos territoriales deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 619 del Estatuto Tributario Nacional.

CONCEPTO DIAN 066812 del 19 de septiembre del 2005

(...) en cuáles documentos del contribuyente se debe informar el número de identificación tributaria.

De conformidad con el artículo 4° del decreto 2788 del 2004, dentro de los elementos que componen el RUT, está la identificación, que corresponde al nombre de las personas naturales o a la razón social de las personas jurídicas y demás sujetos de obligaciones administradas por la DIAN, adicionado por un código numérico denominado número de identificación tributaria, NIT, permitiendo su individualización en forma inequívoca para todos los efectos en materia tributaria, aduanera y cambiaria, y en especial para el cumplimiento de las obligaciones de dicha naturaleza.

El artículo 619 del Estatuto Tributario establece: (...)

La disposición transcrita indica que en la correspondencia, en las facturas y en los demás documentos se debe informar el Número de Identificación Tributaria. La norma no especifica la totalidad de los documentos en los que se debe colocar el NIT, por eso utiliza la expresión los demás, para referirse a los documentos que tengan efectos con relevancia fiscal.

La consecuencia de no incluir el nombre o el NIT está reflejada en el artículo 755 del Estatuto Tributario, el cual dispone que el no indicarlos en la correspondencia, facturas y recibos, permite presumir la omisión de los pagos declarados por terceros, por parte del presunto beneficiario de los mismos. Igualmente se debe indicar el NIT, de manera especial para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, con las consecuencias señaladas en la ley en caso de no hacerlo, como ocurre en la presentación de declaraciones tributarias.

ARTÍCULO 620. OBLIGACIÓN DE FUNDAMENTARSE EN LA DECLARACIÓN DE RENTA. *Para efectos del otorgamiento de préstamos, las entidades de crédito deberán fundamentarse en la información contenida en la declaración de renta y complementarios del solicitante, correspondiente al último período gravable.*

Para medir la capacidad económica de los contratistas, las entidades públicas tendrán en cuenta, entre otros factores, los informes que aparezcan en la declaración de renta y complementarios correspondiente al último período gravable, cuando dichos contratistas fueren sujetos del impuesto.

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 621. IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA EN PRÉSTAMOS. *Las entidades que reciban dinero a título de mutuo o a cualquier otro que genere intereses o rendimientos para el acreedor o para un tercero, deberán exigir al beneficiario, en el momento de celebrar el contrato, su identificación tributaria y dejar constancia de ello.*

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales.

DEBERES Y OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

Nota. Los artículos 622 a 633 del Estatuto Tributario Nacional corresponden a obligaciones de enviar información periódica a la DIAN, dirigida a determinadas entidades y en relación con los elementos estructurales de los tributos nacionales, por lo que consideramos que en general no son aplicables a las entidades territoriales. Sin embargo, resulta pertinente establecer un marco normativo de solicitud de información relativo a los tributos territoriales.

ARTÍCULO. OBLIGACIÓN DE SUMINISTRAR INFORMACIÓN PERIÓDICA. Las personas y entidades relacionadas a continuación estarán obligadas a suministrar información periódica relacionada con operaciones realizadas en la entidad territorial, en los términos, condiciones y periodicidad que establezca el secretario de hacienda o quien haga sus veces, mediante resolución: entidades del sistema de seguridad social, administradoras de fondos de cesantías y cajas de compensación familiar; entidades públicas de cualquier orden, empresas industriales y comerciales del Estado de cualquier orden y grandes contribuyentes catalogados por la DIAN; bolsas de valores y comisionistas de bolsa; entidades del sector financiero, Superintendencia Bancaria, centrales de riesgo y Superintendencia de Sociedades; empresas de servicios públicos; importadores, productores y comercializadores de combustibles derivados del petróleo y agentes de retención de tributos territoriales.

El incumplimiento de esta obligación dará lugar a aplicación de la sanción por no enviar información.

ARTÍCULO. OBLIGACIÓN DE SUMINISTRAR INFORMACIÓN SOLICITADA POR VÍA GENERAL. Sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la administración tributaria, el Secretario de Hacienda o quien haga sus veces, podrá solicitar a las persona o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, declarantes o no declarantes, información relacionada con sus propias operaciones o con operaciones efectuadas con terceros, así como la discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de la declaraciones tributarias, con el fin de efectuar estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos territoriales.

La solicitud de información de que trata este artículo, se formulará mediante resolución del Secretario de Hacienda o quien haga sus veces, en la cual se establecerán los grupos o sectores de personas o entidades que deben suministrar la información requerida para cada grupo o sector, los plazos para su entrega, que no podrá ser inferior a dos meses y los lugares a donde debe enviarse.

El incumplimiento de esta obligación dará lugar a aplicación de la sanción por no enviar información.

ARTÍCULO 622. OBLIGACIÓN DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS DE INFORMAR LA PARTE NO GRAVADA DE LOS RENDIMIENTOS. *Las entidades que paguen o abonen los rendimientos financieros informarán a sus ahorradores personas naturales o sucesiones ilíquidas, el valor no gravado. Esta información se podrá dar en el mismo certificado de retención en la fuente.*

Nota. Este artículo no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 623. INFORMACIÓN DE LAS ENTIDADES VIGILADAS POR LA SUPERINTENDENCIA BANCARIA. *A partir del año 1989, los bancos y demás entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, así como las asociaciones de tarjetas de crédito y demás entidades que las emitan, deberán informar anualmente en medios magnéticos, dentro de los plazos que indique el Gobierno Nacional, los siguientes datos de sus cuentahabientes, tarjetahabientes, ahorradores, usuarios, depositantes o clientes, relativos al año gravable inmediatamente anterior:*

- a) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a cuyo nombre se hayan efectuado consignaciones, depósitos, captaciones, abonos, traslados y en general, movimientos de dinero cuyo valor anual acumulado sea superior a ciento veinte millones de pesos (\$120.000.000), (Valor año gravable base 1988), con indicación del concepto de la operación y del monto acumulado por concepto, número de la cuenta o cuentas. <Adicionada por la Ley 383/97, art. 10>*
- b) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que durante el respectivo año hayan efectuado adquisiciones, consumos, avances o gastos con tarjetas de crédito, cuando el valor anual acumulado sea superior a un millón de pesos (\$1.000.000), (Valor año gravable base 1988), con indicación del valor total del movimiento efectuado durante el año.*
- c) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que durante el respectivo año hayan efectuado ventas o prestación de servicios y, en general, hayan recibido ingresos a través del sistema de tarjetas de crédito, cuando el valor anual acumulado sea superior a seis millones de pesos (\$6.000.000), (Valor año gravable base 1.988), con indicación del valor total del movimiento efectuado durante el año.*

PARÁGRAFO 1. Respecto de las operaciones de que trata el presente artículo, se deberá informar la identificación de la totalidad de las personas o entidades que figuren como titulares principales o secundarios de las cuentas, documentos o tarjetas respectivas, así como la de quienes sin tener tal calidad, estén autorizados para realizar operaciones en relación con la respectiva cuenta, documento o tarjeta.

PARÁGRAFO 2. La información a que se refiere el literal a) del presente artículo, también deberán presentarla, los fondos de valores, fondos de inversión, fondos de pensiones y fondos mutuos de inversión.

PARÁGRAFO 3. La información en medios magnéticos, a que se refiere el presente artículo, podrá suministrarse en forma anual acumulada, o por cada mes, bimestre, trimestre o período que utilice la respectiva entidad para elaborar sus extractos, estados de cuenta o facturación. En este último evento, la cuantía a partir de la cual se debe suministrar la información, será la que resulte de dividir por 12 cada uno de los montos a que se refieren los literales a) b) y c) del presente artículo y el resultado multiplicarlo por el número de meses objeto de información.

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

CONCEPTO DIAN 96801 del 23 de noviembre del 2009

El artículo 638 del Estatuto Tributario regula el procedimiento y los términos de prescripción de la facultad de la administración para imponer sanciones a saber:

“(..)”

Así las cosas, las obligaciones emanadas de los artículos 623, 623-1 y 631 *ibídem*, tienen su origen en el deber legal de informar, por tanto, el incumplimiento de dicho deber, sustancial respecto de la facultad de fiscalización de la administración tributaria, es un hecho sancionable.

Según la doctrina vigente expresada mediante Concepto Jurídico 003637 de 21 de junio de 1999: “Para el caso concreto de la sanción del artículo 651 *ibídem*, por no enviar información, por no enviarla dentro del plazo estipulado o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, el Director de Impuestos y Aduanas, anualmente por medio de Resolución fa los parámetros y los plazos dentro de los cuales debe cumplirse con la obligación. Es decir, que si dentro de las fechas señaladas no se cumple con la obligación, el término de prescripción comienza a correr desde la fecha de la presentación de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio, correspondiente al año gravable en que ocurrió la irregularidad, es decir, la del año en que se habían fijado las fechas por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales. No puede entenderse que se refiera al año gravable por el cual se solicitó la información, sino en año en el cual se incumplió con la obligación. Debe entenderse pues, que es año calendario y no año gravable”

Ahora bien, para el cómputo del término de prescripción, cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Cuando el incumplimiento de la obligación de informar se encuentra a cargo de un contribuyente que debe presentar declaración de renta y complementarios: El término se contabilizará a partir del momento en que éste haya presentado la declaración de renta y complementarios del año en el cual se incumplió la obligación de informar.

2. Respecto de los contribuyentes que teniendo la obligación de informar y de declarar, incumplieron las dos obligaciones, es decir no presentaron la declaración de renta y complementarios y tampoco cumplieron con el envío de la información requerida en virtud de los artículos 623, 623-1, 631, del E.T., el término de prescripción con el que cuenta la administración para imponer la correspondiente sanción se contará a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, entendiéndose que es la fecha límite en la que el contribuyente debió presentar la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en el que cometió la infracción sancionada.

La anterior, es consonante con la posición del H. Consejo de Estado que en sentencia 8926 del 31 de julio de 1998 CP: Julio Enrique Correa Restrepo, manifestó: “De acuerdo con el texto de la norma, está claro que cuando las sanciones se imponen en resolución independiente, el término de dos años para formular el respectivo pliego de cargos se cuenta a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingresos y patrimonio, del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable, sin que por ello pueda entenderse que las sanciones deban estar vinculadas necesariamente a una vigencia fiscal determinada”.

En consecuencia, cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, para formular el Pliego de Cargos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cuenta con un término de dos (2) años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió ser presentada la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable.

CONCEPTO DIAN 066530 del 28 de agosto del 2007

Consulta sobre la obligación de los Fondos de Empleados de presentar información tributaria de acuerdo con las AI respecto es importante resaltar que como se establece en el artículo 631 del Estatuto Tributario, dentro de las facultades de la administración de impuestos, el Director General de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes informaciones con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

Acorde con lo anterior la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha expedido las respectivas Resoluciones, señalando expresamente los obligados a suministrarla; y en lo que toca a la Resolución 12800 del 2006 “Por la cual se señala el contenido y las características técnicas de la información tributaria establecida en los artículos 623, 623-1 y 623-2 (Sic) del Estatuto Tributario”, se hizo uso por la DIAN de la selectividad, cuando dentro de los obligados a darle cumplimiento, no fueron listados los fondos de empleados.

Sin embargo, los fondos de empleados tienen la obligación de dar cumplimiento a la presentación de información general que establece el artículo 631 del Estatuto Tributario y que se encuentra regulada en la Resolución 12807 del 2006 “Por la cual se establece para el año gravable 2006, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás

entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998”, donde si bien dentro de los obligados a darle cumplimiento no se hace expresa mención de los fondos de empleados, advierte el literal a) de la citada Resolución, que cobija tanto a las personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, como a las demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio cuando sus ingresos brutos del año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000), lo que hace que en ella queden inmersos los Fondos de Empleados que cumplan el tope de ingresos fijado

ARTÍCULO 623-1. INFORMACIÓN ESPECIAL A SUMINISTRAR POR LAS ENTIDADES FINANCIERAS. *Con respecto a las operaciones de crédito realizadas a partir del primero de enero de 1993, los Bancos y demás entidades financieras deberán informar a la División de Fiscalización de la administración de Impuestos de la jurisdicción, aquellos casos en los cuales los estados financieros presentados con ocasión de la respectiva operación arrojen una utilidad, antes de impuestos, que exceda en más de un cuarenta por ciento (40%) la renta líquida que figure en la declaración de renta y complementarios que corresponda al estado financiero del mismo período.*

Igual información deberán enviar cuando el valor del patrimonio contable exceda en más de un cuarenta por ciento (40%) el patrimonio líquido. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 73>

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 623-2. INFORMACIÓN PARA LA INVESTIGACIÓN Y LOCALIZACIÓN DE BIENES DE DEUDORES MOROSOS. *Las entidades públicas, entidades privadas y demás personas a quienes se solicite información respecto de bienes de propiedad de los deudores contra los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales adelante procesos de cobro, deberán suministrarla en forma gratuita y a más tardar dentro del mes siguiente a su solicitud.*

El incumplimiento de esta obligación dará lugar a la aplicación de la sanción prevista en el literal a) del artículo 651, con las reducciones señaladas en el citado artículo. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 130>

ARTÍCULO. INFORMACIÓN PARA LA INVESTIGACIÓN Y LOCALIZACIÓN DE BIENES DE DEUDORES MOROSOS. Las entidades públicas, entidades privadas y demás personas a quienes se solicite información respecto de bienes de propiedad de los deudores contra los cuales la administración tributaria adelante procesos de cobro, deberán suministrarla en forma gratuita y a más tardar dentro del mes siguiente a su solicitud.

El incumplimiento de esta obligación dará lugar a la aplicación de la sanción por no enviar información, con las reducciones señaladas en el citado artículo.

ARTÍCULO 623-2. (SIC.) INFORMACIÓN POR OTRAS ENTIDADES DE CRÉDITO. *Las Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Organismos Cooperativos de grado superior, las Instituciones auxiliares del Cooperativismo, las cooperativas multiactivas e integrales*

y los fondos de empleados, deberán presentar la información establecida en el artículo 623 de este Estatuto.

Igualmente, deberán informar los apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a las cuales se les hayan efectuado préstamos cuyo valor anual acumulado sea superior a doscientos millones de pesos (\$200.000.000), (Valor año gravable base 1997), con indicación del concepto de la operación y del monto acumulado por concepto.

PARÁGRAFO. La información exigida en el segundo inciso del presente artículo, igualmente deberán presentarla todas las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria. <Adicionado por la Ley 383/97, art. 11>

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de septiembre de 2008, Expediente 16079

En el caso bajo examen, el Director de la DIAN, mediante los artículos 1 y 4 de la resolución demandada, amplió los plazos que había establecido en las Resoluciones 10141 y 10147 del 2005, porque “durante los primeros meses del año 2006, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales colocó a disposición de los clientes de la entidad obligados a presentar información, una herramienta nueva denominada PREVALIDADOR, que les facilita la conformación de archivos magnéticos de información de una manera sencilla y que permite que la DIAN reciba esta información en un formato unificado para todos, lo cual tiene como finalidad agilizar el manejo de la información para efecto de adelantar el control al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los obligados. Para cumplir con lo anterior, se requería de un término más amplio para realizar campañas de capacitación en las administraciones del país, tanto a los clientes externos como internos, respecto del uso de esa nueva herramienta”. A juicio de la Sala y bajo el criterio expuesto, las normas demandadas no violan el derecho a la igualdad, toda vez que los plazos que se establecieron para la entrega de la información en atención al último dígito de verificación, son razonables a la finalidad de la disposición y no evidencian un trato discriminatorio para los Grandes Contribuyentes cuyo último dígito sea cero (0). En efecto, no puede considerarse discriminatorio el hecho de que unos contribuyentes o responsables deban cumplir las obligaciones formales en una determinada fecha y otros en otras, pues dicha diferenciación responde a un propósito de mejor organización administrativa y con la finalidad de evitar congestiones que perjudiquen a los mismos usuarios; siempre y cuando, claro está, que tales diferencias sea razonadas y no desproporcionadas unas de otras. Si bien en las resoluciones que fueron modificadas por las normas demandadas, los Grandes Contribuyentes cuyo último dígito del NIT terminaba en 9 y 0 compartían la misma fecha de vencimiento y como consecuencia de la expedición de la Resolución 3859 del 2006 se separaron y se corrió un día para aquellos cuyo último dígito termina en 9 y así sucesivamente, no es un hecho que llegue a causar la violación al derecho a la igualdad, pues, en primer lugar, no son plazos distantes ni desproporcionados, se trata de un solo día frente al dígito del NIT 9 y de otros pocos días frente a los demás; y segundo, porque la medida no fue sorpresiva (la resolución 3859 se expidió el 24 de abril del 2006) y más bien, tuvo en cuenta la fecha inicialmente prevista (22 de mayo del 2006).

Nota: Las resoluciones mencionadas en la sentencia regulan los artículos 623 a 623-2 y 631 del ETN.

ARTÍCULO 623-3. *Las entidades enumeradas en el literal a) del artículo 623 y en el artículo 623-2.(Sic) del Estatuto Tributario, deberán informar anualmente el nombre y razón social y NIT, y el número de las cuentas corrientes y de ahorros que hayan sido abiertas, saldadas y/o canceladas en el respectivo año. <Adicionado por la Ley 383/97, art. 12>*

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 624. INFORMACIÓN DE LAS CÁMARAS DE COMERCIO. *A partir del año 1989, las cámaras de comercio deberán informar anualmente, dentro de los plazos que indique el Gobierno, la razón social de cada una de las sociedades cuya creación o liqui-*

dación se haya registrado durante el año inmediatamente anterior en la respectiva cámara, con indicación de la identificación de los socios o accionistas, así como del capital aportado por cada uno de ellos cuando se trate de creación de sociedades.

La información a que se refiere el presente artículo, podrá presentarse en medios magnéticos.

ARTÍCULO. INFORMACIÓN DE LAS CÁMARAS DE COMERCIO. Las cámaras de comercio deberán informar anualmente, dentro de los plazos que indique la administración tributaria, la razón social de cada una de las sociedades cuya creación o liquidación se haya registrado durante el año inmediatamente anterior en la respectiva cámara, con indicación de la identificación de los socios o accionistas, así como del objeto social registrado.

ARTÍCULO 625. INFORMACIÓN DE LAS BOLSAS DE VALORES. *A partir del año 1989, las bolsas de valores deberán informar anualmente, dentro de los plazos que indique el Gobierno Nacional, los apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los comisionistas de bolsa inscritos, con indicación del valor acumulado de las transacciones realizadas en la bolsa por el respectivo comisionista, durante el año gravable inmediatamente anterior.*

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

CONCEPTO 023031 DE 2004 ABRIL 20

Las Bolsas son instituciones en donde se negocian títulos y/o productos, a nombre propio o por cuenta de terceros, mediante el libre juego de oferta y demanda, sin la presencia física de los objetos negociables, operaciones que, en todo caso, se encuentran reguladas por la ley y sus reglamentos. Además, se encuentran vigiladas y controladas por el Estado a través de la Superintendencia de Valores por cuanto se considera la actividad bursátil un servicio público.

Como valores se entienden los documentos escritos o impresos que otorgan a sus poseedores un derecho a la propiedad que no está en su posesión. El término se emplea normalmente para denotar las inversiones en general, y se refiere en particular, a los títulos comercializables que rinden rentas, como las acciones y las obligaciones. (Diccionario de Economía, Ediciones Orbis, S. A., Barcelona, 1983)

En esencia, las Bolsas de Valores son entidades de carácter público, privado o mixto, cuyo objeto es facilitar el mercado de valores, que a su vez puede ser compartido con las transacciones de operaciones de compra - venta de mercancías de un sector determinado de la economía, como el minero o el agropecuario, incentivando de esta forma la producción, la industrialización y la comercialización de productos agropecuarios y mineros en el país, al permitir la creación y puesta en marcha de novedosos instrumentos de financiación, en fuente de financiamiento alternativo para las actividades productivas.

Estas fuentes de financiamiento se realizan a través del mercado de capitales, mediante el cual se permite captar recursos financieros directamente de este mercado, para financiar las actividades del sector, de manera más ágil y a un costo menor de lo que ofrece el sistema financiero, ajustándose a la vez, a los diferentes flujos de caja que generan las actividades productivas en cuanto a plazos, tasas de interés, amortizaciones y modalidades de pago; permitiendo de esta forma, obtener fuentes de recursos no concentradas en una sola entidad crediticia, garantizándole al usuario del mismo, estabilidad e independencia crediticias.

Por su parte, las sociedades comisionistas de bolsa miembros de ella, al igual que los comisionistas independientes, son profesionales del mercado de capitales a quienes se les ha conferido el ejercicio de la actividad bursátil, como intermediarios, al ser los únicos autorizados para celebrar los contratos de comisión y realizar las operaciones que se transan

en Bolsa, para lo cual deben estar previamente inscritos en el Registro Nacional de Intermediarios y haber sido aceptados por una Bolsa de Valores.

Ahora bien, se tiene que dentro de las obligaciones formales de los sujetos pasivos del régimen fiscal se encuentra el suministro de información a la administración tributaria, para que ésta pueda ejercer sus facultades de fiscalización, liquidación y cobro de los tributos a su cargo. Esta obligación se puede originar en virtud de la ley, como respuesta a la solicitud del Director General de la DIAN con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los impuestos, o también con ocasión de los requerimientos ordinarios enviados por los funcionarios de la tributación para el cabal ejercicio de sus funciones.

La información anual que deben reportar las Bolsas de Valores y sus comisionistas, corresponde a la originada por mandato legal, al fundarse en los artículos 625 y 628 del Estatuto Tributario, que establecen la obligación de reportar la información contenida en ellos dentro de los plazos y en las condiciones indicadas por el Gobierno Nacional.

Es de entender, que las disposiciones fiscales citadas al no exceptuar de la obligación de informar a ninguna Bolsa de Valores, todas se encuentran sujetas al cumplimiento de reportar anualmente, al igual que sus comisionistas, la información contenida en los artículos 625 y 628 del Estatuto Tributario, observando las condiciones indicadas en las resoluciones 8747 y 8748 del 2000, respectivamente, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

ARTÍCULO 626. INFORMACIÓN RELACIONADA CON APORTES PARAFISCALES.

El Servicio Nacional de Aprendizaje SENA, el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y las cajas de compensación familiar, deberán enviar a la Dirección General de Impuestos Nacionales una relación de quienes no se encuentren a paz y salvo por concepto de los aportes a tales entidades, para que sobre ellos se adelanten los programas de fiscalización.

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 627. INFORMACIÓN DE LA REGISTRADURÍA NACIONAL DEL ESTADO CIVIL. *La Registraduría Nacional del Estado Civil deberá suministrar a la Dirección General de Impuestos Nacionales, en un medio magnético, la información de las cédulas correspondientes a personas fallecidas.*

La Registraduría actualizará cada año la información a que hace referencia este artículo, la cual deberá entregarse a más tardar el 1º de marzo.

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 628. LÍMITE DE INFORMACIÓN A SUMINISTRAR POR LOS COMISIONISTAS DE BOLSA. *A partir del año 1991, los Comisionistas de Bolsa deberán informar anualmente, dentro de los plazos que indique el Gobierno Nacional, los apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades, que durante el año gravable inmediatamente anterior, efectuaron a través de ellos, enajenaciones o adquisiciones de acciones y demás papeles transados en bolsa, cuando el valor anual acumulado en cabeza de una misma persona o entidad sea superior a ciento veinte millones de pesos (\$120.000.000), (Valor año gravable base 1990), con indicación del valor total acumulado de dichas operaciones.*

PARÁGRAFO. *A la cifra señalada en este artículo se le aplicará el ajuste contemplado en el artículo 868 del Estatuto Tributario a partir del año gravable 1991. <Modificado por la Ley 49/90, art. 55>*

ARTÍCULO. LÍMITE DE INFORMACIÓN A SUMINISTRAR POR LOS COMISIONISTAS DE BOLSA. Cuando así lo requiera la entidad territorial, los comisionistas de bolsa deberán informar dentro de los plazos que indique la administración tributaria, los apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades, que durante el año gravable inmediatamente anterior, efectuaron a través de ellos, enajenaciones o adquisiciones de acciones y demás papeles transados en bolsa, cuando el valor anual acumulado en cabeza de una misma persona o entidad sea superior a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

ARTÍCULO 629. INFORMACIÓN DE LOS NOTARIOS. *A partir del año 1989, los Notarios deberán informar anualmente, dentro de los plazos que indique el Gobierno Nacional, los apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que durante el año inmediatamente anterior, efectuaron en la respectiva notaría, enajenaciones de bienes o derechos, cuando la cuantía de cada enajenación sea superior a dos millones de pesos (\$2.000.000), (Valor año gravable base 1988), por enajenante, con indicación del valor total de los bienes o derechos enajenados. Para efectos del cumplimiento de lo aquí dispuesto, los notarios podrán exigir la exhibición de la cédula de ciudadanía o NIT de cada uno de los enajenantes.*

La información a que se refiere el presente artículo, podrá presentarse en medios magnéticos.

ARTÍCULO. INFORMACIÓN DE LOS NOTARIOS. Los notarios deberán informar anualmente, dentro de los plazos que indique la administración tributaria, los apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que durante el año inmediatamente anterior, efectuaron en la respectiva notaría, enajenaciones de bienes o derechos, cuando la cuantía de cada enajenación sea superior a cincuenta y dos (52) salarios mínimos legales mensuales vigentes; por enajenante, con indicación del valor total de los bienes o derechos enajenados.

ARTÍCULO 629-1. INFORMACIÓN DE LAS PERSONAS O ENTIDADES QUE ELABORAN FACTURAS O DOCUMENTOS EQUIVALENTES. *Las empresas que elaboren facturas de venta o documentos equivalentes, deberán informar anualmente, dentro de los plazos que indique el Gobierno Nacional, los Apellidos y Nombres o Razón Social y NIT, con indicación del intervalo de numeración elaborada de cada uno de sus clientes, correspondientes a los trabajos realizados en el año inmediatamente anterior.*

Si el obligado tiene un patrimonio bruto en el año inmediatamente anterior, superior a cien millones de pesos, la información a que se refiere el presente artículo, deberá presentarse en medios magnéticos. <Adicionado por la Ley 383/97, art. 13>

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 630. INFORMACIÓN DE LOS JUECES CIVILES. *Es obligación del juez, en todo proceso ejecutivo de mayor cuantía, dar cuenta a la administración de Impuestos, de*

los títulos valores que hayan sido presentados, mediante oficio en el cual se relacionará la clase de título, su cuantía, la fecha de su exigibilidad, el nombre del acreedor y del deudor con su identificación.

La omisión por parte del juez de lo dispuesto en este artículo, constituye causal de mala conducta.

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 631. PARA ESTUDIOS Y CRUCES DE INFORMACIÓN. *Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la administración de Impuestos, el Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos:*

- a) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas, comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles.*
- b) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.*
- c) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.*
- d) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.*
- e) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior a diez millones de pesos (\$10.000.000, base año gravable de 1995), con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable. <Modificado por la Ley 223/95, art. 133>*
- f) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a veinticinco millones de pesos (\$25.000.000, base año gravable de 1995), con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso. <Modificado por la Ley 223/95, art. 133>*
- g) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.*
- h) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.*

- i) *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito.*
- j) *Descripción de los activos fijos adquiridos en el año, cuyo costo de adquisición exceda de quinientos mil pesos (\$500.000), (Valor año gravable base 1987), con indicación del valor patrimonial y del costo fiscal.*
- k) *La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.*
- l) *El valor global de las ventas o prestación de servicios por cada uno de los establecimientos comerciales con indicación del número y tipo de máquina registradora y/o intervalos de numeración de facturación de venta utilizada en el año, ciudad y dirección del establecimiento. <Adicionado por la Ley 383/97, art. 14>*
- m) *Cuando el valor de la factura de venta de cada uno de los beneficiarios de los pagos o abonos, que constituyan costo, deducción u otorguen derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, sea superior a cinco millones de pesos (\$5.000.000) (Valor base año gravable 1997), se deberá informar el número de la factura de venta, con indicación de los apellidos y nombres o razón social y NIT del tercero. <Adicionado por la Ley 383/97, art. 14>*

PARÁGRAFO 1. La solicitud de información de que trata este artículo, se formulará mediante resolución del director de impuestos nacionales, en la cual se establecerán, de manera general, los grupos o sectores de personas o entidades que deben suministrar la información requerida para cada grupo o sector, los plazos para su entrega, que no podrán ser inferiores a dos (2) meses, y los lugares a donde deberá enviarse.

PARÁGRAFO 2. Cuando se trate de personas o entidades que en el último día del año inmediatamente anterior a aquél en el cual se solicita la información, hubieren poseído un patrimonio bruto superior a doscientos millones de pesos (\$200.000.000) o cuando los ingresos brutos de dicho año sean superiores a cuatrocientos millones de pesos (\$400.000.000), la información a que se refiere el presente artículo, deberá presentarse en medios magnéticos que sean procesables por la Dirección General de Impuestos Nacionales. (Valores año gravable base 1987).

PARÁGRAFO 3. La información a que se refiere el presente artículo, así como la establecida en los artículos 624, 625, 628 y 629 del Estatuto Tributario, deberá presentarse en medios magnéticos o cualquier otro medio electrónico para la transmisión de datos, cuyo contenido y características técnicas serán definidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por lo menos con dos meses de anterioridad al último día del año gravable por el cual se solicita la información. <Adicionado por la Ley 383/97, art. 14>

ARTÍCULO. PARA ESTUDIOS Y CRUCES DE INFORMACIÓN. Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y demás normas que regulan las facultades de la administración tributarias, el Secretario de Hacienda o quien haga sus veces, podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, la información que sea pertinente con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta,, Sentencia del 6 de marzo del 2008, Expediente 15411

El artículo 631 del Estatuto Tributario señala que dentro de sus facultades, la administración puede solicitar información a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, con el fin de efectuar estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos. La norma en mención no excluye de la obligación de informar a las sociedades que se encuentren en liquidación, pues, continúa su existencia jurídica hasta cuando se aprueba la cuenta final de liquidación y se inscriba en el registro mercantil para producir efectos frente a terceros. Por tanto, continúan las cargas, deberes y obligaciones tributarias. Es preciso advertir que la información solicitada era de 1996, cuando todavía la actora no se había declarado disuelta y en estado de liquidación, por lo cual podía ejercer plenamente su objeto social (artículo 222 del Código de Comercio). Así las cosas, como la demandante estaba obligada a informar por el año 1996 y no lo hizo, fue acreedora de la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de diciembre del 2005 250002327000200300274 – 01(123)

Dicho de otra manera, la obligación de atender los requerimientos de información, no se aplica única y exclusivamente a los contribuyentes, puesto que esta clase de deber, no puede confundirse con la obligación tributaria sustancial que tiene todo contribuyente al realizar los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto, con los deberes formales y de colaboración que tiene las personas con la administración, con el fin de realizar un efectivo control de impuestos y adelantar una efectiva gestión en la fiscalización de los tributos. Encontrando la sala que al no probarse en el EXP. el cumplimiento de dicha obligación procedía la sanción impuesta, por cuanto como se ha señalado dicha obligación se encuentra consagrada en la norma con su correspondiente sanción independientemente de la calidad de contribuyente o no contribuyente del actor, sin que como se ha señalado exista prueba del cumplimiento de dicha obligación por parte del actor

CONCEPTO DIAN 005462 de 25 de enero del 2007

Una entidad pública que se liquida, está en la obligación de presentar información exógena por la fracción de año 2006?

El artículo 631 del Estatuto Tributario, faculta al Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para solicitar a las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes, una o varias clases de información, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

En cumplimiento del mencionado artículo se profirió la Resolución 10147 del 28 de octubre del 2005, fijando en su artículo 1 los sujetos obligados a presentar información por el año gravable 2005, dentro de los cuales de acuerdo con la condición del Instituto señalado por Usted, estaría incurso en la obligación de presentar dicha información dentro de los plazos estipulados en la Resolución 03859 del 24 de abril del 2006.

De conformidad con el párrafo del artículo 2º de la Resolución 12806 del 2006, por medio de la cual se establece para el año gravable 2006, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998 a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se ordenó que las personas naturales que cancelen su registro mercantil o terminen sus actividades y las personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades que se liquiden durante el año y que para la fecha de expedición de la resolución no hayan cancelado el registro único tributario y cumplan los requisitos para estar obligados a reportar la información de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario, deberán informar antes de la cancelación del registro único tributario, por la fracción de año con el contenido y las características técnicas señalados en esta resolución.

ARTÍCULO 631-1. OBLIGACIÓN DE INFORMAR LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS POR PARTE DE LOS GRUPOS EMPRESARIALES. *Para efecto de control tributario, a más tardar el treinta (30) de junio de cada año, los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el Registro Mercantil de las Cámaras de Comercio, deberán remitir en medios magnéticos, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sus estados financieros consolidados, junto con sus respectivos anexos, en la forma prevista en los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995, y demás normas pertinentes.*

El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. <Adicionado por la Ley 488/98, art. 95>

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

CONCEPTO DIAN 48358 del 16 de junio del 2009

El artículo 631-1 del Estatuto Tributario Nacional, preceptúa:

“(…)”

Sobre el alcance del artículo 631-1 del Estatuto Tributario, el Honorable Consejo de Estado, Sección Cuarta en la Sentencia del 12 de febrero del 2009 (Exp. 16295, C.P. Ligia López Díaz), al declarar la nulidad del inciso segundo del artículo 1° de la Resolución 2014 del 12 de octubre de 1999, reiteró las consideraciones de la Sentencia del 24 de mayo del 2007 (Exp. 15309, C.P. María Inés Ortiz Barbosa):

“En cuanto a la subordinación precisó la Sala:

Al respecto se advierte que “situación de control” se configura en los eventos previstos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio [art. 30, L. 222/95]...

Para la Sala es claro que en el primer precepto se define ‘subordinación’ y el segundo, se enuncian los casos en que ésta se presume, sin que ninguno de los dos haga referencia a que la subordinación per se, sea similar o sinónimo de grupo económico.

Se reitera que tanto las situaciones “de control” como de grupo empresarial, deben ser inscritas en el Registro Mercantil, sin embargo, ello no quiere decir, que toda situación de subordinación, por el solo hecho de estar inscrita en el Registro Mercantil, es grupo económico, pues el legislador de manera alguna así lo ha previsto.

Por todo lo anterior, la Sala no comparte la interpretación que de esos preceptos hace la demandada, al afirmar que toda “situación de control” que no reúna las condiciones de grupo empresarial, es grupo económico, pues tal presunción no la ha realizado el legislador. Se insiste en que en el ordenamiento legal interno no han sido establecidos, ni definidos, los denominados grupos económicos y por ende no existe norma que obligue a inscribirlos en el Registro Mercantil.

Además, tratándose de una obligación tributaria, cuya competencia es exclusiva del legislador, debe estar definida de manera inequívoca, ya que los particulares son responsables solo por infringir la Constitución y las leyes. [C.N., art. 6°].

En este orden de ideas, los sujetos pasivos de la obligación contenida en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, si bien el texto señala a “los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el registro mercantil de las cámaras de comercio”, lo cierto es que de acuerdo con lo expuesto, corresponde cumplirla a los GRUPOS EMPRESARIALES inscritos como tales, circunstancia que se demuestra con el certificado expedido por la Cámara de Comercio respectiva.

De lo anterior se colige que quienes no reúnan las condiciones del artículo 28 de la Ley 222 de 1995, no están obligados a enviar la información de que trata el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y por ende no podría endilgárseles la conducta sancionable que la misma norma contiene. (Subráyala Sala).

En consonancia con lo anterior, dijo el Honorable Consejo de Estado, Sección Cuarta en Sentencia del 27 de septiembre del 2007 (Exp. 15626, C.P. María Inés Ortiz Barbosa):

“Así pues, está definido claramente en la normatividad comercial, el denominado Grupo Empresarial y es expresa la obligación de ser inscrito en el Registro Mercantil, el cual tiene como función dar a los actos objeto del mismo publicidad frente a terceros, como lo ordena el artículo 29-4 del Código de Comercio.

En cambio, la figura de los GRUPOS ECONÓMICOS, no ha sido regulada por el legislador, sin embargo este término ha sido empleado en el ámbito del comercio para identificar un conjunto de personas, naturales o jurídicas que conservan cierta unidad de criterio en la administración, y principalmente en lo que tiene que ver con el control de los negocios. (Sentencia de 7 de septiembre del 2001, expediente 12179, Actor: Cales y Cementos de Tolú viejo S.A. C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.)

De una interpretación armónica del precepto en cuestión con aquellos a los cuales remite, estima la Sección que en el último párrafo del aparte de la ponencia transcrita, se utilizó la expresión “grupos económicos”, asimilándola a la de “grupos

empresariales”, por lo que en el texto definitivo del artículo 5 de la Ley 488/98, al indicarse como sujetos pasivos de la obligación contenida en él a “los grupos económicos y/o empresariales”, se incurrió en imprecisión, pues se reitera, los únicos ‘grupos’ reconocidos en el ordenamiento legal del país, son los grupos empresariales.”

En el mismo sentido se pronunció en la Sentencia del 3 de octubre del 2007 (Exp. 15751, C.P. María Inés Ortiz Barbosa).

En este orden de ideas, acatando la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado, se concluye que los grupos Empresariales de que trata el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 están obligados a suministrar la información establecida en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y que quienes no reúnan las condiciones allí señaladas, no están obligados a enviar dicha información.

En mérito de lo expuesto se revoca el Concepto 060748 del 2 de julio de 1999 y los demás que sean contrarios a la presente doctrina.

ARTÍCULO 631-2. VALORES DE OPERACIONES OBJETO DE INFORMACIÓN. *Los valores y datos, de que tratan los artículos 623, 623-2 (Sic), 628, 629, 629-1 y 631 del Estatuto Tributario, así como los plazos y los obligados a suministrar la información allí contemplada, serán determinados mediante resolución expedida por el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en forma individual o acumulada respecto de las operaciones objeto de información.*

PARÁGRAFO. El Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales presentará anualmente un informe al Congreso de la República, dando cuenta de los resultados de gestión obtenidos por la Entidad con la información reportada por los obligados. <Adicionado por la Ley 863 del 2003, art. 23>

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 631-3. INFORMACIÓN PARA EFECTOS DE CONTROL TRIBUTARIO. *El Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, señalará las especificaciones de la información con relevancia tributaria que deben suministrar los contribuyentes y no contribuyentes. <Adicionado por la Ley 1430 del 2010, art. 17>.*

ARTÍCULO 632. DEBER DE CONSERVAR INFORMACIONES Y PRUEBAS. *Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1º de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la administración de Impuestos, cuando ésta así lo requiera:*

1. *Cuando se trate de personas o entidades obligadas a llevar contabilidad, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones consignados en ellos.*

Cuando la contabilidad se lleve en computador, adicionalmente, se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos.

2. *Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.*
3. *La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en su calidad de agente retenedor.*
4. *Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como de los recibos de pago correspondientes.*

ARTÍCULO 632. DEBER DE CONSERVAR INFORMACIONES Y PRUEBAS. Para efectos del control de los tributos administrados por las entidades territoriales, las personas o entidades, agentes retenedores, contribuyentes, o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período correspondiente al plazo que transcurra hasta que quede en firme la declaración que se soporta en los documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la administración tributaria, cuando ésta así lo requiera:

La conservación de informaciones y pruebas deberá efectuarse en el domicilio principal del contribuyente’.

1. Cuando se trate de personas o entidades obligadas a llevar contabilidad, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, conceptos exentos, descuentos, impuestos y retenciones consignados en ellos.

Cuando la contabilidad se lleve en computador, adicionalmente, se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos.

2. Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer los hechos generadores, y en general, para fijar correctamente las bases gravables, liquidar los impuestos correspondientes, anticipos, retenciones y sanciones a que haya lugar.
3. La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en su calidad de agente retenedor.
4. Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como de los recibos de pago correspondientes.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de junio de 2008, Expediente 15410

El artículo 107 del Estatuto Tributario dispone que las expensas necesarias efectuadas en el año gravable, son deducibles siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas se determina con criterios

comerciales, conforme a las acostumbradas en cada actividad. A su vez, el artículo 632 del Estatuto Tributario señala que para efectos de control de los impuestos, las personas o entidades, contribuyentes o no, deberán conservar un periodo mínimo de cinco años, contados a partir del 1 de enero del año siguiente al de su elaboración, las informaciones y pruebas específicas que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes. El artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispone que para la procedencia de los costos deducciones e impuestos descontables en el impuesto sobre la renta, se requiere de facturas o de documentos equivalentes. El artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 señala que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, los costos, deducciones e impuestos descontables se probarán a través de documento que expida el vendedor o el adquirente del bien y/o servicio en el que se identifique la persona beneficiaria del pago o abono, la fecha de transacción, el concepto, el valor de la operación y la discriminación del impuesto generado. En concordancia con los anteriores artículos, aunque la actora sea persona natural que no está obligada a llevar contabilidad, debe probar la existencia del gasto y conservar las pruebas que demuestren que éste se realizó, independientemente de que el pago se haya hecho en efectivo. En consecuencia, al no existir prueba o soporte de las deducciones, las mismas deben ser desconocidas, dado que no es posible determinar si las deducciones tienen relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de septiembre de 2007, Expediente 15109

En el caso concreto, la administración profirió los Requerimientos Ordinarios 170, 171 y 172, notificados el 23 de julio de 1998, en los cuales solicitó al actor que enviara la información detallada respecto de los ingresos, inventario de bienes muebles e inmuebles, movimientos de cuentas bancarias, CDT, inversiones, deudas, costos y deducciones y los ajustes por inflación realizados en relación con los períodos 1994 a 1996, información que discriminó en treinta aspectos (fls. 2 a 5; 39 a 42 y 76 a 79). El propósito de la información era que la misma fuera allegada a las investigaciones por concepto del impuesto de renta por los períodos gravables en mención. En las respuestas a los requerimientos, el actor aportó copias de las declaraciones de renta de los años 1994 a 1996 (fls. 6 -7; 80 a 82 y 43-44). Tales respuestas, evidentemente, no corresponden a la información solicitada por la DIAN, pues, no tiene sentido que si lo que pretende la administración es tener elementos de juicio dentro de las investigaciones iniciadas contra el contribuyente por las declaraciones de renta de 1994 a 1996, baste con copia de las mismas para que tales elementos obren en la actuación administrativa, cuando es precisamente su veracidad lo que se está tratando de verificar. Además, las copias de las declaraciones se encuentran en poder de la DIAN. Cabe anotar que la administración requería información detallada de los ingresos, costos, deducciones y deudas, referida no sólo a la cuantía de las operaciones, sino a datos tales como números de cuentas bancarias, actividades económicas, relación de inversiones en CDT, encargos fiduciarios, inventarios, relación de inmuebles, periodicidad de los ajustes por inflación, información que no se obtenía de las declaraciones de renta. Así pues, el contenido de la información suministrada no correspondía a lo solicitado por la administración. A su vez, puso en evidencia que no tenía la información solicitada, salvo lo que constaba en la declaración, con lo cual violó, además, el artículo 632 del Estatuto Tributario que ordena a los contribuyentes conservar la información y pruebas que permitan acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, las declaraciones tributarias presentadas, las consignaciones de retención en la fuente practicadas como agentes retenedores y la contabilidad con los comprobantes de orden interno y externo. No sobra recordar que la administración, en cumplimiento de sus amplias facultades de investigación para el debido control de los tributos, puede solicitar información a los contribuyentes, máxime en este caso, en el que la misma debía reposar en poder del actor, pues versaba sobre operaciones efectuadas y relacionadas con él.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de mayo del 2007, Expediente 15370

Por tanto, en la constatación contable efectuada por la DIAN, se encontró que se constituyó una provisión (269510) destinada a propaganda y publicidad por \$133.250.849, que al mismo tiempo se ejecutó o gastó (5233560) esa misma partida. No obstante, se verificó que tales gastos no estaban respaldados en soportes, es decir, no contaban con documentos que acreditaran la deducción, lo que necesariamente llevaba a su rechazo. Y es que el artículo 632 numeral segundo del Estatuto Tributario obliga a los contribuyentes a conservar las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho y permiten acreditar costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios. Además, para que la contabilidad constituya prueba debe estar respaldada en comprobantes internos y externos, y no haber sido desvirtuada por el ente fiscal por medios probatorios directos o indirectos (art. 774 del E.T.). De tal manera, que si bien es cierto que la certificación de revisor fiscal es suficiente como prueba contable, no lo es menos, que al mediar comprobación de la administración sobre la ausencia de soportes externos que respalden el registro contable de los gastos

cuestionados, hace inadmisiblemente probatoriamente que la sociedad actora, en ese punto, invoque su propia contabilidad. En síntesis como la actora no aporta prueba alguna que demuestre la deducción rechazada, y el certificado de revisor fiscal es improcedente porque los registros contables pertinentes los desvirtuó la administración en la verificación directa, la Sala considera que el guarismo modificado se ajusta a la legalidad.

Oficio DIAN 20796 del 2006

(...) plantea varias inquietudes relacionadas con los libros de contabilidad que están obligados a llevar los comerciantes y su período de conservación antes y después de la expedición de la Ley 962 del 2005.

(...) No obstante, respecto de los libros de contabilidad que debe llevar el comerciante, el Decreto 2649 de 1993 que reglamenta la contabilidad en general y contiene los principios o normas de contabilidad en Colombia, dispone en el Título Tercero que se deben llevar todos los libros que se consideren necesarios para asentar en orden cronológico las operaciones comerciales, atendiendo a la naturaleza de la entidad y los libros auxiliares que sirvan de soporte para identificar las transacciones y para el completo entendimiento de los libros principales. Sin perjuicio de los que expresamente señala la disposición contable y los especiales como son los relativos a los libros de accionistas y similares, libros de actas, cuando sea del caso.

El artículo 616 del Estatuto Tributario, de manera expresa dispone que los responsables del Régimen Simplificado, deben llevar el Libro fiscal de registro de operaciones diarias, el cual debe reposar en el establecimiento de comercio y la no presentación del mismo al momento en que lo requiera la administración, o la constatación del atraso, dará lugar a la aplicación de sanciones señaladas en el artículo 652 *ibídem*.

El artículo 28 de la Ley 962 del 2005, establece:

“Racionalización de la conservación de libros y papeles de comercio. Los libros y papeles del comerciante deberán ser conservados por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección del comerciante, su conservación en papel o en cualquier medio técnico, magnético, o electrónico que garantice su reproducción exacta.

Igual término aplicará en relación con las personas no comerciantes, que legalmente se encuentren obligadas a conservar esta información.

Lo anterior sin perjuicio de los términos menores consagrados en normas especiales.”

El artículo 632 del Estatuto Tributario consagra el deber de conservar informaciones y pruebas para efectos del control de los impuestos que son administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al señalar que todas “las personas o entidades contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1 de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la administración de Impuestos, cuando ésta así lo requiera.

Cabe anotar que sobre la aplicación del artículo 46 de la Ley 962 del 2005, la Dirección de Impuestos Y Aduanas Nacionales mediante la Circular 00118 del 2005 señaló:

“/...

Esta norma redujo el término de conservación de los documentos informaciones y pruebas a que se refiere el artículo 632 del Estatuto Tributario, señalando que dicho término es igual al término de firmeza de la declaración de renta que se soporta en los documentos allí enunciados.

Dicha conservación debe efectuarse en el domicilio principal del contribuyente.

En consecuencia, la reducción del término durante el cual deben conservarse los documentos, informaciones y pruebas, con base en esta disposición, aplica para los documentos elaborados a partir del año 2005, toda vez que los mismos soportan la declaración de renta correspondiente a dicho período gravable que se presentará en el año 2006, es decir, con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la norma.

Cuando se trate de documentos que soportan las declaraciones de IVA y retención en la fuente, la obligación de conservar documentos, informaciones y pruebas será por el término de firmeza de la declaración de renta del mismo período, excepto cuando opera el beneficio de auditoría a que se refiere el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, en cuyo caso el término de conservación de los documentos será el mismo de firmeza de cada una de las declaraciones de IVA o retención en la fuente, conforme lo dispuesto en el artículo 706 *ibídem*.

En caso de los no contribuyentes, tanto declarantes como no declarantes de ingresos y patrimonio, que tengan el carácter de agentes retenedores y/o responsables del IVA, el término de conservación de los documentos informaciones y pruebas es de cinco (5) años, de conformidad con lo previsto en el artículo 632 del Estatuto Tributario.

.../”

De esta manera se concluye que por efectos del artículo 28 de la Ley 962 del 2005, lo comerciantes deben conservar los libros y papeles por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para su conservación, papel o cualquier otro medio técnico, magnético, o electrónico que garantice su reproducción exacta. Igual término se aplica en relación con las personas no comerciantes, que legalmente se encuentren obligadas a conservar esta información.

La aplicación del artículo 46 de la Ley 962 del 2005, en ningún momento implica que pasado el término de firmeza de las declaraciones en cada caso tal y como refiere la Circular 00118 del 2005, que la contabilidad pueda destruirse, pues existe la norma general que exige conservarla de manera idónea por el plazo mínimo de diez (10) años.

Finalmente, sobre si una vez cumplidos los diez años a que se refiere la norma, si deben conservarse o no la contabilidad y sus comprobantes, es un aspecto que escapa de la competencia de la DIAN.

La Superintendencia de Sociedades en la Comunicación 220-000434 del 3 de enero del 2006 sobre la conservación de los libros de contabilidad y documentos relacionados con sus negocios dijo:

“/...

Ahora bien, la Ley 962 del 2005 en su artículo 28 regula la “Racionalización de la conservación de libros y papeles de comercio”, en términos que hacen expresa referencia al tiempo en el cual los documentos deben estar a cuidado del comerciante o de persona que no siéndolo “se encuentre legalmente obligada a conservar esta información”, disminuyéndolo a un período de diez años; y, al formato en que deben preservarse, el que deja al libre arbitrio del interesado siempre y cuando con él se garantice la exacta reproducción del documento, con lo cual modifica en su totalidad la primera de las normas citadas, lo que al tenor de lo previsto en el artículo 71 del Código Civil produjo la derogatoria tácita del artículo 134 del decreto 2649 de 1993, independientemente de cualquier otra consideración legal.”

.../”

Finalmente, cualquier inquietud sobre los libros de contabilidad o de comercio puede consultarse a las entidades competentes como son la Superintendencia

ARTÍCULO 632-1. RELACIÓN DE RETENCIONES DE TIMBRE. *Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 539-3, los contribuyentes y los agentes retenedores del impuesto de timbre, obligados a llevar contabilidad, deberán registrar la causación, recaudo, pago o consignación del impuesto en una cuenta destinada exclusivamente para ello. Los comprobantes de contabilidad respectivos deberán identificar plenamente el acto o documento gravado. Si a ellos no estuviere anexo el soporte correspondiente, tales comprobantes deberán indicar el lugar en donde se encuentre archivado el soporte de manera que en cualquier momento se facilite verificar la exactitud del registro.*

Los agentes de retención del impuesto de timbre distintos de los indicados en el inciso anterior, deberán elaborar mensualmente, y conservar a disposición de las autoridades tributarias, una relación detallada de las actuaciones y documentos gravados en la que se relacionen los valores recaudados por concepto de impuesto, su descripción y la identificación de las partes que intervinieron en su realización, elaboración y suscripción.

La relación de que trata el inciso anterior debe estar certificada por contador público; en las entidades públicas, por la persona que ejerza las funciones de pagador y en los consulados, dicha relación deberá suscribirla el cónsul respectivo. <Modificado por la Ley 6/92, art. 44>

ARTÍCULO. RELACIÓN DE RETENCIONES. Sin perjuicio de la obligación de declarar y pagar las declaraciones de retención en la fuente de los tributos territoriales según proceda, los contribuyentes y los agentes retenedores, obligados a llevar contabilidad, deberán registrar la causación, recaudo, pago o consignación del tributo en una cuenta destinada exclusivamente para ello. Los comprobantes de contabilidad respectivos deberán identificar plenamente el acto o documento gravado. Si a ellos no estuviere anexo el soporte correspondiente, tales comprobantes deberán indicar el lugar en donde se encuentre archivado el soporte de manera que en cualquier momento se facilite verificar la exactitud del registro.

Los agentes de retención del tributo distintos de los indicados en el inciso anterior, deberán elaborar mensualmente, y conservar a disposición de las autoridades tributarias, una relación detallada de las actuaciones y documentos gravados en la que se relacionen los valores recaudados por concepto del tributo, su descripción y la identificación de las partes que intervinieron en su realización, elaboración y suscripción.

La relación de qué trata el inciso anterior debe estar certificada por contador público; en las entidades públicas, por la persona que ejerza las funciones de pagador y en los consulados, dicha relación deberá suscribirla el cónsul respectivo.

ARTÍCULO 633. INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS. *Para efectos del envío de la información que deba suministrarse en medios magnéticos, la Dirección General de Impuestos Nacionales prescribirá las especificaciones técnicas que deban cumplirse.*

ARTÍCULO. INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS. Para efectos del envío de la información que deba suministrarse en medios magnéticos, la Secretaría de Hacienda o quien haga sus veces, prescribirá las especificaciones técnicas que deban cumplirse.

TÍTULO III
SANCIONES

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de noviembre del 2000 Expediente 10870

Respecto de la sanciones, precisa la Sala que estas obligaciones por la materia de que se trata, son objeto del mismo tratamiento que los tributos, vale decir, de exclusiva competencia del legislador y por ende deben emanar de manera inequívoca de la misma ley, que se repite, es la única fuente de la obligación tributaria. Así mismo, que por su naturaleza punitiva también su régimen jurídico es de origen legal. Significa lo anterior, de una parte, que la consagración normativa previa de conductas sancionables en materia tributaria, recibe idéntico tratamiento jurídico al impositivo, y debe hacerse mediante ley, por ser la materia sustancial tributaria de reserva del legislador, por mandato expreso de la Constitución, y porque la sanción es la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe. Y de la otra, desde la perspectiva de su naturaleza, dado que el principio de legalidad es pilar fundamental del derecho sancionatorio, en virtud de que es la ley la llamada a establecer responsabilidades de los particulares, por infringir la Constitución y las leyes (art. 6 C.P.) únicamente es ella la que puede definir previamente la infracción y tipificar la sanción, y porque en observancia de dicho principio de legalidad y del debido proceso, conforme al artículo 29 de la Carta, sólo pueden imponerse sanciones por conductas establecidas en “leyes” preexistentes y siendo así, éstas deben estar previstas en normas con categoría o respaldo en la ley- Desde el ángulo de la categoría normativa, como lo ha expresado la Sala en innumerables oportunidades, la ley “sustancial” es aquella que confiere derechos a las personas, declara, constituye, extingue o modifica, obligaciones. Por ende, las disposiciones que tipifican sanciones, incluidos sus presupuestos y tasación, tienen el carácter de “ley sustancial”. Las normas procesales, o adjetivas, son aquellas que regulan el procedimiento para hacer efectivo el derecho sustancial. Se advierte entonces, que las normas que regulan conductas e imponen sanciones tienen carácter “sustancial” y no procedimental, y para el caso del tema que ocupa la atención de la Sala, el hecho de su ubicación en el Libro V del Estatuto Tributario, que comprende “procedimiento tributario, sanciones y estructura de la Dirección.” no les confiere a dichas disposiciones la naturaleza de normas instrumentales o procedimentales.

INTERESES MORATORIOS

ARTÍCULO 634. SANCIÓN POR MORA EN EL PAGO DE IMPUESTOS, ANTICIPOS Y RETENCIONES. *Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.*

<Derogado Inciso 2º por la Ley 1066 del 2006, art. 21>.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la administración de Impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial.

ARTÍCULO. SANCIÓN POR MORA EN EL PAGO DE TRIBUTOS, ANTICIPOS Y RETENCIONES. Los contribuyentes o responsables de los tributos administrados por la entidad territorial, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

Los mayores valores de tributos, anticipos o retenciones, determinados por la administración tributaria en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de noviembre de 2009, Expediente 17311

La Sala reitera el criterio expuesto en las Sentencias mencionadas, pues los intereses de mora pretenden compensar al Estado la depreciación monetaria por el incumplimiento del contribuyente de cancelar dentro de los plazos establecidos el impuesto debido y, a su vez, resarcir al Fisco los perjuicios sufridos ante la imposibilidad de disponer en forma oportuna de recursos que le pertenecen; sin pasar por alto los principios de justicia y equidad consagrados en los artículos 95 y 263 de la Constitución Política, de tal forma que al contribuyente no se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación. En ese orden de ideas la interpretación adecuada del artículo 634 del Estatuto Tributario, aún antes de la modificación de su redacción de la que fue objeto por la Ley 788 del 2002, implica que los intereses moratorios se liquiden en forma diaria, por lo que deberá ser revocada la decisión del Tribunal Administrativo del Atlántico que le dio otra aplicación a la norma. Toda vez que el pago de intereses se efectuó por día de retardo, conforme a la ley, se entiende que el pago se realizó y, toda vez que sobre el monto no hay discusión por parte de la demandada, se dará prosperidad a la excepción de pago formulada por la actora, por lo que se revocará la sentencia de primera instancia y se declarará la nulidad de los actos acusados.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de septiembre de 2009, expediente 16399

El acto acusado tampoco desconoce el artículo 634 ibídem, modificado por el artículo 3 de la Ley 788 del 2002, dado que dicha norma no prevé que los intereses moratorios se calculen sólo sobre capital, como erróneamente lo afirma la demandante. Lo que dice el artículo 634 en mención, es que el no pago oportuno de impuestos, anticipos y retenciones a cargo de los contribuyentes y responsables de los impuestos administrados por la DIAN, da lugar a la liquidación y pago de intereses moratorios por cada día calendario de retardo en el pago. Y, que los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados oficialmente, generan intereses de mora desde cuando venza el plazo en que debieron cancelarse por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial.

TRIBUNAL Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 8 de septiembre del 2005, Expediente 03-2099 (86)

Correspondiendo los intereses moratorios a una indemnización de perjuicios, su naturaleza no puede ser otra distinta a la de una sanción de contenido resarcitorio, frente al estado de mora en el que se constituye el deudor por incurrir en tardanza en el pago, según el plazo que para ello se hubiere establecido inicialmente.

Bajo esta orientación, el cumplimiento tardío del pago de una sanción no puede generar intereses moratorios, porque el cobro concurrente de tales conceptos deviene en incompatible, y tal al parecer, fue la previsión que asistió al legislador tributario al consignar en el artículo 634 del E. T.

La norma pretranscrita excluyó a las sanciones tributarias exigibles, de aquéllos conceptos que causan los intereses moratorios; restringiendo en consecuencia la aplicación del artículo 861.

Sentencia en el mismo sentido

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de febrero del 2005, Expediente 250002327000200401367-01(8)

CONCEPTO DIAN 70566 del 31 de agosto del 2009

El procedimiento para corregir las declaraciones tributarias es el contemplado en los artículos 588 y 539 del Estatuto Tributario. Las sanciones por corrección y por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones se encuentran reguladas en los artículos 644, 634 y 635 ibídem.

Ahora bien, a Honorable Corte Constitucional mediante Sentencia C-231 del 18 de marzo del 2003 (M.P. Dr. Eduardo Montealegre Lynett) declaró exequible condicionalmente el artículo 634 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 3º de la Ley 788 del 2002. "...bajo el entendido que el administrado puede exonerarse de responsabilidad si demuestra alguna de las causales para ello, como el caso fortuito, la fuerza mayor o la ausencia de culpa, pero sólo para el caso del contribuyente, pues en el caso del agente retenedor únicamente puede operar la fuerza mayor."

CONCEPTO DIAN 013331 del 21 de febrero del 2007

El Concepto 029943 del 19 de mayo, cuya reconsideración se solicita precisó que: No se generan intereses cuando las deudas por concepto de impuestos, anticipos y retenciones son compensadas con un saldo a favor que ha sido generado por imputación de saldos a favor de periodos anteriores, siempre que estos últimos se hayan generado con anterioridad a las deudas a compensar; y fue emitido adoptando la línea jurisprudencial que respecto del tema había fijado el Honorable Consejo de Estado (Sentencias del 27 de febrero del 2003; del 6 de marzo del 2003; y del 13 de noviembre del 2003, entre otras), modificando la posición que en un principio había fijado la misma Corporación.

Lo anterior considerando que el artículo 803 del ordenamiento tributario, establece que es fecha de pago, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto, por lo que, se estimó que el hecho de que este saldo se impute o arrastre a una declaración del mismo impuesto en periodos siguientes, no desnaturaliza su carácter de pago.

Sin embargo, la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado mediante sentencia 14941 del veintinueve (29) de junio de dos mil seis (2006), M.P. doctora. Ligia López Díaz, modifica la posición de dicha Corporación en cuanto a la interpretación del artículo 803 del Estatuto Tributario, cuando se trata de establecer la fecha de pago del impuesto, en los casos de imputación y posterior compensación de saldos a favor y en cuanto a la metodología para calcular los intereses moratorios de obligaciones canceladas a través de la compensación de saldos a favor que han sido imputados sucesivamente, bajo el criterio central que la imputación o arrastre al periodo siguiente, es uno de los mecanismos que el ordenamiento jurídico permite elegir al contribuyente para disponer de sus saldos a favor, y por tanto, su utilización es excluyente frente a las alternativas de devolución o compensación previstas para el mismo fin.

Argumentó la sentencia: Cuando el contribuyente o responsable decide imputar un saldo a favor al periodo siguiente del mismo impuesto, y en virtud de dicha imputación se genera un nuevo saldo a favor, el nuevo saldo a favor puede a su vez ser objeto de nueva imputación, compensación o devolución; pero no es procedente con relación a los periodos cuyos saldos fueron imputados, aplicar la compensación, pues las opciones, se repite, son excluyentes, y con cada una de ellas se aplica el saldo a favor, independientemente de que en el evento de la imputación se incremente o no el saldo a favor.

Y más adelante agrega: Es un contrasentido afirmar que los saldos a favor de cada bimestre fueron compensando los valores a cargo de la sociedad por concepto de retenciones en la fuente, puesto que, en cada bimestre, al utilizarse el saldo a favor para imputarlo en el periodo siguiente, se perdió el derecho a la compensación que alega la actora para sustentar su argumento de la no causación de intereses moratorios a partir de la declaración del 3 bimestre del año gravable de 1996.

Para concluir ratificando que cuando se imputa un saldo a favor al periodo subsiguiente, fue dispuesto por el contribuyente y en consecuencia si en el periodo posterior se decide compensar con otras deudas la fecha de pago será la del último día del período cuya compensación se solicita.

De conformidad con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que liquiden saldos a favor en las declaraciones tributarias podrán: a) imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente periodo gravable, b) solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, o c) solicitar la devolución, las tres opciones se muestran excluyentes entre sí.

Si el contribuyente opta por imputar su saldo a favor a la declaración del periodo subsiguiente, éste desaparece como tal para el periodo original, y con ello las posibilidades de solicitarlo en compensación y/o devolución, pasando a formar parte del periodo al cual se imputó.

De otra parte, los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

En consecuencia y acogiendo el criterio de interpretación adoptado por el Honorable Consejo de Estado mediante Sentencia 14941 del 29 de junio del 2006 puede concluirse, que sí se causan intereses de mora sobre deudas por concepto de impuestos, anticipos y retenciones susceptibles de ser compensadas con saldos a favor producto de imputaciones sucesivas, cuando el vencimiento del término para el pago de las obligaciones objeto de la compensación venció con anterioridad a la fecha en que se consolidó el saldo a favor objeto de la compensación. Los intereses se causan hasta la fecha en que se consolida el saldo a favor objeto de la compensación.

Por lo anterior se revoca el Concepto 029943 de mayo 19 del 2005 y demás pronunciamientos emitidos por esta Oficina que sean contrarios.

OFICIO DIAN 03141 del 14 de diciembre del 2007

Solicita a este despacho un concepto que en estricto sentido y según se manifiesta expresamente en la consulta apunte a la reconsideración por parte de la oficina jurídica, de la posición de la Subdirección de Cobranzas contenida en el oficio 5700001-1460 del 2006 respecto a la aplicación de la tasa de interés moratorio de que trata el artículo 12 de la Ley 1066 del 2006 a las obligaciones fiscales causadas con anterioridad a la suscripción de los acuerdos de reestructuración.

Este despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional de conformidad con lo establecido en los artículos 11 del Decreto 1265 de 1999 y 10 de la Resolución 1618 del 2006. En tal sentido, si bien nos corresponde fijar los criterios generales para la interpretación y aplicación de las normas tributarias, no nos está permitido resolver situaciones de carácter particular y contenido concreto que son del ámbito de competencia de otras dependencias de la administración tributaria.

Es así como la Subdirección de Cobranzas en ejercicio de la función de orientar a las administraciones y divisiones de cobranzas del país conforme lo establece el artículo 21 del decreto 1265 de 1999 y el artículo 37 de la Resolución 1618 del 2006 emitió el siguiente criterio sobre el tema objeto de la petición por parte de un contribuyente en particular, manifestando además que de acuerdo con las normas que definen la competencia de la DIAN, es la administración que está adelantando el proceso al cual hace referencia la solicitud quién debe responderla, con fundamento en las disposiciones que regulan la materia y sin perjuicio de la orientación que puede dar el nivel central cuando ello se requiera.

La Ley 550 de 1999 y sus decretos reglamentarios definen la tasa de los intereses causados sobre obligaciones fiscales hasta el inicio del trámite del acuerdo de reestructuración y la tasa de los intereses que rigen para el plazo de conformidad con lo pactado. Tratándose de los intereses causados hasta el inicio del trámite del acuerdo, sobre obligaciones que en ese momento sean objeto de una facilidad de pago, la tasa aplicable es la tasa pactada en la facilidad, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1 del Decreto 2249 del 2000 y 814 del Estatuto Tributario, que para el caso de la solicitud es la tasa de interés moratorio vigente en la fecha en que dicha facilidad fue otorgada.

Ahora bien, hasta el 28 de julio del 2006 el artículo 634 del Estatuto Tributario ordenaba que la liquidación de los intereses moratorios se hiciera con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago. El artículo 12 de la Ley 1066 del 2006 modificó esta disposición señalando que la tasa de interés moratorio de las obligaciones tributarias será equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora. En tal sentido, la Circular No 00069 del 11 de agosto del 2006 estableció que los intereses generados hasta el 28 de julio del 2006 se calcularán y causarán a la tasa vigente para dicha fecha, esto es al 20.63%, con el único propósito de respetar las condiciones de los deudores hasta la entrada en vigencia de la nueva Ley.

De lo expuesto se tiene que los cambios introducidos en materia de intereses por el artículo 12 de la Ley 1066 del 2006 no afectan las tasas de interés de los acuerdos de reestructuración firmados con anterioridad a la vigencia de la norma.

El oficio que se solicita reconsiderar por parte de la consultante contiene una manifestación de la voluntad de la administración y constituye un criterio orientador teniendo en cuenta que en cada caso particular y concreto conforme a los supuestos de hecho y de derecho aplicables, corresponde a la administración tributaria a través de la competencia asignada a las respectivas dependencias que la conforman, pronunciarse sobre las solicitudes de carácter particular y concreto efectuadas por los contribuyentes, responsables o agentes de retención, garantizando los derechos fundamentales establecidos para las actuaciones administrativas.

Finalmente sobre el tema de consulta y conforme a la competencia asignada a este despacho le manifestamos al igual que la Subdirección de Cobranzas que tratándose de los intereses causados hasta el inicio del trámite del acuerdo, sobre

obligaciones que en ese momento sean objeto de una facilidad de pago, la tasa aplicable es la pactada en la facilidad, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1 del decreto 2249 del 2000 y 814 del E.T.

ARTÍCULO 634-1. SUSPENSIÓN DE LOS INTERESES MORATORIOS. *Después de dos años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva. <Adicionado por la Ley 383/97, art. 69>*

ARTÍCULO. SUSPENSIÓN DE LOS INTERESES MORATORIOS. Después de dos años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Auto del 25 de septiembre del 2006, Expediente 14766

La consecuencia que se deriva del incumplimiento del pago oportuno de los impuestos es el pago de intereses moratorios (art. 812 E.T.), los cuales se causan desde el vencimiento del término en que debieron cancelarse por el contribuyente, de acuerdo con los plazos del respectivo periodo gravable, según dispone el artículo 634 del Estatuto Tributario. Los intereses moratorios se deben desde cuando se incumplió la facilidad de pago -dentro de la cual deben estar comprendidos los intereses debidos desde el vencimiento del plazo para cancelar el impuesto- hasta la fecha del pago. Dado que se aplican las mismas condiciones del contribuyente, el garante tiene derecho a que se suspendan los intereses moratorios a su cargo desde la fecha de admisión de la demanda hasta la fecha en que quede ejecutoriada la presente providencia.

ARTÍCULO 635. DETERMINACIÓN DE LA TASA DE INTERÉS MORATORIO. *Para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1° de enero del 2006, la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.*

Las obligaciones con vencimiento anterior al 1° de enero del 2006 y que se encuentren pendientes de pago a 31 de diciembre del 2005, deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa vigente el 31 de diciembre del 2005 por el tiempo de mora transcurrido hasta este día, sin perjuicio de los intereses que se generen a partir de esa fecha a la tasa y condiciones establecidas en el inciso anterior.

PARÁGRAFO. *Lo previsto en este artículo y en el artículo 867-1 tendrá efectos en relación con los impuestos nacionales, departamentales, municipales y distritales. <Modificado por la Ley 1066 del 2006, art. 12>*

ARTÍCULO. DETERMINACIÓN DE LA TASA DE INTERÉS MORATORIO. Para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1° de enero del 2006, la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

Las obligaciones con vencimiento anterior al 1º de enero del 2006 y que se encuentren pendientes de pago a 31 de diciembre del 2005, deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa vigente el 31 de diciembre del 2005 por el tiempo de mora transcurrido hasta este día, sin perjuicio de los intereses que se generen a partir de esa fecha a la tasa y condiciones establecidas en el inciso anterior.

Corte Constitucional, Sentencia C-231 del 18 de marzo del 2003.

En efecto, el artículo 635 del ET reconoce la equidad en sentido horizontal al estandarizar la tasa para el cálculo de los intereses moratorios. Además, tiene en cuenta el monto de la deuda a cargo del contribuyente o responsable según el mayor valor que el Estado deja de percibir y toma en cuenta una variable temporal, correspondiente al periodo durante el cual la deuda se mantiene insoluble la deuda; dicho elemento, lejos de vulnerar el artículo 363 Superior, son expresiones del principio de equidad en sentido vertical. Ahora bien, la Corte observa que así como los tributos son determinados según la capacidad económica de las personas, la sanción moratoria responde al mismo criterio por que no es más que un componente accesorio de aquello, claro está, cuando el contribuyente satisface irregularmente sus compromisos con la administración.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de septiembre de 2009, expediente 16399

Así pues, al modificar el artículo 635 [1] del Estatuto Tributario, la intención del legislador fue la de desestimular la morosidad, mediante la implantación de una tasa de interés moratorio más alta que las demás que se aplican en el sistema financiero y que se mantuviera en el tiempo, situación que, se insiste, no se presentaba en la práctica, dado que la tasa se cobraba en forma simple, a pesar de que estaba legalmente prevista como efectiva. En consecuencia, era necesario que de manera inequívoca el interés se cobrara como efectivo y por lo mismo dejara de calcularse como interés simple y empezara a calcularse como compuesto, esto es, el que produce un capital que se aumenta a intervalos regulares de tiempo, debido a que los intereses de cada período se suman al capital para que junto con él se devenguen nuevos intereses. En consecuencia, el interés compuesto se calcula sobre la base inicial más los intereses acumulados en períodos anteriores; es decir, los intereses recibidos son reinvertidos y pasan a convertirse en nuevo capital. Cabe anotar que, a diferencia del interés compuesto, el interés simple es el pagado sobre el capital primitivo que permanece invariable, por lo que el interés obtenido en cada intervalo unitario de tiempo es el mismo. Es decir, “la retribución económica causada y pagada no es reinvertida, por cuanto, el monto del interés es calculado sobre la misma base”. Además de que fue intención del legislador que el interés de mora se determinara inequívocamente como una tasa efectiva, y por lo mismo, se calculara en la forma de interés compuesto, tal voluntad legislativa quedó claramente plasmada en el artículo 635 del Estatuto Tributario, con la modificación del artículo 12 de la Ley 1066 del 2006, conforme al cual la tasa de interés moratorio es la “equivalente a la tasa efectiva de usura” certificada por la Superintendencia Financiera para el respectivo mes de mora. De manera coherente, la circular acusada prevé que la nueva tasa de interés moratorio se calculará dentro del contexto del interés compuesto, utilizando como referencia la tasa de usura, la cual es certificada como una tasa efectiva anual (E.A.). Como, según se precisó, el interés de mora en materia tributaria corresponde a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera y ésta, a su vez, se determina en la forma de interés compuesto, en contraposición a la tasa nominal, que es simple, la Circular acusada en cuanto prevé que el interés de mora debe determinarse dentro del contexto de interés compuesto, se ajusta no sólo al texto del artículo 635 del Estatuto Tributario sino al propósito del legislador. A su vez, no asiste razón a la demandante cuando sostiene que el acto acusado varió la base de liquidación de los intereses de mora, a pesar de que la modificación que introdujo el artículo 12 de la Ley 1066 del 2006 fue respecto de la tasa de los intereses moratorios. Ello, porque la norma en mención, modificatoria del artículo 635 del Estatuto Tributario, no dispuso base alguna para liquidar los intereses de mora y es evidente que al determinarse los intereses de mora con base en la tasa de interés de usura, que es efectiva, necesariamente los intereses deben calcularse como compuestos y no en forma simple, lo que, por definición, implica el aumento de la base, por cuanto en la fórmula de interés compuesto, los intereses recibidos se reinvierten y pasan a convertirse en nuevo capital, con lo cual se mantiene la tasa de interés en el tiempo.

CONCEPTO DIAN 007523 del 01 de febrero del 2007

¿Cómo se realiza el cálculo del interés de mora de acuerdo con lo preceptuado en la Ley 1066 del 2006?

El artículo 635 modificado por el artículo 12 de la Ley 1066 del 2006, ordena:

“Artículo 635. Determinación de la tasa de interés moratorio. Para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1º de enero del 2006, la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

Las obligaciones con vencimiento anterior al 1º de enero del 2006 y que se encuentren pendientes de pago a 31 de diciembre del 2005, deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa vigente el 31 de diciembre del 2005 por el tiempo de mora transcurrido hasta este día, sin perjuicio de los intereses que se generen a partir de esa fecha a la tasa y condiciones establecidas en el inciso anterior.

PARÁGRAFO. Lo previsto en este artículo y en el artículo 867-1 tendrá efectos en relación con los impuestos nacionales, departamentales, municipales y distritales.”

En consonancia con lo anterior, el artículo 21 de la Ley 1066, derogó entre otras disposiciones, el inciso segundo del artículo 634 del Estatuto Tributario, modificando sustancialmente la forma de liquidar los intereses de mora de las deudas tributarias, al tomar como referencia la tasa de interés efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora, lo cual se traduce en que los intereses no se liquidarán a la tasa vigente a la fecha del pago, sino que frente a los mismos se aplica el sistema de causación diaria (Circular 00069 del 2006).

En este sentido se indicó en la Circular 00069 del 11 de agosto del 2006, expedida por la DIAN, “por la cual se imparten instrucciones para aplicar los cambios introducidos por la Ley de Normalización de Cartera”:

“La nueva tasa de interés moratorio se calculará dentro del contexto del interés compuesto, utilizando como referencia la Tasa de Usura, la cual es certificada como una Tasa Efectiva Anual (E.A.), por lo que se hace necesario utilizar la fórmula que de acuerdo con la técnica financiera permite obtener el resultado esperado. La tasa de usura a que hace referencia la Ley, es aquella máxima permitida por la Ley y certificada en forma mensual por la Superintendencia Financiera de Colombia.”

Cabe recordar que en el argot financiero se entiende por interés compuesto el que se calcula sobre el principal más los intereses capitalizados periódicamente.

Para mayor claridad, resulta pertinente traer a colación los antecedentes de la Ley 1066 del 2006, en especial la justificación del artículo 12 adicionado en la ponencia para primer debate al proyecto de Ley número 296 del 2005 Cámara (Gaceta del Congreso 225 del 2 de mayo del 2005):

“... ”

Artículo 12 del pliego de modificaciones

Se propone la modificación del artículo 635 del ordenamiento tributario, disposición mediante la cual se señala la forma de determinar el interés moratorio para efectos tributarios. La norma como hoy está diseñada permite establecer que la tasa de interés para efectos tributarios sea una tasa simple, pese a que se determina por el Gobierno Nacional con base en la tasa promedio de usura registrada durante los cuatro meses anteriores, reducida en cuatro puntos, tasa que rige para los cuatro meses siguientes.

Resulta necesario, con el ánimo de desincentivar la morosidad, que la sanción por mora reúna dos características fundamentales: la primera de ellas, que sea equivalente a una tasa de interés moratorio más alta que la que rige para el sistema financiero en general y, en segundo lugar, que la tasa de interés se mantenga en el tiempo. Para lograr el primer objetivo resulta necesario ajustar la manera como la tasa se liquida estableciendo que esta sea la equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Bancaria para el respectivo mes de mora.

En segundo lugar, y frente a la necesidad de que la tasa de interés a la cual debe cancelarse la obligación se mantenga en el tiempo, resulta necesario establecer en forma inequívoca en la disposición, que la tasa para efectos tributarios es una tasa efectiva, lo cual garantizará que independientemente de la oportunidad en que el contribuyente cancele las sumas a su cargo, siempre la tasa nominal aplicada en cualquier momento sea la equivalente a la respectiva tasa efectiva. La manera como hoy se hace, esto es, en forma simple, crea distorsiones que hacen predicar una total inequidad en su aplicación, pues para el primer año la tasa en la práctica resulta ser más alta, alcanza su punto medio al completar los doce meses y de allí en adelante el efecto comparativo es que la tasa, por el transcurso del tiempo, resulta ser menor, de tal suerte que al término de cinco años, la tasa presuntamente aplicable se encuentra disminuida en aproximadamente 6 puntos.

Asimismo, con el ánimo de desincentivar la morosidad y de dar certeza al contribuyente en relación con el valor real de su obligación, se establece una regla de causación diaria de interés moratorio que modifica el modelo actual regulado según el cual el interés se liquida con la tasa vigente al momento del pago.

Ahora bien, teniendo en cuenta que para efectos tributarios el interés moratorio se encuentra contemplado como una sanción, las reglas de su aplicación deben observar los principios contemplados en el artículo 29 de la Constitución Nacional, dentro de los cuales destacamos que nadie puede ser sancionado mediante la aplicación de normas diferentes a las preexistentes al momento de la infracción, de tal suerte que la aplicación de una tasa efectiva solo se podrá predicar hacia el futuro, conservando para las obligaciones que se han vencido con anterioridad una tasa simple; en este orden de ideas, en la disposición se establece que su aplicación se predicará para las obligaciones cuyo vencimiento legal se configure a partir del 1º de enero del 2006.

...” Respecto a la tasa de usura a la que se refiere el artículo 635 del Estatuto Tributario, se hicieron precisiones en el oficio 006057 del 26 de enero del 2007.

Oficio DIAN 006057 del 26 de enero del 2007

Según el artículo 12 de la Ley 1066 del 2006 que modificó el artículo 635 del E.T, para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1 de enero del 2006, la tasa de interés moratorio será la equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

El concepto de “Tasa de usura” prescrito por el artículo 12 de la Ley 1066 del 2006, bajo las previsiones del artículo 305 del Código Penal que tipifica la conducta punible de usura, consiste en el cobro de interés que exceda en la mitad del interés bancario corriente que estén cobrando los bancos, según certificación de la Superintendencia Financiera de Colombia para el periodo correspondiente.

Por disposición del artículo 3 del Decreto 4090 del 2006 para todos los efectos legales, las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria autorizadas para realizar actividad financiera o cuya actividad principal consista en el otorgamiento de crédito, deberán tener en cuenta el interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo periodo, según la modalidad de la correspondiente operación activa de crédito.

Las personas diferentes a las mencionadas en el inciso anterior deberán tener en cuenta para todos los efectos legales, el interés bancario corriente más alto de los certificados por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo periodo.

Teniendo en cuenta que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, entidad administradora de impuestos del orden nacional, no es entidad vigilada por los entes a que se refiere el artículo 3 ibídem, para todos los efectos legales deberá tener en cuenta el interés bancario corriente mas alto, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, que para el periodo comprendido entre el 5 de enero y el 31 de marzo del 2007 está referido al microcrédito según Resolución 0008 del 4 de enero del 2007.

En consecuencia para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1 de enero del 2006, la tasa efectiva de usura es la resultante de la operación matemática de adicionar al interés bancario comente mas alto certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo periodo, la mitad.

ARTÍCULO 636. SANCIÓN POR MORA EN LA CONSIGNACIÓN DE LOS VALORES RECAUDADOS POR LAS ENTIDADES AUTORIZADAS. *Cuando una entidad autorizada para recaudar impuestos, no efectúe la consignación de los recaudos dentro de los términos establecidos para tal fin, se generarán a su cargo y sin necesidad de trámite previo alguno, intereses moratorios, liquidados diariamente a la tasa de mora que rija para efectos tributarios, sobre el monto exigible no consignado oportunamente, desde la fecha en que se debió efectuar la consignación y hasta el día en que ella se produzca.*

Cuando la sumatoria de la casilla “Total Pagos” de los formularios y recibos de pago, informada por la entidad autorizada para recaudar, no coincida con el valor real que figure en ellos, los intereses de mora imputables al recaudo no consignado oportunamente, se liquidarán al doble de la tasa prevista en este artículo.

ARTÍCULO. SANCIÓN POR MORA EN LA CONSIGNACIÓN DE LOS VALORES RECAUDADOS POR LAS ENTIDADES AUTORIZADAS. Cuando una entidad autorizada para recaudar impuestos, no efectúe la consignación de los recaudos dentro de los términos establecidos para tal fin, se generarán a su cargo y sin necesidad de trámite previo alguno, intereses moratorios, liquidados diariamente a la tasa de mora que rija para efectos tributarios, sobre el monto exigible no consignado oportunamente, desde la fecha en que se debió efectuar la consignación y hasta el día en que ella se produzca.

Cuando la sumatoria de la casilla “Total Pagos” de los formularios y recibos de pago, informada por la entidad autorizada para recaudar, no coincida con el valor real que figure en ellos, los intereses de mora imputables al recaudo no consignado oportunamente, se liquidarán al doble de la tasa prevista en este artículo.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Nota. El inciso 1º fue declarado exequible por la corte constitucional mediante **Sentencia C-257 del 27 de mayo de 1988**. “La extemporánea consignación de los dineros públicos por parte del recaudador particular tiene entonces que ocasionarle intereses, en el momento que la Ley determine, pues de lo contrario se generaría un enriquecimiento sin causa a favor del incumplido, en la misma cantidad de la pérdida real sufrida por el erario. Y son moratorios tales intereses para resarcir al Estado no solamente la pérdida del poder adquisitivo de la moneda sino los perjuicios causados. Estos no requieren ser tasados en cada caso por el Juez, ni la autoridad administrativa ya que están anticipadamente previstos por la norma legal que fija su cuantía. Así las cosas, no se requiere un proceso judicial específico para definir si hay o no lugar al pago de intereses moratorios (...)”.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de julio del 2007, Expediente 15487

Finalmente discute la apelante, que la administración no acreditó en forma alguna los perjuicios o la lesión causada, pues en ningún momento probó que la conducta del Banco actor le causó un menoscabo, con lo que se vulneró el principio de proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones. En relación con este argumento, la Sala precisa, como lo ha considerado en varias oportunidades, que la sanción impuesta en los actos acusados, corresponde a la infracción contenida en el artículo 636 del Estatuto Tributario, es decir, a la sanción por mora en la consignación de los valores recaudados por las entidades autorizadas, norma que contiene un supuesto de hecho sancionable diferente al referido en la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 29 de abril de 1998, que el apelante invocó como fundamento del cargo, pues dicha sentencia se refiere a apartes específicos del artículo 651 del Estatuto Tributario y por lo tanto, no es aplicable al sub júdice.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del dos de agosto del 2006, Expediente 14197.

Por lo expuesto y como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, la autorización otorgada a las entidades financieras para recaudar impuestos y tributos aduaneros y para recibir declaraciones tributarias, es una función administrativa, cuyo ejercicio está específicamente regulado por la ley, entre otros en los artículos 801, 636, 674 y siguientes del Estatuto Tributario, así como en las Resoluciones de carácter general que han expedido el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En ese orden de ideas, la vinculación entre el fisco y las instituciones financieras, cuando son autorizadas para recaudar tributos, no las limita a ser simples “agentes de transferencia de bienes”, en los términos del literal j) del artículo 7º del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, pues las obligaciones de los bancos no provienen del convenio autónomo entre partes, sino que emanan directamente de la ley y de las demás normas reglamentarias. Si bien la justificación para entregar la función de recaudo a los bancos y demás entidades financieras, radica en la experiencia y profesionalización que tienen en el manejo de dinero y en los riesgos propios que conlleva dicha actividad, ello no significa que al ser autorizados para recaudar, estas operaciones se enmarquen dentro de sus objetivos comerciales de carácter privado, ni que la relación con el fisco sea contractual. El Ministerio de Hacienda a través de la Resolución 770 de 1995, vigente para la época de los hechos, determinó en su artículo 1º que la autorización de recepción y recaudo no debe ser “contraria a las funciones que para cada una de estas instituciones señala el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero...”, lo que ratifica que al Fisco le interesa obtener la colaboración de las entidades financieras, atendiendo su profesionalización en cuanto al manejo y administración de recursos del público, pero sin que con ello se afecten los objetivos comerciales y funciones para las cuales están autorizadas ... En conclusión, la Sala reitera que la autorización para recaudar impuestos y tributos aduaneros y para recibir declaraciones tributarias que se extiende a los bancos y demás entidades especializadas, corresponde al ejercicio de funciones públicas....

De conformidad con el criterio transcrito, el cual comparte plenamente el Consejo de Estado, cuando una entidad autorizada para recaudar, no efectúe la consignación de los recaudos dentro de los términos establecidos, se generan a su cargo intereses moratorias “independientemente de las causas por las cuales ello haya ocurrido” y “sin necesidad de trámite previo alguno”. Se trata de una típica responsabilidad objetiva, pues son dineros públicos -recaudados de los contribuyentes-, que no le pertenecen a los bancos. Actualmente la Ley 510 de 1999 dispone que estos valores no hagan parte del balance de los establecimientos de crédito y se contabilicen en cuentas de orden. Ahora bien, en el presente caso la administración reclama los intereses previstos en el artículo 636 del Estatuto Tributario, por la mora en la entrega de los dineros recauda-

dos por impuestos nacionales y tributos aduaneros, desde el momento en que la Superintendencia Bancaria tomó posesión del Banco del Pacífico para su liquidación. Los dineros recaudados por concepto de impuestos y tributos aduaneros no hacen parte de la masa de la liquidación, como lo reconoció expresamente la parte demandada en el acto acusado, es decir, son sumas que deben ser reintegradas antes que cualquier otro valor, tal como lo determinó la Corte Constitucional, pues el Estado no tiene por qué asumir la depreciación monetaria y los perjuicios que se generan por la mora en consignar sus recursos propios, independientemente de las causas por las cuales ello haya ocurrido. Los impuestos que pagan los contribuyentes no pueden tener en ningún caso la finalidad de financiar las deudas del recaudador

NORMAS GENERALES SOBRE SANCIONES

ARTÍCULO 637. ACTOS EN LOS CUALES SE PUEDEN IMPONER SANCIONES. *Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales.*

ARTÍCULO. ACTOS EN LOS CUALES SE PUEDEN IMPONER SANCIONES. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales.

Nota. La presente norma fue declarada exequible por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-506 del 3 de julio del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre del 2008, Expediente 16786

La Sala considera que en todos los casos, la corrección de sanciones exige un acto administrativo previo a la imposición de la sanción prevista en el artículo 701 del Estatuto Tributario para garantizar el derecho de defensa del contribuyente. Por tanto, no es posible imponer una sanción de plano en la que el interesado no puede invocar razones que justifiquen su omisión, como la fuerza mayor, o bien para que explique la forma como la calculó. Si se corrigen sanciones o se impone la sanción no liquidada por el contribuyente mediante liquidación de corrección aritmética debe expedirse un requerimiento ordinario previo en el que se expliquen las razones de la administración para sancionar con base en el artículo 701 del Estatuto Tributario, se permita ejercer el derecho de defensa del declarante y se le prevenga, que de no subsanar los errores procede la sanción equivalente al treinta por ciento (30) de la sanción correspondiente o de los mayores valores que resulten. Si bien el Estatuto Tributario no designó expresamente el acto previo a la imposición de la sanción mediante liquidación oficial de corrección aritmética, esta obligación se desprende del artículo 701 E.T. cuando señala que procede por resolución independiente o por liquidación oficial, actos que implican pliego de cargos o requerimiento especial respectivamente. Los artículos 29 de la Constitución Política en armonía con el 683 del Estatuto Tributario imponen el respeto al derecho de defensa y obligan a los funcionarios de la tributación a aplicar las normas con un relevante espíritu de justicia. En consecuencia, no basta tomar un renglón de la declaración privada y aplicar un porcentaje determinado para establecer si una sanción fue liquidada correctamente, porque pueden existir diferencias en cuanto a la base a aplicar, frente al monto de la multa o también, pueden existir circunstancias eximentes que la administración desconoce debido a que no se derivan del formulario impositivo y requieren de comprobaciones especiales por parte del Estado. Cuando el declarante conoce la actuación adelantada en su contra y puede ejercer su derecho de defensa, el fisco está legitimado para imponer una sanción. Si ello no ocurre, la decisión es arbitraria. Por tanto, previa imposición de la sanción de que trata el artículo 701 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión expresa del artículo 95 del Decreto Distrital 807 de 1993, la administración deberá proferir un acto previo que garantice el derecho de defensa de los contribuyentes, independientemente que sea a través de resolución independiente o de liquidación oficial.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de julio del 2005, Expediente 250002327000200400498-01(70).

El pliego de cargos tiene su respaldo legal en el inciso sexto del artículo 651 del estatuto tributario al disponer que "cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder". bajo este entendido, el mencionado pliego de

cargos debe ser claro y preciso en el sentido de indicar cada uno de los errores y en qué consiste la corrección que debe efectuarse al respecto, para que el administrado pueda subsanarlos, ejercer en debida forma los derechos a la defensa y contradicción, además de poder beneficiarse de la reducción de la sanción.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de mayo del 2005, Expediente 03-0679 (57)

La sanción por no liquidar las sanciones a que estuviera obligado el declarante o por liquidarlas incorrectamente, es autónoma de la sanción que se corrige y es a la administración a quien le corresponde aplicarla, a través de liquidación oficial o mediante resolución independiente, de conformidad con el artículo 637 del estatuto tributario

Por lo que un acto sancionatorio, desprovisto de un proceso previo, es un acto arbitrario, contrario al estado de derecho, previsto en la constitución. En conclusión, en lo que respecta al debido proceso, la imposición de una sanción debe ser resultado de un proceso, por breve que éste sea, aún en el caso de que la norma, en concreto, no lo prevea.

(...) al respecto, se ha manifestado el H. consejo de estado en sentencia de fecha 15 de mayo del 2003, consejera ponente Dra. Ligia López Díaz

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala primera, Sentencia del 2 de febrero del 2006, Expediente 992335.

Sobre el particular cabe afirmar, que no existe dentro del proceso ningún medio de prueba, que conduzca a predicar que previa a la imposición de la sanción, la sociedad contribuyente hubiese sido llamada o requerida por la administración para imponerle la sanción, como tampoco existe acto administrativo debidamente MOTIVADO que la fije. Como se puede apreciar, la norma es clara al establecer que las sanciones pueden imponerse en la liquidación oficial o mediante resolución independiente. Sí se trata de sanciones impuestas mediante resolución independiente, previamente debe darse traslado del pliego de cargos al interesado, Y si la sanción se aplica dentro de la liquidación oficial el procedimiento será el establecido para la práctica de ésta, siendo necesario sí se trata de la aplicación de una sanción que previamente se haga el emplazamiento. Y si observamos el procedimiento llevado a cabo por el ente territorial demandado, se tiene que este en ningún momento antes de imponerle la sanción a la sociedad, la requirió para que se explicase los defectos presentados en su declaración y los motivos por los cuales se consideraba que era pertinente la aplicación de una sanción. En otras palabras, no hubo ningún procedimiento administrativo previo para la aplicación de dicha sanción, sino que ésta aparece en la factura A519 sin fundamentación, explicación o motivación. Más aún, considera la Sala que al no motivarse la decisión que impone la sanción, se presenta una expedición irregular del acto administrativo, conforme al artículo 35 del CCA en el cual se contempla que las decisiones deben ser motivadas en forma sumaria si afectan a particulares. Sobre la importancia de la motivación el profesor Zelaya citado por Gordillo en su obra el Acto Administrativo, dice: "La falta de explicación de los motivos o causa del acto administrativo nos pone en presencia de la arbitrariedad. Es el funcionario que "eso es así y así lo dispongo porque es mi voluntad". La antijuridicidad de tal conducta me impide ver en tal acto un vicio leve. Lo veo gravísimo, privando al acto de presunción de legitimidad y de obligatoriedad. Aunque todo lo anterior sería suficiente para acceder a las suplicas de la demanda, es bueno anotar que la Sala no encuentra error de transcripción para haberse aplicado la sanción, ya que el error presentado en la liquidación privada, fue un simple error de transcripción. Al anularse entonces los actos administrativos demandados, se ordenará al municipio de Bello la devolución de la suma pagada como sanción y las cuales causarán un interés del 28% anual a partir del momento en que se canceló definitivamente ésta.

ARTÍCULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES.

Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la administración tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar. <Modificado por la Ley 6/92, art. 64>

ARTÍCULO. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y en el caso de la sanción por violar las normas que rigen la profesión, sanción a sociedades de contadores públicos y las relativas a los contadores de que trata el artículo 660 del Estatuto Tributario Nacional, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre 2009, Expediente 17435

De acuerdo con lo anterior, el término de 2 años para formular el respectivo pliego de cargos, cuando la sanción se impone mediante Resolución independiente, debe contarse a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable. En este caso, está demostrado que la administración sancionó a la actora mediante resolución independiente, por lo cual para establecer el término de prescripción del artículo 638 del Estatuto Tributario, debe considerarse el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable y no la vigencia fiscal investigada. La irregularidad sancionable ocurrió en el año 2004, toda vez que conforme a la Resolución 4257 del 25 de mayo del 2004, que modificó los plazos para enviar la información en medios magnéticos, establecidos en las Resoluciones 8961 y 8973 de octubre 28 del 2003 y teniendo en cuenta el último dígito del NIT del demandante, el plazo para presentar la información solicitada venció el 18 de junio del 2004. Así las cosas, el término de dos (2) años previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario para formular el pliego de cargos debe contarse a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable del 2004 (2 de junio del 2005). Por lo tanto, el Pliego de Cargos 160762006000057 del 12 de junio del 2006, notificado el 22 del mismo mes y año (folio 13 c. de a), fue expedido y notificado dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta del año 2004, por lo que no existió la alegada prescripción de la facultad sancionatoria.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre de 2008, Expediente 16459

El artículo 638 del Estatuto Tributario prevé que si la sanción se impone en resolución independiente, como ocurrió en este caso, el pliego de cargos debe formularse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período dentro del cual ocurrió la irregularidad sancionable. Y, que, vencido el término de respuesta al pliego, la administración tiene seis (6) meses para imponer la respectiva sanción, previa la práctica de pruebas, si a ello hubiere lugar. El plazo para responder el pliego es de un mes, conforme al artículo 651 [6] del Estatuto Tributario. En el asunto en estudio, el pliego de cargos fue notificado el 31 de agosto del 2000 (folio 40 c.a.), a la dirección informada por la actora; luego, en dicha fecha debía entenderse surtida la notificación del acto (artículos 563 y 565 del Estatuto Tributario. En consecuencia, no era procedente notificarlo de nuevo, a otra dirección, como lo hizo la administración (folio 40 c.a.), pues, se insiste, ya el pliego había sido válidamente notificado. Tampoco era del caso aplicar el artículo 567 del Estatuto Tributario, conforme al cual si se envía el acto a una dirección errada, la administración debe corregir el error, en cualquier tiempo, enviándola a la dirección correcta, en cuyo caso los términos empiezan a correr a partir de la notificación en debida forma. Ello, porque, se insiste, la notificación fue enviada a la dirección informada por la actora (carrera 100 No 11-60 of 200 de la ciudad de Cali) y no aparece constancia de devolución del correo. A su vez, si en el mismo pliego de cargos aparecía como dirección la ya mencionada, por haber sido la informada (folio 40 c.a.) y a esa misma dirección se notificó el acto, no tiene justificación legal que la DIAN haya decidido notificar de nuevo el pliego a una dirección distinta. Ahora bien, dado que el pliego fue válidamente notificado el 31 de agosto del 2000, como lo reconoció la demandante, el plazo para responderlo vencía el 30 de septiembre del mismo año. Por lo tanto, conforme al artículo 638 del Estatuto Tributario, la sanción debía notificarse hasta el 31 de marzo del 2001. Y, como no lo hizo, pues notificó el acto sancionatorio el 24 de mayo del 2001 (fl. 34 vto. c.a.), la administración había perdido la competencia temporal para imponer la sanción, dado que había prescrito su facultad sancionatoria.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de agosto del 2006, Expediente 14790

No existe la suspensión del término para proferir el pliego de cargos, cuando se practique inspección tributaria de oficio de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 706 del Estatuto Tributario, norma que contempla esos efectos de manera directa respecto del término para notificar el requerimiento especial, por tres meses, contados a partir de la notificación del auto que la decreta, y mientras dure la inspección cuando se practique a solicitud del contribuyente y durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir. Por lo tanto, no se presenta suspensión del término para formular el pliego de cargos cuando se practica inspección tributaria, porque la norma no da esa consecuencia suspensiva para expedirlo, los términos siguen el curso normal sin solución de continuidad para determinar la oportunidad del pliego de cargos, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de diciembre del 2007, Expediente 05-00714-01(170).

A la sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, la cual podrá imponerse a través de liquidación oficial, o mediante resolución independiente, esta última, con la previa formulación del pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha en que se presentó la Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.

El término de prescripción de la facultad sancionatoria previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, y teniendo en cuenta que ésta fue impuesta mediante resolución independiente, ha de considerarse el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable (2001) y no la vigencia fiscal investigada (2000), por lo que si en el sub júdece el hecho irregular se sucedió el 30 de junio del año 2001, el término para proferir el pliego de cargos comienza a correr a partir del vencimiento del plazo para presentar la Declaración de Renta y Complementarios del año 2001

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera, Sentencia del 2 de agosto del 2007, Expediente 05001-23-31-008-2002-04028

El artículo 637 del Estatuto Tributario, es claro al establecer que las sanciones en materia Tributaria, pueden imponerse en Resolución independiente o en las respectivas liquidaciones oficiales. Por su parte el artículo 638, preceptúa: "Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que exista para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en Resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses en mora y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la administración tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar". Si se observa con detenimiento la norma, se tiene que la misma, está dirigida esencialmente a determinar el régimen de prescripción de las sanciones y concretamente en lo referente a la sanción por no declarar, se hace relación a que ésta se refiere a que no se haya incluido en las declaraciones previamente presentadas los intereses de mora y las sanciones a que se refiere los artículos 659, 659-1 y 660 Estatuto Tributario. Por su parte en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario preceptúan: Como puede observarse, la ley estableció un procedimiento administrativo especial frente a las personas que estando obligadas a declarar no lo hacen y el cual conlleva a que se emplace "previa comprobación de su obligación" para que lo haga en el término de un mes. Ahora bien, si no lo hace la administración procede inmediatamente a imponer la sanción. Puede afirmarse entonces, que para efectos de la sanción por no declarar, la administración no está obligada a efectuar ningún tipo de requerimiento especial, ya que el emplazamiento es el mecanismo consagrado en la Ley que debe utilizarse previamente a la sanción, máxime que en el emplazamiento no se limita a citar al demandado, si no que la administración está consignando, los fundamentos de hecho y de derecho que la llevan a considerar que es sujeto pasivo del impuesto de renta y complementarios. Lo anterior conlleva a la Sala a predicar que en ningún momento se ha vulnerado el artículo 638

CONCEPTO DIAN 96801 del 23 de noviembre del 2009

El artículo 638 del Estatuto Tributario regula el procedimiento y los términos de prescripción de la facultad de la administración para imponer sanciones a saber:

(...).

Así las cosas, las obligaciones emanadas de los artículos 623, 623-1 y 631 *ibídem*, tiene su origen en el deber legal de informar, por tanto, el incumplimiento de dicho deber, sustancial respecto de la facultad de fiscalización de la administración tributaria, es un hecho sancionable.

Según la doctrina vigente expresada mediante Concepto Jurídico 003637 de 21 de junio de 1999: “Para el caso concreto de la sanción del artículo 651 *ibídem*, por no enviar información, por no enviarla dentro del plazo estipulado o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, el Director de Impuestos y Aduanas, anualmente por medio de Resolución fija los parámetros y los plazos dentro de los cuales debe cumplirse con la obligación. Es decir, que si dentro de las fechas señaladas no se cumple con la obligación, el término de prescripción comienza a correr desde la fecha de la presentación de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio, correspondiente al año gravable en que ocurrió la irregularidad, es decir, la del año en que se habían fijado las fechas por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales. No puede entenderse que se refiera al año gravable por el cual se solicitó la información, sino en año en el cual se incumplió con la obligación. Debe entenderse pues, que es año calendario y no año gravable”

Ahora bien, para el cómputo del término de prescripción, cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Cuando el incumplimiento de la obligación de informar se encuentra a cargo de un contribuyente que debe presentar declaración de renta y complementarios: El término se contabilizará a partir del momento en que éste haya presentado la declaración de renta y complementarios del año en el cual se incumplió la obligación de informar.

2. Respecto de los contribuyentes que teniendo la obligación de informar y de declarar, incumplieron las dos obligaciones, es decir no presentaron la declaración de renta y complementarios y tampoco cumplieron con el envío de la información requerida en virtud de los artículos 623, 623-1, 631, del ET, el término de prescripción con el que cuenta la administración para imponer la correspondiente sanción se contará a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, entendiéndose que es la fecha límite en la que el contribuyente debió presentar la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en el que cometió la infracción sancionada.

La anterior, es consonante con la posición del H. Consejo de Estado que en sentencia 8926 del 31 de julio de 1998 CP: Julio Enrique Correa Restrepo, manifestó: “De acuerdo con el texto de la norma, está claro que cuando las sanciones se imponen en resolución independiente, el término de dos años para formular el respectivo pliego de cargos se cuenta a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingresos y patrimonio, del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable, sin que por ello pueda entenderse que las sanciones deban estar vinculadas necesariamente a una vigencia fiscal determinada”.

En consecuencia, cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, para formular el Pliego de Cargos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cuenta con un término de dos (2) años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió ser presentada la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable.

ARTÍCULO 639. SANCIÓN MÍNIMA. *El valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la administración de Impuestos, será equivalente a la suma de diez mil pesos (\$10.000). (Valor año base 1987)*

Lo dispuesto en este artículo, no será aplicable a los intereses de mora, ni a las sanciones contenidas en los artículos 668, 674, 675 y 676.

ARTÍCULO. SANCIÓN MÍNIMA. El valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la administración de Impuestos, será equivalente a la suma de 10 UVT.

Nota: Este artículo no requiere propuesta de modificación, salvo la decisión de la entidad territorial de aplicar el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 para efectos de reducir el monto de las sanciones teniendo en cuenta los criterios de proporcionalidad y progresividad.

CONCEPTO DIAN 50591 del 23 de junio del 2009

Solicita aclaración respecto a la aplicación de la sanción por extemporaneidad en el caso de las declaraciones de retención en la fuente debido a que hay diversidad de criterios respecto a la interpretación del artículo 641.

(...)

Dentro de los deberes y obligaciones formales de los contribuyentes o responsables del pago del tributo, se encuentra el presentar las declaraciones tributarias dentro de los plazos estipulados por el gobierno nacional, so pena, de incurrir en la aplicación de sanciones.

(...)

En efecto el artículo 641 del Estatuto Tributario dispuso:

(...)

La norma en mención hace alusión a la forma en que se debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, y en el inciso primero establece que el valor de la sanción por cada mes o fracción de mes de retardo será del 5% del impuesto a cargo o de las retenciones practicadas.

Para el evento en que no resulte impuesto a cargo la misma disposición establece que se deben tomar los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración y si no se percibieron ingresos se tendrá en cuenta el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior.

Como se puede observar el artículo 641 del Estatuto Tributario, no establece excepción alguna respecto a la aplicabilidad de la sanción por extemporaneidad, pues de manera general se aplicará a las personas o entidades responsables que presenten su declaración después del plazo establecido en la ley.

Por lo tanto, si en el período fiscal no se registraron retenciones, a efectos de determinar el valor de la sanción por extemporaneidad se debe dar aplicación a lo establecido en el inciso 3 del artículo 641 del Estatuto Tributario, es decir, que en primer lugar se deben tomar los ingresos brutos percibidos por el declarante y si no hubo ingresos, se debe tomar el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior.

No obstante si no se puede establecer una base para liquidar la sanción, se dará aplicación al artículo 639 del E.T. que establece la sanción mínima, pero este artículo será de aplicación supletiva, en el evento en que no exista base para aplicar la sanción por extemporaneidad, o cuando el valor de la sanción con la aplicación de la base respectiva, sea inferior a la mínima establecida legalmente.

Resulta claro entonces que para liquidar la sanción por extemporaneidad en todo caso se debe dar aplicación al artículo 641 del Estatuto Tributario, y sólo en el evento en que la sanción sea inferior a la mínima, se debe aplicar esta última, que para el año 2009, es de doscientos treinta y ocho mil pesos (\$238.000).

Lo dispuesto en este artículo, no será aplicable a los intereses de mora, ni a las sanciones contenidas en los artículos 668, 674, 675 y 676.

ARTÍCULO 640. LA REINCIDENCIA AUMENTA EL VALOR DE LAS SANCIONES. *Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes a la comisión del hecho sancionado.*

La reincidencia permitirá elevar las sanciones pecuniarias a que se refieren los artículos siguientes, con excepción de las señaladas en los artículos 649, 652, 668, 669, 672 y 673 y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, hasta en un ciento por ciento (100%) de su valor.

<p>ARTÍCULO. LA REINCIDENCIA AUMENTA EL VALOR DE LAS SANCIONES. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes a la comisión del hecho sancionado.</p>
--

La reincidencia permitirá elevar las sanciones pecuniarias a que se refieren los artículos siguientes, con excepción de las señaladas en los artículos 652, 669, 672 y 673 del Estatuto Tributario Nacional en la forma que se hayan adoptado la presente norma territorial y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, hasta en un ciento por ciento (100%) de su valor.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre del 2009, Expediente 16681

Pues bien, para la Sala la sanción impuesta a título de reincidencia por \$683.975.349 se debe levantar, pues la razón aducida por el municipio no corresponde al presupuesto de hecho que consagra el artículo 640 para su procedencia. En efecto, primero se debe tratar de una sanción impuesta en acto administrativo en firme, es decir, debe ser en otro acto administrativo. Y, segundo, el sancionado debe cometer una nueva infracción del mismo tipo. Así las cosas, el hecho de que existiera otro proceso en contra de la actora, no significa que ella hubiera cometido la misma infracción, que por lo demás, ni siquiera se menciona. Cabe resaltar que en una liquidación de aforo, que procede cuando el contribuyente no ha presentado la declaración tributaria, no se impone sanción por inexactitud, pues, ésta sólo se predica respecto de inexactitudes cometidas en las declaraciones tributarias, es decir, presupone la existencia del denuncia, de manera que es inexplicable que el municipio hubiese aumentado en un 100 por ciento el valor de la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación de revisión a título de reincidencia, con fundamento en una liquidación de aforo.

CONCEPTO DIAN 046803 del 26 de julio del 2002

Señala el artículo 651 del Estatuto Tributario como hechos sancionables por “no enviar información”, cuya ocurrencia, independiente que sea concurrente o no para un mismo año o periodo gravable debe reprimirse:

Que no se suministre dentro del plazo establecido para ello,

Que su contenido presente errores o,

Que no corresponda a lo solicitado.

De tales hechos, pueden ser responsables tanto las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, como aquellas a quienes se les hayan solicitado informaciones tributarias o pruebas, cada vez en que incurran en ellos.

El artículo 640 del Estatuto Tributario considera que hay reincidencia y se debe aumentar hasta en un 100% el valor de la sanción que correspondería al caso, cuando el sujeto a quien le fue impuesta una sanción por acto administrativo que se encuentre en firme, incurre en nueva infracción del mismo tipo, dentro de los dos años siguientes a la comisión del hecho que fue objeto de sanción.

Por infracción del mismo tipo, se ha considerado aquella en la que el obligado incurrió inicialmente y que motivó la sanción que le fue impuesta, es decir, cualquiera de los hechos que se consideran constitutivos de la infracción denominada tributariamente “por no enviar información”.

Existe entonces reincidencia, cuando mediante acto administrativo en firme, se ha impuesto sanción por no suministrar la información y dentro de los dos años siguientes a la omisión, se incurre nuevamente en ella.

En esa norma, se señalan las infracciones para las cuales no opera la agravación de la sanción por reincidencia, sin que se contemple circunstancia alguna referida al año o periodo gravable. Por ello, si la nueva información que se exige se refiere a otro periodo gravable o es diferente a la que originó la primera sanción, el despacho considera que no existe prohibición legal que impida su nueva aplicación.

En efecto, tampoco se exigen de imposición de sanción los nuevos hechos sancionables, incluidos los eximidos de agravación por reincidencia, lo que hace que la recurrencia en la sanción, opere en todos ellos independientemente de la época en que sucedan, debiéndose determinar en cada caso, si la reincidencia es factor a tener en cuenta en ellas o no, para efectos de agravar la sanción correspondiente.

En conclusión, si la ley expresamente no exceptúa de la aplicación de sanción en el caso de una nueva conducta sancionable, no hay fundamento para exonerarla.

ARTÍCULO 640-1. OTRAS SANCIONES. *El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas que mediante fraude, disminuya el saldo a pagar por concepto de retenciones o impuestos o aumente el saldo a favor de sus declaraciones tributarias en cuantía igual o superior a 200 salarios mínimos mensuales, incurrirá en inhabilidad para ejercer el comercio, profesión u oficio por un término de uno a cinco años y como pena accesoria en multa de veinte a cien salarios mínimos mensuales.*

En igual sanción incurrirá quien estando obligado a presentar declaración por impuesto sobre las ventas o retención en la fuente, no lo hiciere valiéndose de los mismos medios, siempre que el impuesto determinado por la administración sea igual o superior a la cuantía antes señalada.

Si la utilización de documentos falsos o el empleo de maniobras fraudulentas o engañosas constituyen delito por sí solas, o se realizan en concurso con otros hechos punibles, se aplicará la pena prevista en el Código Penal y la que se prevé en el inciso primero de este artículo siempre y cuando no implique lo anterior la imposición doble de una misma pena.

Cumplido el término de la sanción, el infractor quedará rehabilitado inmediatamente.
<Adicionado por la Ley 6/92, art. 48>

ARTÍCULO. OTRAS SANCIONES. El agente retenedor o el responsable que mediante fraude, disminuya el saldo a pagar por concepto de retenciones o impuestos o aumente el saldo a favor de sus declaraciones tributarias en cuantía igual o superior a 4.100 UVT, incurrirá en inhabilidad para ejercer el comercio, profesión u oficio por un término de uno a cinco años y como pena accesoria en multa de 410 a 2.000 UVT.

En igual sanción incurrirá quien estando obligado a presentar declaración por impuesto o retención en la fuente, no lo hiciere valiéndose de los mismos medios, siempre que el impuesto determinado por la administración sea igual o superior a la cuantía antes señalada.

Si la utilización de documentos falsos o el empleo de maniobras fraudulentas o engañosas constituyen delito por sí solas, o se realizan en concurso con otros hechos punibles, se aplicará la pena prevista en el Código Penal y la que se prevé en el inciso primero de este artículo siempre y cuando no implique lo anterior la imposición doble de una misma pena. Cumplido el término de la sanción, el infractor quedará rehabilitado inmediatamente.

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

ARTÍCULO 640-2. INDEPENDENCIA DE PROCESOS. INDEPENDENCIA DE PROCESOS. *Las sanciones de que trata el artículo anterior, se aplicarán con independencia de los procesos administrativos que adelante la administración tributaria”.*

Para que pueda iniciarse la acción correspondiente en los casos de que trata el presente artículo se necesita querrela que deberá ser presentada ante la Fiscalía General de la Nación.

Son competentes para conocer de los hechos ilícitos de que trata el presente artículo y sus conexos, los jueces penales del circuito. Para efectos de la indagación preliminar

y la correspondiente investigación se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Penal, sin perjuicio de las facultades investigativas de carácter administrativo que tiene la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales.

La prescripción de la acción penal por las infracciones previstas en el artículo 640-1 del Estatuto Tributario, se suspenderá con la iniciación de la investigación tributaria correspondiente. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 48>

ARTÍCULO. INDEPENDENCIA DE PROCESOS. Las sanciones de que trata el artículo anterior, se aplicaran con independencia de los procesos administrativos que adelante la administración tributaria.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

SANCIONES RELACIONADAS CON LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

ARTÍCULO 641. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN. *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.*

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor.

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 medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dichos ingresos, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de cinco millones (\$5.000.000), cuando no existiere saldo a favor. 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 la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) al mismo, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de cinco millones (\$5.000.000), cuando no existiere saldo a favor. <Adicionado por la Ley 49/90, art. 53>

PARÁGRAFO <Derogado por la Ley 49/90, art. 83>

ARTÍCULO. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN. 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.

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será de medio (1/2) salario mínimo diario legal vigente al momento de presentar la declaración.

Los obligados a presentar declaraciones de sobretasa a la gasolina motor, retenciones e impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, impuesto al consumo cervezas, sifones, refajos y mezclas e impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea antes del emplazamiento o auto de inspección tributaria, deberán liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad contenida en el artículo 641 del Estatuto Tributario Nacional, para cuyos efectos se tendrán en cuenta los ingresos correspondientes a la jurisdicción territorial.

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de octubre del 2006, Expediente 14843

Como ya lo señaló esta Corporación, quien no cumpla oportunamente con el deber de declarar y posteriormente presenta su declaración tributaria voluntariamente “incurrir en extemporaneidad sancionable con el mínimo del cinco por cinco (5 por ciento)” del impuesto a cargo, sin exceder del cien por ciento (100 por ciento). La sanción equivale al cinco por ciento del impuesto a cargo si el retardo es de un día o si la extemporaneidad es de un mes, pues el artículo 641 del Estatuto Tributario se refirió a la fracción de mes calendario equiparándola a un mes. Cabe anotar que tal ha sido la aplicación de la norma desde la consagración de la sanción por extemporaneidad en el artículo 14 del Decreto 398 de 1983, lo que es indicador de su correspondencia con el sentido natural y obvio de la expresión. En este caso, se presentó una extemporaneidad en la presentación de la declaración equivalente a siete meses y diez días, por lo que debe calcularse una sanción del cinco por ciento (5 por ciento) del impuesto a cargo por cada uno de los siete (7) meses de retardo, al igual que ocurre con la fracción de mes que transcurrió, pues como se indicó cuando el lapso no excede de treinta días hay una fracción que da lugar a una sanción del 5 por ciento. En consecuencia la sanción por extemporaneidad se liquida de la siguiente manera: Impuesto a cargo X (Número de meses + fracción de mes) X 5 por ciento = Sanción

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 octubre del 2006, Expediente 15014

De los términos de la norma transcrita se infiere claramente, que el hecho sancionable es la presentación extemporánea de la declaración y que la sanción se liquida inicialmente sobre el impuesto a cargo determinado por el contribuyente en su liquidación privada, por cada mes o fracción de mes de retardo. Sin embargo, según la norma la base de la sanción es el 5 por ciento del total del impuesto a cargo y es por ello que en el momento de la presentación de la declaración se genera la sanción pero debe atender a los parámetros establecidos en el artículo 641 del Estatuto Tributario y así si con posterioridad la administración corrige la liquidación privada, y modifica el impuesto a cargo, se ajusta a derecho reliquidar la sanción por extemporaneidad. Procede en consecuencia la reliquidación de la sanción por extemporaneidad determinada por el contribuyente en las liquidaciones privadas objeto de revisión, por el hecho de que se hubiese modificado el impuesto a cargo, pues su monto corresponde a la base fijada en el artículo citado. No asiste entonces razón a la actora cuando considera improcedente la sanción por extemporaneidad determinada en los actos acusados, por lo que en este punto se confirmará la sentencia apelada

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de marzo del 2006, Expediente 14012.

En consecuencia, no observa la Sala ninguna diferencia de criterios en torno a los alcances de las normas en mención; sencillamente, lo que se advierte es que la contribuyente ignoró por completo la existencia del artículo 641 [3] del Estatuto Tributario, ignorancia que no le sirve de excusa para exonerarse del cumplimiento del mismo (artículo 9 del Código Civil), ni

mucho menos para promover un supuesto problema de fondo entre él y la administración tributaria, cuando ni siquiera, se repite, formuló reparo alguno en relación con la consumación de la extemporaneidad en la presentación de la declaración, ni con los factores de la liquidación privada que debían tenerse en cuenta para la determinación de dicha sanción. Dado que por expreso mandato del artículo 701 del Estatuto Tributario, la DIAN podía practicar liquidación oficial de corrección aritmética para determinar correctamente la sanción por extemporaneidad, y que la corrección de la sanción no fue consecuencia de la modificación de la declaración privada de la actora, por cuanto los factores de la misma se mantuvieron incólumes, se ajusta a derecho la liquidación oficial de corrección aritmética practicada por la demandada, motivo por el cual se impone confirmar la providencia apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de julio del 2005, Expediente 13876

En el caso bajo estudio, la Cooperativa Colanta Ltda. determinó un impuesto a cargo y calculó la sanción por extemporaneidad en la presentación de sus declaraciones tributarias con base en éste, pues consideró que podía renunciar a la exención del impuesto de industria y comercio. Como la exención implica que no haya impuesto a cargo, la sanción por extemporaneidad debería determinarse teniendo en cuenta los ingresos brutos; en el sub júdice la administración tributaria encontró que la extemporaneidad determinada con base en el impuesto a cargo era inferior a la calculada con fundamento en los ingresos brutos, lo que implica que la actora disminuyó, en detrimento del fisco, la base sobre la cual debió liquidar la sanción por extemporaneidad, consecuencia que se originó por la renuncia a la exención. Dado que la renuncia en mención no sólo afectó el “interés individual del renunciante” sino que incidió en el interés público, el cual no es objeto de disposición por los particulares (artículo 15 del Código Civil), la actora no podía renunciar al beneficio tributario. Tan claro es que su interés era netamente particular, que en la demanda y la apelación reconoció que el propósito de renunciar al beneficio era pagar una sanción por extemporaneidad menos onerosa que la que legalmente le correspondía. Por último, no asiste razón a la actora cuando sostiene que la renuncia a la exención tiene su sustento en el artículo 788 del Estatuto Tributario, pues dicha norma lo que prevé es la necesidad de acreditar las circunstancias que dan derecho al beneficio tributario, no que éste sea renunciante en todo o en parte.

Salvamento de voto

En mi opinión, sí es posible renunciar a beneficio tributarios, porque no existe norma que lo impida, ni ello implica afectar intereses diversos del renunciante, de conformidad con el artículo 15 del Código Civil, no se afectan las arcas estatales porque éstas no dependen de las sanciones. Las multas pretenden reprochar el incumplimiento de deberes, por lo que su finalidad no es aumentar los recaudos. En el presente caso, el estudio debió partir de la presunción de buena fe de la sociedad que decide declinar la exención y que en todo caso debe liquidar sanción por extemporaneidad. Adicionalmente, resulta lógico renunciar a un beneficio cuando mantenerlo genera una carga más gravosa, como ocurre en este caso, en el cual en forma insólita la sanción por extemporaneidad es más alta para quienes gozan de la exención, frente a los obligados a cancelar el tributo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de septiembre del 2007, Expediente 2003 – 1657(124)

Según la norma **la base de la sanción es el 5 por ciento del total del impuesto a cargo** y es por ello que en el momento de la presentación de la declaración se genera la sanción, pero debe atender a los parámetros establecidos en el artículo 61 del Decreto Distrital y si con posterioridad la administración corrige la liquidación privada, y modifica el impuesto a cargo, se ajusta a derecho reliquidar la sanción por extemporaneidad. Debe tenerse en cuenta que en el presente caso la administración simplemente reliquidó la sanción por extemporaneidad al aplicar la misma tarifa (5%) tomando el total del impuesto a cargo del actor una vez determinada la base gravable; sin embargo, no incrementó su porcentaje (30%), es decir, no se aplicó el artículo 95 del Decreto 807 de 1996. En consecuencia, resulta procedente la reliquidación de la sanción por extemporaneidad determinada por el contribuyente en las liquidaciones privadas objeto de revisión, por el hecho de que se hubiese modificado el impuesto a cargo, pues su monto corresponde a la base fijada en el artículo citado. Es por ello que no le asiste razón a la sociedad actora cuando considera improcedente la sanción por extemporaneidad determinada en los actos acusados.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de agosto del 2005, Expediente 03-1380. (80)

(...) así las cosas y teniendo en cuenta que la exención afecta exclusivamente el pago del impuesto, pero de manera alguna el deber formal de declarar- y liquidar en ellas como impuesto a cargo el valor de “0”,- se encuentra exenta de su

pago, sin poder renunciar a dicha prerrogativa, dado el interés público que la determina. Es claro para la sala que la sanción generada por la presentación extemporánea de las declaraciones, debe tomar como base el porcentaje establecido en el inciso segundo del artículo 61 del decreto 807 de 1993 (0,5% de los ingresos brutos percibidos por cavi petrol en cada uno de los bimestres declarados), con la actualización de valores que dispone el decreto 941 de 1999. Concluye la sala la improcedencia de la sanción impuesta por inexactitud, máxime cuando el hecho de la presentación extemporánea, ya tuvo su propia punición, sin que su liquidación errada encaje en alguno de los supuestos de inexactitud.

CONCEPTO DIAN 029126 del 2007

A partir de qué fecha se debe liquidar sanción por extemporaneidad e intereses de mora respecto de las declaraciones tributarias de un contribuyente a quien mediante sentencia se le declaró muerto por desaparecimiento?

Sobre lo alcances de las decisiones judiciales que declaran la muerte presunta por desaparecimiento de una persona y el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de estas personas o de sus familiares la Corte Constitucional mediante Sentencia T-1095/95 que constituye reiteración de jurisprudencia señaló:

(...).

2. Ahora bien, vistos los argumentos jurídicos generales y jurisprudenciales acerca del deber constitucional de solidaridad, es importante señalar cuáles son los alcances de las decisiones judiciales que declaran la muerte presunta por desaparecimiento de una persona, frente a la alegada falta de solidaridad por parte del Estado, y en especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, al exigir de esta persona o de sus familiares el cumplimiento de obligaciones tributarias, obligaciones que como ya se anotó, también corresponde a un deber de solidaridad de las personas para con el Estado.

Según las normas del Código Civil relativas al fin de la existencia de las personas, y para los efectos jurídicos a que hubiere lugar, esta termina con la muerte; bien si esta ha sucedido de manera real o porque se presume que esta ha ocurrido en razón del desaparecimiento de una persona por un lapso de tiempo y así es declarada por un juez cumplidos los requisitos establecidos en la ley.

Ahora bien, los motivos para considerar de manera presuntiva que una persona ha muerto se sustentan en que ésta ha desaparecido del lugar de su domicilio, ignorándose su paradero, y pasaren dos (2) años sin haberse tenido noticia del mismo. La declaración de muerte presunta por desaparecimiento corresponde al juez del domicilio que el desaparecido haya tenido en el territorio de la Nación, justificándose previamente que se ignora el paradero del desaparecido, que se han hecho las posibles diligencias para averiguarlo, y que desde la fecha de las últimas noticias que se tuvieron de su existencia, han transcurrido, a lo menos, dos años. Además, esta declaración no podrá hacerse sin que preceda la citación del desaparecido, por medio de edictos publicados en el periódico oficial, tres veces por lo menos, debiendo correr más de cuatro meses entre cada dos citaciones, y transcurridos cuatro meses, a lo menos, desde la última citación.

Así, las circunstancias que permiten presumir el fin de la existencia de una persona en razón a su desaparecimiento tienen que encontrarse demostradas en un proceso judicial, y corresponde a un juez su valoración, para que mediante sentencia declare la presunción de muerte por desaparecimiento, providencia en la cual debe dejarse definido el día en que se presume ha ocurrido el deceso. Al respecto, el numeral seis del artículo 97 del Código Civil dispone que "El juez fijará como día presuntivo de la muerte el último del primer bienio, contado desde la fecha de las últimas noticias...". Por lo que, declarada mediante sentencia la presunción de muerte por desaparecimiento debe tenerse por ocurrida, para todos los efectos jurídicos, en la fecha que se señale en la sentencia, y quien reclame un derecho para cuya existencia se suponga que el desaparecido ha muerto en dicha fecha, no necesita probar que el desaparecido ha muerto verdaderamente en esa fecha, mientras no se presente prueba en contrario; por lo que, quien necesite probar que el desaparecido ha muerto antes o después de esa fecha, estará obligado a probarlo (C.C., art. 107).

Ahora bien, la jurisprudencia ha sido constante en considerar que las personas secuestradas o desaparecidas se hallan en un estado de debilidad manifiesta, circunstancias que de por sí afectan los derechos fundamentales de las personas, pero de las cuales puede derivarse además la afectación de otros derechos, por la conducta de terceros ajenos a los hechos que originaron tal situación. Ante tales circunstancias, adquiere relevancia la figura jurídica el deber constitucional de solidaridad respecto de la persona secuestrada o desaparecida, que podría ver vulnerados sus derechos fundamentales por el incumplimiento de deberes de esta naturaleza.

En los anteriores casos, en los que las personas se encuentran en estado de debilidad manifiesta, los deberes de solidaridad vinculan a terceras personas, como son los deberes que corresponden al empleador, público o privado, para que siga cancelando a la familia el salario de la persona secuestrada o desaparecida, y los que corresponden a los acreedores

de no exigir las cuotas de deuda durante el secuestro o desaparecido ni durante la fase de readaptación de la persona demandada.

El cumplimiento de tales deberes, como lo ha reiterado esta corporación, guarda estrecha relación con los derechos fundamentales de las personas secuestradas o desaparecidas, y de su núcleo familiar, tales como el derecho al mínimo vital, el derecho al libre desarrollo de la personalidad, el derecho general de la libertad o la dignidad humana, razón por la cual pueden exigirse por medio de la acción de tutela. Tratándose de la circunstancia especial en que una persona ha sido declarada muerta en aplicación de la presunción por desaparecimiento, si bien con origen en el secuestro de que fue objeto, existe una decisión judicial ejecutoriada en la que se ha definido claramente por el juez, y de acuerdo con lo dispuesto en la ley, la fecha en que debe presumirse ocurrió el fallecimiento. Por lo que, en este caso, el cumplimiento de los deberes de solidaridad por parte del Estado no pueden cobijar sino la época de su secuestro y desaparecimiento, y no un tiempo posterior a la declaración de su muerte, pues una vez declarada ella los herederos podrán tomar las determinaciones propias en relación con sus bienes como si hubiere fallecido realmente, pues ciertos deberes de solidaridad solo se han consagrado en la ley, y lo ha definido la jurisprudencia, para los casos de secuestro y desaparecimiento y no para cuando las personas han fallecido real o presuntamente .

Así, solo mientras la persona secuestrada permanece privada de su libertad, o se encuentra desaparecida, el deber constitucional de solidaridad es exigible del Estado, la familia, las demás personas y de su empleador si lo hubiere. Pero cuando ya se ha proferido una decisión judicial que ha quedado ejecutoria, y por la cual se declara su muerte presunta, la posibilidad de reclamar solidaridad del Estado, la familia y demás particulares no tiene el mismo alcance, pues la persona titular de los derechos a proteger ya no existe para todos los efectos, y las consecuencias jurídicas que se derivan de su muerte plantean otros caminos jurídicos para reclamar su protección. En estos eventos, la solidaridad que era un deber constitucional de clara exigibilidad durante el tiempo en que la persona estuvo secuestrada o desaparecida, y que se justifica igualmente en el hecho de que la persona no se encuentra para cumplir con sus deberes familiares y no es posible tampoco disponer de sus bienes para los efectos pertinentes, ya no puede ser reclamado en los eventos en que la persona ha fallecido realmente o ha sido declarada muerta por sentencia judicial, pues el derecho fundamental a partir del cual emanan todos los demás derechos y obligaciones ya no es protegible por cuanto el titular del mismo ha dejado de existir. (...)

Por lo tanto, declarada mediante sentencia la presunción de muerte por desaparecimiento en la que se ha definido claramente por el juez, la fecha en que debe presumirse ocurrió el fallecimiento, ésta debe tenerse como tal para todos los efectos jurídicos, por lo tanto, a partir de este momento desaparecen las eximentes de responsabilidad, y procede la aplicación de la sanción por extemporaneidad y la liquidación de los intereses moratorios en los términos de los artículos 641 y 634 del Estatuto Tributario, respecto de las declaraciones tributarias que debió presentar el obligado durante el periodo de dos años que corresponde al término legal por el cual se declara la muerte por desaparecimiento, salvo que las mismas se hayan realizado mediante agencia oficiosa .

En relación con el tema de eximentes de responsabilidad tales como el caso fortuito y la fuerza mayor en el cumplimiento de obligaciones tributarias, este despacho mediante Conceptos 088900 del 2000 y 047496 del 2003 que le anexo expuso la doctrina vigente.

Cabe anotar que cuando se trata de personas secuestradas, el legislador previó un procedimiento especial consagrado en los artículos 11 y 20 de la Ley 986 del 2005 (Agosto 26). Sobre el tema este despacho se ha pronunciado mediante Oficio 023411 del 2007 (marzo 26)

CONCEPTO DIAN 060888 del 19 de julio del 2006

(...) solicita se reconsidere la tesis expresada en el tercer problema jurídico contenido en el Concepto Nro. 060371 del 3 de julio del 2001, en la cual se señala que la sanción por extemporaneidad se debe reliquidar cuando resulten mayores impuestos a pagar como consecuencia de la modificación de la liquidación privada.

A juicio del peticionario, los artículos 641, 647 y 701 del Estatuto Tributario, no facultan a la administración para reliquidar la sanción por extemporaneidad, cuando determina oficialmente mayores impuestos, evento en el cual solo es aplicable la sanción por inexactitud sobre el mayor valor a cargo.

En el Título III del Libro Quinto, dentro del acápite de las sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias, el Estatuto Tributario, tipifica y distingue las diversas conductas infractoras en que puede incurrir un contribuyente o declarante, estableciendo en cada caso el hecho sancionable, la base, la tarifa y el tope de la sanción.

La extemporaneidad tiene ocurrencia, cuando las declaraciones se presentan después de vencidos los plazos fijados por el Gobierno Nacional para el cumplimiento de la respectiva obligación (artículo 641), mientras que la inexactitud se

configura como consecuencia de omisiones, de inclusiones inexistentes, o de la utilización en las declaraciones tributarias, 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 (art. 647).

Como se ve estas sanciones obedecen a supuestos de hecho diferentes, claramente definidos por la ley, por lo cual no se pueden ni deben confundir los hechos generadores, ni las sanciones en sí. Esta precisión es muy importante, porque un contribuyente puede incurrir en una u otra conducta sancionable o en ambas.

En efecto, cuando un contribuyente presenta la declaración exacta, pero en forma extemporánea, se hace acreedor a la sanción por extemporaneidad, si la presenta oportunamente pero en forma inexacta, incurre en sanción por inexactitud, pero si la presenta extemporánea e inexacta, queda incurso simultáneamente en dos conductas sancionables, por extemporaneidad y por inexactitud.

En cuanto a la base para determinar la sanción por extemporaneidad, el artículo 641, prevé tres alternativas: el total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, o en su defecto los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración o el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior.(...)Por esta razón, en eventos como el que nos ocupa, es decir cuando se presenta la declaración en forma extemporánea, se presume sin embargo que el contribuyente ha consignado las bases gravables correctas y que por tanto la sanción allí consignada, responde a esa realidad económico-tributaria y está bien liquidada. Pero si esto no es así, la administración de Impuestos en ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación con que el mismo Estatuto la dota (Título IV del Libro Quinto), puede desvirtuar esa presunción de veracidad, y si se determina un mayor valor en la base que usó el contribuyente o en la que debió usar, para liquidar la sanción por extemporaneidad, la consecuencia lógica, es que se debe reliquidar la sanción en el mismo proceso de determinación, porque no se estaría haciendo cosa distinta que dar estricto cumplimiento al mandato del artículo 641, esto es, liquidando la sanción que en el momento de la presentación de la declaración extemporánea, le correspondía liquidar al contribuyente si hubiese sido exacto.

Obsérvese que con este proceder, lo que se hace simple y llanamente es colocar en igualdad de condiciones al contribuyente extemporáneo e inexacto, frente al que fue exacto pero extemporáneo. A contrario sensu, una interpretación diferente, en la que se concluyera que la inexactitud de la declaración extemporánea, no obliga a reliquidar la sanción por extemporaneidad, conduciría a otorgar un tratamiento más favorable al contribuyente que incurre en ambas conductas sancionables, como pasa a verse:

El contribuyente que solo incurre en una de estas conductas sancionables, es decir que es exacto pero extemporáneo, liquida una sanción por extemporaneidad plena, mientras que el contribuyente que es simultáneamente extemporáneo e inexacto, liquida una sanción por extemporaneidad inferior en función de las menores bases gravables declaradas, pese a lo cual solo se le podría sancionar por su inexactitud, que es una conducta bien distinta.(...)Supongamos dos contribuyentes que presentaron la declaración extemporáneamente. El primero declaró las bases gravables correctas o exactas y liquidó la sanción por extemporaneidad plena. El segundo consignó unas bases gravables inferiores a su realidad económico-tributaria y por lo tanto liquidó una sanción por extemporaneidad menor. Frente al segundo contribuyente, la administración adelanta un proceso, en el que determina un mayor valor a pagar, una sanción por inexactitud, sin embargo no reliquida la sanción por extemporaneidad. Agotadas las instancias pertinentes, se concluye que en realidad no se configuró una conducta sancionable por inexactitud sino una simple diferencia de criterios entre el contribuyente y la administración. En este escenario, el contribuyente extemporáneo que declaró correctamente sus bases gravables y que liquidó la sanción por extemporaneidad plena, termina siendo castigado con una sanción mayor, frente al que declaró bases gravables inferiores, cuya modificación en todo caso no es objeto de sanción por inexactitud.

El criterio aquí expuesto es consecuente con lo previsto en el párrafo 1º del artículo 644 del Estatuto Tributario, según el cual, cuando el contribuyente corrija una declaración presentada extemporáneamente, debe liquidar la sanción por extemporaneidad sobre el mayor valor a pagar o sobre el menor saldo a su favor, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella. Si esto se predica de las correcciones voluntarias, con mayor razón de las provocadas, sino fuera así, se insiste, el contribuyente que fue inexacto en su declaración extemporánea y que liquidó una sanción por extemporaneidad irrisoria, se vería favorecido porque a la postre solo sería sancionado por su inexactitud, mas no por su extemporaneidad.

Finalmente respecto al argumento según el cual, el artículo 701 del Estatuto Tributario solo faculta a la administración de Impuestos para corregir las sanciones liquidadas erróneamente por el contribuyente, dejándola sin facultad para reliquidarlas, tomando como base los mayores impuestos determinados oficialmente, es necesario hacer las siguientes precisiones:

Efectivamente, de acuerdo con la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado (sentencias 10518 del 7 de diciembre del 2000, 11698 del 22 de junio y 11904 del 8 de junio del 2001) y con la doctrina oficial de este despacho, la facultad

para corregir las sanciones mediante liquidación de corrección aritmética, se contrae a aquellas situaciones en las que al confrontar las bases gravables consignadas en la declaración tributaria, que se presumen ciertas, con las sanciones auto liquidadas, surge de bulto una inconsistencia, que puede ser una omisión o un yerro en la liquidación de la sanción, aunque no necesariamente provenga de un error aritmético (Concepto 034853 del 18 de junio del 2003).

Si bien es cierto, este y no otro es el alcance del artículo 701 del Estatuto Tributario, es diferente la situación, cuando lo que se cuestiona son las bases gravables declaradas propiamente dichas, caso en el cual, lo procedente, es incluir en la liquidación oficial de revisión, previa propuesta en los actos preparatorios, la reliquidación de la sanción por extemporaneidad, de conformidad con lo previsto en los artículos 641, 642 y el párrafo del artículo 644 del Estatuto Tributario.

CONCEPTO DIAN 50591 del 2009

Solicita aclaración respecto a la aplicación de la sanción por extemporaneidad en el caso de las declaraciones de retención en la fuente debido a que hay diversidad de criterios respecto a la interpretación del artículo 641.

Dentro de los deberes y obligaciones formales de los contribuyentes o responsables del pago del tributo, se encuentra el presentar las declaraciones tributarias dentro de los plazos estipulados por el gobierno nacional, so pena, de incurrir en la aplicación de sanciones.

En efecto el artículo 641 del Estatuto Tributario ... hace alusión a la forma en que se debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, y en el inciso primero establece que el valor de la sanción por cada mes o fracción de mes de retardo será del 5% del impuesto a cargo o de las retenciones practicadas.

Para el evento en que no resulte impuesto a cargo la misma disposición establece que se deben tomar los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración y si no se percibieron ingresos se tendrá en cuenta el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior.

Como se puede observar el artículo 641 del Estatuto Tributario, no establece excepción alguna respecto a la aplicabilidad de la sanción por extemporaneidad, pues de manera general se aplicará a las personas o entidades responsables que presenten su declaración después del plazo establecido en la ley.

Por lo tanto, si en el período fiscal no se registraron retenciones, a efectos de determinar el valor de la sanción por extemporaneidad se debe dar aplicación a lo establecido en el inciso 3 del artículo 641 del Estatuto Tributario, es decir, que en primer lugar se deben tomar los ingresos brutos percibidos por el declarante y si no hubo ingresos, se debe tomar el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior.

No obstante si no se puede establecer una base para liquidar la sanción, se dará aplicación al artículo 639 del E.T. que establece la sanción mínima, pero este artículo será de aplicación supletiva, en el evento en que no exista base para aplicar la sanción por extemporaneidad, o cuando el valor de la sanción con la aplicación de la base respectiva, sea inferior a la mínima establecida legalmente.

ARTÍCULO 642. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES CON POSTERIORIDAD AL EMPLAZAMIENTO. *El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.*

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 la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) a dichos ingresos, o de cuatro veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de diez millones (\$10.000.000), cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del dos por ciento (2%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante

de aplicar el veinte por ciento (20%) al mismo, o de cuatro veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de diez millones (\$10.000.000), cuando no existiere saldo a favor. <Modificado por la Ley 49/90, art. 53>

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto o retención a cargo del contribuyente, retenedor o responsable.

Cuando la declaración se presente con posterioridad a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, también se deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, a que se refiere el presente artículo.

ARTÍCULO. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES CON POSTERIORIDAD AL EMPLAZAMIENTO. El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento o al auto que ordena inspección tributaria, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será de un (1) salario mínimo diario legal vigente al momento de presentar la declaración.

Los obligados a presentar declaraciones de sobretasa a la gasolina motor, retenciones e impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, impuesto al consumo cervezas, sifones, refajos y mezclas e impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea posterior al emplazamiento o auto de inspección tributaria, deberán liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad contenida en el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional, para cuyos efectos se tendrán en cuenta los ingresos correspondientes a la jurisdicción territorial.

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto o retención a cargo del contribuyente, retenedor o responsable.

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de noviembre del 2008, Expediente 15816

Para imponer la sanción debe cumplirse el trámite previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario. Conforme a la primera norma en mención, la administración debe proferir un emplazamiento previo por no declarar, que tiene por objeto emplazar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Y, si éste presenta la declaración después del emplazamiento, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario. De acuerdo con el artículo 716 del Estatuto Tributario, si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la administración debe imponer la sanción por no declarar. Esta previsión tiene sentido porque si el contribuyente no atiende el emplazamiento, y, por tanto, no declara, a pesar de estar obligado a hacerlo, debe ser sancionado por no declarar. Así pues, es requisito previo del acto que impone la sanción, que la administración haya expedido y notificado el emplazamiento para declarar. Conforme al artículo 565 del Estatuto Tributario, entre las actuaciones de la administración que deben notificarse por correo o personalmente se encuentran los emplazamientos. El artículo 566 ibídem, indica que la notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente, en la dirección informada por el contribuyente a

la administración. El artículo 563 *ibídem* prescribe que la notificación de las actuaciones de la administración debe efectuarse a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección. También dispone el artículo 563 del Estatuto Tributario que si el contribuyente no ha informado la dirección, la administración puede notificarlo a la dirección que establezca mediante verificación directa, o a través de las guías telefónicas, directorios y, en general, de información oficial, comercial o bancaria. Y, que cuando no es posible establecer la dirección por los anteriores medios, los actos serán notificados por publicación en un diario de amplia circulación. El artículo 568 *ibídem* señala que en el evento de que sean devueltas las notificaciones por correo, por cualquier causa, serán notificadas por aviso en un periódico de amplia circulación nacional.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de julio de 2008 Expediente 2415975

Conforme al artículo 715 del Estatuto Tributario la administración debe proferir un emplazamiento previo por no declarar, que tiene por objeto emplazar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Y, si éste presenta la declaración después del emplazamiento, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario. Lo anterior significa que no procede la sanción por no declarar si el contribuyente atiende el emplazamiento y declara, pues, precisamente con ocasión del emplazamiento cumplió el deber formal de declarar, así lo hubiera hecho tardíamente, motivo por el cual debe liquidar y pagar la sanción del artículo 642 del Estatuto Tributario. De acuerdo con el artículo 716 del Estatuto Tributario, si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la administración debe imponer la sanción por no declarar. Esta previsión tiene sentido porque si el contribuyente no atiende el emplazamiento, y, por tanto, no declara, a pesar de estar obligado a hacerlo, debe ser sancionado por no declarar. Sin embargo, si el contribuyente declara aun después de vencido el plazo concedido en el emplazamiento, no debe imponérsele la sanción por no declarar, pues, lo que se censura con dicha sanción, es la omisión del deber de declarar, omisión que no se presenta cuando el contribuyente declara, aunque tardíamente. En relación con las declaraciones presentadas después del mes otorgado por la administración en el emplazamiento para declarar, la Sala precisó que no dan lugar a la imposición de la sanción por no declarar, dado que el hecho sancionable no se presentó, toda vez que las declaraciones se presentaron, aunque de manera extemporánea

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de enero del 2009, Expediente 250002327000200601371 -01

De la norma en cuestión se deriva la posibilidad de que los municipios apliquen los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional para efectos de la imposición de sanciones y expedición de liquidaciones oficiales, pero no que apliquen las normas que definen las sanciones puesto que estas no son normas de procedimiento sino normas sustantivas en cuanto que definen las conductas sancionables y establecen la base de liquidación. Es así como en principio no le era dable al municipio aplicar las normas del Estatuto Tributario Nacional para la liquidación de sanciones. Es así como las normas de procedimiento tributario contenidas en el Estatuto Tributario Nacional, en los elementos que definen la sanción como son la base gravable, la tarifa, no son aplicables de manera directa a impuestos de orden municipal ya que se requiere de una adecuación a la naturaleza del impuesto respectivo de manera que se atienda a los principios de proporcionalidad y racionalidad de las sanciones. La Sala observa, que en el caso en estudio la tarifa de la sanción por extemporaneidad está dada en el artículo 642 del Estatuto Tributario en un 2% mensual del patrimonio líquido sin exceder los topes allí indicados, mientras que la tarifa del impuesto de industria y comercio contemplada en los artículos 26 y 27 del citado acuerdo esta definida entre el 7 y el 10 por mil, de manera que de aplicarse la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración de industria y comercio en una tarifa del 2 por ciento sobre el patrimonio, siendo la tarifa del impuesto en un máximo del 10 por mil, la sanción en esa proporción resultaría exagerada frente al monto del tributo dado que el mismo se liquida con tarifas por mil y no con tarifas por ciento, y de otra parte el citado impuesto no incluye dentro de su base gravable el patrimonio del año anterior, contrariándose de esta manera el principio de proporcionalidad y racionalidad del tributo. De lo dicho se deduce que al no existir norma municipal que contemple la sanción por extemporaneidad en los eventos en que no existe tributo no era posible liquidar esta sanción. Igualmente en el hipotético caso de aplicar el artículo 642 del Estatuto Tributario, no era posible liquidar directamente como sanción la suma de \$95.316.000, puesto que para llegar a ella debió efectuar los cálculos previos que establece la norma y no lo hizo. Así las cosas la sanción por extemporaneidad no se ajustó a derecho

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de abril del 2007, Expediente 2005-0615(41)

La sanción por extemporaneidad referida debe ser autoliquidada por el contribuyente en sus declaraciones tributarias, cuando se dan los supuestos de los artículos 62 del Decreto 807 de 1993 y el artículo 7 del Acuerdo 27 del 2001, es decir,

cuando se presenten con posterioridad al requerimiento especial. De conformidad con el artículo 54 del Decreto 807 de 1993 las sanciones pueden imponerse a través de Resolución independiente, o a través de Liquidación Oficial. Es por ello, que en caso de que el contribuyente no cumpla con su deber de declarar, no se requiere de la notificación de pliego de cargos, antes de imponer la sanción por parte de la administración, ni ésta debe ser impuesta a través de un acto independiente al de la liquidación oficial, pues la norma habilita a la administración para imponer la respectiva sanción, a través de uno cualquiera de los actos enunciados. Ahora bien, la no liquidación o la liquidación incorrecta de la sanción por extemporaneidad, genera que la administración la imponga pero incrementada en un treinta por ciento (30%). Tal incremento, constituye una sanción independiente de la sanción por extemporaneidad que se corrige; y se causa precisamente por no cumplir la obligación de liquidar correctamente las sanciones que debe determinar el contribuyente en sus declaraciones. Lo anterior, de conformidad con el artículo 701 del Estatuto Tributario Esta sanción a diferencia de la sanción por extemporaneidad no la autodetermina el contribuyente en sus declaraciones, sino que es impuesta por la administración por ministerio de la ley y como ya se enunció, consiste en aumentar en un 30% la sanción procedente. ... que puede imponerse ya sea mediante liquidación oficial, o bien, mediante resolución independiente. Si la administración escoge esta última opción deberá formular un pliego de cargos. Pero, toda vez que en el caso bajo examen la administración optó por liquidarla a través de la Liquidación Oficial, no era necesario la expedición de un pliego de cargos como lo consideró la actora.

Concepto DIAN 13326 del 2007

Solicita se informe la vigencia de los Conceptos números 011647 del 25 de mayo de 1989 y 011226 del 15 de abril de 1991, en los que se interpreta que no es procedente aplicar la sanción por no declarar prevista en los artículos 643 y 716 del Estatuto Tributario si con posterioridad al emplazamiento previo a la sanción por no declarar pero antes de la notificación de la resolución mediante la cual se impone la sanción, el obligado presenta la correspondiente declaración autoliquidándose la sanción por extemporaneidad agravada prevista en el artículo 642.

Artículo 715. Emplazamiento previo por no declarar. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias estando obligado a ello, serán emplazados 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 en la omisión.

Artículo 716. 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".(subraya fuera de texto)

Debe anotarse que el artículo 641 del Estatuto Tributario ordena la aplicación de una sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones tributarias, sanción que se autoliquida en las declaraciones privadas presentadas por los obligados a cumplir con este deber formal.

En el artículo 642 del Estatuto Tributario el legislador, procurando el cumplimiento voluntario del deber de declarar, otorgó una oportunidad para la presentación de la declaración con posterioridad al emplazamiento previo a la sanción por no declarar, indicando que esta se puede presentar liquidando la sanción por extemporaneidad incrementada con respecto a la contenida en el artículo 641 ibídem.

Luego de agotada la oportunidad para la presentación de la declaración con ocasión del emplazamiento, procede la imposición de la sanción prescrita en el artículo 643 del Estatuto Tributario, la cual sanciona la renuencia al cumplimiento del deber formal de declarar.

Se observa entonces que el emplazamiento para declarar tiene como finalidad, además de garantizar el derecho de defensa, procurar el cumplimiento voluntario del deber de declarar.

(...) En conclusión, como quiera que al presentarse la declaración después de proferido el emplazamiento el obligado debe liquidar en su denuncia la sanción de extemporaneidad prevista en el artículo 642 del Estatuto Tributario o, si es del caso, autoliquidar la sanción por no declarar reducida al 10% sin que sea inferior a la ordenada por el artículo 642 ibídem si se presenta durante el término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción, no puede ya la administración aplicar la sanción por no declarar por haber cesado la renuencia a presentarla y por haberse ya liquidado la sanción correspondiente de acuerdo con la ley.

Así lo manifiesta el Concepto No 11647 de 1989 ratificado por el Concepto No 011226 del 15 de abril de 1991 al indicar:

Cuando el contribuyente declaró pasado el mes siguiente al emplazamiento, pero antes de haber obrado la administración imponiendo la sanción correspondiente, él deberá liquidarse una extemporaneidad agravada, puesto que ya media el emplazamiento y no será entonces posible para la administración aplicar la sanción del artículo 56 (hoy artículo 643 del

Estatuto Tributario), por dos razones: equivaldría a sancionar dos veces un mismo hecho y además, porque el artículo 56 citado determina una sanción “ para quien persiste” en el incumplimiento, término en presente, no siendo posible sancionar a quien actualmente no persiste en tal incumplimiento, máxime cuando las bases sobre las que se liquida la sanción son los ingresos brutos de la última declaración (se supone que no es la que acaba de presentar) o el valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos que determine la administración, los cuales son bases que tienen razón de ser respecto de un contribuyente que no ha declarado, mas no del que declara.

Al respecto se pronunció el Consejo de Estado mediante Sentencia No 12317 del 5 de septiembre del 2002 manifestó:

En este sentido la Sala coincide con las precisiones hechas por la Señora Procuradora, por cuanto la satisfacción de la obligación de hacer, consistente en presentar la declaración y cuya aparente omisión aún después del emplazamiento para declarar dio lugar a la imposición de la sanción, fue satisfecha por parte del contribuyente dentro de la oportunidad legalmente prevista, siendo evidente la ausencia del presupuesto fáctico que amerita la imposición de la sanción.

Por lo anterior, se consideran vigentes los conceptos mencionados por cuanto guardan correspondencia con las normas que contemplan la aplicación de la sanción por no declarar por parte de la administración, así como la aplicación de la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración.

ARTÍCULO 643. SANCIÓN POR NO DECLARAR. *La sanción por no declarar será equivalente:*

1. *En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, 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.*
2. *En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, 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.*
3. *En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, al diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, 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.*
4. *En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de timbre, la sanción por no declarar será equivalente a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.*

PARÁGRAFO 1. *Cuando la administración de Impuestos disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras.*

PARÁGRAFO 1. *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 diez por ciento (10%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la administración, 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, liquidada de conformidad con lo previsto en el artículo 642.*

ARTÍCULO. SANCIÓN POR NO DECLARAR. La sanción por no declarar será la siguiente a:

Nota. La presente sanción está prevista para impuestos respecto de los cuales está previsto el deber formal de declarar. Por lo tanto, cada entidad territorial deberá establecer, de acuerdo con la estructura de sus tributos, la sanción aplicable a cada uno de ellos según corresponda, teniendo en cuenta los criterios de proporcionalidad y progresividad.

PARÁGRAFO. Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo que impone la sanción por no declarar, el contribuyente, responsable o agente retenedor, 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, 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 con posterioridad al emplazamiento o auto que ordene inspección tributaria.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre de 2009, Expediente 16351

Para la demandante los actos administrativos se expidieron en forma irregular, dado que en el trámite tendiente a la expedición de la liquidación de aforo se desconocieron los presupuestos procesales consagrados en el Estatuto Tributario (arts. 715 a 717), en atención a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, lo que equivale a una vulneración del precepto constitucional del debido proceso (art. 29 C.P.). Como quedó anotado, se trata de una obligación tributaria, razón por la cual conforme a lo señalado por el Ministerio Público antes de producir el acto de aforo, el Municipio de Fómeque debió proferir el emplazamiento para declarar conforme al artículo 715 del Estatuto Tributario, el cual, de no ser atendido implicaba la expedición de la sanción por no declarar según los artículos 643 y 716 del E.T. y una vez agotadas tales etapas debió proferir la correspondiente liquidación de aforo, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 717 del E.T. Para la Sala es evidente que la administración Municipal omitió uno de los pasos previos a la expedición de la Resolución 01 del 2004 (por medio de la cual se liquida la obligación) como es el referente a la determinación e imposición de la sanción por no declarar, que otorga al contribuyente la prerrogativa que tal sanción se reduzca al 10 por ciento de la inicialmente impuesta, si la liquida y paga al presentar la declaración tributaria, es decir, que constituye una segunda oportunidad legal después del emplazamiento, para que el particular cumpla con el deber fiscal de declarar (arts. 716 y 643 del E.T.). Además, la etapa omitida por la administración ha sido determinada expresamente en la normatividad tributaria, como previa a la expedición de la liquidación de aforo y contra el acto sancionatorio procede el recurso de reconsideración (art. 720 E.T.). Si el administrado después de emplazarlo para que declare y de sancionarlo por no hacerlo, persiste en la omisión de presentar el respectivo denuncia tributario, el ente fiscal territorial cuenta con facultades tendientes a determinar la carga tributaria respectiva (hecho generador, base gravable y tarifa) a través de la liquidación de aforo [art. 717]. Como se advirtió antes, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento para declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, pero en el caso concreto la administración Municipal en un solo: acto realizó la liquidación de aforo, (Resolución 01 del 2004) por lo que la actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 716 del E.T. que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, del emplazamiento previo para declarar y de la liquidación de aforo, respectivamente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2008 noviembre 13, Expediente 15816

Para imponer la sanción debe cumplirse el trámite previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario. Conforme a la primera norma en mención, la administración debe proferir un emplazamiento previo por no declarar, que tiene por objeto emplazar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Y, si éste presenta la declaración después del emplazamiento, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario. De acuerdo con el artículo 716 del Estatuto Tributario, si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la administración debe imponer la sanción por no declarar. Esta previsión tiene sentido porque si el contribuyente no atiende el emplazamiento, y, por tanto, no declara, a pesar de estar obligado a hacerlo, debe ser sancionado por no declarar. Así pues, es requisito previo del acto que impone la sanción, que la administración haya expedido y notificado el emplazamiento para declarar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de octubre del 2007, Expediente 15530

Como se advirtió antes, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, pero en el caso concreto la administración Municipal en un solo acto realizó la liquidación de aforo e impuso la sanción por no declarar, cada una de las cuales además de ser independientes cuenta con el recurso de reconsideración, por lo que la actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 716 del E.T. que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, del emplazamiento previo por no declarar y de la liquidación de aforo, respectivamente. Por todo lo analizado, la Sala encuentra que le asiste razón a la apelante, por lo que revocará lo decidido en primera instancia, para en su lugar declarar la nulidad de la liquidación oficial de aforo y del acto administrativo que desató el recurso de reconsideración.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de octubre del 2008, Expediente 25000-23-27-000-2007-00243-01

Respecto a la violación de los artículos 95-9 y 363 de la Carta, que imponen la obligación a los asociados de contribuir con las cargas públicas, dentro de los conceptos de justicia y equidad, cabe señalar, que efectivamente el principio constitucional de equidad se concreta en la razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones por infracciones tributarias, cuya observancia no solamente rige en lo atinente a la obligación principal o sustancial, sino en la consagración de las respectivas sanciones, las que deben ser razonables y proporcionadas al hecho que se reprime. La proporcionalidad equivale a que la acción represiva guarde equivalencia con la conducta infractora, en otras palabras, que reflejen proporcionalidad los parámetros de graduación y los de corrección. La norma contenida en el artículo 60, como lo acusa el actor, eligió una alternativa de sanción, que ya no se tasa en relación con el impuesto, sino por el valor de los ingresos, la que en el contexto de la relación entre la omisión y el monto de la sanción resulta claramente desproporcionada frente al posible impuesto. Proporción que no se logra cuando aquél se expresa en miles porcentuales y la sanción en cientos. Aplicando los principios enunciados a situaciones como la que nos ocupa en principio debe afirmarse que si la administración distrital admite que no todos los ingresos percibidos por la parte actora son gravados con el tributo, así mismo, para guardar la proporcionalidad y razonabilidad al momento de liquidar la sanción, la base de esta debe corresponder con la base del tributo puesto que de no ser así, la sanción resultaría desproporcionada e injusta respecto al monto del tributo. En este orden de ideas no resulta admisible en principio que la administración pretenda liquidar la sanción de manera indiscriminada sobre la totalidad de los ingresos brutos percibidos.- En este orden de ideas para la Sala resulta obligado concluir que si la Fundación Cardio infantil no es sujeto del impuesto de industria y comercio en razón a que la ley prohibió a las entidades territoriales gravar con dicho tributo a los hospitales que confirman el sistema de seguridad social en salud, tampoco está obligada a presentar declaraciones por dicho concepto. Así lo establece el parágrafo 2 del artículo 39 del Decreto Distrital 352 del 2002 antes transcrito.

Es así como al no estar la parte actora obligada a declarar el impuesto de industria y comercio, no se da el supuesto de hecho que da lugar a la sanción por no declarar, contemplado en el artículo 9 del Acuerdo 27 del 2001, que es precisamente la omisión en la presentación de la declaración.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de mayo del 2007, Expediente 250002327000200601181-01(68)

La sanción por no declarar el impuesto de Azar y Espectáculos, a que se refiere el artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, será equivalente al 10% de los ingresos brutos percibidos por la actividad gravada con el mencionado impuesto, es decir, los percibidos por la rifa, sorteo, juego, espectáculo, etc. De la resolución sanción, se evidencia que para el cálculo de la sanción se tomaron "los ingresos brutos mensuales ponderados declarados en el impuesto de ICA por los respectivos períodos". Aspecto éste que le llama la atención a la Sala, en la medida que no resulta acertado tomar como base para el cálculo de la sanción impuesta, los ingresos brutos mensuales ponderados declarados en el impuesto de ICA por los períodos bajo estudio, sino que en caso de ser procedente la sanción prevista en el numeral 5° del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, se debió tomar teniendo como base el valor de los premios autorizados por Etesa.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 1 de noviembre del 2006, Expediente 25000-23-27-000-2005-01181-01(87)

Para el caso de contribuyentes obligados a declarar por concepto de los diferentes impuestos distritales, que no cumplan con su obligación de declarar, el procedimiento a seguir por la administración es emitir un "emplazamiento para decla-

rar”, en el cual se le indica al obligado que dentro del término perentorio de un mes deberá cumplir con su obligación y se advierte de las consecuencias de no hacerlo, que no es otra que la imposición de la sanción por no declarar consagrada en el artículo 643 del estatuto tributario.

Encuentra la sala pertinente aclarar que una cosa es el requerimiento especial previsto para la liquidación oficial de revisión, en el cual si se debe tasar previamente el impuesto a cargo; y otra el emplazamiento para declarar que antecede a la sanción por no declarar en el cual simplemente se le está recordando al contribuyente la obligación de declarar y se le advierte sobre las consecuencias de no hacerlo, para el cual no está prevista formalidad alguna distinta de haberse establecido previamente mediante prueba sumaria la obligación de declarar. También se aclara que el pliego de cargos no está previsto para la sanción por no declarar, sino para otro tipo de sanciones. (...) la administración liquidó la sanción, que según la actora arroja una cifra que no se compadece con el monto de los premios entregados que fue de \$175.564.900, mientras que la sanción fue de \$6.958.730.000, lo que indica que no existe una proporcionalidad y resulta confiscatoria. (...) queda claro que la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos, a que se refiere el artículo 60 del decreto distrital 807 de 1993, será equivalente al 10% de los ingresos brutos percibidos por la actividad gravada con el mencionado impuesto, es decir, los percibidos por la rifa, sorteo, juego, espectáculo, etc.

Como en el caso concreto, de la motivación del acto sancionatorio se tiene que la administración liquidó la sanción por no declarar, sobre los ingresos brutos totales de los respectivos periodos, sin que exista claridad acerca de en si en dicha base para liquidar la sanción, se hubiesen incluido los ingresos realizados fuera del Distrito, los cuales evidentemente por no corresponder en su totalidad a esta jurisdicción territorial no pueden ser gravados, por tratarse de un tributo municipal. Dado que la sociedad admite la existencia de una base sobre la cual imponer la sanción; dado que es claro que la sociedad es sujeto pasivo; y finalmente, dado que no obra en el informativo mejor prueba sobre la base para liquidar la sanción, la sala acogiendo el lineamiento legal del artículo 747 del ET relativo a la confesión, reliquidará la sanción a que se refieren los actos acusados, por no declarar al impuesto de azar y espectáculos, sobre las sumas que obran en el documento antes citado.

Lo anterior teniendo en cuenta que el valor determinado por la administración en los actos acusados no se ajusta a lineamiento jurisprudencial antes transcrito y ciertamente, tal como lo anota la parte actora, para la sala su cuantificación resulta desproporcionada y confiscatoria, a mas que no se discriminaron los ingresos de Bogotá y fuera de Bogotá, como si se hizo en el informe de gestión de 11 de mayo del 2004.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de septiembre del 2006, Expediente 250002327000200401316-01(79)

En el sub judice, la administración distrital de impuestos, al expedir la liquidación oficial de aforo, para liquidar la sanción por no declarar a las vigencias gravables 1998 y 1999, aplicó la tarifa señalada en el artículo 60 del decreto 807 de 1993, mientras que para la vigencia gravable 2001, utilizó la tarifa señalada en el artículo 9 del acuerdo 27 del 2001. Encuentra la sala, que la sanción por no declarar impuesta por la administración con fundamento en el numeral 1 del artículo 60 del decreto distrital 807 de 1993, carece de fundamento legal, como quiera que el H. Consejo De Estado en sentencia del 18 de mayo del 2006, declaró la nulidad del citado numeral. La sanción impuesta con fundamento en el numeral 1 del artículo 60 del decreto 807 de 1993, carece de sustento legal, ya que la nulidad decretada, produce efectos ex tunc, es decir, retroactivos desde el momento en que nació el acto, por tratarse de una situación jurídica que aún no había consolidado, razón por la cual se declarará la nulidad de las sanciones por no declarar impuestas con fundamento en la norma anulada, para las vigencias gravables 1998 y 1999

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de marzo del 2006, Expediente 03 – 01414 – 01(22)

La Sala recaba que la ley sustantiva tributaria y, en ella encaja también las disposiciones relativas a las sanciones, sólo se aplica hacia el futuro y no puede tener vigencia retroactiva. -La irretroactividad de la Ley Tributaria, como principio o pilar de la actuación tributaria, emerge también del artículo 29 del ordenamiento constitucional. La irretroactividad de la Ley Tributaria, como lo señala la doctrina, descansa sobre otro pilar fundamental que regula las relaciones entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí, el de la seguridad jurídica, que permite a los administrados o coasociados orientar su comportamiento con base en la legislación vigente de la cual tiene conocimiento, impidiendo así que cambios sorpresivos, como ocurre con la recaudación de impuestos, y la aparición de nuevas leyes más gravosas, les sean aplicables. Empero, también protege los intereses del fisco frente al incumplimiento de la obligación tributaria o su cumplimiento jurídico por parte de los contribuyentes. La norma aplicable es la que regulaba la situación en el momento del hecho que da lugar a la imposición de la sanción y, no, al tiempo en que la administración la impone, en razón a que ya se ha dicho que las normas tributarias que regulan obligaciones

sustanciales no son retroactivas. Cuando el contribuyente obligado a presentar declaración, no lo ha hecho dentro del término legal, la administración deberá emplazarlo para declarar (se entiende que dentro del término para aforar, 5 años), para que presente la declaración en el término perentorio de un mes (artículo 715 del Estatuto Tributario). El “término perentorio” de un mes que establece el artículo citado es sólo una condición para que la administración a continuación pueda proceder a realizar el acto siguiente que es sancionar por no declarar; o sea, que si una vez emplazado el contribuyente, presenta su declaración al día siguiente, 0 a los 8, 20, 30 o 50 días, pero antes de notificarle la sanción por no declarar, siempre incurrirá en sanción por extemporaneidad. De otro lado, si una vez emplazado para declarar, el contribuyente no lo hace dentro del término, la administración podrá aplicar la sanción por no declarar, pero si en la etapa de los recursos contra la resolución que sanciona, aquel presenta su declaración, y paga el impuesto, liquidando a su vez la sanción por no declarar, ésta se reduce al 10% de la inicialmente propuesta, sin que sea inferior a la extemporaneidad. Así las cosas, la Sala resalta que el contribuyente dentro de la oportunidad legal cumplió con los requisitos que lo hacían acreedor al reconocimiento del beneficio previsto en el parágrafo 2° del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, sin que este precepto consagre como condición sine qua non la solicitud expresa de acogerse a la sanción reducida. Si bien es cierto que el contribuyente notició con posterioridad al vencimiento del término su voluntad de acogerse a lo aforado por la administración, esto constituye un deber formal que como se indicó no precisaba la norma aplicable, en todo caso por ser una omisión o cumplimiento tardío o extemporáneo de una obligación meramente formal, que no sustancial, no puede prevalecer la forma sobre lo sustancial.

Oficio DIAN 23541 del 2007

¿Si dentro del término para la interposición del recurso de reconsideración que procede contra la resolución que impone la sanción por no declarar o dentro del término de resolución del respectivo recurso la administración tributaria puede preferir la liquidación de aforo?

El asunto propuesto para análisis, conforme lo expresa el consultante, ya ha sido objeto de respuesta por la División de Relatoría de la Oficina Jurídica. Sin embargo y teniendo en cuenta la nueva solicitud, este despacho precisa:

Según el artículo 717 del Estatuto Tributario:

“Artículo 717. Liquidación de aforo. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado”.

En el texto transcrito, el legislador dispuso como exigencia para la determinación de la obligación tributaria mediante la liquidación de aforo, que se haya ...”Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716”, y no agotado la vía gubernativa sobre la sanción por no declarar.

La sanción por no declarar y la determinación oficial del impuesto, tienen finalidades diferentes; la primera sanciona la omisión del deber de declarar del contribuyente; y la segunda determina la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no ha declarado.

No obstante es importante aclarar que el parágrafo 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario prevé que 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 10% del valor de la sanción inicialmente impuesta por la administración, 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, liquidada de conformidad con lo previsto en el artículo 642.

En consecuencia y teniendo en cuenta el contenido del artículo 717 del E.T, previamente a la determinación de la obligación tributaria del contribuyente, responsable o agente retenedor mediante una liquidación de aforo, la administración tributaria deberá verificar el hecho de que el contribuyente, responsable, o agente retenedor, no ha presentado la declaración tributaria y liquidado y pagado la sanción reducida, dentro del término establecido en el parágrafo 2 del artículo 643 ibidem.

CONCEPTO DIAN 011038 del 07 de febrero del 2006

Solicita se aclaren las siguientes inquietudes:

1 ¿En qué término debe resolver la administración tributaria la solicitud de reducción de la sanción por no declarar, cuando igualmente se presenta recurso de reconsideración. Se debe individualizar la solicitud como derecho de petición o se resuelve conjuntamente con el recurso?

2 ¿Es posible aceptar la reducción de la sanción por no declarar, si se cumplen los requisitos de presentación de la declaración, liquidación de la sanción reducida y el pago de la misma.

El artículo 643 del Estatuto Tributario precisa que 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 diez por ciento (10%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la administración.

Supone la disposición que si el contribuyente acepta la resolución en los términos en que ha sido proferida por la administración y, como resultado de dicha aceptación, liquida la sanción reducida y presenta la declaración, la sanción se reduce al porcentaje autorizado por la ley.

Sin embargo, existe la posibilidad de que el contribuyente acepte el cargo formulado pero disienta de la liquidación de la sanción; en este caso, el contribuyente puede presentar la declaración y solicitar la reducción de la sanción a través del derecho de petición e interponer, dentro de la oportunidad legal, recurso de reconsideración por la parte no aceptada de la liquidación. En este evento, y dado que la decisión del recurso influirá en la reducción de la sanción, la administración debe dar trámite tanto al derecho de petición como al recurso, en el término dispuesto por la ley para resolver este último, es decir, se debe resolver dentro el año siguiente a su interposición en debida forma, conforme lo dispone el artículo 732 del Estatuto Tributario, informándole al peticionario de tal situación, según lo prevé el artículo 6° del Código Contencioso Administrativo.

2. Con respecto a si es posible reducir de oficio la “sanción por no declarar”, es de manifestar que la ley no señaló de manera expresa la obligación de presentar una solicitud para que esta reducción opere. En aras de la celeridad en los procesos y el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes es conveniente solicitar el beneficio dentro de la oportunidad legal para dar respuesta al recurso de reconsideración, anexando las pruebas que demuestren el legítimo interés.

No obstante, si no se presenta solicitud de reducción de sanción por parte del contribuyente, pero de la información obtenida por el funcionario de conocimiento, dentro del término de ejecutoria de la resolución que la impuso, se deduce el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para la procedencia de la reducción de la sanción, así lo debe declarar de oficio la administración.

ARTÍCULO 644. SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES. *Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:*

1. *El 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 aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.*
2. *El 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 aquélla, si la corrección se realiza 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.*

PARÁGRAFO 1. *Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, 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.*

PARÁGRAFO 2. *La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados.*

PARÁGRAFO 3. Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista.

PARÁGRAFO 4. La sanción de que trata el presente artículo no es aplicable a la corrección de que trata el artículo 589.

ARTÍCULO. SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El 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 aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir, o auto que ordene visita de inspección tributaria.
2. El 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 aquélla, si la corrección se realiza 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.

PARÁGRAFO 1º. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, 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.

PARÁGRAFO 2º. La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados.

PARÁGRAFO 3º. Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista.

PARÁGRAFO 4º. La sanción de que trata el presente artículo no es aplicable a la corrección que disminuye el valor a pagar o aumenta el saldo a favor.

Nota: Este artículo no requiere propuesta de modificación, salvo la decisión de la entidad territorial de aplicar el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 para efectos de reducir el monto de las sanciones teniendo en cuenta los criterios de proporcionalidad y progresividad.

CONCEPTO DIAN 70566 del 31 de agosto del 2009

¿Cuál es el procedimiento a seguir para corregir la declaración del impuesto sobre la renta por actos de autoridad no imputables a él, pero que afectan la liquidación del impuesto y si debe pagar intereses por mora en el periodo comprendido entre la fecha de vencimiento del término para declarar y la del acto administrativo que generó la modificación en la liquidación del impuesto?

El procedimiento para corregir las declaraciones tributarias es el contemplado en los artículos 588 y 539 del Estatuto Tributario. Las sanciones por corrección y por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones se encuentran reguladas en los artículos 644, 634 y 635 ibídem.

Ahora bien, a Honorable Corte Constitucional mediante Sentencia C-231 del 18 de marzo del 2003 (M.P. Dr. Eduardo Montealegre Lynett) declaró exequible condicionalmente el artículo 634 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 3º de la Ley 788 del 2002. "...bajo el entendido que el administrado puede exonerarse de responsabilidad si demuestra alguna de las causales para ello, como el caso fortuito, la fuerza mayor o la ausencia de culpa, pero sólo para el caso del contribuyente, pues en el caso del agente retenedor únicamente puede operar la fuerza mayor".

CONCEPTO DIAN 60888 del 2006

A juicio del peticionario, los artículos 641, 647 y 701 del Estatuto Tributario, no facultan a la administración para reliquidar la sanción por extemporaneidad, cuando determina oficialmente mayores impuestos, evento en el cual solo es aplicable la sanción por inexactitud sobre el, mayor valor a cargo.

En el Título III del Libro Quinto, dentro del acápite de las sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias, el Estatuto Tributario, tipifica y distingue las diversas conductas infractoras en que puede incurrir un contribuyente o declarante, estableciendo en cada caso el hecho sancionable, la base, la tarifa y el tope de la sanción....

Ahora bien en desarrollo del principio de la buena fe consagrado en el artículo 83 de la constitución política que en materia tributaria tiene su más acabada expresión en el sistema de auto liquidación de las obligaciones impositivas y de contera en la presunción de veracidad de las declaraciones (artículo 746) se presume que las declaraciones son el fiel reflejo de la realidad económico-tributaria de los contribuyentes.

Por esta razón en eventos como el que nos ocupa, es decir cuando se presenta la declaración en forma extemporánea, se presume sin embargo que el contribuyente ha consignado las bases gravables correctas y que por tanto la sanción allí consignada, responde a esa realidad económico-tributaria y está bien liquidada. Pero si esto no es así la administración de Impuestos en ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación con que el mismo Estatuto la dota (Título IV del Libro Quinto), puede desvirtuar esa presunción de veracidad y si se determina un mayor valor en la base que usó el contribuyente o en la que debió usar, para liquidar la sanción por extemporaneidad, la consecuencia lógica, es que se debe reliquidar la sanción en el mismo proceso de determinación porque no se estaría haciendo cosa distinta que dar estricto cumplimiento al mandato del artículo 641, esto es, liquidando la sanción que en el momento de la presentación de la declaración extemporánea, le correspondía liquidar al contribuyente si hubiese sido exacto.

Obsérvese que con este proceder, lo que se hace simple y llanamente es colocar en igualdad de condiciones al contribuyente extemporáneo e inexacto, frente al que fue exacto pero extemporáneo. A contrario sensu, una interpretación diferente, en la que se concluyera que la inexactitud de la declaración extemporánea, no obliga a reliquidar la sanción por extemporaneidad, conduciría a otorgar un tratamiento más favorable al contribuyente que incurre en ambas conductas sancionables, como pasa a verse:

El contribuyente que solo incurre en una de estas conductas sancionables, es decir que es exacto pero extemporáneo, liquida una sanción por extemporaneidad plena, mientras que el contribuyente que es simultáneamente extemporáneo e inexacto, liquida una sanción por extemporaneidad inferior en función de las menores bases gravables declaradas, pese a lo cual solo se le podría sancionar por su inexactitud, que es una conducta bien distinta.

En contra de la interpretación sostenida por este despacho, se podrían esgrimir dos argumentos: de una parte que el contribuyente en el momento de presentar la declaración extemporánea debe liquidar una sanción, por mínima que ésta sea, con lo cual, su conducta finalmente no queda del todo impune. Y por otra parte, que la sanción por inexactitud, que se liquida sobre el mayor valor a pagar o sobre el menor saldo a su favor, compensa o reemplaza de alguna manera la sanción por extemporaneidad, que deja de liquidarse el contribuyente: Estos argumentos no son de recibo y son fácilmente rebatibles con el siguiente ejemplo:

Supongamos dos contribuyentes que presentaron la declaración extemporáneamente. El primero declaró las bases gravables correctas o exactas y liquidó la sanción por extemporaneidad plena. El segundo consignó unas bases gravables inferiores a su realidad económico-tributaria y por lo tanto liquidó una sanción por extemporaneidad menor. Frente al segundo contribuyente, la administración adelanta un proceso, en el que determina un mayor valor a pagar, una sanción por inexactitud, sin embargo no reliquida la sanción por extemporaneidad. Agotadas las instancias pertinentes, se concluye que en realidad no se configuró una conducta sancionable por inexactitud sino una simple diferencia de criterios entre el contribuyente y la administración. En este escenario, el contribuyente extemporáneo que declaró correctamente sus bases

gravables y que liquidó la sanción por extemporaneidad plena, termina siendo castigado con una sanción mayor, frente al que declaró bases gravables inferiores, cuya modificación en todo caso no es objeto de sanción por inexactitud.

El criterio aquí expuesto es consecuente con lo previsto en el párrafo 1º del artículo 644 del Estatuto Tributario, según el cual, cuando el contribuyente corrija una declaración presentada extemporáneamente, debe liquidar la sanción por extemporaneidad sobre el mayor valor a pagar o sobre el menor saldo a su favor, que se genere entre la Corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella. Si esto se predica de las correcciones voluntarias, con mayor razón de las provocadas, sino fuera así, se insiste, el contribuyente que fue inexacto en su declaración extemporánea y que liquidó una sanción por extemporaneidad irrisoria, se vería favorecido porque a la postre solo sería sancionado por su inexactitud, más no por su extemporaneidad.

CONCEPTO DIAN 75999 del 2005

(...) Ahora bien, el artículo 644 en concordancia con el artículo 588 del Estatuto Tributario impone el deber de liquidar y pagar una sanción por corrección de las declaraciones tributarias sobre los mayores valores a pagar o menores saldos a favor que se hayan generado entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella. Este artículo no prevé como requisito para la imposición de la sanción presupuestos de orden subjetivo respecto del declarante. El hecho objetivo sancionable es la mera corrección de la declaración que genera un mayor saldo a pagar o un menor saldo a favor del contribuyente, independientemente de las circunstancias que hayan dado lugar a dicha corrección, como sería, por ejemplo, la negativa a solicitar una deducción o un beneficio a los que por ley se tiene derecho.

Debe anotarse que, de manera excepcional, el único caso en el que no se aplica sanción por corrección de las declaraciones tributarias se presenta cuando el mayor valor a pagar obedece a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante. Como quiera que la renuncia a minoraciones estructurales o beneficios tributarios no es una corrección de errores provenientes de diferencias de criterio o de apreciación relativos a la interpretación del derecho aplicable, debe liquidarse y pagarse la sanción por corrección.

En lo que concierne a la liquidación de intereses debe afirmarse que ésta sanción procede por la mora en el pago de la obligación fiscal y que en nuestro sistema impositivo es el mismo contribuyente quien determina el valor de dicha obligación, para lo cual puede utilizar las minoraciones y beneficios consagrados en la ley. Al igual que la sanción por corrección, la sanción por mora en el pago de las obligaciones tributarias es de carácter objetivo y no atiende a las situaciones particulares que dan lugar a la determinación de un mayor impuesto.

Por lo anterior, toda corrección a la declaración tributaria que implique un mayor valor a pagar respecto de la declaración inmediatamente anterior conlleva la obligación de cancelar intereses de mora, en los términos prescritos por el artículo 634 del Estatuto Tributario; así como la liquidación y pago de la sanción por corrección, en los términos de los artículos 588 y 644 del Estatuto Tributario.

CONCEPTO DIAN 058426 del 3 de septiembre del 2004

El artículo 588 del Estatuto Tributario, prevé las situaciones que llevan a la aplicación del procedimiento allí contenido, entre otras, la corrección de las declaraciones que impliquen un aumento del impuesto o una disminución del saldo a favor, con la presentación de la correspondiente declaración en las entidades autorizadas para recaudar el impuesto.

Así mismo, el artículo en mención determina la oportunidad procesal que tiene el contribuyente para corregir su declaración tributaria, indicando que debe efectuarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se notifique el respectivo requerimiento especial o pliego de cargos, según el caso. Para efectos de determinar la base gravable sobre la cual debe liquidarse esta sanción, el artículo 644 del Estatuto Tributario (...)

Se puede apreciar que la presentación de una declaración de corrección, no siempre tiene por objeto la adición de mayores valores a pagar por concepto de impuesto o anticipo, sino que la misma puede obedecer a la liquidación de sanciones por el incumplimiento de deberes formales para los cuales la legislación tributaria ha consagrado de manera clara e inequívoca sanciones de carácter específico.

El reconocimiento de los yerros u omisiones en el cumplimiento de sus obligaciones y la consecuente liquidación de la sanción respectiva por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, obedece al acatamiento del ordenamiento legal.

Frente al tema en análisis podemos afirmar que los mayores valores liquidados en la declaración de corrección, corresponden a la aplicación de las normas que prescriben sanciones de naturaleza especial, aplicables a los diferentes hechos u omisiones en que incurre el contribuyente.

En este orden, resulta imposible concluir que el acto de reconocimiento de una infracción administrativa con su consecuente liquidación de la sanción que a ella corresponda, constituya en sí mismo una nueva infracción a la normatividad tributaria que justifique la aplicación de la sanción por corrección contenida en el artículo 644 del Estatuto Tributario.

Al quedar claramente establecido que la simple liquidación de sanciones dentro de las declaraciones de corrección no constituyen una nueva infracción administrativa, el imponer la sanción por corrección en estos eventos implica la imposición de dos sanciones por los hechos u omisiones que se reconocen y liquidan dentro de la respectiva declaración de corrección, violándose el principio de derecho non bis in ídem, según el cual, nadie puede ser condenado o sancionado dos veces por un mismo hecho o infracción, principio enunciado de manera expresa en el artículo 29 de nuestra Constitución Política.

Para nuestro estudio, resulta pertinente traer a colación apartes de la Sentencia C - 160 de 1998, en la cual se aborda el tema de la aplicación de los principios y garantías del derecho penal en el ámbito de las sanciones administrativas:

“A efectos de darle contenido a este mandato constitucional, esta Corporación ha señalado, en varias de sus providencias, que los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora (Sentencias T-145 de 1993, Magistrado Ponente, doctor Eduardo Cifuentes Muñoz; C-214 de 1994, Magistrado Ponente, doctor Antonio Barrera Carbonell; C-597 de 1996 y C-690 de 1996; Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero, entre otras). Al respecto, se dijo:

“El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29) ... En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad” la prohibición del non bis in ídem y de la analogía in malam partem, entre otras”.

En los anteriores términos, se revocan los conceptos Nos. 058398 de julio 24 de 1998, 010334 de febrero 19 de 1998 y en lo pertinente lo conceptos 063070 de agosto 12 de 1998, 037930 de mayo 27 de 1998 y todos los que sean contrarios a este concepto

ARTÍCULO 645. SANCIÓN A APLICAR POR INCUMPLIMIENTOS EN LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE INGRESOS Y PATRIMONIO. *Las entidades obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio que no lo hicieren, o que lo hicieren extemporáneamente, o que corrigieren sus declaraciones, tendrán una sanción hasta del uno por ciento (1%) de su patrimonio líquido, la cual se graduará de acuerdo con las condiciones económicas de la entidad.*

La sanción así propuesta en el pliego de cargos se reducirá al cincuenta por ciento (50%) si la entidad declara o paga, según el caso, dentro del mes siguiente a la notificación del mismo. <Modificado por la Ley 49/90, art. 54>

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 646. SANCIÓN POR CORRECCIÓN ARITMÉTICA. *Cuando la administración de Impuestos efectúe una liquidación de corrección aritmética sobre la declaración tributaria, y resulte un mayor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones 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, según el caso, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.*

La sanción de que trata el presente artículo, se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término estableci-

do para interponer el recurso respectivo, 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.

ARTÍCULO. SANCIÓN POR CORRECCIÓN ARITMÉTICA. Cuando la administración tributaria efectúe una liquidación de corrección aritmética sobre la declaración tributaria, y resulte un mayor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones 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, según el caso, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

La sanción de que trata el presente artículo, se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, 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.

Nota: Este artículo no requiere propuesta de modificación, salvo la decisión de la entidad territorial de aplicar el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 para efectos de reducir el monto de las sanciones teniendo en cuenta los criterios de proporcionalidad y progresividad.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de abril del 2006, Expediente 2003-1002 (40)

Una vez establecido el mayor impuesto a pagar y la sanción por corrección aritmética, el contribuyente se encontraba en la posibilidad de solicitar a la administración de Impuestos Distritales la reducción de la sanción establecida en el artículo 65 inciso 2° del decreto 807 de 1993. La sociedad pentaproyectos Ltda., decidió acogerse a éste beneficio y para el efecto, canceló lo correspondiente al valor liquidado por la administración distrital de impuestos, aplicando la sanción reducida del inciso 2° del artículo 65 del decreto distrital 807 de 1993, sin previo acuerdo con la autoridad competente. El incumplimiento radica en que la solicitud de reducción de la sanción por corrección aritmética, se presentó fuera del término de dos meses contados a partir del día de notificación de la resolución que fijó un mayor impuesto a pagar y la sanción por inexactitud, razón por la cual no es posible aceptar la disminución declarada y pagada por el contribuyente. En efecto aprecia la sala, que al igual como ocurrió en el caso que resolvió el consejo de estado en dicha oportunidad, el requisito que se incumplió es de aquellos que estableció el legislador para facilitar la protección y garantía de los derechos, más no para suplirlos. Ocurre que la norma en estudio, si bien, establece unos requisitos para que los interesados en acogerse a ella los cumplan, en excepcionales circunstancias y por justas razones, le permite a la autoridad fiscalizadora aceptar su aplicación, a pesar de que falte uno de ellos, como en el presente caso, en el que lo cancelado como mayor valor del impuesto y como sanción disminuida por corrección aritmética, creó para la sociedad contribuyente el derecho de reclamar o hacer valer lo pagado a la administración distrital, derecho que por su naturaleza sustancial prevalece sobre el requisito formal de presentar la solicitud de reducción de la sanción antes del pago. Así las cosas, se observa que la Autoridad Tributaria Distrital actuó en indebida forma cuando desconoció que recibió de la contribuyente el dinero exigido, aún cuando la solicitud no se presentó en tiempo, toda vez que sobre puso una formalidad a un derecho efectivamente constituido.

CONCEPTO DIAN 069742 de 2001, agosto 1

Dispone el artículo 646 del Estatuto Tributario (...)

La disposición establece los siguientes presupuestos normativos para que se configure la sanción:

- Que la corrección sea provocada por la administración de impuestos, y no como un acto voluntario del contribuyente.
- Que de la corrección aritmética practicada se liquide un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor para compensar o devolver.

- La liquidación oficial debe efectuarse sobre la base del mayor valor a pagar.
- La sanción equivale a un 30% más los intereses moratorios a que haya lugar.

A su turno, la norma señala que para que opere la reducción de la sanción, deben concurrir las siguientes condiciones:

- Que el contribuyente no interponga recursos por la vía gubernativa, respecto de la liquidación efectuada por la administración tributaria.
- El contribuyente debe aceptar los hechos de la liquidación de corrección aritmética practicada por la administración de impuestos.
- Cancela mayor valor a pagar de la liquidación más la sanción reducida.

Contrario ocurre con la sanción por corrección de las declaraciones prevista en el artículo 644 del Estatuto Tributario, la cual presupone un acto voluntario de parte del contribuyente para corregir sus declaraciones tributarias, y no como resultado de la intervención de la administración tributaria. De igual forma la disposición establece la gradualidad de las sanciones referida al momento en que el contribuyente opte por corregir, sanciones que van en aumento en la medida en que haya una mayor participación de parte de la administración de impuestos.

De esta manera si los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrigen sus declaraciones tributarias deben liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El 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 aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca el emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

2. El 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 aquélla, si la corrección se realiza 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.

Lo anterior supone que el contribuyente que voluntariamente corrige sus declaraciones debe aplicar el procedimiento previsto en el artículo 644 del Estatuto Tributario y que la aplicación de la sanción por corrección aritmética del artículo 646 del mismo ordenamiento se aplica cuando se configuren los presupuestos para su procedencia, que en todo caso, exige que sea la administración tributaria la que la imponga, sin perjuicio de la reducción de la sanción a que tiene derecho el contribuyente que cumple las condiciones necesarias para acceder a ella.

En consecuencia, en el evento en que se profiera la liquidación oficial de corrección aritmética por parte de la administración de impuestos, no se emplaza al contribuyente, sino que se notifica el acto administrativo de liquidación, respecto del cual proceden los recursos administrativos en la vía gubernativa.

Por último es de señalar que los casos en que procede un emplazamiento por parte de la administración son aquellos especialmente contemplados en la ley:

- Emplazamiento para corregir (artículo 685 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 588 del mismo ordenamiento).
- Emplazamiento previo por no declarar (E.T., art. 715).

CONCEPTO DIAN 078742 del 29 de agosto del 2001

Al respecto debe tenerse en cuenta tanto el término en que puede corregirse el error aritmético por parte de la administración tributaria, como el término en que puede hacerlo el declarante.

Para corregir el error del cual se derive un menor valor a pagar, la administración tributaria debe practicar Liquidación de Corrección Aritmética dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la respectiva declaración tributaria.

Si el agente de retención se encuentra dentro del término para corregir, previamente a la expedición de la correspondiente Liquidación debe proferirse oficio persuasivo para que la corrección la realice en forma voluntaria, de no atenderse la solicitud se debe expedir la correspondiente Liquidación Oficial de Corrección Aritmética.

(...)

Con el fin de determinar si en las declaraciones de corrección presentadas debe liquidarse sanción por corrección, es necesario precisar cuándo se configura error aritmético según el numeral tercero del artículo 697 del Estatuto Tributario que establece que cuando:

“(…) 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.”

Salta a la vista, que objetivamente el solo hecho de no totalizar la declaración, es causal de error aritmético, susceptible de ser corregido de oficio por la administración en atención a la preceptiva del artículo 698 del mismo Estatuto, profiriendo para el efecto una Liquidación de Corrección Aritmética. No obstante, debe tenerse en cuenta si dicho error representa para la administración tributaria un menor a valor a pagar por parte del declarante.

Si el agente de retención presenta la declaración correspondiente, sin totalizar o con valor cero, pero efectúa el pago por el valor resultante de la sumatoria de las cifras declaradas, es procedente concluir que si bien existe un error aritmético formal no es susceptible de ser sancionado, toda vez que en aplicación del principio de la supremacía de la esencia sobre la forma o la verdad real sobre la formal, de este hecho no se deriva un menor valor a pagar

Si el agente de retención ha declarado el valor de las retenciones practicadas, pero no totaliza la declaración o haciéndolo, ha colocado como resultado “cero” o un valor equivocado y, además, no ha efectuado el pago respectivo, se debe corregir la declaración tributaria con la sanción por corrección correspondiente, ya sea porque corrige el contribuyente, o con la sanción por corrección aritmética, si la administración practica Liquidación de Corrección aritmética.

No obstante, el ejercicio de esta facultad discrecional por parte de la administración tributaria, no impide que el agente de retención conserve el derecho para corregir voluntariamente la declaración, liquidándose o no sanción por corrección, atendiendo las consideraciones anteriormente expuestas.

Transcurrido el término de firmeza de la declaración tributaria, sin que el contribuyente corrija su declaración y pague las correspondientes retenciones en la fuente, la administración tributaria deberá adelantar las investigaciones penales a que haya lugar sin perjuicio de que dichas investigaciones puedan realizarse en cualquier etapa

ARTÍCULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, 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. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

La sanción por inexactitud 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 o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

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.

<Inciso final derogado por la Ley 49/90, art. 83>

PARÁGRAFO. Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el párrafo 1° del artículo 50 de la Ley 789 del 2002 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario. <Adicionado por la Ley 1393 del 2010, art. 28>

ARTÍCULO. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, 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 la administración tributaria, 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. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud 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 o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos relativos a la corrección provocada por el requerimiento especial y corrección provocada por la liquidación de revisión.

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 la administración tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre de 2009, Expediente 2616736

De conformidad con el artículo 647 E.T. constituye inexactitud sancionable la inclusión en las declaraciones tributarias de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Pues bien, en el sub examine se observa que la falta de soporte probatorio de la deducción por asesoría técnica y de las devoluciones solicitadas por la demandante en la declaración de renta del año gravable 1999, convierten en inexistentes tales rubros lo que derivó en un menor impuesto a pagar, razón por la cual esta Corporación estima que se configura el supuesto previsto en el artículo antes citado y, en tales condiciones, debe mantenerse la sanción por inexactitud. Por consiguiente, esta Corporación confirmará la decisión objeto de apelación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de agosto de 2009, Expediente 16328.

La diferencia de criterios que exonera la aplicación de la sanción, refiere a todas aquéllas discrepancias que surgen entre la autoridad tributaria y los contribuyentes y/o responsables, respecto de la interpretación de las normas que regulan la determinación de las obligaciones fiscales en cada caso concreto, y con base en la cual se elaboran las declaraciones o los informes afectados por cualquiera de los hechos que constituyen la inexactitud sancionable, siempre que los hechos o cifras declarados o informados sean veraces y completos. La Sala recuerda que el fin de la interpretación legal se concreta en fijar el sentido y alcance de las leyes para poderlas aplicar, y que a éstas no puede dárseles un alcance diferente al que literalmente tienen, conforme a la previsión del artículo 27 del Código Civil; de modo que las normas claras no admiten desconocimiento de ningún tipo ni esfuerzos interpretativos que conduzcan a desobedecerlas. Por tanto, la discrepancia que configura la diferencia de criterios debe provenir de argumentaciones serias que, aunque equivocadas, permitan concluir que la interpretación sobre el derecho aplicable convenció al contribuyente o responsable de que su actuación estaba amparada legalmente. En tal sentido, la Sala ha precisado que dicha diferencia no puede predicarse de divergencias basadas en argumentos carentes de fundamentos objetivos y razonables. Así mismo, ha indicado que cuando el motivo de la desestimación de determinados derechos o beneficios fiscales, como costos, deducciones, descuentos o pasivos, obedece a la falta de prueba, contable o no, o al incumplimiento de requisitos formales, ello no implica que el respectivo ítem sea inexistente o falso, ni que provenga de operaciones simuladas, como tampoco que la declaración contenga “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados”, según la expresión del primer inciso del artículo 647 ibídem. En consecuencia, en tales casos no procede la sanción por inexactitud, independientemente de que el rechazo de los beneficios sea procedente, a menos que para el caso específico se establezca la inexistencia, falsedad o simulación de datos declarados, con lo cual quedaría desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre de 2008 Expediente 16776

El artículo 647 del Estatuto Tributario consagra esta sanción por la inclusión en las declaraciones tributarias de deducciones inexistentes que den lugar a un menor impuesto a pagar. Como en la presente providencia se aceptan en las deducciones por venta de activos fijos, sobre estas partidas desaparece el sustento de la sanción. También se levanta la sanción en relación con la venta de las acciones en Seguros Comerciales Bolívar S.A. cuya deducción no se aceptó, pues, su rechazo se debe a una diferencia de criterios sobre la naturaleza de estos activos frente al objeto social de la demandante que impide considerar que las cifras del denuncia contengan datos o factores falsos, incompletos, equivocados o desfigurados y que proceda la sanción por inexactitud en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de julio de 2008, Expediente 15722

Ha precisado la Sala en sentencias del 18 de febrero del 2000 C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán, reiterada en sentencias del 18 de mayo del 2001, expediente 12140, 7 de septiembre del 2001, expediente 12176 con ponencia de la Dra. María Inés Ortiz Barbosa, el alcance de esta sanción al señalar que cuando el motivo de la desestimación de determinados derechos o beneficios de orden fiscal, como costos, deducciones, descuentos o pasivos, obedece a la falta de prueba, contable o no, o al incumplimiento de requisitos formales, esto no implica que el respectivo ítem fuera inexistente o falso o que proviniera de operaciones simuladas ni que se hubieran utilizado en la declaración tributaria “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados”, según la expresión del primer inciso del artículo 647 ibídem, y por consiguiente, que aunque resulten procedentes el rechazo del aludido ítem y la aplicación de multas por falta de información tributaria o por informalidades contables, cuando así se establezcan, no procede inexorablemente la sanción por inexactitud, a menos que para el caso específico se establezca la inexistencia, falsedad o simulación, quedando así desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria. En consecuencia, comparte la Sala la decisión del a-quo al reducir la sanción por inexactitud, toda vez que prosperaron los dos primeros cargos por lo que respecto de los mismos no existe inexactitud alguna y teniendo en cuenta que el rechazo de los activos por obsolescencia se debió a la falta de su comprobación con fundamento en que los soportes no cumplían los requisitos para tenerlos como pruebas, tal hecho no es sancionable con

inexactitud. De otro lado, debe mantenerse la sanción determinada por el a-quo toda vez que el contribuyente se apartó de las disposiciones legales que contemplan las deducciones por diferencia en cambio y los fletes, lo cual originó un menor valor a pagar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de marzo del 2008, Expediente 16321

De otro lado, encuentra la Sala que la sanción por inexactitud es procedente, toda vez que las consideraciones expuestas en los cargos anteriores, descartan la existencia de diferencia de criterios como eximente de la sanción por inexactitud, porque como se vio, la inexactitud en este caso, surgió por cuanto a la contribuyente se le estableció una tarifa prevista para los predios urbanizados no construidos que cuentan con todos los servicios públicos, y de acuerdo con todo lo anterior su predio urbanizado no tenía construcción acorde con esas características. En consecuencia, en las declaraciones del impuesto predial presentadas por la sociedad actora, se incurrió en una conducta sancionable pues se incluyeron factores equivocados (destino y tarifa) lo cual dio lugar a un menor impuesto a pagar, sin que se haya presentado, como se dijo, diferencia de criterios relativa a la interpretación del derecho aplicable. Respecto a la liquidación de la sanción por inexactitud, en virtud del último inciso del artículo 64 del Decreto 807 de 1993, “será el equivalente al ciento sesenta por ciento de la diferencia entre el saldo a pagar, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable”. Lo anterior implica, como lo indicó el Tribunal, que en el saldo a pagar incluye el mayor valor del impuesto más la sanción por extemporaneidad. Por último, el Tribunal fue consecuente con el monto de la sanción por extemporaneidad, pues es claro que por los años 1999 y 2000, periodos sobre los cuales recayó esta sanción, fue calculado por el demandante con base en la tarifa que aplicó en su declaración, es decir el 6 por mil, debiéndolo hacer con base en la del 33 por mil. Por lo tanto, este cargo tampoco está llamado a prosperar.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 22 de noviembre del 2007, Expediente 250002327000200500313-01(161)

Frente a la modificación de la renta presuntiva y de la renta ordinaria no hay lugar a imposición de dicha sanción pues es evidente que existe una diferencia de criterios pues tal como se evidencia de la glosa de la administración y del cargo de ilegalidad de la sociedad se da una diferencia interpretativa respecto de un punto de derecho pues mientras que la administración aplica el sistema de interpretación sistemática y finalística la sociedad el literal.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de abril del 2007, Expediente 250002327000200500820- 01(49).

Observa la Sala, que la contribuyente alega un uso del suelo y una tarifa diferente a la que aplica la administración y observando los documentos que obran dentro del expediente se encuentran algunos que no son concretos y diáfanos al respecto tal como el que obra a folio 50 en donde se le informa un destino (63) con un uso del predio no definido. Así mismo el documento que aparece a folio 54 en donde se informa que el predio es rural pero que se constituyó como reserva forestal protectora. Hechos que dan lugar, para este caso, la existencia de diferencia de criterios que hace que se levante la sanción por inexactitud. De manera que en realidad para la Sala existe una diferencia de criterios que lleva que se levante la sanción por inexactitud.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de enero del 2006, Expediente 01-1807 (10)

Para la Sala, la sanción por inexactitud se debe mantener respecto de la deducción por venta de cartera, pues no puede existir diferencia de criterios cuando la operación económica es clara y se pretende presentar de otra forma para darle determinado efecto fiscal. En otras palabras, conociendo la empresa perfectamente los hechos y en tal sentido se hacen los registros contables y se dan las informaciones pertinentes, la defensa tiende a presentar la operación en forma distinta, desconociendo los informes y las repuestas a los requerimientos que la misma ha presentado a la autoridad fiscal. En este orden de ideas, se anularán parcialmente los actos administrativos demandados y en consecuencia, la liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 1996, de la sociedad demandante, quedará como sigue.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera, Sentencia del 28 de agosto del 2008, Expediente 05001-23-31-000-2002-04449-00

En lo que hace a la inexactitud por \$11'158.000.00 que le fijó la administración, el artículo 647 del Estatuto Tributario, es claro al establecer: (...) el anterior dispositivo fue el que tuvo en cuenta la administración para imponer la sanción, dado

que efectivamente se presentó una inexactitud, la cual no fue desvirtuada. No sobra anotar finalmente, que cuando el administrado esta frente a un acto administrativo de liquidación de impuestos, en virtud del cual la administración teniendo como base diferentes medios de prueba, como en el presente caso, le modifica su liquidación privada a un contribuyente, le compete a éste, en sede judicial desvirtuar lo afirmado por la administración, recurriendo a diferentes medios de convicción, dado que, como ya se había anotado, los actos administrativos gozan e presunción de legalidad. Y al no haberlo hecho la parte actora en este proceso, se conduce a que se nieguen las suplicas de la demanda.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Quinta, Sentencia del 3 de julio del 2008, Expediente 05001-23-31-000-2002-02544-00.

En este caso, la sanción por inexactitud es improcedente porque la información plasmada en la declaración privada del impuesto de industria y comercio obedece a diferencia de criterios o de interpretación de la normatividad relacionada por la demandante, pues los hechos y cifras relacionados en su denuncia son verdaderos. Por lo anterior, no encuentra la Sala razones para mantener la sanción por inexactitud impuesta en el acto acusado

Sentencias en igual sentido.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta, Sentencia del 28 de febrero del 2006, Expediente 030.519

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera, Sentencia del 28 de abril del 2005, Expediente 030523

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera, Sentencia del 14 de abril del 2005, Expediente 022528

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Quinta, Sentencia del 24 de abril del 2008, Expediente 05001-23-31-000-1998-03032-00

La División de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- mediante memorando explicativo liquidación de revisión 000001 de abril 07 de 1997, correspondiente al período enero – febrero de 1994, 1º bimestre de 1994 del impuesto de ventas, consideró que no se había demostrado que debía excluirse la suma de trescientos sesenta y nueve millones diez y seis mil seiscientos un pesos (\$369.016.601,00) del impuesto a las ventas, ya que la contabilidad y la visita practicada no llegó a esta conclusión. La sociedad Eduardo Londoño e Hijos Limitada “EDUARDOÑO” interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión 000001 de abril 07 de 1997. Afirma la sociedad que en este caso no le es aplicable que la contabilidad no se lleva en debida forma, sino que falta parte de la contabilidad por la destrucción de libros y comprobantes por el incendio y no hay lugar a sanción por inexactitud. En este caso no se pudo analizar la contabilidad de la empresa, ante la ausencia de libros contables con ocasión de un incendio acaecido el 16 de julio de 1995, según denuncia formulada de folios 167 del expediente, por lo cual, no le es aplicable la presunción anterior, puesto que si bien, la contabilidad debe reflejar fielmente las operaciones del comerciante, la obligación tributaria surge de la ocurrencia de los hechos a los cuales la ley vincula su nacimiento y al no conocerse los registros contables, no puede determinarse con precisión que “la contabilidad no permite identificar los bienes”.- Reiteradamente la jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que en la aplicación de las sanciones tributarias se debe efectuar una interpretación restrictiva de la norma que la consagra, atendiendo a su legalidad. Para que proceda la sanción por inexactitud, deben presentarse las circunstancias previstas en forma taxativa por la ley, sin que la administración pueda, por vía de interpretación, extenderla a hechos no previstos en ella. Conforme a lo expuesto no se cumplieron los presupuestos establecidos en la norma para imponer la sanción, por lo cual, la administración no debió imponer sanción por inexactitud a la demandante, y en consecuencia, se accederá a las pretensiones de la demanda.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sentencia del 27 de febrero del 2006, Expediente 031277.

Esta misma Corporación ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la sanción por inexactitud en los siguientes términos: “Sanción por Inexactitud Por haber denunciado como operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas los ingresos originados en la prestación de servicios gravados, originando con ello una menor liquidación de impuestos sobre las ventas, la sociedad fue acreedora a la sanción por inexactitud. En torno a lo anterior, el artículo 647 en su último inciso preceptúa: “No se configura la 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 denunciadas sean completos y verdaderos”. Y para la Sala la sanción era improcedente, dado que el menor valor a pagar se originó en diferencias de criterio entre la oficina de impuestos y el declarante por considerar el primero que su actividad no generaba impuestos de IVA dado que no encuadraba dentro del concepto “restaurante” del Decreto 422 de 1991, ni de “servicio” del Decreto 1372 de 1992, mientras

la administración señalaba lo contrario. Sobre la sanción por inexactitud y su viabilidad ha dicho el Consejo de Estado, que teniendo en cuenta lo previsto en el inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario, no se considera viable la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.” Estima la Sala que los datos declarados por la actora son ciertos y el menor impuesto que se liquidó, obedeció a una diferencia de criterios.

Tribunal Administrativo de Santander, Sentencia del 14 de mayo del 2009, Expediente 6800123240012000-2852-00

Finalmente, se encuentra que el contribuyente puede exonerarse de la sanción por inexactitud en los términos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, esto es, cuando hay diferencia de criterios entre el contribuyente y la DIAN frente al hecho aplicable al caso específico; sin embargo cualquier desavenencia o una falencia probatoria no es suficiente para admitir que hay diferencia de criterios; puesto que aquella se predica frente a la aplicación en concreto de las normas que regulan una situación determinada.

CONCEPTO DIAN 066978 del 11 de agosto 2006

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que la sanción por inexactitud 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 o responsable y que esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente. Para el caso de las declaraciones de retención en la fuente, la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos señaladas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

También señala la norma que la sanción por inexactitud se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713 *ibídem*.

El artículo 709 prevé que si con ocasión de la respuesta al requerimiento especial 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 se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la administración, en relación con los hechos aceptados.

De otra parte el artículo 713 del mismo estatuto, consagra que si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, 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.

De lo anteriormente expuesto, se colige que el legislador al referirse en los precitados artículos a la reducción de la sanción de inexactitud, a la cuarta parte o a la mitad de la inicialmente propuesta por la administración, pretende conceder un beneficio especial a los contribuyentes que reconozcan los hechos propuestos por la DIAN, según la etapa en la cual lo hagan, tomando como base el valor de la sanción liquidada sobre el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que resulte de los hechos aceptados por el contribuyente, en relación con los valores inicialmente declarados.

Así, si el contribuyente, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, acepta totalmente los hechos planteados en el mismo, la sanción por inexactitud (propuesta en dicho requerimiento) se reduce a la cuarta parte. Si la aceptación de los hechos se produce con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión y dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la misma, es decir, si el contribuyente acepta totalmente los hechos planteados en la liquidación oficial, la sanción por inexactitud allí determinada se reduce a la mitad.

La distinción entre el valor de la sanción por inexactitud que se reduce a la cuarta parte (es decir, la planteada en el requerimiento) y el valor de la sanción por inexactitud que se reduce a la mitad (o sea, la determinada en la liquidación oficial) es importante puesto que pueden existir diferencias entre los mayores valores inicialmente planteados en el requerimiento especial y los mayores valores finalmente determinados en la liquidación de revisión, que modifiquen la base para el cálculo definitivo de la sanción por inexactitud. Por ejemplo, si en la liquidación de revisión se aceptan costos y deducciones que inicialmente fueron rechazados en el requerimiento (porque el contribuyente logró probarlos en la respuesta al mismo), la sanción por inexactitud determinada en la liquidación de revisión puede ser inferior a la planteada en el requerimiento.

Como quiera que la reducción de la sanción por inexactitud opera en dos momentos procesales diferentes y respecto de bases que pueden ser distintas, es del caso concluir que la sanción por inexactitud que se reduce a la mitad, cuando el contribuyente, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, acepta totalmente los hechos planteados en la liquidación de revisión, es la sanción determinada en dicha liquidación oficial y no la inicialmente planteada en el requerimiento especial.

CONCEPTO DIAN 027512 del 9 de mayo del 2002

El Estatuto Tributario en el artículo 647, sanciona como inexactitud los siguientes hechos:

La omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen.

La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes.

La utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en las declaraciones o informaciones tributarias, de las cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor para el contribuyente.

Solicitar compensación o devolución sobre sumas que fueron objeto de devolución y/o compensación, y

No incluir en la declaración de retención en la fuente, la totalidad de las retenciones que han debido efectuarse, efectuarlas y no declararlas o declararlas por un valor inferior.

La imposición de esta sanción, implica la comprobación en un proceso previamente regulado, en los artículos 702 y siguientes del Estatuto Tributario, de los supuestos sancionables que se endilgan; comprobación efectuada por los medios probatorios permitidos en la legislación tributaria, recogidos, controvertidos, debidamente analizados y valorados conforme a derecho, en las etapas de investigación, determinación y discusión del tributo, en las que al contribuyente se le garantiza el debido proceso.

Si bien es cierto que la declaración de renta y complementarios, es en principio el reflejo de la contabilidad de un contribuyente, salvo las diferencias permitidas por la ley entre lo fiscal y lo contable, cuando se esté obligado a llevar libros de contabilidad, en el proceso de discusión y determinación del tributo lo que debe tratar de alcanzarse y probarse es la verdad real; es por ello, que entre otras disposiciones, el artículo 775 del Estatuto Tributario prescribe que cuando haya desacuerdo entre la declaración de renta y complementarios y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen éstos.

Igualmente, a partir del artículo 754 prevé el Estatuto las circunstancias indiciarias y las presunciones que operan en el proceso de determinación, encargándose de manera específica de las relativas a los ingresos, a partir del artículo 756; presunciones legales que por tanto y como lo señala el artículo 761 *ibídem*, admiten prueba en contrario.

Ha de tenerse en cuenta además, lo que reiteradamente el Consejo de Estado plantea, en el sentido de que es inexistente, lo que no es real, sin que pueda predicarse que existe inexactitud cuando los costos o deducciones declarados siendo reales no son aceptables o son objeto de rechazo por incumplimiento de requisitos formales, o por deficiencias en su comprobación, al considerar que el hecho de que no se pruebe debidamente no necesariamente equivale a que el egreso que da derecho a deducción sea inexistente.

Teniendo en cuenta entonces, que la sanción por inexactitud solo será impuesta una vez debatidas y establecidas en debido proceso las circunstancias que la ley previó como sancionables de acuerdo con las presunciones y tarifa legal probatoria que para las mismas señala la normatividad tributaria, ello equivale a asegurar que las premisas de hecho no fueron desvirtuadas en el proceso y que el supuesto que da lugar a la sanción está presente; por lo que, llegándose procesalmente a tal definición, es indiferente que los ingresos omitidos hayan sido directamente establecidos o se hubiera llegado a su tasación en virtud de las presunciones no desvirtuadas.

La presunción en contra de la cual no se allegó prueba en contrario, equivale legalmente al hecho realmente acaecido; luego, puede desprenderse de ella consecuencias para el contribuyente, tales como la sanción por inexactitud.

ARTÍCULO 647-1. RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS. *La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección.*

Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas.

PARÁGRAFO 1º. Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.

PARÁGRAFO 2º. La sanción prevista en el presente artículo no se aplicará ;, cuando el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada. <Adicionado por la Ley 863 del 2003, art. 24>

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales.

Corte Constitucional. Sala Plena Sentencia C910-04 del 21 de septiembre de 2004 Magistrado Escobar Gil, Rodrigo

Por las anteriores consideraciones, encuentra la Corte que la norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas. No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no. El demandante parte de una base equivocada, puesto que considera que una es la sanción por corrección o por inexactitud de los supuestos a partir de los cuales se estableció la pérdida (ingresos omitidos o costos inexistentes) y otra, distinta e independiente, la que correspondería a la compensación de tal pérdida en declaraciones futuras. En ese supuesto la sanción prevista en el artículo demandado no sería una sanción por inexactitud, sino por la indebida compensación de unas pérdidas en cuantía superior a la real. Pero, tal como se ha establecido en esta providencia, en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no se establece una sanción autónoma, sino que se regulan las condiciones en las cuales las sanciones por inexactitud y por corrección se aplican cuando se trate de rechazo o disminución de pérdidas. No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no.

El demandante parte de una base equivocada, puesto que considera que una es la sanción por corrección o por inexactitud de los supuestos a partir de los cuales se estableció la pérdida (ingresos omitidos o costos inexistentes) y otra, distinta e independiente, la que correspondería a la compensación de tal pérdida en declaraciones futuras.

En ese supuesto la sanción prevista en el artículo demandado no sería una sanción por inexactitud, sino por la indebida compensación de unas pérdidas en cuantía superior a la real. Pero, tal como se ha establecido en esta providencia, en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no se establece una sanción autónoma, sino que se regulan las condiciones en las cuales las sanciones por inexactitud y por corrección se aplican cuando se trate de rechazo o disminución de pérdidas. Por consiguiente, habrá de declararse la exequibilidad de la norma acusada, en relación con los cargos analizados

ARTÍCULO 648. LA SANCIÓN POR INEXACTITUD PROCEDE SIN PERJUICIO DE LAS SANCIONES PENALES. *Lo dispuesto en el artículo anterior, se aplicará sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes de acuerdo con el Código Penal, cuando la inexactitud en que se incurra en las declaraciones constituya delito.*

Si el Director de Impuestos Nacionales, los Administradores o los funcionarios competentes, consideran que en determinados casos se configuran inexactitudes sancionables de acuerdo con el Código Penal, deben enviar las informaciones del caso a la autoridad o juez que tengan competencia para adelantar las correspondientes investigaciones penales.

ARTÍCULO. LA SANCIÓN POR INEXACTITUD PROCEDE SIN PERJUICIO DE LAS SANCCIONES PENALES. Lo dispuesto en el artículo anterior, se aplicará sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes de acuerdo con el Código Penal, cuando la inexactitud en que se incurra en las declaraciones constituya delito.

Si el funcionario que tenga conocimiento del hecho, considera que en determinados casos se configuran inexactitudes sancionables de acuerdo con el Código Penal, debe enviar las informaciones del caso a la autoridad o juez que tengan competencia para adelantar las correspondientes investigaciones penales

ARTÍCULO 649. SANCIÓN POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que hubieren incluido pasivos inexistentes u omitido activos adquiridos en períodos no revisables o con declaración en firme, podrán incluir dichos activos y/o excluir los pasivos en la declaración inicial por el año gravable 2003, sin que se genere renta por diferencia patrimonial por tratarse de activos adquiridos en períodos anteriores no revisables. Lo anterior no se aplica a los inventarios, los cuales tributan a la tarifa general del impuesto sobre la renta.

La sanción por omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes de períodos anteriores, será autoliquidada por el mismo declarante en un valor único del cinco por ciento (5%) del valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes, por cada año en que se haya disminuido el patrimonio, sin exceder del treinta por ciento (30%).

Para tener derecho al tratamiento anterior, el contribuyente deberá presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003 dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional, incluyendo los activos o excluyendo los pasivos, liquidando la correspondiente sanción y cancelando la totalidad del saldo a pagar o suscribiendo el respectivo acuerdo de pago.

La preexistencia de los bienes se entenderá probada con la simple incorporación de los mismos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, con la relación soporte que conserve el contribuyente.

Teniendo en cuenta que se trata de bienes adquiridos con dos años o más de anterioridad, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de iniciar investigaciones cambiarias cuando los mismos estuvieren ubicados en el exterior, salvo que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley ya se hubiere notificado pliego de cargos. <Modificado por la Ley 863 del 2003, art. 6>

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

Corte Constitucional. Sala Plena Sentencia C910-04 del 21 de septiembre de 2004 Magistrado Escobar Gil, Rodrigo

El estudio sobre la constitucionalidad del artículo 649 transitorio, plantea un problema previo, como quiera que su contenido normativo tenía una vigencia transitoria y, vencido el término en ella previsto, el mismo perdió vigor y dejó de producir efectos jurídicos, razón por la cual, por sustracción de materia, la Corte carecería de competencia para pronunciarse en torno a su constitucionalidad. Sin embargo, como se ha señalado en diversas oportunidades por esta Corporación, en virtud del principio de la 'perpetuatio jurisdictionis', la Corte conserva competencia, y su pronunciamiento sería relevante, para excluir, hacia el futuro, la adopción de medidas legislativas cuya inconstitucionalidad haya sido previamente advertida por la Corte. Adicionalmente, en este caso, además del contenido normativo propio de la disposición acusada, la misma tiene un efecto derogatorio cuyo carácter es permanente, puesto que suprime la previsión del anterior artículo 649 del Estatuto Tributario.

Observa la Corte que el análisis de constitucionalidad del artículo 649 transitorio del Estatuto Tributario no puede hacerse de manera aislada, al margen de lo previsto en el artículo 239-1 del mismo Estatuto, como quiera que el artículo 6° de la Ley 863 del 2003 introdujo en esta materia una reforma integral, por virtud de la cual se sustituye el sistema que contenía el anterior artículo 649 del Estatuto Tributario. Ese nuevo esquema, contiene un régimen general y permanente para el tratamiento de la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes, así como una previsión transitoria, orientada a permitir que antes de que entre a regir el nuevo esquema, los contribuyentes puedan regularizar su situación con el fisco. Como quiera que la medida transitoria se aplica a activos omitidos o a pasivos que se habrían generado en periodos no revisables, y que en la misma se dispone el pago de la correspondiente sanción, no encuentra la Corte que ella constituya una especie de amnistía tributaria, y la norma habrá de declararse exequible. En consecuencia se declarará la exequibilidad.

ARTÍCULO 650. SANCIÓN POR USO FRAUDULENTO DE CÉDULAS. *El contribuyente o responsable que utilice fraudulentamente en sus informaciones tributarias cédulas de personas fallecidas o inexistentes, será denunciado como autor de fraude procesal.*

La administración tributaria desconocerá los costos, deducciones, descuentos y pasivos patrimoniales cuando la identificación de los beneficiarios no corresponda a cédulas vigentes, y tal error no podrá ser subsanado posteriormente, a menos que el contribuyente o responsable pruebe que la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada, o con su sucesión.

ARTÍCULO. SANCIÓN POR USO FRAUDULENTO DE CÉDULAS. El contribuyente o responsable que utilice fraudulentamente en sus informaciones tributarias cédulas de personas fallecidas o inexistentes, será denunciado como autor de fraude procesal.

La administración tributaria desconocerá las deducciones y descuentos cuando la identificación de los involucrados no corresponda a cédulas vigentes, y tal error no podrá ser subsanado posteriormente, a menos que el contribuyente o responsable pruebe que la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada, o con su sucesión.

ARTÍCULO 650-1. SANCIÓN POR NO INFORMAR LA DIRECCIÓN. *Cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección, o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en los artículos 580 y 589-1. <Adicionado por la Ley 49/90, art. 51>*

ARTÍCULO. SANCIÓN POR NO INFORMAR LA DIRECCIÓN. Cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección, o la informe incorrectamente, se tendrá por no presentada sin perjuicio de la facultad de corrección prevista en relación con dichas inconsistencias.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de julio del 2009, Expediente 16684

En este punto el Municipio recurrente insiste en señalar que mediante el literal b) del artículo 179 de la Ley 223 de 1995 se facultó a los entes territoriales a adoptar las normas que sobre administración de los tributos rigen para el Distrito Capital, donde no se tienen por presentadas las declaraciones cuando no contienen la constancia de pago, que es la totalidad de los valores liquidados. Por lo anterior y teniendo en cuenta que el acuerdo acusado fue expedido en vigencia de la Ley 383

de 1997, el Concejo Municipal de Palmira debió acogerse a las normas que sobre declaraciones trae el Estatuto Tributario Nacional para los impuestos administrados por su jurisdicción, sin que tal autorización incluya la posibilidad de adicionar o modificar las normas del mencionado Estatuto. Acorde con lo anterior la comparación de las normas acusadas debe realizarse con los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional. Así las cosas, resulta claro que las causales ahora demandadas no están previstas en los artículos 580 ni 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, razón por la cual procede su anulación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre de 2006, Expediente 14788

Se observa que el artículo 650-1 del E.T. establece que cuando el contribuyente no informe la dirección o la suministre de manera incorrecta se aplicará el procedimiento previsto en los artículos 580 y 589-1 ibídem. 1 En efecto tal omisión o error en la declaración puede dar lugar a que se tenga por no presentada tal como lo prevé el artículo 580. No obstante lo anterior los contribuyentes tienen la posibilidad de corregir los errores u omisiones en que incurran de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 588 del E.T. (...) De acuerdo con la norma transcrita se observa que en el sub examine el Club corrigió la dirección informada con la declaración presentada el 14 de marzo del 2001, radicación 19004060506600, la cual resulta oportuna si se tiene en cuenta que de acuerdo con el último dígito del NIT de la actora el plazo para declarar vencía el 6 de abril de 1999, es decir que se realizó dentro de los dos años siguientes a que hace referencia la norma y en el denuncia se liquidó la sanción, aspecto que no es objeto de controversia. Para la fecha en que la administración profirió el auto declarativo 300632001000026 de 27 de marzo del 2001 cuya fecha de introducción al correo fue el 28 de marzo del 2001 según se observa a folio 119 del c.a., la sociedad actora ya había corregido el denuncia y por tanto no había lugar a tener como no presentada la declaración de abril 6 de 1999, pues la inconsistencia advertida por la administración estaba subsanada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de junio de 2006, Expediente 14047

No obstante, precisa la Sala que no había lugar a imponer la sanción por no declarar, pues aún cuando legalmente se tiene por no presentada la declaración cuando ésta se omite informar la dirección o dicho dato es suministrado de manera incorrecta, en el caso sub júdice se observa que se cumplió la finalidad de informar la dirección, esto es, garantizar la seguridad jurídica y el derecho de defensa del administrado y el deber de colaboración con las autoridades tributarias. Lo anterior, por cuanto en el espacio de la declaración “exclusión para correo”, el demandante informó su nombre y dirección, y en el renglón tres, suministró la dirección del predio, por lo que además de que vio garantizado su derecho de defensa, colaboró con la demandada y permitió a esta ejercer sus funciones de manera eficiente, al punto de que la entidad lo notificó de la resolución sanción a la dirección del predio- que fue informada en la declaración de 1995- (folios 17 y 18 c. 3) Además, el contribuyente oportunamente interpuso recurso de reconsideración, por lo que se observa que también, en este aspecto, se garantizó el debido proceso y que conoció sin dificultad alguna la decisión administrativa.

De otra parte, encuentra la Sala que al imponer la sanción por no declarar, la demandada violó el debido proceso del actor, puesto que en la Resolución 1289 del 2000 se sancionó a la demandante “por no encontrarse prueba de la presentación y pago de la declaración del Impuesto Predial Unificado año(s) gravable(s) 1995” (folios 17 y 18 c. 3) pero en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la autoridad tributaria dispuso sancionar al contribuyente porque “omitió declarar la dirección de notificación, por lo cual esta declaración se da por no presentada”. Se advierte, pues, que la autoridad tributaria cambió los motivos por los cuales el contribuyente fue sancionado, y por ende, violó su derecho de defensa, puesto que no pudo controvertir administrativamente el argumento nuevo que la autoridad tributaria esgrimió en su contra.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de junio de 2005, Expediente 14441

De tal forma, que no basta que la declaración tributaria esté incurso en la causal contemplada el artículo 650-1 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 580 ibídem, al haber registrado una dirección incorrecta, sino que es necesario proferir un acto administrativo que da lugar a un proceso tendiente a dejarla sin efectos jurídicos al “tenerla como no presentada”, dentro del cual el contribuyente exponga sus puntos de vista y en general la defensa del denuncia fiscal, aspecto que no compete a las etapas del proceso de devolución o compensación. Es por ello que a pesar de que la norma fiscal permite inadmitir una solicitud de devolución o compensación porque la declaración tributaria esté incurso en una causal para tenerla como no presentada, solo procede en la medida en que previamente exista una decisión administrativa en tal sentido, pues reitera la Sala que no es en el proceso de devolución o compensación en donde debe discutirse la validez de la declaración, sino únicamente la existencia del saldo crédito que reclama el contribuyente. Unido a lo expuesto, no puede perderse de vista que la Sala ha dicho que las declaraciones tributarias incursas en las causales tipificadas en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, “tienen la potencialidad de convertirse en título ejecutivo y comportan un principio

de cumplimiento de la obligación tributaria”, por lo que quedan en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento para declarar o a su presentación (cuando son extemporáneas), no se ha proferido acto administrativo que las tenga como no presentadas. En el caso en análisis, la Sala observa que en el informativo no obra acto administrativo previo al auto de inadmisión, ni la entidad demandada lo adujo en las distintas etapas procesales, en el cual se tuviera como no presentada la declaración de renta y complementarios de 1998, razón por la cual su calificación en dicho auto, se toma en ilegal, ya que vulneró el debido proceso e impidió el ejercicio del derecho de defensa de la actora.

Concepto DIAN 82229 del 2005

Según la teoría del positivismo legalista de Hans Kelsen referenciada por la Corte Constitucional, la derogación consiste en dejar sin efecto el deber ser de otra norma expulsándola del ordenamiento jurídico. En términos de la corporación referida “la derogación es la cesación de la vigencia de una disposición como efecto de una norma posterior, por cuanto la derogación no se basa en un cuestionamiento de la validez de la norma - como sucede cuando ésta es anulada o declarada inexecutable por los jueces- sino en criterios de oportunidad libremente evaluados por las autoridades competentes, y en especial, en relación con las leyes, por el Congreso.” (C-443 de septiembre 18 de 1997).

Ahora bien, los artículos 71 y 72 del Código Civil definen el fenómeno de la derogación en los siguientes términos:

Artículo 71. La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita.

Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua.

Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior.(Subrayado fuera del texto).

La derogación de una ley puede ser total o parcial”.

“Artículo 72. La derogación tácita deja vigente en las leyes anteriores aunque versen sobre la misma materia, todo aquello que no pugna con las disposiciones de la nueva ley”.

Mediante la derogatoria tácita el órgano legislativo decide crear una nueva ley que prescribe un deber ser disímil al desarrollado anteriormente, de tal forma que las disposiciones contenidas en la ley anterior no pueden continuar aplicándose en tanto no puedan conciliarse con las posteriores.

Los artículos 596, 599, 602 y 606 del Estatuto Tributario, en su numeral segundo, establecen como requisito de las declaraciones de renta, ingresos y patrimonio, ventas y retención la información sobre la identificación y ubicación del contribuyente, no contribuyente, responsable y agente retenedor.

En forma concordante el artículo 563 del ordenamiento tributario señala la dirección que debe tener en cuenta la administración al notificar sus actuaciones y consagra como medio idóneo para informar dicha dirección a la declaración de renta, de ingresos y patrimonio y al formato oficial de cambio de dirección... Por su parte el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 863 del 2003, designa al RUT como único mecanismo de ubicación de los sujetos que deben cumplir obligaciones ante la administración de impuestos y aduanas nacionales...

Para efectos de establecer si lo previsto en el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, en relación con el registro único tributario (RUT) como mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos de las obligaciones administradas por la DIAN, puede o no conciliarse con lo previsto en los artículos 596, numeral 2º; 599, numeral 2º; 602, numeral 2º; 606 numeral 2º y 563 del Estatuto Tributario, este despacho considera pertinente establecer el alcance de la expresión “único”, de conformidad con el principio de interpretación consagrado en el artículo 28 del Código Civil según el cual “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”.

Pues bien, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española “único” se define “como solo y sin otro de su especie”.

En este orden de ideas, el RUT constituye un mecanismo exclusivo y excluyente de otros, para los fines que la misma ley prevé.

Así las cosas, con esta disposición se configura la derogatoria tácita del numeral segundo de los artículos 596, 599, 602 y 606 y del artículo 563 del Estatuto Tributario pues siendo que el RUT es el único mecanismo de ubicación de los sujetos que deben cumplir obligaciones ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, resultan contrarias a esta disposición todas las normas que prescriben otro medio diferente. Por lo mismo, resulta nugatorio habilitar las declaraciones de renta, ingresos y patrimonio, IVA y retención como mecanismo para informar y actualizar la dirección del contribuyente, no contribuyente, responsable y agente retenedor.

El artículo 555-2 del Estatuto Tributario, en su inciso tercero, condiciona los mecanismos, los términos de implementación, los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones del RUT, a la reglamentación que para el efecto realice el Gobierno Nacional. Estos aspectos han sido desarrollados mediante el Decreto 2788 del 2004, de modo tal que la aplicabilidad de ellos al interior del ordenamiento jurídico se circunscribe a la entrada en vigencia del decreto en mención. Por ello, la derogatoria a la que nos hemos referido opera a partir del vencimiento de los plazos para la inscripción señalados en el reglamento.

Por otra parte, es claro que con esta derogatoria, la sanción por incumplir con la obligación de informar la dirección y de hacerlo en forma correcta, contenida en el artículo 650-1 del Estatuto Tributario, no continúa operando al interior del ordenamiento fiscal, ya que a pesar de ser una norma vigente carece de eficacia jurídica debido a que el presupuesto fáctico sobre el que se sustenta fue derogado tácitamente por la Ley 863 del 2003 y sus disposiciones reglamentarias al excluir a las declaraciones tributarias de renta y de ingresos y patrimonio como mecanismos mediante los cuales se formaliza ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la información sobre la dirección.

Por último, se entiende al RUT como único mecanismo de identificación, ubicación y clasificación de los sujetos obligados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin perjuicio del denominado Domicilio Fiscal consagrado en el artículo 579- 1 del Estatuto Tributario, fijado mediante resolución motivada expedida por el Director de impuestos y Aduanas Nacionales, cuando se establece que el asiento principal de los negocios de una persona jurídica, es diferente al domicilio social de aquella.

CONCEPTO DIAN 25646 del 4 de Mayo del 2005

Examinada la inquietud propuesta encuentra el despacho que si bien la normatividad fiscal no dispone de sanción alguna para el evento en que el contribuyente en su declaración no suministre la información correspondiente al código del municipio y/o departamento, es necesario atender lo prescrito en el artículo 612 del E.T., en cuanto los obligados a declarar deben informar su dirección en las declaraciones tributarias, al punto que su incumplimiento permite acudir al artículo 650-1 Ibídem, que prescribe, que cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en el artículo 650-1; disposición que claramente determina que la declaración en tal evento, se tendrá como no presentada.

De manera que, si en el denuncia fiscal se indica solamente como dirección la correspondiente a la nomenclatura sin hacer clara referencia al municipio y departamento como datos que indudablemente integran la dirección, es evidente que se está en presencia de la causal dispuesta en el artículo 650-1, y en consecuencia la declaración se tendrá como no presentada con las consecuencias legales que ello acarrea.

La Corte Constitucional en la Sentencia C-160 de 1998, magistrado ponente Carmenza Isaza de Gómez, al referirse al campo de las infracciones tributarias consigna en uno de sus apartes:

.../ “El poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual ...” la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia,[según el cuál] el estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

Conforme con lo anterior, la declaratoria administrativa que da por no presentado un denuncia fiscal opera en razón de la ausencia o errónea información de la dirección y no como consecuencia de la ausencia o errónea información del código del municipio y/o departamento, consideraciones que impiden modificar los conceptos objeto de su solicitud debiendo en consecuencia ratificar los mismos en todas y cada una de sus partes.

ARTÍCULO 650-2. SANCIÓN POR NO INFORMAR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA.

Quando el declarante no informe la actividad económica, se aplicará una sanción hasta de un millón de pesos (\$1.000.000) que se graduará según la capacidad económica del declarante. El procedimiento para la aplicación será el señalado en el inciso segundo del artículo 651. <Adicionado por la Ley 49/90, art. 51>

Lo dispuesto en el inciso anterior será igualmente aplicable cuando se informe una actividad económica diferente a la que le corresponde o a la que le hubiere señalado la administración una vez efectuadas las verificaciones previas del caso. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 76>

ARTÍCULO. SANCIÓN POR NO INFORMAR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA. Cuando el declarante no informe la actividad económica, existiendo la obligación de hacerlo, se aplicará una sanción hasta de dieciocho (18) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que se graduará según la capacidad económica del declarante.

El procedimiento para la aplicación será el señalado en el inciso segundo del artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional.

Lo dispuesto en el inciso anterior será igualmente aplicable cuando se informe una actividad económica diferente a la que le corresponde o a la que le hubiere señalado la administración tributaria una vez efectuadas las verificaciones previas del caso

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de julio de 1997, Expediente 8304.

De manera precisa la ley prevé el monto de la sanción aplicable para el caso de la omisión de información de la actividad económica del contribuyente y si bien remite al artículo 651, lo hace exclusivamente para efectos del procedimiento a seguir en la aplicación de la sanción allí contenida pero no para cuantificarla. En efecto para la omisión de la información sobre la actividad económica la precitada norma establece una sanción hasta de \$ 1.000.000 la cual fue reajustada hasta \$ 1.700.000 por el Decreto 2813 de 1991. En primer lugar, en cuanto al procedimiento para imponer la sanción, se advierte que el 14 de julio de 1994, la administración profirió Pliego de Cargos contra la actora por no informar la actividad económica por el sexto bimestre de la declaración de ventas de 1992, concediéndole un mes de plazo para dar respuesta, de acuerdo con el procedimiento previsto en el inciso segundo del artículo 651 del Estatuto Tributario; a su vez, estableció como base para cuantificar la sanción el mayor valor entre el patrimonio bruto y los ingresos netos, optando por este último, en aplicación del literal a) del precitado artículo. Es indiscutible que la actora incurrió en la omisión de informar la actividad económica, lo cual es sancionable; y en lo referente al procedimiento para aplicar la sanción la administración cumplió con lo ordenado en la Ley, o sea, que corrió traslado a ala actora del pliego de cargos, los cuales no fueron materia de respuesta. Sin embargo, en lo relacionado con la cuantificación de la sanción, la actuación administrativa no se ciñó al mandato del artículo 650 - 2 del Estatuto Tributario, pues la cuantificó de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 651 ibídem, las cuales no son de aplicación en el caso de la omisión de información sobre la actividad económica.

CONCEPTO DIAN 064814 del 27 de septiembre del 2004

El artículo 650-2 del Estatuto Tributario no fue derogado ni expresa ni tácitamente por el artículo 63 de la Ley 6 de 1992, ni el contenido de sus disposiciones se contraponen en manera alguna.

El artículo 588 del Estatuto Tributario, es una norma de procedimiento en la cual se establecen las condiciones para que los contribuyentes corrijan voluntariamente sus declaraciones privadas cuando se aumente el impuesto a pagar o se disminuya el saldo a favor. Adicionalmente el parágrafo 2, adicionado por el artículo 173 de la Ley 223 de 1995, otorga la posibilidad de corregir algunas inconsistencias incurridas al diligenciar este documento, exigiendo su corrección con el requisito de liquidación de sanción reducida en los eventos contemplados en el artículo 580 literales a), b) y d) y los artículos 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario.

Por el contrario, el procedimiento para la aplicación de la sanción por no informar la actividad económica previsto en el artículo 650-2 del Estatuto tributario, esta previsto para los casos en que la administración, en ejercicio de las facultades que le son propias, impone esta sanción. En efecto, tal norma indica textualmente que: "El procedimiento para la aplicación será el señalado en el inciso segundo del artículo 651", el cual otorga la facultad a la administración de imponer la sanción dentro del proceso de determinación (artículo 637 del E.T.) o mediante resolución independiente, previo traslado del pliego de cargos respectivo, sin que en ningún momento se haga referencia alguna al procedimiento de corrección voluntaria contenido en el artículo 588 del Estatuto Tributario.

Siendo claro que las normas en análisis se refieren a procedimientos diferentes, se concluye que no existe derogatoria tácita de la sanción prevista en el artículo 650-2 del Estatuto Tributario

SANCIONES RELATIVAS A INFORMACIONES Y EXPEDICIÓN DE FACTURAS

ARTÍCULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. *Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:*

- a) *Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000.00), (valor año base 1992) la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:*
- *Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.*
 - *Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio. <Modificado por la Ley 6/92, art. 55>*
- b) *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.*

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), 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. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.

PARÁGRAFO. *<Derogado por la Ley 863 del 2003, art. 69>*

ARTÍCULO. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

- a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:
- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.
 - Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior.
- b) El desconocimiento de los factores que disminuyen la base gravable o de los descuentos tributarios 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 tributaria.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), 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. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante el funcionario que esté conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de octubre de 2009, Expediente 17043

En relación con la reducción de la sanción, la Sala ha interpretado que de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario, los requisitos para acceder al beneficio de la reducción de la sanción al 10 por ciento, son: a) que la omisión sea subsanada antes de que se notifique su imposición, b) se acepte la sanción reducida, c) se acredite el haber subsanado la omisión y d) se efectúe el pago o acuerdo de pago de la misma. En relación con los requisitos de los literales b), y d), es decir, con la aceptación de la sanción reducida y con haber efectuado el respectivo pago o acuerdo de pago de la sanción, no se encuentra prueba alguna de que los mismos se hubieren cumplido por lo que no procede la referida reducción de la sanción. En el presente caso, considera la Sala que la sociedad no cumplió los requisitos para la reducción de la sanción antes de que se le notificara la Resolución sanción, pues si bien allegó la información solicitada el 9 de agosto del 2004 (fl. 39) antes de que le fuera notificada la Resolución Sanción 300642004000171 de 2 de febrero del 2005, lo cierto es que no aceptó la sanción reducida, ni tampoco acreditó el pago integral de la misma.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de abril de 2009, Expediente 16338

Sea lo primero advertir que no es clara la motivación de la DIAN para imponer la sanción, pues admite que la información podría haberse entendido presentada con la respuesta al requerimiento especial, sin embargo, la impone por no

suministrarla, cuando el hecho sancionable sería entonces la extemporaneidad. Que otra parte, la DIAN tampoco acepta por subsanado el hecho porque la sociedad no corrigió su declaración, argumento que no tiene ningún sustento legal, pues el artículo 651 citado no establece ese procedimiento. El 1 de marzo del 2001, el representante legal de la sociedad y el revisor fiscal dieron respuesta al anterior requerimiento de informaron cuál fue el movimiento de las provisiones durante 1998, sobre las operaciones con sus vinculados o socios, y adjuntan un cuadro explicativo de la conciliación del patrimonio líquido contable y fiscal por el año gravable de 1997. La firma del revisor fiscal en este documento es suficiente para considerar que la información se presentó conforme se había solicitado; además, si el 12 de febrero del 2001 la DIAN hizo un nuevo requerimiento de información y no manifestó ninguna inconformidad con los documentos presentados con ocasión del requerimiento del 14 de septiembre del 2000, se entenderían recibidos a satisfacción, por lo que no era procedente referirse a los mismos en el requerimiento especial, como sustento de la sanción. Lo anterior, evidencia no sólo la disposición de la actora de presentar los documentos que se solicitaba, sino, la falta de coherencia de la DIAN para imponer a la sociedad la sanción por no enviar información y la violación al debido proceso, pues, la falta de precisión de la conducta sancionable o, de claridad en la forma cómo sucedieron los hechos en que incurre el acto liquidatorio, impide que el administrado pueda ejercer un adecuado derecho de defensa, garantía que en todas las actuaciones la administración debe respetar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de abril de 2009, Expediente 16460

La Sala comparte el análisis efectuado en la sentencia apelada, según el cual, el artículo 651 del Estatuto Tributario claramente establece que el acto administrativo a partir del cual se debe computar los 2 meses para tener derecho al beneficio de la reducción de la sanción al 20 por ciento es aquel que notifique la sanción, no como lo estima la apelante según el cual los dos meses empiezan a contarse desde la notificación de la Resolución que negó la reducción de la sanción por falta de requisitos. Conforme a lo anterior, para la procedencia de la reducción de la sanción al 10 por ciento, el contribuyente debió subsanar la omisión detectada por las autoridades tributarias y acreditar el pago de la suma de \$21.730.000 antes de la notificación de la resolución sanción y para acceder a la reducción de la misma al 20 por ciento debió subsanar la omisión detectada y acreditar el pago o acuerdo de pago de la suma de \$43.460.000 dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notificó la sanción, (7 de diciembre del 2003) solicitud que se presentó oportunamente pero sin allegar el pago o acuerdo de pago conforme al artículo 651 del E.T., siendo en consecuencia improcedente la solicitud presentada. El beneficio de la reducción de la sanción es una opción con que cuentan los contribuyentes para disminuir el monto de la sanción establecida, previo el cumplimiento de los presupuestos contemplados en el artículo 651 del E.T., razón por la cual el sancionado interesado en reducir la sanción impuesta debe cumplir los presupuestos expresamente contemplados en dicha norma para el efecto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de septiembre de 2008, Expediente 16385

De acuerdo con el artículo 651 del Estatuto Tributario, no enviar información no se constituye como la única conducta sancionable, pues además, el legislador consagró que enviar información por fuera del plazo establecido, o que no corresponda a lo solicitado o con errores, también son irregularidades objeto de sanción. Para el año 2000, tiempo en el que se solicitó la información, era aplicable la Resolución 1974 de 1999 donde la administración determinó en el parágrafo IV del artículo 3, que la información debía ser presentada en “cifras representativas en pesos aproximándolas por exceso o por defecto al múltiplo de mil más cercano o tomar el valor en pesos”. De acuerdo con lo anterior, al presentar la información en “miles de pesos”, esto es quitando tres ceros, la sociedad incurrió en una falta sancionable de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario. Dicha omisión pudo inducir a la administración en errores, sobre todo al momento de efectuar cruces de información. La función que cumple la administración tributaria es necesaria para el sostenimiento de las cargas públicas y por ello, requiere de toda la colaboración por parte de los contribuyentes, con lo cual, el hecho de dificultarla y hacerla más gravosa es suficiente para que se configure la sanción. Además, tampoco se puede desconocer que el contenido del parágrafo IV del artículo 3 de la Resolución 1974 de 1999, es claro porque allí se está señalando que la información debe presentarse en cifras representativas en pesos aproximándolas al múltiplo de mil más cercano. En consecuencia, es procedente la imposición de la sanción y el cargo no prospera.

Ha sido criterio reiterado de la Sala que la reducción de la sanción es una situación diferente de la graduación de la sanción. Además, en virtud del artículo 651 del E.T., ésta reducción se aplica sobre la base para determinar la sanción y no sobre el resultado de la misma. Así mismo, la Sala ha entendido que de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario, las condiciones para acceder al beneficio de la reducción de la sanción al 10 por ciento, son: a) que la omisión sea subsanada antes de que se notifique su imposición, b) se acepte la sanción reducida, c) se acredite el haber subsanado la omisión y d) se efectúe el pago o acuerdo de pago de la misma. En relación con el último requisito, es decir con el pago que debe realizar el responsable, también ha sido criterio reiterado de la Sala, que dicho pago debe

ser el 10 por ciento de la sanción determinada, pues el valor oficialmente determinado es el que la ley ha señalado para tal efecto. En el presente caso, considera la Sala que la sociedad no subsanó la omisión antes de que se le notificara la Resolución sanción, pues si bien vía electrónica, Corrigió sus errores el 9 de abril del 2003 (fl. 49 C.A.) antes de que le fuera notificada la Resolución Sanción 300642003000177 el día 15 de octubre del 2003 mediante de 9 de octubre del 2003 y manifestó aceptar la sanción reducida, lo cierto es que no acreditó el pago integral de la misma (fl. 53 C.A.), toda vez que sólo canceló la suma de \$497.000, valor muy inferior a \$19.940.000 que correspondía al 10 por ciento de la sanción determinada oficialmente. Por tal motivo, no tiene derecho a que se le reduzca la sanción al 10 por ciento de la inicialmente prevista.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 8 de mayo del 2008, Expediente 16046

La Resolución en comento es clara en cuanto señala que regula la aplicación de la “sanción por no enviar información”, que al tenor del artículo 651 *ibídem*, atrás transcrito, se impone a las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria y a las que se les haya solicitado informaciones o pruebas, cuando se configuren los supuestos de hecho previstos en la ley como sancionables. La Resolución no hace distinción alguna, pues si bien en algunos de los considerandos y de los artículos que la integran hace referencia a los “errores” en la información, lo cierto es que el texto del artículo 4, es expreso y no ofrece duda, pues establece un presupuesto y una consecuencia jurídica, así de verificarse aquél se producen los efectos que la misma norma preceptúa, en consecuencia, si la información solicitada se suministra o corrige antes de proferirse el pliego de cargos, no se aplicará sanción alguna. En el caso, el Banco actor presentó la información requerida antes del pliego de cargos, supuesto de hecho que encuadra en el presupuesto legal, por lo que resulta innegable el efecto jurídico que el mismo ordenamiento contempla. De otra parte, la misma administración a través del Concepto 091669 de 30 de noviembre de 1998 de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina, sostuvo que según el artículo 4 de la Resolución 2004 de 1997, “no hay lugar a la sanción, si la información se reporta antes de la notificación del pliego de cargos” y agrega, “mientras subsista la mencionada resolución, debe dársele cabal cumplimiento” En suma, no hay lugar a imponer la sanción prevista en el artículo 651 del E.T., si antes del pliego de cargos, la persona o entidad requerida suministra la información de manera “completa y correcta”, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Resolución 2004 de 1997, por lo que se confirmará la decisión apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre del 2006, Expediente 14204

El literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario prevé que serán sancionados con multa hasta de \$134.300.000 (Decreto 2301 de 1996), quienes no suministren información dentro del plazo establecido para ello, o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, según los siguientes criterios: 1. Hasta del 5 por ciento de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo extemporáneamente. 2. Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5 por ciento de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5 por ciento del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio. En el primer evento, la base de la sanción es el monto de la información exigida, y la multa, hasta el 5 por ciento del mismo. En la segunda hipótesis, esto es, cuando no existe base para calcular la sanción o la información requerida carece de cuantía, la multa puede ser hasta del 0.5 por ciento de los ingresos netos y, en ausencia de éstos, del patrimonio bruto del contribuyente o declarante. Así pues, no puede aplicarse el 0.5 por ciento de los ingresos netos cuando existe base para el cálculo de la multa.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de febrero del 2005, Expediente 13749

Así las cosas, es claro para la Sala que de conformidad con la Resolución 1975 de 1999, en concordancia con las normas tributarias (artículos 631, 633 y 684 del Estatuto Tributario) al registrar el señor JORGE CÁRDENAS GUTIÉRREZ un patrimonio bruto a 31 de diciembre de 1998, en cuantía de DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y UN MIL PESOS M/CTE. (\$2.895.281.000) como se extrae de la declaración privada, se deduce que se encontraba obligado a presentar información en medios magnéticos de que tratan los literales e), f), h), i) del artículo 631 del Estatuto Tributario, para lo cual, con base en su número de NIT., tenía plazo hasta el día 26 de mayo del 2000, para presentar su declaración de renta y complementarios, razón por la cual se negará el cargo Artículo 651. Sanción por no informar (...). De la norma transcrita claramente surgen dos situaciones aplicables en el evento de la no entrega de información en medios magnéticos; la primera hace referencia al porcentaje de hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida y la segunda de hasta el 0.5% de los ingresos netos cuando no es posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, supuesto aplicable por excepción. Ahora bien, en el caso

sub examine es claro para la Sala que no se han dado los presupuestos del segundo criterio, esto es la imposibilidad de determinar la base para tasar la sanción o que la información carezca de cuantía, pues de una parte la información exigida tiene cuantía (declaración de renta y complementarios) y de otra, como la información específica exigida se hizo sobre los literales e), f), h), i) del artículo 631 del Estatuto Tributario y del artículo 1° de la Resolución 1975 de 1999, supuestos que se refieren aun valor sobre costos, deducciones, impuestos descontables ingresos, pasivos y créditos activos a partir de los cuales debía suministrarse información, significando con ello que dicha información sí tenía cuantía, por lo que no es cierto, como lo sostiene la censura, que era imposible determinar la base para imponer la sanción. Siendo así, esto es, que la información sí tiene cuantía, y que en principio la misma no puede ser otra que la señalada en la correspondiente declaración de renta y complementarios, correspondiente al año gravable de 1999, le es aplicable el porcentaje de hasta el 5% del que trata el artículo 651 *ibídem*, tal y como lo planteó la administración en el pliego de cargos.

Sin embargo, teniendo en cuenta lo anterior, la Sala estima que la base para calcular la sanción se determina de acuerdo con la conducta en la cual ha incurrido el contribuyente, esto es: si la conducta es, suministrar la información cuyo contenido presente errores, la base no es otra que la correspondiente a las sumas respecto de las cuales se suministró la información errónea; así mismo, si la conducta es presentar la información por fuera del término legal, esto es, extemporáneamente, como ocurrió en el presente caso, la base no es otra diferente a las sumas respecto de las cuales se suministró la información en forma extemporánea. De este modo, a juicio de la Sala, no existe la alegada indebida determinación de la base para determinar la sanción, ya que si bien con oportunidad del pliego de cargos la administración tomó el valor correspondiente a los costos, deducciones, ingresos y cuentas por cobrar declarados.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de octubre del 2007, Expediente 250002327000200500702-01(136)

Los hechos constitutivos de la infracción tributaria a que se refiere esta norma, se concretan en no suministrar la información, informar extemporáneamente y/o suministrar información cuyo contenido presente errores. (...) para que haya sanción debe existir un daño, esto es, que la negligencia o conducta que se pretende sancionar debe generar daño, también debe existir proporcionalidad entre este daño y la sanción. (Véase sentencia C-198/98). Dijo la corte constitucional en la sentencia C-160 de 1998, frente a las sanciones que impone la administración tributaria. "...La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella..." (...) a la administración le cabe la obligación de exponer los argumentos pertinentes y que la condujeron a tomar el porcentaje máximo o techo del mismo, en aplicación del principio de proporcionalidad y de justicia, aspecto que conlleva una gran carga de discrecionalidad lo que hace imprescindible la aplicación del contenido del artículo 35 del CCA. En el presente caso se echa de menos esta motivación cuando quiera que es necesario para establecer la proporcionalidad y los motivos o causas que indujeron a la administración a determinar el quantum de la pena cuando ello hace parte del principio del debido proceso. La falta de argumentación es necesaria para que la contribuyente pueda ejercer el derecho contradicción y defensa en aras de controlar los actos de la administración que le perjudiquen.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 25 de enero del 2006, Expediente 250002327000200300292-01(1)

"Artículo 651. Sanción por no enviar información.

De la norma pretranscrita se deduce que son requisitos para acceder al beneficio de la reducción de la sanción, los siguientes: que la omisión sea subsanada antes de que se notifique la resolución sanción; se presente ante la oficina que está conociendo de la investigación un memorial de aceptación de la sanción reducida; y se acredite el pago de la sanción reducida o el acuerdo de pago de la misma. Por manera que, para la Sala, de acuerdo con lo establecido en el artículo 561 del Estatuto Tributario y observando el principio de justicia de que tratan los artículos 209 de la Carta Fundamental y 683 del Estatuto Tributario, se han acreditado los requisitos para que el contribuyente acceda a la sanción reducida al 10%, esto es, \$18.240.000

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 7 de diciembre del 2005, Expediente 250002327000200300274 – 01(123)

Procedencia de la sanción por no enviar información. Es inconfundible que la obligación de atender requerimientos, no solo es para los "contribuyentes", puesto que dicha norma, también obliga a atender los requerimientos de información a

los “no contribuyentes”. En uso de dichas facultades la administración distrital de impuestos, puede requerir información a los no contribuyentes o a terceros, con el fin de efectuar cruces de información y efectuar un debido control de los tributos, razón por la cual el requerimiento de información expedido por la dirección distrital de impuestos, y el cual fue sustento de la sanción impuesta, no es objeto de reproche por esta corporación, puesto que como se expresó anteriormente, dicha obligación surge independientemente de si el actor era o no contribuyente. Dicho de otra manera, la obligación de atender los requerimientos de información, no se aplica única y exclusivamente a los contribuyentes, puesto que esta clase de deber, no puede confundirse con la obligación tributaria sustancial que tiene todo contribuyente al realizar los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto, con los deberes formales y de colaboración que tiene las personas con la administración, con el fin de realizar un efectivo control de impuestos y adelantar una efectiva gestión en la fiscalización de los tributos

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 26 de julio del 2005, Expediente 250002327000200400498-01 (70)

Advierte la sala es que el pliego de cargos tiene su respaldo legal en el inciso sexto del artículo 651 del estatuto tributario al disponer que “cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder”. bajo este entendido, el mencionado pliego de cargos debe ser claro y preciso en el sentido de indicar cada uno de los errores y en qué consiste la corrección que debe efectuarse al respecto, para que el administrado pueda subsanarlos, ejercer en debida forma los derechos a la defensa y contradicción, además de poder beneficiarse de la reducción de la sanción. Conforme con lo anterior y contrario a lo alegado por la parte demandante, advierte la sala que en el memorando explicativo del citado pliego de cargos se expuso que la sociedad actora “no suministró la información en medios magnéticos relacionada con los estados financieros consolidados del grupo empresarial”, con lo que quedan claros los fundamentos de hecho tenidos en cuenta por la administración para proferir el respectivo pliego de cargos. En este orden de ideas, para la sala, la sanción impuesta por la administración por no enviar la información de que trata el artículo 631-1 del estatuto tributario, en el sub júdece, resulta procedente a voces del artículo 651 ibidem.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 14 de julio del 2005, Expediente 03 – 00476 – 01(67)

De la norma transcrita artículo 651 del E.T claramente surgen dos situaciones aplicables en el evento de la no entrega de información en medios magnéticos; la primera hace referencia al porcentaje de hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministro la información exigida y la segunda de hasta el 0.5% de los ingresos netos cuando no es posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, supuesto aplicable por excepción. la sala estima que la base para calcular la sanción se determina de acuerdo con la conducta en la cual ha incurrido el contribuyente, esto es: si la conducta es, suministrar la información cuyo contenido presente errores, la base no es otra que la correspondiente a las sumas respecto de las cuales se suministró la información errónea; así mismo, si la conducta es presentar la información por fuera del término legal, esto es, extemporáneamente, como ocurrió en el presente caso, la base no es otra diferente a las sumas respecto de las cuales se suministró la información en forma extemporánea. el artículo 651 (inc. 5º) del estatuto tributario consagra el mecanismo de reducción de la sanción por no enviar información, consistente en que la sanción se puede reducir al 10% o al 20% de la suma determinada según lo previsto en el literal a) de la misma disposición; en el primer caso, si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción y, en el segundo, si la omisión es subsanada dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. de tal norma se deduce que son requisitos para acceder al beneficio de la reducción de la sanción, los siguientes: 1) que la omisión sea subsanada antes de que se notifique la resolución sanción; 2) que se presente ante la oficina que está conociendo de la investigación un memorial de aceptación de la sanción reducida y 3) que se acredite el pago de la sanción reducida o el acuerdo de pago de la misma, de lo dicho, para la sala es evidente que al no hacer la entrega efectiva de la información en medios magnéticos dentro del término establecido para tal fin, genera actuaciones administrativas adicionales que derivan en detrimento para el estado al obstaculizar su actividad fiscalizadora, lo que justifica la sanción como medio de castigo y no recaudatorio.

Tribunal Administrativo de Santander, Sentencia del 14 de mayo del 2009, Expediente 2007-0392-00

Frente al estudio de la sanción, el artículo 651 del Estatuto Tributario plantea dentro del mismo artículo, cuatro hechos sancionables: 1. No suministrar información estando obligado a ello; 2. Suministrar la información en forma extemporánea; 3. Que la información suministrada presente errores, y 4. Que la información suministrada no corresponda a la solicitada. Estas situaciones son diferentes e independientes entre si, constituyen acciones u omisiones de características distintas, pues es obvio que no es lo mismo presentar una información, que presentarla, pero con errores. El literal a) del artículo 651

del Estatuto Tributario plantea consecuencias diversas, pues en los casos de no presentar la información o suministrar una información diferente a la solicitada, la base de la sanción es el monto total de la información que debió suministrarse; pero en el caso de presentación extemporánea de la información o con errores, la sanción es hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales la información exigida se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea. La Corte Constitucional se ha pronunciado al respecto señalando que cuando se apunta a clarificar que solo los errores en la información que causan un daño al Estado son susceptibles de sanción a diferencia de aquellos que son inocuos, vale decir que lo determinante no es el error per se sino que tenga la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora propia de la administración o que afecte intereses de terceros, caso en el cual, el error trasciende de su apreciación puramente objetiva al reproche particularizado en el detrimento que ocasiona, bien al Estado o al tercero (consideración subjetiva). De lo dicho para la Sala es evidente que al no poderse utilizar los datos consignados como datos ciertos, la DIAN debe ordenar su corrección y volver a validarlos, lo que genera actuaciones administrativas adicionales que derivan en un detrimento para el Estado al obstaculizar su actividad fiscalizadora, lo que justifica la sanción como medio de castigo y no recaudatorio.

CONCEPTO DIAN 96801 del 2009

El artículo 638 del Estatuto Tributario regula el procedimiento y los términos de prescripción de la facultad de la administración para imponer sanciones (...) Así las cosas, las obligaciones emanadas de los artículos 623, 623-1 y 631 ibídem, tiene su origen en el deber legal de informar, por tanto, el incumplimiento de dicho deber, sustancial respecto de la facultad de fiscalización de la administración tributaria, es un hecho sancionable.

Según la doctrina vigente expresada mediante Concepto Jurídico 003637 de 21 de junio de 1999: "Para el caso concreto de la sanción del artículo 651 ibídem, por no enviar información, por no enviarla dentro del plazo estipulado o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, el Director de Impuestos y Aduanas, anualmente por medio de Resolución fija los parámetros y los plazos dentro de los cuales debe cumplirse con la obligación. Es decir, que si dentro de las fechas señaladas no se cumple con la obligación, el término de prescripción comienza a correr desde la fecha de la presentación de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio, correspondiente al año gravable en que ocurrió la irregularidad, es decir, la del año en que se habían fijado las fechas por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales. No puede entenderse que se refiera al año gravable por el cual se solicitó la información, sino en el año en el cual se incumplió con la obligación. Debe entenderse pues, que es año calendario y no año gravable"

Ahora bien, para el cómputo del término de prescripción, cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Cuando el incumplimiento de la obligación de informar se encuentra a cargo de un contribuyente que debe presentar declaración de renta y complementarios: El término se contabilizará a partir del momento en que éste haya presentado la declaración de renta y complementarios del año en el cual se incumplió la obligación de informar.

2. Respecto de los contribuyentes que teniendo la obligación de informar y de declarar, incumplieron las dos obligaciones, es decir no presentaron la declaración de renta y complementarios y tampoco cumplieron con el envío de la información requerida en virtud de los artículos 623, 623-1, 631, del ET, el término de prescripción con el que cuenta la administración para imponer la correspondiente sanción se contará a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, entendiéndose que es la fecha límite en la que el contribuyente debió presentar la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en el que cometió la infracción sancionada.

La anterior, es consonante con la posición del H. Consejo de Estado que en sentencia 8926 del 31 de julio de 1998 CP: Julio Enrique Correa Restrepo, manifestó: "De acuerdo con el texto de la norma, está claro que cuando las sanciones se imponen en resolución independiente, el término de dos años para formular el respectivo pliego de cargos se cuenta a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingresos y patrimonio, del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable, sin que por ello pueda entenderse que las sanciones deban estar vinculadas necesariamente a una vigencia fiscal determinada".

En consecuencia, cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, para formular el Pliego de Cargos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cuenta con un término de dos (2) años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió ser presentada la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable.

CONCEPTO DIAN 080262 del 01 de noviembre del 2005

El artículo 651 del Estatuto Tributario establece la sanción por no enviar información. Conforme a dicha norma las causales que dan lugar a aplicar la sanción son:

- Que la información no se suministre dentro del plazo establecido.
- Que la información presente errores.
- Que la información no corresponda a lo solicitado.

La disposición prevé que cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder. Igualmente contempla que la sanción es susceptible de reducirse gradualmente si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

Es de tener en cuenta que el artículo 651 del Estatuto Tributario, antes de la expedición de la Ley 863 del 2003, contenía un párrafo del siguiente tenor:

“PARÁGRAFO. No se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos voluntariamente por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos.”

Dicho párrafo fue derogado expresamente por el artículo 69 de la Ley 863 del 2003, con lo cual desapareció el beneficio allí contemplado. En efecto, si en vigencia de la norma los contribuyentes podían corregir sin sanción la información presentada inicialmente con errores, siempre y cuando la corrección se efectuara antes de la notificación del pliego de cargos, con la derogatoria se elimina esta posibilidad y sólo queda la opción de subsanar las inconsistencias, acogiéndose al beneficio de la sanción reducida. Esta interpretación está a tono con los lineamientos jurisprudenciales que han desarrollado el principio del efecto útil de la ley, según el cual deben preferirse aquellas interpretaciones que confieran eficacia práctica a las disposiciones estudiadas o, dicho en otras palabras, las normas deben entenderse en el sentido que producen efectos y no en el que no los producen. En el presente caso el “efecto útil” se predica de la derogatoria del párrafo, como tal, y conlleva la supresión de un beneficio tributario.

Por consiguiente, en el actual marco legal el contribuyente puede beneficiarse de la reducción de la sanción si subsana voluntariamente los errores cometidos en la información tributaria suministrada, en las oportunidades que la norma establece, pero no puede exonerarse de ella en su totalidad. Así las cosas, se garantiza el objetivo de la norma y la intención del legislador al derogar el párrafo, como es lograr que los contribuyentes cumplan con la obligación de suministrar la información en forma adecuada. Es innegable que la información es una herramienta fundamental en la misión institucional de la administración tributaria, de ahí, lo perentorio para que ésta sea correcta, completa y oportuna.

La Corte Constitucional ha reconocido que la actividad sancionadora de la administración tributaria es un medio adecuado para hacer cumplir los fines de recaudación que la Constitución le ha asignado. En la Sentencia C-506 del 2002 la H. Corte dijo al respecto:

“Concretamente, en materia tributaria la actividad sancionatoria de la administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la administración pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad a que se refiere el artículo 209 de la Carta, sino también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario que menciona el canon 363 constitucional. De todos estos principios, los de celeridad y efectividad de la función pública y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana...”.

De esta forma se cumple igualmente, el principio de equidad en materia sancionatoria, pues no resultaba justo dar el mismo tratamiento a los contribuyentes que suministraban la información en forma correcta, completa y oportuna, que quienes presentaban la información con errores y la corregían a instancias de la acción de la administración.

En las actuales circunstancias, no es necesario que el contribuyente espere a que se le profiera el pliego de cargos para efectos de corregir la información y solicitar la aplicación de la sanción reducida. Es deber del contribuyente subsanar inmediatamente los errores que por iniciativa propia o de la administración tributaria se detecten, proceder a su corrección y solicitar la reducción de la sanción, pues no de otra forma se entenderían cumplidas cabalmente sus obligaciones tributarias. Al igual que es deber de la administración, sancionar a todos aquellos contribuyentes que suministren información en forma errónea, incompleta o fuera del término fijado por el reglamento.

Por lo expuesto se revoca el oficio 064903 de septiembre 28 del 2004 y todos aquellos pronunciamientos que sean contrarios a la presente doctrina.

CONCEPTO DIAN 044925 del 22 de julio del 2004

El literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario señala que las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, se les aplicará una sanción de hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministro en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.

Conforme al artículo 683 del Estatuto Tributario “Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia y que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

De lo anterior tenemos que el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario al determinar que la sanción por no enviar información es de “hasta el 5%” de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministro en forma errónea o se hizo en forma extemporánea, establece un máximo o tope que sirve de límite a dicha sanción, la cual, para efectos de su aplicación y de acuerdo con el espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario debe graduarse, una vez se haya realizado el análisis de las circunstancias particulares en cada caso, pudiendo entonces resultar una base para su cálculo inferior al 5% señalado en la norma legal.

Cabe anotar que el análisis de cada caso, debe atender entre otros, a criterios de justicia, equidad, justicia y proporcionalidad.

Al respecto, el Consejo de Estado se ha pronunciado en varias oportunidades en el siguiente sentido:

“La Sala he reiterado que “es evidente que cuando el artículo 651 del estatuto tributario utiliza la expresión “hasta el 5%”, se le está otorgando a la administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”, por tanto corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, como ya se mencionó, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en Sentencia C-160 de 1998. En este sentido se pronunció la Sala entre otras en las sentencias de noviembre 10 del 2000, expediente 10725, consejero ponente Delio Gómez Leyva, abril 23 de 1999, expediente 9327, consejero ponente Julio E. Correa Restrepo y marzo 15 del 2002, expediente 12618, consejera ponente Ligia López Díaz.” Consejo de Estado - Sección Cuarta - Sentencia del 4 de abril del 2003 - Expediente: 08001-23-31-000-1998-1598-01.

Por último, es preciso recordar que la Oficina Jurídica de la entidad mediante Circular 0166 del 23 de diciembre de 1999 dio a conocer el sentido de los reiterados fallos proferidos por el Honorable Consejo de Estado en procesos de Nulidad y restablecimiento del Derecho relacionados con la “Sanción por no informar”, prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, los cuales de acuerdo con la Circular de Seguridad Jurídica 0175 del 29 de octubre del 2001 constituyen valiosas herramientas de estudio para la actuación administrativa, aunque no sean de obligatoria aplicación dentro de la misma.

En los anteriores términos se revocan todos los conceptos que le sean contrarios.

Finalmente, respecto de su inquietud acerca de la posibilidad de archivar oficiosamente un requerimiento especial notificado dentro de los términos de suspensión del Auto de Inspección Tributaria, notificado después de los dos (2) años de la firmeza de la declaración, basándose en la expedición dentro de los dos (2) años de un Emplazamiento para Corregir, le recuerdo que para efecto de proferir los actos por parte de la administración, el procedimiento tributario señala unos términos de obligatorio cumplimiento, y la decisión de archivar oficiosamente un acto corresponde exclusivamente a quien lo expidió o a su superior.

Sobre el tema, tal y como usted lo cita en su escrito, se pueden consultar los Conceptos 035162 de 1999 (abril 13) y 006484 de 1999 (agosto 24). Para su conocimiento se envía copia de ellos

ARTÍCULO 652. SANCIÓN POR EXPEDIR FACTURAS SIN REQUISITOS. *Quienes estando obligados a expedir facturas, lo hagan sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales a), h) e i) del artículo 617 del Estatuto Tributario, incurrirán en una sanción del uno por ciento (1%) del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales, sin exceder de diez millones de pesos (\$10.000.000) (valor año base 1998). Cuando haya reincidencia se dará aplicación a lo previsto en el artículo 657 del Estatuto Tributario. <Modificado por la Ley 488/98, art. 73>*

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de diez (10) días para responder. <Modificado por la Ley 223/95, art. 44>

PARÁGRAFO. Esta sanción también procederá cuando en la factura no aparezca el NIT con el lleno de los requisitos legales. <Adicionado por la Ley 488/98, art. 73>

ARTÍCULO. SANCIÓN POR EXPEDIR FACTURAS SIN REQUISITOS. Quienes estando obligados a expedir facturas, lo hagan sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley, incurrirán en una sanción del uno por ciento (1%) del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales, sin exceder de 950 UVT. Cuando hay reincidencia se dará aplicación a la sanción de clausura del establecimiento.

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de agosto de 2007 Expediente 15166

Al respecto cabe indicar que la autorización otorgada por la administración tributaria para la numeración de las facturas, constituye un mecanismo técnico de control sobre la facturación que es independiente de los requisitos exigidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario como contenido de las facturas, la cual tiene como finalidad evitar la doble facturación y controlar la evasión. Lo anterior permite afirmar que si se adicionan a la numeración cualquier tipo de prefijo, como en el presente caso U o M, y así se autoriza por las Oficinas de Impuestos, con el fin de evitar la doble facturación, y posteriormente se omite, con lo cual se dificulta el control de administración, dicha conducta resulta sancionable. Conforme lo anterior es claro que la omisión del prefijo autorizado por las oficinas de impuestos es necesario, toda vez que tal como lo indica el propio contribuyente, el mismo tenía como finalidad indicar a que establecimiento de comercio pertenecía la facturación, al no tenerlo se puede presentar doble facturación, así como dificultad para las oficinas de impuestos para ejercer los respectivos controles legales. Empero, la Sala no encuentra prueba suficiente que permita llegar al Juzgador al convencimiento de la conducta sancionada por la administración. En efecto, si bien es evidente que la facturación carece del prefijo autorizado por la administración para identificar las facturas de los tres establecimientos, también es cierto que en cada una de ellas se identifica el establecimiento al que corresponde. Adicionalmente, respecto de la afirmación de que “se cruzan los rangos U1-2000 y U1-2000 hasta la factura 55, el rango M1-2000 y M1-2000 se cruza hasta la factura 41”, lo que da a entender que existe doble facturación en los dos establecimientos, la respuesta del contador al atender la visita aclaró que “se mandaron solicitar los rangos para personas naturales y otra enumeración igual para sociedades, siendo esta factura más grande”.

Precisa la Sala que la LIBRERÍA CONTINENTAL LTDA. para diferenciar las ventas por establecimiento debía utilizar numeración con prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos, sin exceder de cuatro letras o números, pero no diferenciar por tamaño o color, pero como la administración no demostró la actuación fraudulenta en que incurrió la sociedad con el uso de las facturas de diferente tamaño, esta irregularidad debió ser objeto de Sanción por expedir facturas sin los requisitos, conforme al artículo 652 del Estatuto Tributario. En este orden de ideas, para la Sala es claro que la administración no comprobó los supuestos de hecho en que fundamentó la sanción, y que la omisión del prefijo autorizado y el uso de facturas de diferente tamaño con la misma enumeración, si bien son irregularidades sancionables, debieron ser objeto de sanción por FACTURAR SIN LOS REQUISITOS LEGALES conforme al artículo 652 del Estatuto Tributario y no con CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO, la cual como lo reconoce la jurisprudencia, está reservada para los casos que se adviertan actuaciones fraudulentas, debidamente comprobadas. Como quiera que está demostrada la ilegalidad de la sanción impuesta, pues no se evidenciaron las actuaciones fraudulentas que sustentaron la imposición de la sanción de clausura del establecimien-

to, es del caso revocar la sentencia apelada para en su lugar declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, prosperando en este punto el recurso de apelación instaurado por la demandante. A título de restablecimiento del derecho, se declarará que no hay lugar a la sanción de clausura del establecimiento, y se ordenará el pago de los perjuicios causados con el cierre llevado a cabo el 14 de julio de 1999

CONCEPTO DIAN 074212 del 18 de noviembre del 2002

La sanción por expedir factura sin requisitos, está prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos: (...)

El texto de la norma es claro al señalar que incurren en dicha sanción “quienes estando obligados” a facturar incumplan las exigencias legales allí previstas.

Ahora bien, por expresa disposición legal contenida en el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, los responsables del régimen simplificado “no están obligados a expedir factura” en desarrollo de sus operaciones.

Por lo tanto, aunque el Decreto 1001 de 1997, en su artículo 2º, parágrafo 1º, disponga que, “Las personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente, si optan por expedirlos, deberán hacerlo cumpliendo los requisitos señalados para cada documento según el caso”, es claro que tal precepto legal no tiene por efecto convertir a los no obligados a expedir factura, en obligados a expedirlas, sino que busca que unos y otros cumplan con los mismos requisitos para su expedición, lo que de ninguna manera puede llevar a confundir la obligación de expedir factura, con la obligación de hacerlo conforme lo establece la ley.

En consecuencia, no configurándose el supuesto fáctico previsto en la norma sancionatoria para obligados a facturar, no es viable su aplicación para los responsables del régimen simplificado, cuando voluntariamente la expidan sin las formalidades de los literales a), h) e i) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Además es inadmisibles la interpretación extensiva o analógica para las faltas y las sanciones, pues como reiteradamente lo ha señalado la Honorable Corte Constitucional, los “principios elementales de justicia y equidad exigen que la ley defina con claridad los actos que violan los derechos de otros y de la sociedad, o vulneran la finalidad de ciertas instituciones que se crean con el propósito de contribuir al bienestar general. A esta misma ley se le pide que además de las faltas especifique las sanciones o consecuencias de su realización; se logra así, conocer con certeza los efectos del obrar y se puede decidir si se asumen los riesgos de cada acción. Pero además se espera de la ley que con ese mismo detalle y precisión, defina los criterios de apreciación de la conducta para poder realizar el juicio de valor y aplicar la sanción adecuada”. (Sentencia C-184 del 6 de mayo de 1998)

Es preciso llamar la atención sobre el parágrafo del artículo 437 del Estatuto Tributario, según el cual, a las personas que pertenezcan al régimen simplificado, que vendan bienes o presten servicios, les está prohibido adicionar al precio suma alguna por concepto del impuesto sobre las ventas. Si lo hicieren, deberán cumplir íntegramente con las obligaciones predicables de quienes pertenecen al régimen común. Es lógico deducir que si se da esta circunstancia el responsable también está obligado a facturar con las sanciones del caso por su incumplimiento.

ARTÍCULO 652-1. SANCIÓN POR NO FACTURAR. *Quienes estando obligados a expedir facturas no lo hagan, podrán ser objeto de sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina o consultorio, o sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio de conformidad con lo dispuesto en los artículos 657 y 658 del Estatuto Tributario.*
<Adicionado por la Ley 6/92, art. 56>

ARTÍCULO. SANCIÓN POR NO FACTURAR. Quienes estando obligados a expedir facturas no lo hagan, podrán ser objeto de sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina o consultorio, o sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio de conformidad con lo dispuesto en los artículos referidos a la imposición de la sanción de clausura e incumplimiento de la misma.

Consejo de Estado. Sección Cuarta, Sentencia del 18 de marzo del 2004, Expediente 13751

(...) el artículo 652-1 del Estatuto Tributario al precisar que quienes estando obligados a expedir facturas no lo hagan, “podrán” ser sancionados con la clausura o cierre del establecimiento deja abierta la posibilidad de que las autoridades tributarias de acuerdo con la gravedad de los hechos debidamente probados, determinen si hay lugar al cierre del establecimiento o si la infracción cometida amerita una sanción pecuniaria, conforme a los artículos 657 y 658 del Estatuto Tributario. El literal a) del artículo 657 ibídem, dispone que a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no existe un perjuicio grave, la entidad puede abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del E.T. En consecuencia la decisión administrativa debe ser razonada, teniendo en cuenta la gravedad de la infracción, ya que conforme a las normas citadas no siempre que se dan los presupuestos para la imposición de la sanción de cierre del establecimiento de comercio. Sanción que por su enorme incidencia en el buen nombre del contribuyente, sólo debe proceder frente a los evasores. Es preciso ponderar la gravedad de la falta y del perjuicio causado con la omisión, para determinar la sanción pertinente.

ARTÍCULO 653. CONSTANCIA DE LA NO EXPEDICIÓN DE FACTURAS O EXPEDICIÓN SIN EL LLENO DE LOS REQUISITOS. *Cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se debe expedir factura, no se cumpla con esta obligación o se cumpla sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley, dos funcionarios designados especialmente por el Jefe de la División de Fiscalización para tal efecto, que hayan constatado la infracción, darán fe del hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir la factura. En la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta. <Modificado por la Ley 223/95, art. 45>*

ARTÍCULO. CONSTANCIA DE LA NO EXPEDICIÓN DE FACTURAS O EXPEDICIÓN SIN EL LLENO DE LOS REQUISITOS. Cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se debe expedir factura, no se cumpla con esta obligación o se cumpla sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley, dos funcionarios con facultades de fiscalización designados especialmente para tal efecto, que hayan constatado la infracción, darán fe del hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir la factura. En la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de septiembre del 2007, Expediente 15108

Ahora, la ley ha dispuesto en el artículo 653 del Estatuto Tributario, un procedimiento detallado que debe cumplir el fisco para verificar la omisión en el deber de facturar con requisitos: “Constancia de la no expedición de facturas o expedición sin el lleno de los requisitos. Cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se debe expedir factura, no se cumpla con esta obligación o se cumpla sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley, dos funcionarios designados especialmente por el Jefe de la División de Fiscalización para tal efecto, que hayan constatado la infracción, darán fe del hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir la factura. En la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta.” Por la gravedad de la sanción, es necesario que se cumpla con el procedimiento transcrito, es decir que se designen específicamente con ese fin, dos funcionarios que verifiquen el cumplimiento de la obligación de facturar, y levanten un acta donde consten la infracción y las explicaciones de quien realizó la operación sin expedir factura. Así mismo deben seguir el procedimiento que consagra el artículo 657 del Estatuto Tributario antes de imponer la sanción, es decir, el traslado de cargos al infractor por el término de diez días para dar respuesta. El cumplimiento de este trámite garantiza el debido proceso y el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, a la vez que permite sancionar conductas por incumplir los deberes que facilitan el adecuado control de la evasión tributaria. También prevé la norma que en la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas a las consignadas en el acta. El artículo 653 del Estatuto Tributario fue declarado exequible con el argumento, entre otros, de que la diligencia allí ordenada garantiza el debido proceso, ya que la persona

sindicada de no haber expedido factura goza de la oportunidad de dar las explicaciones pertinentes y el acta correspondiente queda sujeta, según las reglas generales, a la contradicción del caso en cuanto a su contenido y aún a la tacha de falsedad.- Revisado el expediente, encuentra la Sala que la sociedad contribuyente no desvirtuó la conducta sancionada por la administración de Impuestos de Barranquilla de no expedir facturas, toda vez que como lo afirma el Ministerio Público, las copias allegadas carecen de eficacia probatoria, puesto que no fueron suministradas cuando se le requirieron por parte de la administración en el momento de la visita. Por otra parte, tampoco se comparte el argumento de la demandante al afirmar que la persona que atendió la visita no estaba legitimada pues era una empleada temporal que no tenía representación alguna y mucho menos autoridad para comprometer a la empresa, pues no es de trascendencia la forma de vinculación y tampoco era imperativo que la diligencia de visita fuera atendida por el representante legal, pues el artículo 615 del Estatuto Tributario no lo establece, por lo cual y a juicio de la Sala, podía hacerlo quien atendiera el establecimiento, en este caso la secretaria que atendió la visita.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de septiembre de 2006, Expediente 14367

Pues bien, analizada la prueba en su conjunto, observa la Sala que no se ajustó a derecho la sanción impuesta por la no expedición de facturas o documento equivalente, por la no entrega de las mismas, dado que la administración no constató el incumplimiento de ese deber, y aún más, la falta ni siquiera existió. En efecto, la DIAN no tenía certeza del incumplimiento del Notario del deber de expedir facturas, puesto que si bien el 30 de junio de 1995, Carlos Restrepo Vélez, afirmó, bajo juramento, que usó el servicio de autenticación, que pagó por éste \$230 y que en la Notaría no le entregaron factura u otro documento por el servicio recibido, el mismo día, el Notario, declaró, también bajo juramento, que sí expedía factura por cada operación efectuada y que el sistema de facturación era el tiquete de máquina registradora, el cual exhibió y entregó a la autoridad tributaria. Además, sostuvo que siempre daba a los usuarios la tirilla, pero que ellos "la dejan aquí cuando se las firma el notario" Ante la duda derivada de dos declaraciones contrarias con igual valor probatorio, mal podía la DIAN apreciar sólo una y cesar su actividad investigativa, pues el artículo 653 del Estatuto Tributario ordena a los funcionarios de esa entidad constatar la infracción, esto es, comprobar su veracidad, y dar fe de la misma en el acta correspondiente. Más dudas debió generar aún para la demandada el dicho de Carlos Restrepo Vélez, pues, se encuentra probado con la certificación de la Registraduría Nacional del Estado Civil, que la cédula con que se identificó no había sido expedida a ningún colombiano. Y si bien dicha prueba no fue conocida por los funcionarios de fiscalización al momento de recibir la declaración del citado señor, por lo menos debió provocar alguna inquietud en el funcionario que resolvió el recurso de reposición, quien, ni siquiera se pronunció sobre tal circunstancia - Así las cosas, y como la DIAN no pudo constatar que el actor incumplió su obligación de expedir facturas porque no las entregaba, tampoco podía imponer la sanción de cierre de la Notaría, pues la misma es la consecuencia del incumplimiento comprobado del deber y no de la posible o supuesta falta al mismo.

De otra parte, según las pruebas analizadas se encuentra acreditado que el Notario sí cumplía el deber de facturar, puesto que expedía y entregaba los tiquetes de la máquina registradora, y tales documentos son equivalentes a la factura, según lo dispone el artículo 615 del Estatuto Tributario.

CONCEPTO DIAN 39819 del 22 de abril del 2008

El artículo 653 del Estatuto Tributario fue modificado por el que en el tránsito legislativo inicialmente fue el propuesto artículo 57 del proyecto de Ley que al finalizar correspondió a la 223 de 1995, mediante el cual se cambia el procedimiento adecuándolo para efectos de la constancia de no expedición de la factura o expedición sin el lleno de los requisitos legales. (Gaceta del Congreso del día miércoles dos (2) de agosto de 1995).

Lo anterior obedeció según lo consideró el legislador, a la necesidad de lograr la equidad "efectiva" y no meramente formal, toda vez que si existen posibilidades de elusión y evasión de los tributos no habrá equidad efectiva.

Fue por ello que se consideró, según la exposición de motivos, fundamental que las normas eviten o cierren los canales de elusión y evasión y doten a la administración tributaria de instrumentos efectivos y justos para la determinación, la fiscalización y el recaudo de los tributos, considerando que los sistemas de presunción, las retenciones y los mecanismos de investigación, revisión y cobro son elementos determinantes de la equidad efectiva en la aplicación de los impuestos.

Es así como el artículo 653 citado, tal como fue modificado por el artículo 45 de la Ley 223 de 1995, es una norma de carácter especial que a la letra dice:

Constancia de la no expedición de facturas o expedición sin el lleno de los requisitos: Cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se debe expedir factura, no se cumpla con esta obligación o se cumpla sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley, dos funcionarios designados especialmente por el jefe de la división de fiscalización para tal efecto,

que hayan constatado la infracción, dará n fe del hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir la factura. En la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta.

Acorde con lo anterior, para el caso específico de la constatación del incumplimiento de la obligación de expedir factura o expedición sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley de que trata el artículo 653 del Estatuto Tributario, debe el Jefe de la División de Fiscalización, previamente a la realización de la constatación y para el efecto, designar dos (2) funcionarios mediante un auto de trámite y en consecuencia de mero impulso en el que se ordena simplemente su cumplimiento y en razón de su carácter, no requiere de notificación al contribuyente o responsable.

Otra cosa es que en razón a las necesidades del servicio, existe la posibilidad que se requiera del concurso de servidores públicos de la contribución que correspondan a otras dependencias de la administración tributaria para la constatación, caso en el cual, el respectivo Administrador podrá comisionar a funcionarios de esas otras dependencias de la administración, profiriendo el respectivo auto comisorio, que al igual que el anterior no requiere de notificación al contribuyente o responsable, toda vez que a función del auto comisorio es investir de competencia a los funcionarios de otras áreas de la administración, para llevar a cabo diligencias inherentes a la función que le es propia a otra área.

Asimismo, el Subdirector de Fiscalización Tributaria o el Director de la entidad pueden comisionar a servidores públicos de otras dependencias de la Entidad para llevar a cabo estas constataciones, profiriendo el auto comisorio que al igual que en los casos anteriores no requiere de notificación al contribuyente o responsable.

Lo anterior teniendo en cuenta que una vez constatada la infracción consistente en no expedir factura o expedirla sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley, los dos (2) servidores públicos de la contribución darán fe mediante un acta donde se consigne el hecho y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir factura o expedirla sin requisitos.

Posteriormente para garantizar el derecho de defensa y el debido proceso consagrados en nuestra Constitución Política en el artículo 29 también para las actuaciones administrativas, en la etapa de discusión, se podrán aducir explicaciones que no podrán ser distintas a las dadas a los dos (2) funcionarios que han efectuado las constataciones según el tenor literal de la norma y las cuales han debido quedar consignadas en la respectiva acta.

Ahora bien y como es de su conocimiento, cuando de investigar a un contribuyente o responsable se trate (no en programas masivos), se profiere un auto de apertura, mediante el cual se ordena iniciar investigación a determinado contribuyente o responsable, por el periodo y concepto que se debe describir en el mismo, señalando el programa, además del cumplimiento de otras formalidades que se encuentran descritas en el formulario correspondiente; en el mismo auto, se designa a los funcionarios que tendrán a su cargo el adelantamiento de la investigación. Este es un auto de trámite y como tal de cumpíase que igualmente no requiere de ninguna otra formalidad, ni de notificación.

En desarrollo de esta función, la administración podrá dictar una serie de actos administrativos, mediante los cuales acercará al proceso informaciones y pruebas que servirán para la toma de decisiones sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes o responsables tales como el auto de verificación y cruce de información, mediante el cual se ordena practicar la mencionada diligencia sobre operaciones económicas efectuadas por los contribuyentes, responsables y terceros involucrados por los impuestos y periodos determinados por el mismo auto.

Este auto, si deberá notificarse conforme con lo dispuesto por el artículo 565 del Estatuto Tributario que dispone entre otros que los autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Asimismo y en desarrollo de la mencionada investigación se podrá proferir también el auto de designación de que trata el artículo 653 del Estatuto Tributario, el cual como ya quedó expresado es de mero impulso y en consecuencia de cumpíase y no requiere de notificación al contribuyente o responsable.

En los anteriores términos se aclara el Concepto 037542 del 2000 respecto de la pregunta y respuesta 10.

SANCIONES RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD Y DE CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO

ARTÍCULO 654. HECHOS IRREGULARES EN LA CONTABILIDAD. *Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:*

- a) *No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.*
- b) *No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.*
- c) *No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.*
- d) *Llevar doble contabilidad.*
- e) *No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.*
- f) *Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso.*

ARTÍCULO. HECHOS IRREGULARES EN LA CONTABILIDAD. Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:

- a) No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.
- b) No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.
- c) No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.
- d) No exhibir libro fiscal de registro de operaciones diarias o cuando se constate el atraso del mismo, en el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.
- e) Llevar doble contabilidad.
- f) No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.
- g) Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre del 2009, Expediente 16761

El demandante alega que los libros de contabilidad deben apreciarse en su conjunto y no puede descalificarse todos los estados financieros por el contenido de un solo libro, teniendo en cuenta que en los auxiliares se encontraban los datos requeridos. Para resolver, la Sala recuerda que los comerciantes deben llevar contabilidad regular de sus negocios, para lo cual deberán utilizarse los libros señalados por el legislador. La ley no ha fijado de manera expresa cuáles son los libros obligatorios, sin embargo, de lo previsto en el artículo 125 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y en los artículos 49 y siguientes del Código de Comercio, para que la contabilidad sea comprensible, útil y las operaciones sean registradas en estricto orden cronológico, bien sea de manera individual o por resúmenes globales no superiores a un mes, se ha entendido que se requiere la utilización de los llamados libro diario y mayor y balances. En el libro diario se registran todos los movimientos débito y crédito de las cuentas, las operaciones resultantes de los hechos económicos ocurridos en un periodo no superior a un mes. Los asientos que se hacen en este libro se basan en la información contenida en los comprobantes de contabilidad. Si como ocurre en el presente caso, el libro diario no permite verificar los factores necesarios para determinar las bases gravables, porque no se registran los comprobantes de diario identificados, se incurre en la irregularidad

sancionable prevista en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario. Los libros auxiliares no pueden sustituir en estos fines al libro diario porque, según señala el artículo 126 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, éstos no se registran y para que los libros comerciales puedan servir de, prueba deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento ante las autoridades competentes. Los registros auxiliares permiten ampliar la información contenida en los libros obligatorios, pero no reemplazarla. En consecuencia el cargo no prospera y debe mantenerse la sanción por irregularidades en la contabilidad, como concluyó el Tribunal de primera instancia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre de 2007, Expediente 15053

A su vez, la Sala ha señalado que los hechos irregulares señalados en la ley como generadores de la sanción por libros de contabilidad, no tienen relación directa con el período gravable, cuando tipifican conductas que no inciden de manera directa en la determinación del gravamen, como las descritas en los literales a), b) y c) del artículo 654 del Estatuto Tributario, a saber: no llevar libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos, y no exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren. Por el contrario, inciden directamente en la determinación del gravamen y pueden, por ende, vinculadas a determinado período gravable, las conductas descritas en los literales d), e) y f) *ibidem*, cuales son: llevar doble contabilidad, no llevar los libros de contabilidad en la forma que permita verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones y el atraso en el registro de las operaciones.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de septiembre del 2005 Expediente 00023270002003-01000-01(87)

La doctrina y la jurisprudencia se han encargado de distinguir la fuerza mayor del caso fortuito, precisando que “la fuerza mayor es un acaecimiento externo, ajeno a la actividad del deudor y el caso fortuito es un suceso interno que ocurre dentro del campo de la actividad del que causa el daño, pero que en todo caso, los elementos que los condicionan no siempre conllevan indefectiblemente a la exoneración del deudor, pues ésta solo se produce cuando militan además ciertas circunstancias especiales, que deben ser demostradas por quien las alega. Los elementos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito como eximente de responsabilidad han sido igualmente precisados por la doctrina y la jurisprudencia, como las circunstancias de haber sido imprevisible el hecho y la irresistibilidad. el primero consiste en que el hecho invocado como fuerza mayor o caso fortuito, corresponde a un suceso que escapa a las previsiones normales, esto es que no haya sido tenido en cuenta por el afectado, siempre y cuando no se derive en modo alguno de la conducta culpable del obligado, precedente o concomitante con el hecho. La irresistibilidad reside en que ante las medidas adoptadas, le fue imposible al deudor evitar que el hecho se presentara, por escapar por entero a su control. La situación que fue planteada por la actora que refleja la difícil situación de orden público, por actos terroristas de los grupos insurgentes, en efecto se configura como fuerza mayor y constituye un eximente de responsabilidad.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera, Sentencia del 27 de agosto del 2007, Expediente 05001-23-31-000-2002-04476-01

Si bien es cierto, que la ley no ha enumerado taxativamente los libros de contabilidad que debe llevar el comerciante, sobre el denominado libro de “Inventarios y Balances”, la jurisprudencia del H. Consejo de Estado ha sido clara en señalar la imperiosa necesidad que los comerciantes lleven este libro, so pena de quedar incurso, en las sanciones establecidas en el artículo 654 del E.T. En uno de esos pronunciamientos dijo el Consejo:

“Pero tal como lo ha sostenido la sala en repetidas ocasiones, ni la Ley Comercial ni la Tributaria han determinado cuales son los libros obligatorios de contabilidad que debe llevar los comerciante, entendiendo por tales, las personas “las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la Ley considera mercantiles” (Código de Comercio Artículo 10). Sobre la definición legal de los libros de contabilidad, se ha dicho:

“...Como lo tiene precisado la doctrina y la jurisprudencia del artículo 52 del Código de Comercio, que obliga al comerciante a iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año al elaborar un inventario y un balance general que permita de manera clara y completa la situación de su patrimonio, surge la obligación legal de llevar el libro de “Inventario y Balances”; del artículo 53 del Código de Comercio que exige el asentamiento cronológico de las operaciones y de la exigencia de aplicación de la partida doble, surge la necesidad de llevar los libros “Diario” y “Mayor”. Así mismo, de los artículos 28 numeral 7°, 180 y 195 *ibidem* se colige la existencia de la obligación de los libros de los accionistas, las actas de asambleas y junta de socios, así como los de juntas directivas de las sociedades Mercantiles”. Tal como se advierte en la jurisprudencia transcrita es evidente la obligatoriedad de llevar un libro de contabilidad donde aparezca el inventario del ente económico al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año, esto al terminar el ejercicio fiscal y comercial.

El artículo 52 del código de Comercio preceptúa lo siguiente: “Artículo 52. Al iniciar sus actividades comerciales, y por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general que permita conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio” Ese libro es lo que la costumbre mercantil, la doctrina y la jurisprudencia han dado en denominar “libro de inventarios y balances” y que tal denominación vino a ser acogida en la Ley 223 de 1995, cuando en su artículo 265, previó su no exigibilidad para las entidades financieras. Sobre el contenido del citado libro, la jurisprudencia Tributaria, se ha pronunciado en los siguientes términos: “...En caso de llevarse el libro de inventarios y balances u otro similar que contenga los requerimientos legales y complementarios, el mismo deberá contener como mínimo lo siguiente: a) Al iniciar sus actividades el comerciante (persona natural o jurídica) deberá registrar el total de sus activos, pasivos y en general la situación patrimonial, detallando los inventarios que se hayan aportado por los asociados ; b) Al menos una vez al año, debe elaborar igualmente un balance general que permita conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio, especificando los inventarios poseídos a la fecha del balance en el caso de contribuyentes que se dediquen a actividades industriales y/o de comercialización. c) Pero también, las disposiciones Tributarias (Decreto 187 de 1975 artículo 31) exige que se lleve un libro de contabilidad donde se pueda determinar el costo de los activos móviles, para que la administración tributaria pueda realizar un control efectivo de las utilidades generadas en la enajenación de activos móviles cuyo coste se determina de acuerdo con los sistemas consagrados en el mencionado artículo 62 del Estatuto Tributario. Del texto de las normas mercantiles, Tributarias y contables antes transcritas, la sala advierte en cuanto a la obligatoriedad de llevar el libro de Inventarios y Balances que refleje la situación patrimonial a una fecha determinada (Balance general), así como el detalle de los inventarios existentes a la misma fecha, que existe la obligación de reflejar dicha información patrimonial en tal libro o e otro que contenga por lo menos los mismos datos que exigen los artículo 52 del Código de Comercio, 733 del Estatuto Tributario y 31 del Decreto 187 de 1975...De todo lo anterior se infiere que todo comerciante o ente económico, esta obligado a llevar un registro pormenorizado de los inventarios existentes a la fecha de corte de los estados financieros y plasmarse sus resultados en los libros auxiliares y/o principales que hayan sido registrados ante las autoridades competentes según las normas del Estatuto Mercantil” Se tiene entonces, que sí la sociedad actora no poseía el libro denominado de “Inventarios y Balances”, su situación fáctica queda subsumida en el literal a) del artículo 654 del Estatuto Tributario, siendo por ello objeto de las sanciones correspondientes.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta, Sentencia del 31 de enero del 2005, Expediente 1994-0459.

En efecto, en el folio 2 de los antecedentes administrativos, se observa el requerimiento ordinario número 1-063-6-199 del 4 de febrero de 1992, en el que se lee: “De conformidad con el artículo 684 en concordancia con los artículos 632, 686 y 688 del Estatuto Tributario y 81 del Decreto 1643 de 1991, le solicito la siguiente información:

1. En calidad de comerciante, si lleva libros de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio, adjuntar certificado expedido por dicha entidad en el cual conste: Clase de libros, número y fecha de registro, domicilio donde ejerce la actividad comercial.” Por toda respuesta, el demandante informó el 13 de febrero de 1992: “1) Soy comerciante y no llevo libros de contabilidad registrados en Cámara de Comercio” Fluye de lo anterior que, por su propia voluntad, el demandante no presentó los libros de contabilidad en el desarrollo del procedimiento administrativo, pues no puede imputarse a la administración, en este caso, el desconsiderar pruebas que debieron ser aducidas oportunamente. La reconstrucción y existencia posterior de los libros de contabilidad en nada afecta la validez del procedimiento administrativo adelantado con anterioridad, pues claramente el artículo 35 del CCA. indica: “ADOPCIÓN DE DECISIONES. Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motivada al menos en forma sumaria si afecta a particulares.” Significa ello que, para ser considerados en el procedimiento administrativo, los libros de contabilidad debieron estar a disposición de la administración en la oportunidad legal y no está dado a la jurisdicción contencioso administrativa valorar pruebas no aducidas en la sede administrativa para modificar decisiones que adquirieron el carácter de firmes, pues se violarían el debido proceso y el derecho de defensa a la demandada. - el único hecho incontrovertible es que fue el demandante, por su propia voluntad, quien no los presentó oportunamente a la administración de impuestos y, por lo mismo, sólo él debe asumir las consecuencias de sus omisiones. La presentación de pruebas que se producen con posterioridad al procedimiento, en este caso la reconstrucción posterior de la contabilidad, no es una causal de anulación de los actos administrativos.

ARTÍCULO 655. SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD. Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el pa-

trimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de veinte millones de pesos (\$20.000.000). (Valor año base 1987)

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

PARÁGRAFO. No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable.

ARTÍCULO. SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD. Sin perjuicio del desconocimiento de los factores que disminuyen la base gravable o de los descuentos tributarios según el caso y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de 20.000 UVT.

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

PARÁGRAFO. No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable.

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de octubre de 2007, Expediente 15267

El artículo 654 del Estatuto Tributario, preceptúa que “cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición existan más de cuatro (4) meses de atraso”, hay lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, la cual corresponde al medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición (artículo 655 ibídem). La conducta sancionable es el atraso en la contabilidad, ya que, frente a tal circunstancia, la información contable no es oportuna ni, en consecuencia, permite establecer la real situación económica y financiera del comerciante y, en materia tributaria, las bases gravables correctas para la determinación de los impuestos a cargo de aquél. El artículo 782 del Estatuto Tributario establece la inspección contable como un medio de prueba para que la administración verifique la exactitud de las declaraciones, la existencia de hechos gravados y el cumplimiento de obligaciones formales. Y, dispone que de la diligencia debe extenderse un acta suscrita por los funcionarios que la practican y por las partes intervinientes, a quienes se les debe entregar copia de la misma. Según la norma en mención, se considera que los datos consignados en el acta, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad. De acuerdo con el artículo 783 ibídem, del acta de visita debe darse traslado al contribuyente por un mes, para que presente sus descargos, siempre que no proceda requerimiento especial o traslado de pliego de cargos, pues, la finalidad de éstos es idéntica a la del traslado del acta, o sea, la presentación de descargos, con los cuales el contribuyente puede ejercer su derecho de defensa, cuando conoce cualquiera de tales actos. El artículo 655 ejusdem, que ordena el traslado del acta de visita cuando la sanción por irregularidades en la contabilidad se imponga por resolución independiente, es norma general para tales sanciones. Esa norma se debe interpretar armónicamente con el artículo 783 ibídem, el cual, por su especialidad en materia de inspección contable, tiene preferente aplicación. Lo anterior, porque el objeto de las dos disposiciones es que la administración ponga en conocimiento el acta de inspección, cuyo traslado siempre es obligatorio, aunque se lleve a cabo con el requerimiento o el pliego. En consecuencia, la DIAN respetó el debido proceso porque dio traslado del acta de 9 de junio del 2000 con el pliego de cargos, que dictó previamente a la sanción impuesta

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de mayo del 2006, Expediente 2003-1507 (45)

La decisión de la administración fue errada en cuanto se refiere al literal e) del artículo 654 del estatuto tributario, por dos razones: la primera, porque la irregularidad imputada a la contribuyente por la contabilidad del año 2000 y motivo inicial de la investigación no se configuró (como ya se explicó) y la segunda, porque no puede una idéntica situación ser y no ser al mismo tiempo (por lo menos en la lógica jurídica), como lo planteó la demandada en el pliego de cargos y la resolución sanción, pues si no existen los libros mal puede sancionarse a la contribuyente porque en ellos no se logra verificar la realidad de los datos reportados en la declaración para determinar las bases de liquidación de los impuestos y las retenciones. La administración actuó en cumplimiento de las funciones de fiscalización otorgadas por la ley cuando pidió a la contribuyente los libros de contabilidad que obligatoriamente debía llevar; pero así mismo, que las normas contables antes descritas, contemplan la posibilidad de no presentar los libros cuando se justifique su pérdida, extravío o destrucción involuntaria, eventos en los cuales se debe probar la ocurrencia del hecho alegado. Una de tales circunstancias fue la invocada por la contribuyente al momento de la inspección contable cuando se excusó ante la administración por no exhibir el libro mayor y balances no. 0674897, argumentando que estaba perdido, como prueba de ello presentó la copia auténtica del denuncia correspondiente, y copia del libro para reconstruir la información registrado ante la cámara de comercio de Bogotá. La sala estima que el motivo empleado por la contribuyente para explicar la falta del libro requerido es de aquellos que el legislador dispuso como eximente de responsabilidad y las pruebas aportadas para demostrarlo son las idóneas para convencer de su ocurrencia. Resulta inapropiada la sanción impuesta - La administración estaba en la obligación de atender las pruebas presentadas y valorarlas, no debió asumir una posición de indiferencia frente a los hechos, debió darse cuenta que la contribuyente obró diligentemente y en correspondencia a las normas contables, comerciales y tributarias como quedó demostrado.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de agosto del 2005, Expediente 110012327000200201662-01(81)

(...) en concepto de la sala, esta situación no le quita valor probatorio a la contabilidad por cuanto el hecho de haberse efectuado los registros antes de la visita contable por parte de la administración le otorgan seguridad y credibilidad en la medida que no puede decirse que fue post constituida y con el ánimo de presentar la contabilidad de una u otra manera a efecto de obtener alguna ventaja. no puede la sala prohiar el exagerado rigorismo formal al extremo de prohibirle a los contribuyentes ponerse al día en sus obligaciones formales de contabilidad- puesto que la ley lo que exige es que los libros estén registrados y ello se debe entender previamente a la inspección o visita y no a las operaciones. Tal como se advirtió al comienzo, este hecho no se considera sancionable y no se puede deducir de los literales b) o f) del artículo 654 del E.T. pues entrándose de sanciones su interpretación debe ser restrictiva (números clausus), se sanciona entonces, no por falta del registro sino por su registro en forma extemporánea, lo que no está establecido por la ley como sancionable, razón por la cual se levantará la sanción. Sanción por inexactitud –esta sanción se levantará puesto que el artículo 647 del E.T. lo que sanciona es la omisión de ingresos o la relación de costos, gastos o pasivos inexistentes mas no que no se puedan demostrar válidamente y esto último es lo que ha sucedido en el presente evento.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de abril del 2005, Expediente 110012327000200201616-01 (40)

Su obligatoriedad surge de los mismos requerimientos de las leyes comercial y tributaria. El hecho de inscribir legalmente sus libros ante la respectiva cámara de comercio y registrar en ellos sus operaciones económicas, implica que dichos libros deben cumplir con todos los requisitos de conformación y demás formalidades legales. La demandante incurrió, en la causal de atraso en los libros de contabilidad que consagra la ley como hecho irregular sancionable.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de marzo del 2005, Expediente 030286 (25)

(...) El artículo 2° del Decreto 1354 de 1987 es claro en determinar que para la exhibición de libros de contabilidad se podrá disponer de 5 días hábiles que se deben contar a partir de la fecha en que se solicito por escrito su presentación. Sin embargo, el criterio de la alta Corporación, varió para el año 2000, pues en sentencia del 3 de marzo de dicho año (corroborada en providencia del 3 de diciembre del 2001), varió de criterio y, siendo más consecuente con la manera de contabilizar el término sin perjudicar al interesado, expresó que debía contarse desde el día siguiente a la presentación del escrito. La interpretación del derecho no puede ser rígida, varía con el devenir del tiempo, por eso es que los cambios jurisprudenciales no pueden tenerse como inconvenientes sino todo lo contrario, como la esencia de un derecho viviente. El recorte del lapso de tiempo que se tenía para preparar la contabilidad exigida lo permitió la misma demandante. Aunque en estricto sentido, bien pudo la Sociedad negarse a exhibir la contabilidad en el día en que se le practicó la visita, e insistir que ésta se hiciera

al menos al día siguiente, ninguna constancia se dejó al respecto; luego, aquélla consistió en que se llevara a cabo en el día que había escogido la DIAN. Con ello, en criterio de la Sala admitió o consintió en que se redujera el término, convalidando así la actuación. Para la Sala, no admite discusión si la Sociedad debía o no llevar el Libro de Inventario y Balance, pues habiendo ésta registrado dicho libro en la Cámara de Comercio, su deber, como comerciante, era llevarlo en debida forma. Es más, si en el desarrollo de la inspección contable se puso a disposición el Libro, era porque la Sociedad reconocía sin ambages que por la actividad comercial que desarrollaba había asumido que era su obligación llevarlo. No puede aceptarse, bajo ningún punto de vista, que habiendo registrado el Libro en Cámara de Comercio, luego pretenda la misma Sociedad que no era su deber llevarlo. Salta a la vista, que el libro tenía un palmario retraso en sus asientos, por lo que la sanción prevista en el literal f) del artículo 654 del E.T. era susceptible de imponerse, como en efecto se hizo.

Tribunal Administrativo de Santander, Sentencia del 14 de mayo del 2009, Expediente 6800123240012000-2852-00

Así mismo, tampoco es de recibo el argumento según el cual la DIAN trasgredió el parágrafo del artículo 655 del E. T. Sobre este punto cabe aclarar que lo que busca dicha norma es que no se imponga más de una sanción por libros de contabilidad en un mismo año calendario ni respecto de un mismo año gravable; y no como erradamente lo interpreta el contribuyente accionante para quien la norma señala que “no se podrán imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable”; pues si se entendiera así, se estaría obligando a la administración de impuestos a pasar por alto las distintas conductas que generan sanciones tributarias cuando previamente haya sancionado por conceptos de libros de contabilidad o la estaría abocando implementar un sistema aleatorio de escogencia de las conductas va sancionar y las que simplemente va a omitir en sus pesquisas, razón por la cual este cargo de nulidad no está llamado a prosperar.

CONCEPTO 048784 DE 2002 AGOSTO 5

El artículo 781, del Estatuto Tributario dispone (...).

La norma transcrita parte del supuesto de que la administración tributaria exige la presentación de la contabilidad del contribuyente junto con los soportes y comprobantes, que son elementos integrantes de la misma, y el contribuyente no los presenta. En efecto, debe entenderse que las partidas asentadas en los Libros de Contabilidad corresponden a unos comprobantes de contabilidad que constituyen su soporte, sin los cuales el registro contable puede carecer de valor o desfigurar la operación respectiva tal como lo prescriben los artículos 123, 124 y 128 del Decreto 2649 de 1993.

En tal evento es claro que se configura lo previsto también en el artículo 654 del mismo Estatuto Tributario cuando describe hechos irregulares en la contabilidad y, correlativamente la aplicación de las sanciones previstas en el artículo siguiente. Con esas normas, concuerda el artículo 781 en los efectos directamente tributarios de desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos y pasivos correspondientes, mientras no sean probados o acreditados plenamente por el contribuyente afectado.

Dentro de las deducciones contenidas en el Estatuto Tributario, se observa que para el reconocimiento de los intereses causados a favor de entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria de conformidad con lo señalado en el artículo 117 del Estatuto Tributario, se requiere adicionalmente a los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, que el contribuyente pueda acreditarlos con los certificados bancarios, los cuales además constituyen soporte contable.

ARTÍCULO 656. REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES POR LIBROS DE CONTABILIDAD. *Las sanciones pecuniarias contempladas en el artículo 655 se reducirán en la siguiente forma: <Modificado por la Ley 223/95, art. 46>*

- a) *A la mitad de su valor, cuando se acepte la sanción después del traslado de cargos y antes de que se haya producido la resolución que la impone.*
- b) *Al setenta y cinco por ciento (75%) de su valor, cuando después de impuesta se acepte la sanción y se desista de interponer el respectivo recurso.*

Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite el pago o acuerdo de pago de la misma.

ARTÍCULO. REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES POR LIBROS DE CONTABILIDAD. Las sanciones pecuniarias contempladas en relación con las irregularidades en la contabilidad, se reducirán en la siguiente forma:

- a) A la mitad de su valor, cuando se acepte la sanción después del traslado de cargos y antes de que se haya producido la resolución que la impone. Al setenta y cinco por ciento (75%) de su valor, cuando después de impuesta se acepte la sanción y se desista de interponer el respectivo recurso.

Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite el pago o acuerdo de pago de la misma.

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

ARTÍCULO 657. SANCIÓN DE CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO. *La administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:*

- a) *Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b, c, d, e, f, g, del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 652 del mismo Estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no exista un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario. <Modificado por la Ley 488/98, art. 74>*
- b) *Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad. <Modificado por la Ley 49/90, art. 42>*
- c) *Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda "cerrado por evasión y contrabando". Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar con la factura con el lleno de los requisitos legales. <Adicionado por la Ley 633 del 2000, art. 41>*
- d) *<Derogado por la Ley 1111 del 2006, art. 78>*
- e) *Cuando el responsable perteneciente al régimen simplificado no cumpla con la obligación prevista en el numeral 4 del artículo 506. <Adicionado por la Ley 863 del 2003, art. 25>*

f) *Cuando el agente retenedor o el responsable del régimen común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el gobierno nacional. Los eximentes de responsabilidad previstos en el artículo 665 se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar. <Adicionado por la Ley 863 del 2003, art. 25>*

La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda "cerrado por evasión". <Modificado por la Ley 488/98, art. 75>

Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655. <Modificado por la Ley 223/95, art. 47>

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.

Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la administración de impuestos así lo requieran.

ARTÍCULO. SANCIÓN DE CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO. La administración tributaria podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:

- a) Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g), del artículo 617 del Estatuto Tributario Nacional, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la administración tributaria no exista un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción por expedir factura sin requisitos.
- b) Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda 'cerrado por evasión'.

Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo referido a la sanción por irregularidades en la contabilidad.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.

Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la administración tributaria.

- e) Cuando el contribuyente perteneciente al régimen simplificado, según lo establezca la entidad territorial, no cumpla con la obligación de registrarse.
- f) Cuando el agente retenedor, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por la administración tributaria. Los eximentes de responsabilidad previstos en relación con la responsabilidad penal por no consignar la retención en la fuente, se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de septiembre del 2007, Expediente 15108.

El incumplimiento del deber de facturar constituye una infracción que la administración debe probar, pues esta omisión permite suponer una conducta indebida o negligente por parte del obligado. Cabe advertir que la Sección, en sentencia del 12 de noviembre del 2003, Consejera Ponente Dra. Ligia López Díaz, expediente 13420, al estudiar hechos análogos a los aquí expuestos, ha considerado que "la sanción de clausura del establecimiento de comercio es una de las más graves del ordenamiento tributario colombiano, de acuerdo con la ley, está reservada para los casos en que se adviertan actuaciones fraudulentas, debidamente comprobadas, dando el más estricto cumplimiento al debido proceso". Ahora, la ley ha dispuesto en el artículo 653 del Estatuto Tributario, un procedimiento detallado que debe cumplir el fisco para verificar la omisión en el deber de facturar con requisitos: "Constancia de la no expedición de facturas o expedición sin el lleno de los requisitos. Cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se debe expedir factura, no se cumpla con esta obligación o se cumpla sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley, dos funcionarios designados especialmente por el Jefe de la División de Fiscalización para tal efecto, que hayan constatado la infracción, darán fe del hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir la factura. En la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta." Por la gravedad de la sanción, es necesario que se cumpla con el procedimiento transcrito, es decir que se designen específicamente con

ese fin, dos funcionarios que verifiquen el cumplimiento de la obligación de facturar, y levanten un acta donde consten la infracción y las explicaciones de quien realizó la operación sin expedir factura. Así mismo deben seguir el procedimiento que consagra el artículo 657 del Estatuto Tributario antes de imponer la sanción, es decir, el traslado de cargos al infractor por el término de diez días para dar respuesta. El cumplimiento de este trámite garantiza el debido proceso y el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, a la vez que permite sancionar conductas por incumplir los deberes que facilitan el adecuado control de la evasión tributaria. También prevé la norma que en la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas a las consignadas en el acta. El artículo 653 del Estatuto Tributario fue declarado exequible con el argumento, entre otros, de que la diligencia allí ordenada garantiza el debido proceso, ya que la persona sindicada de no haber expedido factura goza de la oportunidad de dar las explicaciones pertinentes y el acta correspondiente queda sujeta, según las reglas generales, a la contradicción del caso en cuanto a su contenido y aún a la tacha de falsedad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de noviembre de 2004, Expediente 14231

Respecto a la potestad que tiene la administración tributaria de aplicar o no la sanción de clausura del establecimiento de comercio, señala el literal a) del artículo 657 del Estatuto Tributario:

“a) Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g).del artículo 617 del estatuto tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 652 del mismo estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos v Aduanas Nacionales no exista un perjuicio grave, a entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista, en el artículo 652 del Estatuto Tributario.” De acuerdo con la norma transcrita, si el infractor presta un servicio público o cuando no existe un perjuicio grave, la administración tiene la facultad de abstenerse de imponer la sanción de clausura, si se observa, por ejemplo, que resultarían también perjudicados terceros ajenos a los hechos sancionables o el daño causado no es de tal entidad que amerite la imposición de la sanción. Dicha norma fue tenida en cuenta por la administración tributaria al expedir el auto 0004 del 3 de julio de 1996 por estimar que el servicio notarial es un servicio público, por tal razón, se dispuso que se sancionara con la imposición de los sellos, pero permitiendo el acceso a los ciudadanos a la prestación del servicio notarial. (fl. 24 c.p.) .No es viable la aplicación del artículo 652 del Estatuto Tributario teniendo en cuenta que la norma consagra una sanción de 1% del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales y que en el caso en estudio la operación que dio origen a la sanción es de \$150, cuantía que imposibilita su aplicación. Puede percibirse que la actora cometió una infracción sancionable, debidamente comprobado por las autoridades tributarias, razón por la cual no hay lugar a su anulación.

OFICIO DIAN 23253 del 19 de marzo del 2009

Sobre la solicitud de revisión de la doctrina contenida en el Concepto DIAN 105060 del 2001 que manifestó en su Tesis Jurídica que “ La clausura del establecimiento prevista en el artículo 41 de la Ley 633 del 2000 es una sanción que no debe imponerse en todos los casos en que se ordene el decomiso de una mercancía”, atentamente le informo lo siguiente:

Con posterioridad a la expedición del Concepto que se solicita revisar; el día seis (6) de agosto del 2002 - expediente D-3860, M .P. Manuel José Cepeda Espinosa - fue proferida la sentencia C-616 del 2002 por la H. Corte Constitucional declarando la exequibilidad del literal c) del artículo 657 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 del 2000, excepto la expresión “con la facture con el lleno de los requisitos legales”.

Según lo indicó la Corporación en los numerales 3.4.3.5 y 3.4.3.7: “Por eso, la Corte condicionará la constitucionalidad de la expresión “En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario” contenida en el literal c. del artículo 657 del E.T., adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 del 2000, en el sentido de que éste será el término máximo de la sanción. Así se garantiza que la administración de impuestos pueda cumplir de manera eficaz con su función, y al mismo tiempo que los derechos de los particulares no se vean afectados de forma desproporcionada”.

“En consecuencia, dado que la sanción de clausura se impondrá respetando el principio de proporcionalidad, para la graduación del término durante el cual será clausurado el establecimiento, le DIAN podrá tener en cuenta diferentes criterios de los cuales, esta Corporación resalta, por ejemplo, los siguientes: i) imposición de la sanción por, primera vez o reincidencia; ii) causal de decomiso, es decir, gravedad de la conducta que da lugar al decomiso; iii) valor económico de los bienes decomisados; y iv) dimensión del perjuicio que causa a la economía del país la comercialización de dichos bienes cuando, su permanencia en el territorio aduanero nacional es contraria a las normas que rigen la materia”.

Sobre el alcance de las sentencias en el ejercicio del control constitucional comedidamente lo remitimos al artículo 48 de la Ley 270 de 1996 Estatutaria de la administración de Justicia.

CONCEPTO DIAN 029658 del 11 de abril del 2001

Los artículos 652 y 652-1 del Estatuto Tributario, establecen las sanciones por no expedir facturas sin requisitos y por no facturar, respectivamente. A su vez, el artículo 653 ordena que cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se debe expedir factura, no se cumpla con esta obligación o se cumpla sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley, dos funcionarios designados especialmente por el jefe de la división de fiscalización para tal efecto, que hayan constatado la infracción, darán fe de tal hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir la factura. En la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta.

Se deduce entonces que cuando suceda uno de estos eventos (No expedición de factura o expedición sin el lleno de requisitos) debe constatar el hecho mediante un acta.

Por su parte, el artículo 657 del mismo estatuto en el ordinal b) dispone que la administración de Impuestos puede imponer sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación, o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.

De todo lo anterior se desprende que la doble facturación no se encuentra dentro de los eventos que deben constatar según los mandatos del artículo 653 y más bien permite que la sanción correspondiente se imponga cuando se establezca la anomalía en cualquier momento.

En consecuencia, considera el despacho, que la sanción de clausura o cierre del establecimiento comercial por llevar doble facturación, puede imponerse cuando por cualquier medio lo establezca la administración tributaria, claro está con el cumplimiento de las formas legales para el debido proceso, como el previo pliego de cargos cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente.

ARTÍCULO 657-1 RETENCIÓN DE MERCANCÍAS A QUIENES COMPREN SIN FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE. *A quien en un radio de seiscientos (600) metros de distancia del establecimiento comercial, se le sorprenda con mercancías adquiridas en éste, sin contar con la correspondiente factura o documento equivalente, se le aprehenderá la mercancía por la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

Para tal fin se tendrá en cuenta el siguiente procedimiento:

1. *Inexequible Corte Constitucional. Sentencia C-674/99.*
2. *Inexequible Corte Constitucional. Sentencia C-674/99.*
3. *Inexequible Corte Constitucional. Sentencia C-674/99.*
4. *Inexequible Corte Constitucional. Sentencia C-674/99.*
5. *Las personas comisionadas que hayan constatado el hecho de la compra sin factura o documento equivalente, deberán elaborar simultáneamente el informe correspondiente, y darán traslado a la oficina competente para que se imponga al establecimiento una sanción de cierre por evasión, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 657 del Estatuto Tributario.*
6. *Inexequible Corte Constitucional. Sentencia C-674/99.*
7. *Inexequible Corte Constitucional. Sentencia C-674/99.*

PARÁGRAFO. Inexequible Corte Constitucional. Sentencia C-674/99.

ARTÍCULO. RETENCIÓN DE MERCANCÍAS A QUIENES COMPREN SIN FACTURA. Las personas comisionadas que hayan constatado el hecho de la compra sin factura o documento equivalente, deberán elaborar simultáneamente el informe correspondiente, y darán traslado a la oficina competente para que se imponga al establecimiento una sanción de cierre por evasión, de conformidad con el procedimiento establecido para la sanción de clausura del establecimiento.

ARTÍCULO 658. SANCIÓN POR INCUMPLIR LA CLAUSURA. *Sin perjuicio de las sanciones de tipo policivo en que incurra el contribuyente, responsable o agente retenedor, cuando rompa los sellos oficiales, o por cualquier medio abra o utilice el sitio o sede clausurado durante el término de la clausura, se le podrá incrementar el término de clausura, hasta por un (1) mes.*

Esta ampliación de la sanción de clausura, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de diez (10) días para responder.

ARTÍCULO. SANCIÓN POR INCUMPLIR LA CLAUSURA. Sin perjuicio de las sanciones de tipo policivo en que incurra el contribuyente, responsable o agente retenedor, cuando rompa los sellos oficiales, o por cualquier medio abra o utilice el sitio o sede clausurado durante el término de la clausura, se le podrá incrementar el término de clausura, hasta por un (1) mes. Esta ampliación de la sanción de clausura, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de diez (10) días para responder.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 658-1. SANCIÓN A ADMINISTRADORES Y REPRESENTANTES LEGALES. *Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de la suma de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la cual no podrá ser sufragada por su representada. <Adicionado por la Ley 788 del 2002, art. 1>*

La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

Esta sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Para estos efectos las dependencias competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente al representante legal o revisor fiscal implicado. <Modificado por la Ley 863 del 2003, art. 26>

ARTÍCULO. SANCIÓN A ADMINISTRADORES Y REPRESENTANTES LEGALES. Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

Esta sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Para estos efectos las dependencias competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente al representante legal o revisor fiscal implicado.

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-910 del 21 de septiembre de 2004.

No obstante lo anterior, observa la Corte que quien interviene por el Ministerio de Hacienda manifiesta que el debido proceso de los representantes legales y revisores fiscales se encuentra garantizado por el hecho de que, en razón de sus funciones, deben estar al tanto de las actuaciones fiscales que se surtan contra la sociedad, lo cual les brinda la oportunidad de participar, sin necesidad de notificación individualizada. Sin embargo, como quiera que tanto los representantes como los revisores pueden variar, la sola actuación contra la sociedad no garantiza el derecho de defensa de éstos y la norma, así interpretada, devendría inconstitucional. Esa posible interpretación de la norma impone que la Corte acoja el concepto del señor Procurador General de la Nación, conforme al cual la exequibilidad de la misma debe condicionarse a que la sanción que se imponga a los representantes legales y revisores fiscales responda a un tratamiento procesal individualizado, de tal manera que para todos los efectos procesales, la sanción prevista para representantes legales, administradores y revisores fiscales se determinará de manera individualizada dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora, en forma tal que todos los posibles afectados tengan la oportunidad de conocer la actuación iniciada por la administración tributaria, de plantear descargos y de presentar las pruebas que consideren pertinentes.

ARTÍCULO 658-2. SANCIÓN POR EVASIÓN PASIVA. *Las personas o entidades que realicen pagos a contribuyentes y no relacionen el correspondiente costo o gasto dentro de su contabilidad, o éstos no hayan sido informados a la administración tributaria existiendo obligación de hacerlo, o cuando ésta lo hubiere requerido, serán sancionados con una multa equivalente al valor del impuesto teórico que hubiera generado tal pago, siempre y cuando el contribuyente beneficiario de los pagos haya omitido dicho ingreso en su declaración tributaria.*

Sin perjuicio de la competencia general para aplicar sanciones administrativas y de las acciones penales que se deriven por tales hechos, la sanción prevista en este artículo se podrá proponer, determinar y discutir dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra el contribuyente que no declaró el

ingreso. En este último caso, las dependencias competentes para adelantar la actuación frente a dicho contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente a la persona o entidad que hizo el pago. <Adicionado por la Ley 863 del 2003, art. 27>

ARTÍCULO. SANCIÓN POR EVASIÓN PASIVA. Las personas o entidades que realicen pagos a contribuyentes y no relacionen el correspondiente costo o gasto dentro de su contabilidad, o estos no hayan sido informados a la administración tributaria existiendo obligación de hacerlo, o cuando esta lo hubiere requerido, serán sancionados con una multa equivalente al valor del impuesto teórico que hubiera generado tal pago, siempre y cuando el contribuyente beneficiario de los pagos haya omitido dicho ingreso en su declaración tributaria.

Sin perjuicio de la competencia general para aplicar sanciones administrativas y de las acciones penales que se deriven por tales hechos, la sanción prevista en este artículo se podrá proponer, determinar y discutir dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra el contribuyente que no declaró el ingreso. En este último caso, las dependencias competentes para adelantar la actuación frente a dicho contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente a la persona o entidad que hizo el pago.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

CONCEPTO DIAN 009665 del 21 de febrero del 2005

El artículo 658-2 del Estatuto Tributario señala: (...)

El impuesto teórico a que hace referencia la norma, para efectos de la imposición de la sanción por evasión pasiva a las personas o entidades que no registren el pago o no lo informen a la DIAN, es el valor del impuesto sobre la renta que dicho pago hubiera generado, si el beneficiado no lo hubiera omitido en su declaración tributaria.

Como quiera que, en el caso de los contribuyentes obligados a declarar, el impuesto se aplica sobre la renta líquida gravable y no directamente sobre el ingreso, es preciso determinar el mayor valor de renta gravable y, por consiguiente, de impuesto a cargo que el ingreso omitido generó para el beneficiario del pago. En estas condiciones el impuesto teórico, para efectos de la sanción, es el que resulte de aplicar la tarifa del impuesto sobre la renta a la diferencia de la renta líquida gravable que se genere con ocasión del pago omitido.

En el caso de los pagos efectuados a contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta es preciso aclarar que la sanción por evasión pasiva no es procedente por cuanto una de las condiciones que establece la ley para su imposición es la omisión del ingreso en el denuncia rentístico de los beneficiarios, situación que supone la existencia del deber formal de declarar por parte de estos contribuyentes

ARTÍCULO 658-3. SANCIONES RELATIVAS AL INCUMPLIMIENTO EN LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE EN EL RUT Y OBTENCIÓN DEL NIT. 1. *Sanción por no inscribirse en el registro único tributario, RUT, antes del inicio de la actividad, por parte de quien esté obligado a hacerlo.*

Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de un (1) día por cada mes o fracción de mes de retraso en la inscripción, o una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la inscripción, para quienes no tengan establecimiento, sede, local, negocio u oficina.

2. Sanción por no exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el registro único tributario, RUT, por parte del responsable del régimen simplificado del IVA.

Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de tres (3) días.

3. Sanción por no actualizar la información dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización, por parte de las personas o entidades inscritas en el registro único tributario, RUT.

Se impondrá una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información. Cuando la desactualización del RUT se refiera a la dirección o a la actividad económica del obligado, la sanción será de dos (2) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información.

4. Sanción por informar datos falsos, incompletos o equivocados, por parte del inscrito o del obligado a inscribirse en el registro único tributario, RUT.

Se impondrá una multa equivalente a cien (100) UVT. <Adicionado por la Ley 1111 del 2006, art. 49>

ARTÍCULO. SANCIONES RELATIVAS AL INCUMPLIMIENTO EN LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES.

1. Sanción por no inscribirse en el Registro del Contribuyentes por parte de quien esté obligado a hacerlo, en los términos establecidos por la administración tributaria. Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de un (1) día por cada mes o fracción de mes de retraso en la inscripción, o una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la inscripción, para quienes no tengan establecimiento, sede, local, negocio u oficina.

2. Sanción por no exhibir en lugar visible al público la constancia de certificación de la inscripción en el Registro de Contribuyentes. Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de tres (3) días.

3. Sanción por no actualizar la información dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización, por parte de las personas o entidades inscritas en el Registro de Contribuyentes. Se impondrá una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información. Cuando la desactualización del Registro de Contribuyentes se refiera a la dirección o a la actividad económica del obligado, la sanción será de dos (2) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información.

4. Sanción por informar datos falsos, incompletos o equivocados, por parte del inscrito o del obligado a inscribirse en el Registro de Contribuyentes. Se impondrá una multa equivalente a cien (100) UVT

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones, de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Oficio DIAN 66664 del 11 de julio del 2008

Solicita pronunciamiento sobre la limitación de la sanción establecida en el numeral 1 del artículo 658-3 del Estatuto Tributario, al término de diez días, establecida para la reincidencia.

Sea primero manifestar que el literal d) del artículo 657 que fue adicionado al Estatuto Tributario por el artículo 25 de la Ley 863 del 2003, estableció a, dentro de las conductas objeto de clausura del establecimiento la omisión en la inscripción en el RUT por parte del obligado a hacerlo. Sin embargo este literal d) fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 del 2006.

El mismo artículo 657 consagra la sanción de clausura por otras causales como son: la no expedición de la factura o documento equivalente estando obligado a ello, o la expedición sin los requisitos de los literales b, c, d, e, f, g del artículo 617 del Estatuto Tributario; cuando el contribuyente lleve doble contabilidad; cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación del régimen aduanero vigente (En este evento el cierre es de 30 días); si el responsable del régimen simplificado no cumple con la exhibición del documento donde conste su inscripción en el RUT o cuando el retenedor o el responsable del régimen común de IVA, se encuentre en omisión de presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar superior a tres meses.

En estos casos, salvo el referente al literal c) del mismo artículo 657 del Estatuto en el que el cierre es de treinta (30) días calendario, la sanción se aplica clausurando por tres (3) días la sede del contribuyente y en caso de reincidencia por diez (10) días calendario, acorde con lo señalado por el inciso 4° del citado artículo 657.

Mediante el artículo 78 de la Ley 1111 del 2006, como se indicó, se deroga el literal d) del artículo 657 citado y mediante el artículo 49 de la misma Ley se adiciona al Estatuto Tributario el artículo 658-3, que en su numeral 1° consagra la sanción por no inscribirse en el RUT antes del inicio de operaciones por parte de quien esté obligado a hacerlo; sanción que corresponde a la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de un (1) día por cada mes o fracción de mes de retraso en la inscripción, sin perjuicio de lo allí previsto para quienes no tienen establecimiento, sede, local, negocio u oficina.

Sobre el tema de la proporcionalidad de las sanciones en materia tributaria, la H Corte Constitucional en la sentencia 616 del 6 de agosto del 2002, expediente 3860. M.P. Dr José Cepeda Espinosa, manifestó en algunos de sus apartes:

“1

3.4.3. El término de la sanción y el principio de proporcionalidad

3.4.3.1. El demandante señala que el artículo 41 de la Ley 633 del 2000 acusado, vulnera el artículo 29 de la Carta Política porque no contiene causales de agravación y atenuación punitiva y porque su redacción no contempla la graduación de la pena conforme con el daño causado.

3.4.3.2. En efecto el literal c. del artículo 657 del E T dispone que la sanción imponible “será de treinta (30) días calendario”. No obstante, la Corte encuentra respecto del primero de los argumentos resumidos, que no existe norma constitucional alguna que señale que las sanciones contenidas en el ordenamiento jurídico deban tener causales de agravación o atenuación. Por lo tanto, el cargo no está llamado a prosperar.

3.4.3.3. El análisis de constitucionalidad del segundo argumento requiere que se tenga en cuenta que el encabezado del artículo 657 del E.T. utiliza un verbo potestativo respecto de la imposición de la sanción. En efecto, según esta norma, “La administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio”, en los casos allí previstos.

Así pues, la administración dispone de la facultad de imponer la sanción o de abstenerse de hacerlo. No obstante, y ello es lo que cuestiona el demandante, el artículo 41 de la Ley 633 acusado sólo prevé dos posibilidades: la de no aplicar la sanción allí prescrita o la de aplicarla con la misma severidad independientemente del daño, es decir, ordenando el cierre de establecimiento por un término de treinta (30) días calendario.

Además, se observa que para los literales a. y b. del artículo 657 del E.T., contemplan que la clausura de establecimiento tendrá dos niveles de severidad (tres o diez días), según si hay reincidencia o no la hay, lo cual constituye un criterio para apreciar la gravedad de la infracción.

3.4.3.4. Por lo tanto, la norma acusada plantea un problema de proporcionalidad pero no respecto de la relación entre el fin buscado y el medio empleado para alcanzarlo, sino respecto del grado de gravedad de las circunstancias, apreciado en cada caso. La norma no permite dosificar la sanción porque el funcionario competente para aplicarla no tendrá la posibilidad de fijar niveles diferentes de severidad, lo cual contraviene el principio según el cual la intensidad de las sanciones debe corresponder a la gravedad del daño causado.

3.4.3.5. No obstante, ello no implica que la norma sea necesariamente inconstitucional. Por eso, la Corte condicionará la constitucionalidad de la expresión “ En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario” contenida en el literal c. del artículo 657 del E.T., adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 del 2000, en el sentido de que éste será el término máximo de la sanción. Así se garantiza que la administración de impuestos pueda cumplir de manera eficaz con su función y, al mismo tiempo, que los derechos de los particulares no se vean afectados de forma desproporcionada.

3.4.3.7. En consecuencia, dado que la sanción de clausura se impondrá respetando el principio de proporcionalidad, para la graduación del término durante el cual será clausurado el establecimiento, la DIAN podrá tener en cuenta diferentes criterios de los cuales, esta Corporación resalta, por ejemplo, los siguientes: i) imposición de la sanción por primera vez o reincidencia; ii) causal de decomiso, es decir, gravedad de la conducta que da lugar al decomiso; iii) valor económico de los bienes decomisados; y iv) dimensión del perjuicio que causa a la economía del país la comercialización de dichos bienes cuando su permanencia en el territorio aduanero nacional es contraria a las normas que rigen la materia.

(...)/” .

Acorde con las directrices de la sentencia referida que produce efectos erga omnes, es un hecho que la sanción por no inscribirse en el RUT del numeral 1º del artículo 658-3 del Estatuto Tributario, si bien es cierto que está contemplada de manera específica con la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina a razón de un (1) día por cada mes o fracción de mes de retardo en la inscripción, puede ser objeto de graduación proporcional por parte de la administración tributaria teniendo en cuenta que se trata de una infracción sin agravación por conducta reincidente dentro del contexto de la sanción por cierre de establecimiento limitada a diez(10) días calendario

CONCEPTO DIAN 058112 del 30 de julio del 2007

¿Cuál es la sanción a imponer, por no efectuar el cambio de régimen simplificado al común estando obligado a ello?

El responsable del régimen simplificado pasará a ser responsable del régimen común a partir de la iniciación del periodo inmediatamente siguiente a aquel en el cual deje de cumplir los requisitos para pertenecer al régimen simplificado.

Conforme con el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 del 2003, el Registro Único tributario constituye el mecanismo único para identificar ubicar y clasificar a las personas y entidades responsables del régimen común y los responsables del régimen simplificado, entre otros.

El artículo 49 de la Ley 1111 del 2006, que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 658-3, contiene las sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT, previendo en su numeral tercero la sanción por el retardo en la actualización de este mecanismo:

Artículo 658-3.- Sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT y obtención del NIT.
(...)

3. Sanción por no actualizar la información dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización, por parte de las personas o entidades inscritas en el registro único tributario (RUT).

Se impondrá una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información. Cuando la desactualización del RUT se refiera a la dirección o a la actividad económica del obligado, la sanción será del dos (2) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información.

Es esta por tanto la sanción por no actualizar dentro del término previsto en la ley el cambio del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas al régimen común.

La anterior sanción se aplica sin perjuicio de las demás sanciones previstas por el incumplimiento de las obligaciones para los responsables del régimen común

SANCIONES RELATIVAS A LAS CERTIFICACIONES DE CONTADORES PÚBLICOS

ARTÍCULO 659. SANCIÓN POR VIOLAR LAS NORMAS QUE RIGEN LA PROFESIÓN. *Los Contadores Públicos, Auditores o Revisores Fiscales que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la administración tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta.*

En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la administración tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.

Las sanciones previstas en este artículo, serán impuestas por la Junta Central de Contadores. El Director de Impuestos Nacionales o su delegado - quien deberá ser contador público - hará parte de la misma en adición a los actuales miembros. <Modificado por la Ley 6/92, art. 54>

Nota: Este artículo no aplica en las entidades territoriales.

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-530 del 10 de mayo del 2000

Para responder este cargo la Corte se remite a la sentencia C-597 de 1963 en la cual la Corte analizó el artículo 659 del estatuto tributario que alude a la posibilidad de imponer sanciones a los contadores y a las sociedades de contadores, cuando “lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados”, providencia en la cual se dijo lo siguiente: “La Corte no coincide con el actor pues considera que, como bien lo sostienen todos los intervinientes, esta expresión tiene un contenido técnico suficientemente preciso y determinado por la ley para calificar la conducta de estos profesionales. Así, el artículo 6º de la Ley 43 de 1990, que debe integrarse al análisis de la presente disposición, señala que los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia son “el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.” Además, como bien lo indican varios intervinientes, estos principios no son un criterio vago, que puede ser interpretado de cualquier manera por quien imponga la sanción, sino que tales principios tienen un contenido técnico universal que debe ser conocido por cualquiera de estos profesionales, pues es elemento integrante de sus conocimientos profesionales. Por ello la Corte considera que no estamos en frente de un tipo en blanco cuyo alcance es establecido de manera autónoma por un reglamento administrativo, caso en el cual su constitucionalidad sería discutible, sino de una descripción que recurre a un concepto técnico determinable por cualquiera que sea experto en tales disciplinas. Lo único que hace entonces el decreto reglamentario mencionado por el actor es aumentar la seguridad jurídica al codificar los alcances de ese concepto, lo cual en manera alguna genera la inconstitucionalidad de la norma acusada. Se trata pues de una “colaboración reglamentaria”, según la expresión de la jurisprudencia comparada, que es válida en este campo sancionador, pues la ley no se remite al reglamento para que éste elabore una regulación independiente de la ley sino que el reglamento simplemente contribuye a la precisión de ciertos conceptos legales, que ya se encuentran de por sí suficientemente determinados por la ley”

ARTÍCULO 659-1. SANCIÓN A SOCIEDADES DE CONTADORES PÚBLICOS. *Las sociedades de contadores públicos que ordenen o toleren que los Contadores Públicos a su servicio incurran en los hechos descritos en el artículo anterior, serán sancionadas por la Junta Central de Contadores con multas hasta de dos millones de pesos (\$2.000.000) (Valor año base 1992). La cuantía de la sanción será determinada teniendo en cuenta la gravedad de la falta cometida por el personal a su servicio y el patrimonio de la respectiva sociedad.*

Se presume que las sociedades de contadores públicos han ordenado o tolerado tales hechos, cuando no demuestren que, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ejercen un control de calidad del trabajo de auditoría o cuando en tres o más ocasiones la sanción del artículo anterior ha recaído en personas que pertenezcan a la sociedad como auditores, contadores o revisores fiscales. En este evento procederá la sanción prevista en el artículo anterior. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 54>

Nota: Este artículo no aplica en las entidades territoriales.

ARTÍCULO 660. SUSPENSIÓN DE LA FACULTAD DE FIRMAR DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y CERTIFICAR PRUEBAS CON DESTINO A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a dos millones de pesos (\$2.000.000), originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la administración tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo y contra la misma procederá recurso de apelación ante el Subdirector General de Impuestos, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción. (Valor año base 1992).*

Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las sanciones disciplinarias a que haya lugar por parte de la Junta Central de Contadores.

Para poder aplicar la sanción prevista en este artículo deberá cumplirse el procedimiento contemplado en el artículo siguiente. <Modificado por la Ley 6/92, art. 54>

ARTÍCULO. SUSPENSIÓN DE LA FACULTAD DE FIRMAR DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y CERTIFICAR PRUEBAS CON DESTINO A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a \$11.866.000 originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la administración tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Secretario de Hacienda o quien haga sus veces y contra la misma procederá recurso de apelación ante el representante legal de la entidad territorial, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción.

Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las sanciones disciplinarias a que haya lugar por parte de la Junta Central de Contadores. Para poder aplicar la sanción prevista en este artículo deberá cumplirse el procedimiento contemplado en el artículo siguiente

Corte Constitucional. Sala Plena Sentencia C-597 del 6 de noviembre de 1996.

La Corte no encuentra entonces ninguna objeción a que la ley prevea sanciones para aquellos contadores, revisores y auditores que incurran en conductas susceptibles de afectar el buen recaudo tributario pues ellas encuentran fundamento en el derecho sancionador tributario y en el control de las profesiones, que posibilita la existencia de sanciones que derivan de lo que esta Corporación ha denominado procesos disciplinarios ético profesionales. Sin embargo, ello no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues en múltiples oportunidades esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal -como forma paradigmática de control de la potestad punitiva- se aplican, con ciertos matices, a toda [sic] las formas de actividad sancionadora del Estado. Así, por ejemplo la Corte ha señalado que el derecho disciplinario es una modalidad de derecho sancionatorio, por lo cual los principios del derecho penal se le aplican, *mutatis mutandi*, pues las garantías sustanciales y procesales a favor de la persona investigada se consagran para proteger los derechos fundamentales del individuo y para controlar la potestad sancionadora del Estado, por lo cual operan, con algunos matices, siempre que el Estado ejerza una función punitiva. Por ello la Constitución es clara en señalar que el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Uno de los principios esenciales en el derecho sancionador es el de la legalidad, según el cual las conductas sancionables no sólo deben estar descritas en norma previa (tipicidad) sino que, además, deben tener un fundamento legal, por lo cual su definición no puede ser delegada en la autoridad administrativa. Precisamente el actor considera que varias de las disposiciones acusadas no satisfacen este principio.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de agosto del 2009, Expediente 16721

De conformidad con el contenido del artículo 660 y la interpretación que del mismo hizo la Corte Constitucional en la providencia transcrita, los supuestos que integran la norma son: Conducta sancionable: “La inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria” de la cual se derive un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor del contribuyente, establecido dentro de un proceso de determinación del tributo, en el que se haya agotado la vía gubernativa, siempre y cuando, la diferencia supere el tope señalado. Sanción: Consiste en suspenderle al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración privada, la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la administración tributaria, “hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad”. Competente para imponerla: El Administrador de Impuestos respectivo, mediante resolución, susceptible del recurso de apelación. Procedimiento: El contemplado en el artículo 661 del Estatuto Tributario. La Sala advierte, como se precisó antes con fundamento en el pronunciamiento de la Corte Constitucional, que la conducta sancionable en el artículo 660 del E.T., se concreta en “la inexactitud de datos contables” la cual da origen a un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en la cuantía que allí se establece. Ahora bien, tal “inexactitud”, debe entenderse como la falta de correspondencia entre los asientos contables y la realidad económica y los hechos acaecidos. En el sub examine se observa que la administración propuso a la demandante la sanción del artículo 660 del E.T., por incurrir en inexactitud de datos contables consignados en la declaración de renta del 2000 de la sociedad Auditorías y Asesorías Jurídicas S.A., al aceptar como documentos soporte del registro de pasivos, recibos de caja, los cuales “no constituyen documentos idóneos para la prueba de pasivos”. De lo anterior se observa, que en el proceso sancionatorio adelantado contra la demandante, la administración cuestiona la falta de requisitos legales para soportar los pasivos declarados, lo que si bien puede dar lugar a su rechazo a la luz de la normatividad tributaria y dentro del proceso de determinación oficial del tributo, tal situación no corresponde a la descripción de la conducta con la que se pretende sancionar al revisor fiscal. En efecto, la no aceptación de los “recibos de caja” presentados por Auditorías y Asesorías Jurídicas S.A. para demostrar los pasivos declarados en la liquidación privada, no implica per se que la sociedad no haya adquirido tales obligaciones, es decir, que lo que se le imputa en el caso a la demandante, no es la falta de correspondencia entre los datos contables y la realidad económica, sino la carencia de soportes para demostrar tales pasivos, porque los aportados no reúnen los requisitos para acreditarlos. Por consiguiente, esta Corporación advierte que no se configura la conducta contenida en el artículo 660 del E.T.

ARTÍCULO 661. REQUERIMIENTO PREVIO AL CONTADOR O REVISOR FISCAL.

El funcionario del conocimiento enviará un requerimiento al contador o revisor fiscal respectivo, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia, con el fin de que éste conteste los cargos correspondientes. Este requerimiento se enviará por correo a la dirección que el contador hubiere informado, o en su defecto, a la dirección de la empresa.

El contador o revisor fiscal dispondrá del término de un (1) mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas.

Una vez vencido el término anterior, si hubiere lugar a ello, se aplicará la sanción correspondiente. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta Central de Contadores para los fines pertinentes.

ARTÍCULO. REQUERIMIENTO PREVIO AL CONTADOR O REVISOR FISCAL. El funcionario del conocimiento enviará un requerimiento al contador o revisor fiscal respectivo, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia, con el fin de que éste conteste los cargos correspondientes. Este requerimiento se enviará por correo a la dirección que el contador hubiere informado, o en su defecto, a la dirección de la empresa.

El contador o revisor fiscal dispondrá del término de un (1) mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas.

Una vez vencido el término anterior, si hubiere lugar a ello, se aplicará la sanción correspondiente. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta Central de Contadores para los fines pertinentes

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de octubre de 2007 expediente 14978

La DIAN impuso sanción al revisor fiscal, consistente en la pérdida de la facultad para firmar declaraciones tributarias y certificar estados financieros con destino a la DIAN y, aunque en la liquidación de revisión no explica el motivo de la sanción ni menciona las normas que la fundamentan, en el requerimiento especial, se citan los artículos 660, 661 y 661-1 del Estatuto Tributario. La Sala observa que los artículos mencionados, prevén un procedimiento especial para su imposición, que no fue cumplido por la DIAN, como la notificación de un requerimiento al revisor para que responda los cargos y solicite pruebas. Además, la sanción se impone mediante resolución, contra la cual procede apelación y no en la liquidación de revisión, razón por la cual, la DIAN no podía sancionar al revisor fiscal en el acto liquidatorio de la sociedad y por ello se anulará.

ARTÍCULO 661-1. COMUNICACIÓN DE SANCIONES. *Una vez en firme en la vía gubernativa las sanciones previstas en los artículos anteriores, la administración tributaria informará a las entidades financieras, a las Cámaras de Comercio y a las diferentes oficinas de impuestos del país, el nombre del contador y/o sociedad de contadores o firma de contadores o auditores objeto de dichas sanciones. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 54>*

ARTÍCULO. COMUNICACIÓN DE SANCIONES. Una vez en firme en la vía gubernativa las sanciones previstas en los artículos anteriores, la administración tributaria informará a las entidades financieras, a las Cámaras de Comercio y a las diferentes oficinas de impuestos del país, el nombre del contador y/o sociedad de contadores o firma de contadores o auditores objeto de dichas sanciones.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

SANCIONES ESPECÍFICAS PARA CADA TRIBUTO

ARTÍCULO 662. SANCIÓN POR UTILIZACIÓN DE INTERPUESTAS PERSONAS POR PARTE DE LOS INVERSIONISTAS INSTITUCIONALES. Cuando la administración tributaria determine que en la suscripción de acciones o bonos convertibles en acciones, por parte de los inversionistas institucionales, que dan derecho al descuento tributario de que trata el artículo 258, éstos actuaron como simples intermediarios de accionistas o terceros, se aplicarán las siguientes sanciones:

- a) Si la sociedad anónima conoció del hecho, no podrá solicitar el descuento señalado y en caso de solicitarlo, será objeto de una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) de dicho descuento.
- b) Si la sociedad anónima no conoció del hecho, la sanción establecida en el numeral anterior, será impuesta al inversionista institucional, solidariamente con el tercero o accionista al cual sirvió de testaferro o intermediario.

La sanción de que trata el presente artículo, se impondrá por el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo, previa investigación por parte de los funcionarios de la administración tributaria y traslado de cargos, por el término de un (1) mes, para que responda tanto la sociedad, los accionistas o terceros, como el inversionista institucional correspondiente. Contra esta resolución, solamente procede el recurso de reposición, el cual debe interponerse dentro del mes siguiente a su notificación.

PARÁGRAFO. Para efectos del ordinal a) del presente artículo, se entiende que la sociedad conoció del hecho, cuando sus representantes o directivos conocieron previamente dichas maniobras.

Se considera que un inversionista institucional actuó como testaferro, cuando concertó previamente la operación con los terceros o accionistas, o cuando éstos, directa o indirectamente, suministraron el dinero para la suscripción de dichos valores y adquieran los mismos, dentro de los doce (12) meses siguientes a la suscripción.

Nota: Este artículo no aplica para entidades territoriales.

ARTÍCULO 663. SANCIÓN POR GASTOS NO EXPLICADOS. Cuando las compras, costos y gastos del contribuyente excedan de la suma de los ingresos declarados y los pasivos adquiridos en el año, el contribuyente podrá ser requerido por la administración de Impuestos para que explique dicha diferencia.

La no explicación de la diferencia a que se refiere el presente artículo, generará una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia no explicada.

Esta sanción se impondrá, previo traslado de cargos por el término de un (1) mes para responder.

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 664. SANCIÓN POR NO ACREDITAR EL PAGO DE LOS APORTES PARAFISCALES. El desconocimiento de la deducción por salarios, por no acreditar el pago de los aportes al Instituto de Seguros Sociales y a las entidades a que se refiere la Ley 100 de 1993, al Servicio Nacional de Aprendizaje, al Instituto Colombiano de Bienestar

Familiar y a las Cajas de Compensación Familiar, de quienes estén obligados a realizar tales aportes, se efectuará por parte de la administración de Impuestos, si no se acredita que el pago fue efectuado previamente a la presentación de la correspondiente declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, desarrollará programas de fiscalización, para verificar el cumplimiento de los contribuyentes con los aportes parafiscales y proceder al rechazo de costos y deducciones, de conformidad con lo establecido en este artículo. <Modificado por la Ley 788 del 2002, art. 25>

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales

ARTÍCULO 665. RESPONSABILIDAD PENAL POR NO CONSIGNAR LAS RETENCIONES EN LA FUENTE Y EL IVA. *(El Agente Retenedor que no consigne las sumas retenidas dentro de los dos (2) meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, queda sometido a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los servidores públicos que incurran en el delito de peculado por apropiación.*

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro del mes siguiente a la finalización del bimestre correspondiente.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la administración de la cual sea contribuyente, con anterioridad al ejercicio de sus funciones, la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo y la constancia de su aceptación. De no hacerlo las sanciones previstas en este artículo, recaerán sobre el representante legal.) <Este texto se entiende derogado tácitamente por el artículo 402 de la Ley 599 del 2000, Código Penal>

PARÁGRAFO. *Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma.*

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas. <Modificado por la Ley 633 del 2000, art. 42>

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre de 2009, Expediente 16873

El concepto 270 del 2003 no viola el artículo 665 [par] del Estatuto Tributario, porque no existe norma que consagre la suspensión o la no iniciación del proceso penal, por el hecho de que se haya presentado solicitud de compensación.

Adicionalmente, la norma en mención elimina la responsabilidad penal del agente retenedor o responsable del IVA cuando se extingue totalmente la obligación tributaria, lo que necesariamente implica una decisión administrativa aprobatoria de la compensación. La aprobación de la compensación no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, pues, en desarrollo de la facultad de determinación oficial, la administración puede rechazar o modificar el saldo a favor compensado o devuelto, lo que acarrea, además, la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario. La solicitud de compensación no implica su aprobación, mucho menos la extinción parcial o total de la obligación del contribuyente, dado que, como lo dice el acto acusado, constituye sólo una expectativa. Lo anterior, por cuanto es probable que la petición no cumpla con los requisitos de los artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario, evento en el cual, de suspenderse la iniciación de los procesos coactivo y penal, “se causaría un perjuicio a la labor recaudatoria y punible del Estado, recodando y haciendo imposible su labor por el fenómeno jurídico de la prescripción de la acción de cobro y penal”.

ARTÍCULO 666. RESPONSABILIDAD PENAL POR NO CERTIFICAR CORRECTAMENTE VALORES RETENIDOS. *Los retenedores que expidan certificados por sumas distintas a las efectivamente retenidas, así como los contribuyentes que alteren el certificado expedido por el retenedor, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para el delito de falsedad.*

Tratándose de sociedades u otras entidades quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de las obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la respectiva administración o Recaudación la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo. De no hacerlo, las sanciones recaerán sobre el representante legal de la entidad. En la información debe constar la aceptación del empleado señalado.

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

ARTÍCULO 667. SANCIÓN POR NO EXPEDIR CERTIFICADOS. *Los retenedores que, dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional, no cumplan con la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente, incluido el certificado de ingresos y retenciones, incurrirán en una multa hasta del cinco por ciento (5%) del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos.*

La misma sanción será aplicable a las entidades que no expidan el certificado de la parte no gravable de los rendimientos financieros pagados a los ahorradores.

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente, se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere este artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma inicialmente propuesta, si la omisión es subsanada antes de que se notifique la resolución de sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar, ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

ARTÍCULO. SANCIÓN POR NO EXPEDIR CERTIFICADOS. Los retenedores que, dentro del plazo establecido por la administración tributaria, no cumplan con la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente, incurrirán en una multa hasta del cinco por ciento (5%) del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos.

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente, se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere este artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma inicialmente propuesta, si la omisión es subsanada antes de que se notifique la resolución de sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar, ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de octubre de 2008, Expediente 15762

El artículo 667 del Estatuto Tributario señala que la sanción por no expedir certificados dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional es una multa hasta del 5 por ciento de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos. En consecuencia, los pagos o abonos que no deban certificarse no hacen parte de la base de la sanción. En el caso concreto, el a quo practicó dictámenes periciales con el fin de determinar cuáles eran los valores de los certificados de retención en la fuente que debían ser objeto de certificación por los años 1998 (folios 190 a 216 c. ppal. 1) y 1999 (folios 142 a 164 c. ppal. 2). La DIAN objetó los dictámenes porque los consideró innecesarios debido a que los pagos objeto de retención se encuentran debidamente acreditados. Sobre el particular, la Sala precisa que no es cierto que los pagos materia de retención estuvieran plenamente probados, pues, lo que hizo la DIAN fue tomar los datos de las declaraciones de renta del actor, sin tener en cuenta que no todas las deducciones por honorarios, rendimientos financieros, arrendamientos, comisiones y servicios constituyen pagos o abonos en cuenta, y que no todos los pagos o abonos en cuenta por los conceptos en mención deben ser certificados, según los artículos 7 del Decreto 1512 de 1985; 1 del Decreto 1742 de 1992 y 42 del Decreto 700 de 1997, entre otras disposiciones. De otra parte, no admite discusión que por mandato legal algunos pagos no deben certificarse y, por tanto, no pueden hacer parte de la base de la sanción del artículo 667 del Estatuto Tributario, como lo corroboraron los dictámenes periciales, que se emitieron con base en la información contable y tributaria del demandante. Así las cosas, la base para imponer las sanciones por expedición extemporánea de los certificados de retención era la que determinaron los dictámenes periciales, como lo entendió el a quo. Esto es, \$141.716.117.224 para 1998 y \$109.903.094.559 para 1999. A tales sumas deben restarse los valores respecto de los cuales el actor cumplió con la obligación de expedición oportuna, esto es, \$80.863.219.663 en 1998 y \$45.104.340.814 para 1999.-Pues bien, el artículo 667 del Estatuto Tributario fija como porcentaje máximo de la sanción el 5 por ciento del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos. La expresión "hasta del cinco por ciento (5)" de la norma en mención permite graduar el monto de la multa, con base en las circunstancias de cada caso. Sin embargo, LA DIAN impuso la máxima sanción posible (\$35.540.903.000 por el año 1998 y \$38.661.595.000 por el año 1999). En este asunto, no era procedente imponer la máxima sanción permitida por la ley, pues, el incumplimiento del actor no fue total, dado que la sanción no podía imponerse por el solo hecho de que no constaran por escrito los certificados de retención, como erróneamente lo consideró la administración. Ello, porque según se precisó, la obligación de expedir oportunamente los certificados también se entiende cumplida cuando el agente retenedor tiene oportunamente lista y a disposición del sujeto retenido, la información de los certificados. Además, aunque en el caso en estudio el actor no probó que tenía toda la información de los certificados lista y almacenada en el computador y a disposición de los sujetos retenidos, sí probó el cumplimiento parcial de la obligación de expedir tales documentos, lo que, además de disminuir la base de las sanciones, corrobora la improcedencia de la máxima multa posible. No se puede sancionar con el mismo rigor al agente retenedor que por desidia o negligencia no expide ningún certificado de retención en la fuente, y, por lo mismo, omite el cumplimiento de obligación legal a su cargo, que al agente de

retención que expide parcialmente los certificados a los sujetos retenidos, como le sucedió al actor. Por tanto, la sanción se fijará en el 2 por ciento de los valores que debían servir de base para determinar las multas por los años 1998 y 1999.

Consejo de Estado. Sección Cuarta, Sentencia del 2004 junio 17, Expediente 13831

De una interpretación armónica de los artículos 379 y 667 del Estatuto Tributario se puede colegir que la obligación de expedir certificados de retención en la fuente por parte de los agentes retenedores conlleva la de elaborarlos o extenderlos por escrito con los requisitos legales y entregarlos despacharlos en la medida en que sea posible para el obligado a su expedición, ya que elaborarlos y no entregarlos haría nugatoria la intención del legislador, considerando que el sujeto pasivo de la retención (retenido) se quedaría sin el soporte fundamental para descontar el importe de la retención en el formulario de declaración de renta o en su defecto reemplazar la propia declaración en el caso de los asalariados no declarantes de que tratan los artículos 6° y 244 del mismo Estatuto. “Por tanto, la expedición de los certificados de ingresos y retenciones no puede depender de la solicitud que de ellos haga el propio trabajador, así ya no tenga vinculación laboral o legal y reglamentaria con el agente retenedor, sino que debe elaborarse y entregarse antes de la fecha señalada por el Gobierno Nacional en el decreto de plazos que anualmente promulga y su expedición no puede ser reemplazada por el original, copia o fotocopia auténtica del documento donde conste el pago, ya que esto último solamente está permitido para los certificados de retención por otros conceptos según lo previsto por el parágrafo 1 del artículo 381 del Estatuto Tributario”. De conformidad con lo dispuesto por el citado artículo 667 del Estatuto Tributario, que constituye la disposición de rango legal reguladora de la “sanción por no expedir los certificados de retención en la fuente”, esta será “hasta del cinco por ciento (5 por ciento) del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos”, resulta claro que la sanción en cuestión debe ser, de una parte sobre el valor de los pagos o abonos sujetos a retención correspondientes a los certificados no expedidos y de otra graduada por la administración, teniendo en cuenta en cada caso concreto si la obligación legal fue o no cumplida, así como la oportunidad. Además, la aplicación de la gradualidad no está sujeta a reglamentaciones pues este criterio está consagrado en la misma norma legal que regula la sanción en cuestión. ... Lo analizado permite concluir la procedencia de la imposición de la sanción objeto de la controversia pero como la administración no tuvo en cuenta su graduación, procedía la nulidad de los actos demandados como resolvió el Tribunal, pero se fijará el valor de la sanción teniendo en cuenta que el agente retenedor acreditó que expidió certificados de retención en la fuente, aunque de manera extemporánea y se aplicará entonces sobre la cifra de \$3.019.128.013 la tarifa del 1.5 por ciento

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de agosto del 2005, Expediente 250002327000200200836-01 y 250002327000200200833-01 Acumulados (76)

De conformidad con las normas citadas, estatuto tributario artículos 378, 381, 622 y 667, decreto 2652 de 1998 artículo 21 y decreto 2588 de 1999 artículo 25, y aplicando el principio de hermenéutica jurídica señalado en la ley 153 de 1887, subsumido en el artículo 25 del código civil, que señala: cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”, no le queda la menor duda a la sala, sobre la obligación señalada taxativamente en la ley, de manera imperativa y no facultativa, impuesta a los agentes retenedores, en el caso concreto el banco ganadero, en su calidad de agente retenedor, relacionada con la expedición de los certificados de retención en la fuente correspondiente a los años gravables 1998 y 1999, los cuales debían expedirse hasta la fecha señalada. en los mencionados decretos, es decir el 16 de marzo de 1999 y 15 de marzo del 2000, lo cual implicaba la de elaborarlos por escrito con el cumplimiento de los requisitos legales, entregarlos y despacharlos en la medida en que le sea posible al agente retenedor. En relación con el argumento expuesto por el demandante en el cual pretende que se acoja el criterio de que la obligación de expedir certificados de retención en la fuente, se equipara a tener disponible la información en la base de datos, para ser impresas en el momento solicitado, acudiendo a argumentos relacionados con el significado de la palabra expedir, es necesario recabar que la dicha palabra según el significado del diccionario de la lengua española. Como se puede observar el argumento esgrimido por el actor, carece de solidez ya que dentro del significado de la palabra expedir, se encuentra enunciado claramente el de extender por escrito un documento. De otra parte carece de soporte legal, el argumento a través del cual el actor pretende se aplique la Ley 527 de 1999, para suplir el documento escrito, relacionado con la expedición del certificado de retención en la fuente, ya que en el supuesto de que se aceptase su argumento, para la valoración de un mensaje de datos en caso de expedición de documentos “electrónicos”, esta exige una serie de seguridades o garantías respecto a la integridad de la información, tales como firma digital autorizada por la entidad certificadora constituida y reconocida, identificación del lugar y la fecha de expedición.

ARTÍCULO 668. SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD EN LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO NACIONAL DE VENDEDORES E INSCRIPCIÓN DE OFICIO. *Los responsa-*

bles del impuesto sobre las ventas que se inscriban en el registro nacional de vendedores con posterioridad al plazo establecido en el artículo 507 y antes de que la administración de Impuestos lo haga de oficio, deberán liquidar y cancelar una sanción equivalente a diez mil pesos (\$10.000) por cada año o fracción de año calendario de extemporaneidad en la inscripción. Cuando se trate de responsables del régimen simplificado, la sanción será de cinco mil pesos (\$5.000). (Valores año base 1988)

Cuando la inscripción se haga de oficio, se aplicará una sanción de veinte mil pesos (\$20.000) por cada año o fracción de año calendario de retardo en la inscripción. Cuando se trate de responsables del régimen simplificado, la sanción será de diez mil pesos (\$10.000). (Valores año base 1988)

Nota: Este artículo no aplica a las entidades territoriales.

CONCEPTO DIAN 010928 del 16 de febrero del 2001

La inscripción en el registro nacional de vendedores es uno de los deberes formales que está supeditado a la calidad de responsable del Impuesto sobre las Ventas. Ya se ha dicho varias veces que esta inscripción no da la calidad de responsable. Primero deben configurarse todos los elementos necesarios para la existencia de la obligación tributaria: hecho gravado, capacidad económica, sujeto pasivo, tarifa, etc.

Dado lo anterior, surgen para el obligado ciertos deberes formales, como son la inscripción en el registro nacional de vendedores, la de presentar la declaración tributaria, dar respuesta a requerimientos, et.

Los artículos 507 y 613 del Estatuto Tributario, ordenan al responsable del impuesto sobre las ventas, inscribirse en el Registro Nacional de Vendedores dentro de los dos meses siguientes al inicio de sus operaciones, so pena de incurrir en la sanción contenida en el artículo 668 del mismo estatuto.

Otra de las obligaciones formales, pero la más importante, es la de presentar la correspondiente declaración del impuesto sobre las ventas pues allí es donde se consignan los hechos gravados y se cuantifica el impuesto para cumplir con la obligación de pagar. Cuando la declaración no se presenta, existe un procedimiento para que se lleve a efecto, y que puede llegar a la sanción por no declarar que establece el artículo 643 del Estatuto Tributario.

Como se observa, lo principal es que se establezca la obligación sustancial para que se actúe para hacer cumplir las obligaciones formales con los mecanismos que la misma ley proporciona. En el caso planteado por la consultante no existe un orden de prioridad para la actuación oficial: establecida la obligación sustancial, se debe proceder a hacer cumplir los deberes tributarios

ARTÍCULO 669. SANCIÓN POR OMITIR INGRESOS O SERVIR DE INSTRUMENTO DE EVASIÓN. *Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen común, que realicen operaciones ficticias, omitan ingresos o representen sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, incurrirán en una multa equivalente al valor de la operación que es motivo de la misma.*

Esta multa se impondrá por el Administrador de Impuestos Nacionales, previa comprobación del hecho y traslado de cargos al responsable por el término de un (1) mes para contestar.

<p>ARTÍCULO. SANCIÓN POR OMITIR INGRESOS O SERVIR DE INSTRUMENTO DE EVASIÓN. Los contribuyentes que realicen operaciones ficticias, omitan ingresos o representen sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, incurrirán en una multa equivalente al valor de la operación que es motivo de la misma.</p>
--

Esta multa se impondrá por el Secretario de Hacienda o quien haga sus veces, previa comprobación del hecho y traslado de cargos al responsable por el término de un (1) mes para contestar.

ARTÍCULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES. *Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*

Si la administración tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del periodo siguiente, la administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.

Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

PARÁGRAFO 1. Cuando la solicitud de devolución se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción, se debe resolver en el término de un año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo

PARÁGRAFO 2. Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la administración de Impuestos y Aduanas Nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso. <Modificado por la Ley 223/95, art. 131>

ARTÍCULO. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES. *Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*

Si la administración tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha de firmeza de la liquidación oficial de revisión.

Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.

Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

PARÁGRAFO 1º. Cuando la solicitud de devolución se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción, se debe resolver en el término de un año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo

PARÁGRAFO 2º. Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la administración de Impuestos y Aduanas Nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de noviembre de 2009 Expediente 16708

Los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del impuesto. La actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, son dos trámites distintos y autónomos aun cuando el orden de reintegro se apoye en la actuación de revisión. Para la procedencia de la sanción, el artículo 670 del Estatuto Tributario sólo exige la preexistencia de devolución o compensación de un saldo a favor, el rechazo o la modificación del mismo a través de liquidación oficial de revisión y la notificación de ésta. Aunque la firmeza de la liquidación oficial de revisión no se consagró como requisito de la sanción, la Sala ha señalado que del artículo 670 del E.T. se deduce que para imponerla debe existir una decisión definitiva en vía gubernativa, que rechace o modifique el saldo a favor. En el caso concreto, la liquidación oficial de revisión 31042002000095 de 4 de octubre del 2002, por la cual se modificó el impuesto de renta a cargo de la declarante y se disminuyó el saldo a favor a \$892.478.000, y la Resolución 310662003000061 de 20 de octubre del 2003 que confirmó dicha decisión, fueron demandadas en acción de nulidad y restablecimiento del derecho. En sentencia de 8 de febrero del 2006, el Tribunal de Cundinamarca negó la solicitud de nulidad de la mencionada liquidación oficial. Esta decisión fue confirmada por el Consejo de Estado, en fallo de 26 de enero del 2009, exp. 15984. La Sala ha señalado que si la liquidación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y se anula, desaparece el fundamento de la sanción por devolución improcedente y ésta también debe anularse. No significa

lo anterior que se confundan los procesos de determinación y sancionatorio, sino que, aunque son diferentes y autónomos, el primero tiene efectos en el segundo y debe existir correspondencia entre ambas decisiones. De ello se infiere que si se declara la nulidad parcial de un acto y se fija un nuevo saldo a favor, la diferencia entre lo efectivamente devuelto según la liquidación privada y el nuevo saldo determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad, debe devolverse a la administración. También se deduce que si se niega la nulidad de la liquidación oficial de revisión, la sanción por devolución impropia impuesta debe permanecer incólume.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 8 de octubre de 2009, Expediente 16608

El parágrafo 1 y 2 del Decreto 344 del 2007... no exceden los parágrafos acusados la disposición legal, por cuanto el primero de ellos, remite a la situación fiscal en que el contribuyente o responsable haya imputado, compensado u obtenido devolución del saldo a favor declarado en el mismo denuncia que originó el proceso en curso que pretendiera transar o conciliar, evento en el cual, para hacer efectivo el beneficio debe reintegrar a las arcas Estatales el valor devuelto, imputado o compensado "en exceso". La condición expuesta, deviene de lo estipulado por el artículo 670 del Estatuto Tributario, cuando parte de la premisa según la cual, una devolución o compensación efectuada a un contribuyente no es "un reconocimiento definitivo a su favor", pues si la suma devuelta o compensada se modifica posteriormente por un acto oficial, el declarante está obligado, no a reintegrar el total obtenido con la devolución en todos los casos, sino el exceso sobre la suma que legalmente le corresponde con posterioridad a la notificación del acto administrativo objeto del proceso a transar o conciliar. El actor parte de una apreciación errada cuando expone "La exigencia reglamentaria carece de justificación porque los factores que reducen el saldo a favor devuelto, imputado o compensado, son modificados por el acuerdo conciliatorio o transaccional y dicho saldo recobra el valor originalmente declarado por el contribuyente o responsable", ignorando que para solicitar la conciliación o transacción respecto de un proceso de determinación del tributo, es requisito sine qua non la presentación de una corrección a la declaración que generó el proceso que se pretende terminar, y que dicha declaración, que sustituye en todo a la inicial, tiene el carácter de provocada de las que tratan los artículos 709 y 713 E.T. Por tener la citada connotación, al corregir la declaración, las cifras que contiene la corrección son las registradas en el acto administrativo que se pretende transar, no las de la liquidación privada que originó el saldo a favor, con la única excepción que en el renglón del "saldo a pagar", se incluye el valor del acto oficial disminuido en el porcentaje autorizado para la transacción o conciliación respectiva. De lo anterior se concluye que al constituir la voluntad de acogerse a la transacción o conciliación, una aceptación tácita de los actos oficiales discutidos, es apenas lógico que se exija para obtener dicho beneficio el reintegro de las sumas devueltas, compensadas e imputadas en exceso, lo que no quiere decir -ni el parágrafo demandado hace referencia a esto- que el reintegro no se subsuma en la cantidad pagada para transar o conciliar, de donde no excede la norma demandada la potestad reglamentaria, ni el texto de la ley que reglamenta. Resulta errada nuevamente la posición del demandante cuando concluye que una vez transado el acto oficial de determinación "no habría nada que conciliar o transar, porque la sanción ya no podría ser exigible, al perder los fundamentos de hecho o de derecho...", dado que si bien al transar la liquidación de revisión la ley exonera al contribuyente de pagar el porcentaje autorizado del mayor impuesto y las sanciones, intereses y actualización resultantes de ese acto administrativo, no es dable ignorar que, como lo ha sostenido la DIAN y lo ha reiterado en diversas oportunidades la jurisprudencia, es cierto que la Resolución que impone la sanción por devolución impropia exige el reintegro de la suma devuelta o compensada en exceso de la que procedía legalmente, junto con los intereses moratorios que a ella corresponden, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50), pero de éstas, la única que constituye sanción es el 50 por ciento de incremento de los intereses, partida que, precisamente por haberse impuesto en un proceso diferente, no pertenece a las sanciones objeto de rebaja al transar o conciliar el proceso de determinación. Completa este acápite legal la explicación sobre la forma de efectuar el pago para acceder a la transacción o conciliación de la sanción por devolución impropia, haciendo claridad en que al transar la liquidación oficial, dentro de lo pagado se reintegró lo que había sido devuelto o compensado "en exceso" y se perdonó el pago de los intereses sobre dicha suma. Sin embargo, luego de agotar dicho procedimiento, subsiste la sanción propiamente dicha, o sea, el 50 por ciento de los intereses que si bien no se deben pagar, se tienen que calcular teóricamente "sobre el valor aprobado por el comité en la conciliación o terminación en el proceso de determinación del impuesto", para luego aplicarles el citado 50 por ciento y a dicho resultado aplicar el porcentaje establecido por la ley para que mediante su pago quede transado o conciliado el proceso sancionatorio, pues de lo contrario aunque ya no tendría el contribuyente que reintegrar lo devuelto ni pagar intereses, subsistiría la obligación de cancelar la sanción (50 por ciento de incremento de intereses) completa.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de octubre de 2009, Expediente 16896

La norma consagra dos supuestos para la imposición de la sanción, cuando esta se deriva de la impropiedad de la devolución o compensación, la cual consiste en el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios incrementados en el 50 por ciento. El segundo supuesto se refiere a la imputación impropia de saldos, evento en el cual la sanción a imponer es el reintegro de la suma indebidamente imputada, incrementada en los

intereses moratorios correspondientes. Para la Sala, contrario a lo señalado por el apelante, en la indebida imputación de saldos hay lugar a la imposición de la sanción en los términos previstos en el artículo 670 del Estatuto Tributario, razón por la cual no prospera el cargo. De acuerdo con lo anterior, en el presente caso, surge evidentemente que como por el proceso de determinación oficial del impuesto se modificaron los saldos a favor declarados por la sociedad, determinando en el primer caso un valor inferior al que había sido imputado y en el segundo, determinando un impuesto a cargo, la sociedad debe reintegrar la suma improcedente más los intereses de mora correspondientes. Pero también surge de este criterio, que si la determinación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y la misma fue declarada parcialmente nula, la sanción por devolución improcedente debe disminuirse en proporción al valor indebidamente reintegrado. No significa lo anterior que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que uno tiene en el otro.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de noviembre de 2005, Expediente 14650

Cabe entonces excepcionar por pérdida de esa fuerza ejecutoria del título ejecutivo, como lo hizo el accionante, puesto que en el caso bajo análisis, la administración pretende hacer cumplir un acto administrativo decaído, dado que el acto sancionatorio que sirve de título ejecutivo aunque válido, perdió su obligatoriedad. Entonces, incurre la administración en una vía de hecho, cuando insiste en dar a dicho acto los efectos jurídicos que ya no tiene. Lo anterior, en aplicación del artículo 831 del Estatuto Tributario, según el cual contra el mandamiento de pago procede la excepción de pérdida de ejecutoria del título ; que es concordante con la disposición prevista en el parágrafo 2 del artículo 670 *ibidem*, que reza:

“Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la administración de impuestos y aduanas nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso.” Quiere decir, según los términos de la disposición transcrita, que por mandato legal, no es posible hacer efectivo el cobro de la resolución que sanciona por devolución improcedente, hasta tanto se decida en forma definitiva sobre la demanda instaurada contra la liquidación de revisión, precisamente porque si se declara nulo el acto de liquidación oficial del impuesto, que modifica el saldo a favor objeto de devolución, habrá operado el decaimiento del acto sancionatorio, y no será posible pretender su cobro por vía ejecutiva. En conclusión, la Sala encuentra configurada la excepción de pérdida de fuerza ejecutoria del título ejecutivo representado en el acto sancionatorio (Res. 10007/93), propuesta por el accionante y en consecuencia, son nulos los actos administrativos acusados, tal como lo decidió el *a quo*, por lo que habrá de confirmarse la sentencia apelada.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de marzo del 2008, Expediente 250002327000200700084 - 01

La Corte Constitucional al proferir sentencia sobre la exequibilidad del citado artículo (art. 670) señaló:

“Como puede advertirse, la actuación que se adelanta para efectos de la devolución de los saldos solicitados por el contribuyente o responsable del impuesto es anterior al proceso de determinación del tributo e independiente de éste. Se trata de una actuación previa, ágil, en la que se parte de la presunción de veracidad de las informaciones contenidas en la declaración tributaria y en la que se promueve la rápida devolución de los saldos a favor con la finalidad de no perjudicar al contribuyente o responsable con la prolongación de la retención de unas sumas que exceden el impuesto a su cargo. No obstante, la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones...” “En cuanto al reintegro de las sumas devueltas más los intereses moratorios aumentados en un 50%, la Corte encuentra que se trata de una decisión razonable del legislador. En efecto. El contribuyente o responsable incurrió en una inexactitud en su declaración tributaria, infringió un saldo a favor al que no había lugar y generó una devolución injustificada. En estricto sentido, estos dineros nunca debieron salir de la administración. No obstante, en razón de tales deficiencias en la declaración, el Estado se puso en movimiento para hacer unas erogaciones a las que no estaba obligado, generando con ello gestiones administrativas y costos que no tenía por qué asumir. Estas situaciones condujeron al legislador a ordenar el reintegro de las sumas devueltas, con los intereses moratorios aumentados a título de sanción. El reintegro de las sumas devueltas es completamente legítimo pues, de lo contrario, el contribuyente o responsable obtendría un beneficio indebido a expensas del erario. El pago de intereses moratorios aumentados en un 50% también lo es ya que

el contribuyente o responsable no ha obrado con la debida diligencia y en razón de ello ha inferido saldos a favor inexistentes y solicitado y obtenido devoluciones de parte de la administración. Es decir, son las inexactitudes en que incurre en la presentación de su declaración tributaria las que dan un piso de legitimidad a esas consecuencias”.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de agosto del 2007, 250002327000200300320-01

Ahora bien, la Sala precisa que uno es el procedimiento de determinación del impuesto y otro el de verificación del saldo a favor, pero ambos tienen íntima relación pues al anularse los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto trae como consecuencia el decaimiento de la sanción por devolución improcedente. En el sub exámine la liquidación oficial de revisión 310642001000075 de 16 de marzo del 2001 y la resolución 310662002000003 de 22 de marzo del 2002, en virtud de las sentencias del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y el H. Consejo de Estado transcrita, fueron declaradas nulas, adicionalmente, a título de restablecimiento del derecho se declaró en firme la liquidación privada. Resulta de esto la procedencia del saldo a favor liquidado en su denuncia rentístico del año gravable de 1997, por valor de \$ 10.026.310.000, por lo que la imputación del aludido saldo a favor resulta procedente y no hay lugar a la sanción por su imputación, motivo suficiente para que los actos acusados desaparezcan del ordenamiento jurídico.

Sentencia en igual sentido

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 22 de marzo del 2007, Expediente 02-1276 con acumulación del proceso -250002327000200400237-01 (28)

CONCEPTO DIAN 012522 del 19 de febrero del 2007

Pregunta (...), citando apartes del concepto 020176 del 08 de marzo del 2006, si el hecho de que sea voluntario el reintegro de beneficios a que hace referencia el decreto 350 de 1999, implica que el contribuyente no tenga que incluir los intereses que se generen por dicho reintegro

Cita usted el siguiente aparte del concepto 020176:

Ahora bien, cuando la restitución del beneficio fiscal no obedezca al requerimiento de la administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización, sino que es el contribuyente, motu proprio (sic), quien desea efectuar el reintegro de las correspondientes sumas, deberá presentar ante la administración donde obtuvo la devolución del IVA un escrito informando el incumplimiento de los requisitos que lo hacían acreedor del beneficio, junto con el recibo oficial de pago en bancos donde se acredite **el pago de las sumas debidas**, con el fin de que se profiera la resolución que declara la improcedencia y se acepte el reintegro.

Al respecto debe observarse que no es procedente tomar en consideración de manera aislada el aparte transcrito sin tener en cuenta el contexto total al cual pertenece, en especial el párrafo precedente que señala:

Ahora bien, la consecuencia del incumplimiento del requisito es, desde luego, la pérdida del beneficio fiscal, por lo que en tal evento, el contribuyente deberá reintegrar al Estado el valor del impuesto sobre las Ventas devuelto o compensado, junto con el valor de los intereses de mora a que haya lugar y la sanción correspondiente, tal y como lo establecen el artículo 7° del Decreto 350 de 1999 y el artículo 15 de la Ley 608 del 2000. Para tal efecto, se debe acudir al procedimiento previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario (subrayado fuera de texto).

Del aparte transcrito se observa que el incumplimiento de los requisitos implica la pérdida del beneficio fiscal y, como consecuencia, la liquidación de intereses de mora a que haya lugar junto con la sanción correspondiente, sin que para el caso sea relevante que el reintegro haya sido provocado por la administración o que se haya realizado por iniciativa del contribuyente.

Así las cosas, “el pago de las sumas debidas” incluye aquellas correspondientes al beneficio así como los intereses y sanciones correspondientes.

CONCEPTO DIAN 054184 del 29 de junio del 2006

Solicita aclarar el procedimiento aplicable para la cuantificación de los intereses moratorios, para efectos de la sanción por devolución improcedente de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Fundamenta su petición, en que a su juicio existe contradicción entre los conceptos 029418 del 18 de mayo y 068351 del 23 de septiembre del 2005 y en que de acuerdo con el artículo 634 del Estatuto Tributario y con los conceptos 024929 del 26 de abril del 2002 y 029418 del 18 de mayo del 2005, las sanciones no generan intereses de mora.

Al respecto de manera atenta le informamos que en el Concepto 068351 del 23 de septiembre del 2005, justamente lo que se hizo fue aclarar e ilustrar con ejemplos, dos situaciones típicas que se presentan con los saldos a favor devueltos y/o compensados, esto es, que mediante liquidación oficial de revisión se determine un saldo a pagar o que se determine un menor saldo a favor.

En el segundo evento, que suscita la duda del consultante, claramente se señaló:

“...la suma devuelta en exceso que constituye la base para la imposición de la sanción por devolución improcedente resulta de comparar el valor del saldo a favor inicialmente declarado y devuelto al contribuyente con el saldo a favor determinado en la liquidación oficial. En otras palabras, la base para el cálculo de los intereses moratorios en la aplicación de la sanción por improcedencia de la devolución es el valor total devuelto y/o compensado en exceso o, lo que es lo mismo, la diferencia entre el saldo a favor inicial y el saldo a favor definitivo, independientemente de que dicha diferencia o parte de ella se origine en la imposición de sanciones...”

A la luz de este pronunciamiento, el valor total devuelto y/o compensado en exceso, es igual a la diferencia que exista entre el saldo a favor auto liquidado por el contribuyente (objeto de devolución y/o compensación) y el saldo a favor liquidado oficialmente.

Obsérvese que cuando un contribuyente solicita la devolución y/o compensación del saldo a favor y luego éste se ve disminuido o desaparece en virtud de una liquidación oficial de revisión, lo que se configura es una doble disposición del saldo a favor, primero mediante la devolución y/o compensación y segundo, cuando se utiliza para pagar los mayores impuestos y sanciones a cargo, determinados oficialmente.

Como quiera que según lo dispone categóricamente el artículo 670 del Estatuto Tributario, las devoluciones y/o compensaciones, no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente, y que la administración de Impuestos está facultada para modificar posteriormente el saldo a favor de la declaración tributaria, cuando ello ocurre, entonces vía liquidación oficial de revisión, se utiliza el saldo a favor originalmente declarado, para la cancelación del mayor impuesto y la sanción determinados, razón por la cual, la devolución y/o compensación, efectuada previamente deviene en improcedente.

Dicho de otra forma, al determinarse un menor saldo a favor en la liquidación oficial, lo que implica es que solamente sobre este nuevo valor le asistía derecho al contribuyente para solicitar su devolución y/o compensación, en consecuencia cualquier exceso que haya sido devuelto y/o compensado, se torna improcedente y por tanto debe ser objeto de reintegro, lo cual explica también que resulte indiferente el origen de su disminución.

Finalmente consideramos que no se viola el mandato del artículo 634 del Estatuto Tributario, porque la conducta sancionada y la base de liquidación son distintas. En efecto, los intereses moratorios del artículo 634 se causan por la cancelación oportuna de los impuestos, anticipos y retenciones, mientras que el artículo 670, sanciona la devolución y/o compensación indebida del saldo a favor desvirtuado por la administración tributaria, caso en el cual, la base de liquidación de los intereses, no recae en la sanción por inexactitud como lo entiende el consultante, sino sobre la suma devuelta y/o compensada en exceso.

ARTÍCULO 671. SANCIÓN DE DECLARACIÓN DE PROVEEDOR FICTICIO O INSOLVENTE. *A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes el administrador de impuestos nacionales respectivo, hubiere declarado como:*

- a) *Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios, simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada.*
- b) *Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la administración.*

La administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas.

La sanción a que se refiere el presente artículo, deberá imponerse mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de un mes para responder.

La publicación antes mencionada, se hará una vez se agote la vía gubernativa.

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 671-1. INSOLVENCIA. *Cuando la administración tributaria encuentre que el contribuyente durante el proceso de determinación y discusión del tributo, tenía bienes que, dentro del procedimiento administrativo de cobro, no aparecieran como base para la cancelación de las obligaciones tributarias y se haya operado una disminución patrimonial, podrá declarar insolvente al deudor, salvo que se justifique plenamente la disminución patrimonial.*

No podrán admitirse como justificación de disminución patrimonial, los siguientes hechos:

- 1. La enajenación de bienes, directamente o por interpuesta persona, hecha a parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad, único civil, a su cónyuge o compañero (a) permanente, realizadas con posterioridad a la existencia de la obligación fiscal.*
- 2. La separación de bienes de mutuo acuerdo decretada con posterioridad a la existencia de la obligación fiscal.*
- 3. La venta de un bien inmueble por un valor inferior al comercial y respecto del cual se haya renunciado a la lesión enorme.*
- 4. La venta de acciones, cuotas o partes de interés social distintas a las que se coticen en bolsa por un valor inferior al costo fiscal.*
- 5. La enajenación del establecimiento de comercio por un valor inferior al 50% del valor comercial.*
- 6. La transferencia de bienes que en virtud de contratos de fiducia mercantil deban pasar al mismo contribuyente, a su cónyuge o compañera (o) permanente, parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad, único civil o sociedades en las cuales el contribuyente sea socio en más de un 20%.*
- 7. El abandono, ocultamiento, transformación, enajenación o cualquier otro medio de disposición del bien que se hubiere gravado como garantía prestada en facilidades de pago otorgadas por la administración. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 97>*

ARTÍCULO. INSOLVENCIA. Cuando la administración tributaria encuentre que el contribuyente durante el proceso de determinación y discusión del tributo, tenía bienes que, dentro del procedimiento administrativo de cobro, no aparecieran como base para la cancelación de las obligaciones tributarias y se haya operado una disminución patrimonial, podrá declarar insolvente al deudor, salvo que se justifique plenamente la disminución patrimonial.

No podrán admitirse como justificación de disminución patrimonial, los siguientes hechos:

1. La enajenación de bienes, directamente o por interpuesta persona, hecha a parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad, único civil, a su cónyuge o compañero (a) permanente, realizadas con posterioridad a la existencia de la obligación fiscal.
2. La separación de bienes de mutuo acuerdo decretada con posterioridad a la existencia de la obligación fiscal.
3. La venta de un bien inmueble por un valor inferior al comercial y respecto del cual se haya renunciado a la lesión enorme.
4. La venta de acciones, cuotas o partes de interés social distintas a las que se coticen en bolsa por un valor inferior al costo fiscal
5. La enajenación del establecimiento de comercio por un valor inferior al 50% del valor comercial.
6. La transferencia de bienes que en virtud de contratos de fiducia mercantil deban pasar al mismo contribuyente, a su cónyuge o compañera (o) permanente, parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad, único civil o sociedades en las cuales el contribuyente sea socio en más de un 20%.
7. El abandono, ocultamiento, transformación, enajenación o cualquier otro medio de disposición del bien que se hubiere gravado como garantía prestada en facilidades de pago otorgadas por la administración.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 671-2. EFECTOS DE LA INSOLVENCIA. *La declaración administrativa de la insolvencia conlleva los siguientes efectos:*

- a) *Para las personas naturales su inhabilitación para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena.*
- b) *Respecto de las personas jurídicas o sociedades de hecho, su disolución, la suspensión de sus administradores o representantes legales en el ejercicio de sus cargos o funciones y la inhabilitación de los mismos para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena. Cuando se trate de sociedades anónimas la inhabilitación anterior se impondrá solamente a sus administradores o representantes legales.*

Los efectos señalados en este artículo tendrán una vigencia hasta de cinco años, y serán levantados en el momento del pago. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 98>

ARTÍCULO. EFECTOS DE LA INSOLVENCIA. La declaración administrativa de la insolvencia conlleva los siguientes efectos:

- a) Para las personas naturales su inhabilitación para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena.

b) Respecto de las personas jurídicas o sociedades de hecho, su disolución, la suspensión de sus administradores o representantes legales en el ejercicio de sus cargos o funciones y la inhabilitación de los mismos para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena. Cuando se trate de sociedades anónimas la inhabilitación anterior se impondrá solamente a sus administradores o representantes legales.

Los efectos señalados en este artículo tendrán una vigencia hasta de cinco años, y serán levantados en el momento del pago.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 671-3. PROCEDIMIENTO PARA DECRETAR LA INSOLVENCIA. *El Subdirector de Cobranzas o el Administrador de Impuestos Nacionales según el caso, mediante resolución declarará la insolvencia de que trata el artículo 671-1 del Estatuto Tributario. Contra esta providencia procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario y en subsidio el de apelación, dentro del mes siguiente a su notificación. Los anteriores recursos deberán fallarse dentro del mes siguiente a su interposición en debida forma.*

Una vez ejecutoriada la providencia, deberá comunicarse a la entidad respectiva quien efectuará los registros correspondientes. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 99>

ARTÍCULO. PROCEDIMIENTO PARA DECRETAR LA INSOLVENCIA. El secretario de hacienda o quien haga sus veces, mediante resolución declarará la insolvencia. Contra esta providencia procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario y en subsidio el de apelación, dentro del mes siguiente a su notificación. Los anteriores recursos deberán fallarse dentro del mes siguiente a su interposición en debida forma.

Una vez ejecutoriada la providencia, deberá comunicarse a la entidad respectiva quien efectuará los registros correspondientes.

SANCIONES A NOTARIOS

Y A OTROS FUNCIONARIOS

ARTÍCULO 672. SANCIÓN POR AUTORIZAR ESCRITURAS O TRASPASOS SIN EL PAGO DE LA RETENCIÓN. *Los notarios y demás funcionarios que autoricen escrituras o traspasos sin que se acredite previamente la cancelación del impuesto retenido, incurrirán en una multa equivalente al doble del valor que ha debido ser cancelado, la cual se impondrá por el respectivo Administrador de Impuestos o su delegado, previa comprobación del hecho.*

ARTÍCULO. SANCIÓN POR AUTORIZAR ESCRITURAS O TRASPASOS SIN EL PAGO DE LA RETENCIÓN. Los notarios y demás funcionarios que autoricen escrituras o traspasos sin que se acredite previamente la cancelación del impuesto retenido estando obligado a hacerlo, incurrirán en una multa equivalente al doble del valor que ha debido ser cancelado, la cual se impondrá por el Secretario de Hacienda o quien haga sus veces, previa comprobación del hecho.

ARTÍCULO 673. SANCIÓN A NOTARIOS QUE AUTORICEN ESCRITURAS POR UN PRECIO INFERIOR. Los notarios que violaren lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 278, serán sancionados por la Superintendencia de Notariado y Registro, con base en la información que le suministre la Dirección General de Impuestos Nacionales, con multa equivalente al 5% del valor mínimo que debería figurar en la correspondiente escritura.

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales

ARTÍCULO 673-1. SANCIÓN A EMPLEADOS Y TRABAJADORES DEL ESTADO POR ENRIQUECIMIENTO NO JUSTIFICADO. Los empleados y trabajadores del Estado a quienes como producto de una investigación tributaria se les hubiere determinado un incremento patrimonial, cuya procedencia no hubiere sido explicada en forma satisfactoria, perderán automáticamente el cargo que se encuentren desempeñando, sin perjuicio de las acciones penales y de los mayores valores por impuestos y sanciones que resulten del proceso de determinación oficial tributaria.

La sanción administrativa aquí prevista, se impondrá por la entidad nominadora, previa información remitida por el Director de Impuestos Nacionales, y una vez en firme la liquidación oficial en la vía gubernativa. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 77>

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales

SANCIONES A ENTIDADES AUTORIZADAS PARA RECAUDAR IMPUESTOS

ARTÍCULO 674. ERRORES DE VERIFICACIÓN. Las entidades autorizadas para la recepción de las declaraciones y el recaudo de impuestos y demás pagos originados en obligaciones tributarias, incurrirán en las siguientes sanciones, en relación con el incumplimiento de las obligaciones derivadas de dicha autorización:

1. Hasta mil pesos (\$1.000) por cada declaración, recibo o documento recepcionado con errores de verificación, cuando el nombre, la razón social o el número de identificación tributaria, no coincidan con los que aparecen en el documento de identificación del declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable.
2. Hasta mil pesos (\$1.000) por cada número de serie de recepción de las declaraciones o recibos de pago, o de las planillas de control de tales documentos, que haya sido anulado o que se encuentre repetido, sin que se hubiere informado de tal hecho a la respectiva administración de Impuestos, o cuando a pesar de haberlo hecho, tal información no se encuentre contenida en el respectivo medio magnético.
3. Hasta mil pesos (\$1.000) por cada formulario o recibo de pago que, conteniendo errores aritméticos, no sea identificado como tal; o cuando a pesar de haberlo hecho, tal identificación no se encuentre contenida en el respectivo medio magnético. (Valores año base 1987)

ARTÍCULO. ERRORES DE VERIFICACIÓN. Las entidades autorizadas para la recepción de las declaraciones y el recaudo de impuestos y demás pagos originados en obligaciones tributarias, incurrirán en las siguientes sanciones, en relación con el incumplimiento de las obligaciones derivadas de dicha autorización:

1. Hasta 1 UVT por cada declaración, recibo o documento recepcionado con errores de verificación, cuando el nombre, la razón social o el número de identificación tributaria, no coincidan con los que aparecen en el documento de identificación del declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable.
2. Hasta 1 UVT por cada número de serie de recepción de las declaraciones o recibos de pago, o de las planillas de control de tales documentos, que haya sido anulado o que se encuentre repetido, sin que se hubiere informado de tal hecho a la respectiva administración de Impuestos, o cuando a pesar de haberlo hecho, tal información no se encuentre contenida en el respectivo medio magnético.
3. Hasta 1 UVT por cada formulario de recibo de pago que, conteniendo errores aritméticos, no sea identificado como tal; o cuando a pesar de haberlo hecho, tal identificación no se encuentre contenida en el respectivo medio magnético.

Nota: Este artículo no requiere propuesta de modificación, salvo la decisión de la entidad territorial de aplicar el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 para efectos de reducir el monto de las sanciones teniendo en cuenta los criterios de proporcionalidad y progresividad

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de diciembre de 2004, Expediente 14031

Tratándose del artículo 674 del Estatuto Tributario se fijan unos lineamientos de razonabilidad muy precisos y que atienden los criterios de justicia contemplados en el artículo 683 del Estatuto Tributario, de tal forma que no permiten introducir razonamientos adicionales que tiendan a valorar otras circunstancias particulares diferentes a las señaladas en la norma. Incluir razonamientos adicionales para graduar el valor base de la sanción, lograría lo que se pretende evitar: Que cada funcionario estableciera según su propia opinión los criterios de gravedad de los errores, no basado en el comportamiento que se quiere castigar, sino en otros aspectos subjetivos e ilimitados. Esta circunstancia generaría un tratamiento desigual para las entidades autorizadas para recaudar dependiendo del funcionario que individualmente considerado revise cada caso. La Sala mantiene el criterio que la expresión “hasta” conlleva implícitamente un criterio de gradualidad, y en este caso, revisado el contexto general del artículo 674 del Estatuto Tributario, se observa que la norma lo desarrolla a cabalidad, de tal forma que no es posible adicionar criterios en procura de los principios de razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones, sin correr el riesgo de desvirtuarlos. Debe tenerse en cuenta que su aplicación se analizará en cada caso concreto. Es por ello que las normas acusadas, en lo que se refiere al artículo 674 del Estatuto Tributario, son legales en la medida que no incluyeron criterios de gradualidad distintos a los previstos en la ley para determinar las sanciones.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2006, Expediente 250002327000200500527-01

Conforme se desprende de la parte motiva de la resolución sanción, según el artículo 64 de la Resolución 1373 de 29 de diciembre del 2000 “para la liquidación de las sanciones a aplicar a las entidades recaudadoras con base en el régimen sancionatorio previsto en la misma fuente normativa, se debe tener en cuenta la proporción entre el volumen de los formularios recibidos por el conjunto de las entidades autorizadas para recaudar durante el período que se pretende sancionar” (fl. 29 c.p.).

Esta fórmula indica que el valor de la sanción a aplicar a la entidad sancionada se establece de la siguiente forma:

No. de documentos recibidos por el banco durante el período (510.623)

FACTOR =

No. Total de documentos recaudados por el sistema en el mismo período (2.520.312)

Lo que para el caso concreto, determinaría el factor de proporcionalidad de 0,2026.

La administración tributaria distrital calculó la sanción teniendo en cuenta el factor de proporcionalidad resultante de la fórmula contemplada en el artículo 64 de la Resolución 1373 del 2000, acto administrativo que se debe tener en cuenta, en la medida en que no se observa que haya sido revocado o suspendido por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

ARTÍCULO 675. INCONSISTENCIA EN LA INFORMACIÓN REMITIDA. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, cuando la información remitida en el medio magnético, no coincida con la contenida en los formularios o recibos de pago recepcionados por la entidad autorizada para tal efecto, y esta situación se presente respecto de un número de documentos que supere el uno por ciento (1%), del total de documentos correspondientes a la recepción o recaudo de un mismo día, la respectiva entidad será acreedora a una sanción, por cada documento que presente uno o varios errores, liquidada como se señala a continuación:

1. Hasta mil pesos (\$1.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al uno por ciento (1%) y no superior al tres por ciento (3%) del total de documentos.
2. Hasta dos mil pesos (\$2.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al tres por ciento (3%) y no superior al cinco por ciento (5%) del total de documentos.
3. Hasta tres mil pesos (\$3.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%). (Valores año base 1987)

ARTÍCULO. INCONSISTENCIA EN LA INFORMACIÓN REMITIDA. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, cuando la información remitida en el medio magnético, no coincida con la contenida en los formularios o recibos de pago recepcionados por la entidad autorizada para tal efecto, y esta situación se presente respecto de un número de documentos que supere el uno por ciento (1%), del total de documentos correspondientes a la recepción o recaudo de un mismo día, la respectiva entidad será acreedora a una sanción, por cada documento que presente uno o varios errores, liquidada como se señala a continuación:

1. Hasta 1 UVT cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al uno por ciento (1%) y no superior al tres por ciento (3%) del total de documentos.
2. Hasta 2 UVT cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al tres por ciento (3%) y no superior al cinco por ciento (5%) del total de documentos.
3. Hasta 3 UVT cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%).

Nota: Este artículo no requiere propuesta de modificación, salvo la decisión de la entidad territorial de aplicar el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 para efectos de reducir el monto de las sanciones teniendo en cuenta los criterios de proporcionalidad y progresividad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2008, Expediente 16395

Al respecto ha sido criterio de la Sala, que la expresión "Hasta" consagrada en las disposiciones sancionatorias implica un margen de flexibilidad que permite a la administración graduar la sanción, sin que de lugar a entender que el porcentaje o valor que se consagra, deba ser considerado como valor fijo, sino como un tope máximo. A su vez, la Sala en las sentencias citadas señaló, que deben existir razones suficientes que ameriten que se imponga el porcentaje máximo, pues de no ser así, se vulnerarían los criterios de proporcionalidad y equidad obligatorios en todas las actuaciones de la administración. De acuerdo con lo anterior, las formulas aritméticas que fijó la Sala en las anteriores providencias fueron las siguientes: Respecto al primer literal del artículo 675, la Sala indicó que para este evento, basta aplicar una regla de tres simple, para determinar un monto proporcional de la sanción, pues si el tope máximo en este caso es de \$16.000 (Año 2002 D.R. 2794 del 2002), está suma se aplicará cuando los errores alcancen el 3 por ciento de documentos errados frente al total de documentos por tipo y la suma se rebajará en la medida en que el porcentaje de error también sea menor. En relación con los otros dos numerales, la Sala indicó que se debe aplicar una regla de tres compuesta de la siguiente forma: Para el segundo numeral, es decir cuando los errores se encuentran entre un 3 por ciento y un 5 por ciento la tarifa de la sanción oscila entre \$16.000 (teniendo en cuenta que el numeral 1 dice que hasta \$16.000 para errores entre el 1 por ciento y el 3 por ciento) y \$32.000. Así a menor porcentaje de error, la tarifa a aplicar sería próxima a los \$16.000 y en caso de un porcentaje de error mayor, la tarifa también será mayor, es decir próxima a los \$32.000. El tercer numeral, cuando los errores superan el 5 por ciento la tarifa de la sanción oscila entre \$32.000 (teniendo en cuenta que el numeral 2 dice que hasta \$32.000 para errores entre el 3 por ciento y el 5 por ciento) y \$48.000. Así a menor porcentaje de error, la tarifa a aplicar sería próxima a los \$32.000 y en caso de un porcentaje de error mayor, la tarifa también será mayor, es decir próxima a los \$48.000.

Por tanto, las fórmulas se representan así teniendo en cuenta la actualización del Decreto 2794 del 2002: Para el segundo numeral: Donde: B.S. es base de la sanción que se va a aplicar (en este caso tarifa) P.E. corresponde al porcentaje errado. Para el tercer numeral: Donde: B.S. es base de la sanción que se va a aplicar (en este caso tarifa) P.E. corresponde al porcentaje errado.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de diciembre de 2004, Expediente 14031

Como lo señala el demandante, la Sala ha considerado que cuando una norma, al establecer el monto de la sanción tributaria, utiliza la expresión "hasta", significa que la multa puede imponerse teniendo en cuenta un margen de flexibilidad que permite a la administración graduar la sanción, sin que dé lugar a entender que el porcentaje o valor que se consagra, deba ser considerado como valor fijo, sino como un tope máximo. Siguiendo este criterio, la Sala estableció algunos parámetros con el fin de hacer efectiva la gradualidad de la sanción por inconsistencias en la información remitida, contemplada en el artículo 675 del Estatuto Tributario. ...Conforme con lo expuesto, la administración debe graduar la sanción y si es el caso incluso imponer el tope máximo, explicando las razones para ello, pero no es posible en forma general determinar que en todos los casos se aplicará la sanción máxima establecida en el artículo 675 del Estatuto Tributario sin atender a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad ya señalados. Teniendo en cuenta que los apartes demandados de las fórmulas contenidas en los artículos 43 de la Resolución 478 del 26 de enero del 2000 y 3° de la Resolución 9483 del 17 de noviembre del 2000 expedidas por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales no incluyeron ningún factor de gradualidad en relación con la forma de determinar la sanción por inconsistencias en la información remitida de que trata el artículo 675 del Estatuto Tributario, la Sala le dará prosperidad a este cargo, advirtiendo que las sanciones que sean procedentes se aplicarán con base en las disposiciones legales y los criterios aquí expuestos, sin perjuicio que la administración establezca nuevas fórmulas que se ajusten a ellos.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 22 de abril del 2009 Expediente 110013331042-2007-00016-01

De acuerdo con esta norma, la graduación de los errores en la información se determina con base en el total de documentos recibidos por cada entidad bancaria, del cual se detraen los que presenten inconsistencias. Si el volumen de formularios que presentan inconsistencias supera el 1% del total de los recibidos, se causarán las sanciones en la forma vista, sin que para nada importe la cantidad de los formularios reportados por otros bancos. En contraste, las entidades bancarias que no superen el 1% del universo recibido, se encuentran al margen de las mencionadas sanciones. En estas condiciones, el 1% de gracia que se le concede a todos los bancos, es directamente proporcional a la cantidad total de formularios recibidos. Así, un banco que reciba 1.000 declaraciones, puede entregarle a la administración hasta 10 de éstas con yerros; al paso que otro banco que reciba 50.000 declaraciones, puede entregarle a la administración hasta 50 de éstas con inconsistencias. Por consiguiente, la postura de BANCOLOMBIA S.A. resulta incongruente, toda vez que, precisamente las entidades financieras que más formularios reciban a los declarantes, más posibilidades tienen de errar en la presentación de su información ante la Dirección Distrital de Impuestos, pues, como bien claro resulta, cuanto mayor

sea el volumen de documentos reportados, mayor será el 1% de inconsistencias admisible. Corolario: todo se reduce a una regla de tres simple. Por lo tanto, como más del 1% del total de formularios recibidos acusaba errores, era procedente la imposición de la sanción por cada documento, sobre lo cual, en todo caso, se aplicó el factor de proporcionalidad prescrito en el artículo 65 de la Resolución 1692 del 2002. En este sentido, con ocasión del recurso de reposición se disminuyó el 100% de la sanción en un 17.1%. De modo que no le asiste razón al apelante. En lo atinente al segundo motivo de inconformidad del recurrente, consistente en que se gradúe la sanción ponderando el número de errores sobre el nivel total de recaudo del mismo banco, la Sala encuentra que lo pretendido por él, es justamente lo que hizo la DDI. Consecuentemente, lo resuelto por el juez de primera instancia se ajusta a la preceptiva rectora en tanto consideró que la Dirección Distrital de Impuestos graduó correctamente la sanción y aplicó adecuadamente la fórmula de proporcionalidad, haciendo énfasis en el hecho de que Bancolombia S.A., por ser la entidad que mayores recaudos hace, tiene una especial incidencia en la labor de la administración.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de abril del 2007 Expediente 2005-00722 (46)

En materia tributaria las sanciones tienen carácter objetivo, pues es la violación de la norma la que precisa su imposición, a diferencia de lo que ocurre en los asuntos penales, donde el elemento subjetivo ya sea bajo la forma de dolo, culpa o preterintención, aparece como factor determinante de la responsabilidad. Así las cosas se observa que el banco BANCOLOMBIA no cumplió con la totalidad de los parámetros técnicos para diligenciar la grabación de los ítems para los recibos oficiales de pago, haciéndose acreedora a la sanción del artículo 675 del E.T. Atendiendo a la acepción gramatical de la preposición “hasta”, aparece en la norma referida como una limitante de cantidad, con la cual se fijan topes máximos de las sanciones imponibles para tres eventos diferenciados por el porcentaje de documentos erróneos, admitiendo en consecuencia, toda suma inferior a ellos, porque de otro modo el señalamiento del margen no tendría razón de ser. Tal orientación, avistada por la propia semántica del término, faculta a la administración para liquidar la sanción por entrega de información con inconsistencias, sobre valores menores a los establecidos en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 675 del E. T., siempre que las circunstancias particulares del caso justifiquen tal medida, pues la prohibición de las disposiciones contenidas en aquéllos, refiere exclusivamente a no superar los valores que contemplan. El criterio determinante para la facultad de graduación de la sanción del Artículo 675 del E.T, emerge del contexto gramatical de la norma, por causarse a la administración un daño consistente obstaculiza el ejercicio oportuno de las facultades de fiscalización e investigación y, en el peor de los casos, puede propiciar la pérdida de la posibilidad de hacer uso de ellas, retardando e incluso obstruyendo la actividad de determinación, en detrimento de las arcas públicas. Vemos entonces que la máxima Corporación Judicial de lo Contencioso, propone dos fórmulas estructurales para graduar la sanción por inconsistencias en la información, basadas en la aplicación de una regla de tres simple en los casos en que los documentos erróneos oscilen entre el 1, 01% y el 3% del total de documentos presentados en un mismo día, y una regla de tres compuesta, cuando ellos comprenden el 5,01% en adelante (numerales 1 y 3 del artículo 675 del E. T. Así las cosas, resulta improcedente aplicar las fórmulas de la referida sentencia toda vez que al existir norma sustantiva que determina la manera de calcular la proporcionalidad para la época de los hechos, no se hace necesario acudir a un criterio jurisprudencial- ARTÍCULO 64 de la Resolución 1373 del 2000.

Tribunal Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de julio del 2006, Expediente 250002327000200300352-01

La administración, mediante los actos acusados, impuso al banco actor una sanción por inconsistencias en la información remitida a la dirección distrital de impuestos por los recaudos efectuados en el segundo semestre de 1996, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 del decreto 807 de 1993. De conformidad con las normas pretranscritas, se tiene que la obligación por la cual se impuso la sanción a la entidad actora, tenía como fecha de cumplimiento el primer semestre de 1996, el cual comprende los meses de enero a junio de 1996, es decir, que de acuerdo con las disposiciones anotadas, desde allí empezó a correr el término de 1 año para que la administración notificara válidamente el pliego de cargos, el cual vencía al finalizar el primer semestre de 1997, y como quiera que el pliego de cargos 353 de 26 de diciembre de 1997, fue puesto al correo para su notificación el 29 de diciembre de 1997 (fl. 1 vto.), es evidente que ya había vencido el término de 1 año y en consecuencia la entidad fiscal carecía de competencia temporal para el efecto, ya que vencido el término previsto para la notificación del pliego de cargos, rige la prohibición legal según la cual, “no podrá determinar sumas a pagar a título de multas por concepto de incumplimiento de esta obligación en particular”.

CONCEPTO DIAN 105195 del 22 de octubre del 2008

Manifiesta que en la actualidad no hay claridad sobre el procedimiento a seguir para resolver el recurso de reposición interpuesto contra las resoluciones que imponen las sanciones a las entidades autorizadas para recaudar de que tratan los artículos 675 y 676 del Estatuto Tributario, motivo por el cual solicita a este despacho un pronunciamiento.

Indica, que los artículos 720 y ss. del Estatuto Tributario desarrollan el trámite de los recursos contra los actos de la administración tributaria y que el artículo 722 del E.T establece los requisitos para los recursos, haciendo mención que los mismos aplican tanto para el recurso de reconsideración como de reposición. Señala, que sin embargo el Concepto 025682 de marzo 22 del 2000 puntualizó:

“Antes de la modificación del artículo 722 del Estatuto Tributario, que realizara el artículo 67 de la Ley 6 de 1992, se hablaba del recurso de reconsideración o de reposición; este último para cuando el acto administrativo había sido proferido por el Administrador de Impuestos y el recurso procedía ante el mismo funcionario.

El artículo 67 citado modificó el 722 del E.T eliminando la referencia a “reposición”, por lo que el nuevo artículo 722 únicamente habla del recurso de reconsideración, estando derogada la parte que se refería a la reposición desde la vigencia de la mencionada Ley 6 de 1992”.

El artículo 678 del Estatuto Tributario establece que la competencia para aplicar las sanciones de que tratan los artículos 674, 675 y 676, a las entidades recaudadoras radica en el Subdirector de Recaudo de la actual Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta disposición tiene su origen en el artículo 131 del Decreto 2503 de 1987, el cual estableció en su inciso segundo, que contra la resolución que impone la sanción procede únicamente el recurso de reposición que deber ser interpuesto dentro de los (15) días siguientes a la notificación de la misma, ante el mismo funcionario que profirió la resolución; texto que en razón de la adopción del Estatuto Tributario mediante el Decreto 624 de 1989, se compiló en el artículo 678 del Estatuto Tributario y cuyo contenido se conserva sin ninguna modificación.

Como se observa el inciso 2º de la disposición original en comento, indicó que contra la resolución que impone la sanción procede únicamente el recurso de reposición, señalando el término dentro del cual deberá interponerse, pero guardando silencio sobre los requisitos para su interposición y el procedimiento para su trámite, motivo por el cual en este caso, deben aplicarse las normas generales del Código Contencioso Administrativo que en los artículos 52 y siguientes regula lo relativo a los requisitos para la interposición de este recurso y el trámite del mismo, contemplando su rechazo en aquellos casos en que no se presenta con el lleno de requisitos.

De otra parte está el artículo 720 del mismo Estatuto Tributario, que es norma de carácter especial que se ocupa del recurso gubernativo como medio de impugnación de los actos proferidos por la administración tributaria en el contexto de la determinación oficial de los tributos e imposición de sanciones a los contribuyentes y en general a los sujetos pasivos de obligaciones impositivas a que se refiere el Título IV del Libro Quinto del Estatuto Tributario del que hace parte, razón por la cual lo que regula debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas de carácter especial del citado Estatuto; esta disposición tiene como antecedente normativo el artículo 80 del Decreto 2503 de 1987.

El artículo 722 del Estatuto Tributario que también tiene como antecedente el Decreto 2503 de 1987, - antes de la Ley 6ª de 1992 - trataba de los requisitos de los recursos de reconsideración y reposición contra los actos proferidos por la administración tributaria, igualmente en el contexto de la determinación oficial de los tributos e imposición de sanciones a los contribuyentes y en general a los sujetos pasivos de obligaciones impositivas a que se refiere hoy el Título IV del Libro Quinto del Estatuto Tributario que lo contiene.

Lo anterior toda vez que el artículo 67 de la Ley 6 de 1992 sustituyó el artículo 720 del Estatuto Tributario y en el inciso 3 expresó que cuando el acto haya ido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió por lo tanto eliminó el recurso de reposición contra los actos de la administración tributaria proferidos por el Administrador de Impuestos, unificando así el recurso de reconsideración independientemente de quien profiera, el acto de determinación o imposición de la sanción. Sin embargo quedó desarmonizado el artículo 722 en cuanto hace alusión aún al recurso de reposición.

Es por lo anterior que mediante el Concepto N° 025682 del 2000 se indicó que la referencia al recurso de “reposición” del artículo 722 del Estatuto Tributario está derogada tácitamente y por lo tanto contra los actos del Administrador, solo procede el recurso de reconsideración; Igual ocurre con la referencia contenida el artículo 732 del Estatuto.

ARTÍCULO 676. EXTEMPORANEIDAD EN LA ENTREGA DE LA INFORMACIÓN.
Cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos, incumplan los términos fijados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para entregar a las administraciones de impuestos los documentos recibidos; así como para entregarle información en medios magnéticos en los lugares señalados para tal fin, incurrirán en una sanción hasta de veinte mil pesos (\$20.000), (Valores año base 1987), por cada día de retraso.

ARTÍCULO. EXTEMPORANEIDAD EN LA ENTREGA DE LA INFORMACIÓN. Cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos, incumplan los términos fijados por la administración tributaria, para entregar los documentos recibidos; así como para entregarle información en medios magnéticos en los lugares señalados para tal fin, incurrirán en una sanción hasta 20 UVT por cada día de retraso.

Nota: En este artículo la entidad territorial puede aplicar la facultad de reducir el monto de las sanciones de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de octubre del 2009, Expediente 16876

La Sala ha reiterado que el incumplimiento a que se refiere el artículo 676 del Estatuto Tributario, es de los términos o plazos fijados en las resoluciones que expide la autoridad de impuestos distritales cada año para la entrega de la información correspondiente al recaudo de impuestos. Así mismo, los requerimientos de orden técnico exigidos en relación con la documentación a cargo de las entidades autorizadas para recaudar, no pueden afectar la base legal de la sanción -días de retraso-, ni variar el hecho sancionable - entrega física de documentos (paquetes o cintas) por fuera de los términos o en lugares distintos de los señalados mediante acto administrativo-. Para calcular la sanción es necesario determinar el día del recaudo (fecha límite fijada por la autoridad de impuestos distritales para la entrega oportuna), y el día en que realmente la entidad recaudadora entregó la información en los lugares señalados por la misma autoridad. La sanción pecuniaria diaria por extemporaneidad que debe aplicarse a las entidades recaudadoras, corre a partir del día siguiente al del vencimiento del término para la entrega y hasta el día en que se complete ésta sobre la totalidad de la información correspondiente a un mismo día de recaudo. El cálculo de días corre separadamente para paquetes y para cintas magnéticas y si la entrega es parcial continúa el conteo de los días respecto de la información aún no presentada. En consecuencia, la aplicación de la sanción por extemporaneidad en la entrega de documentos, conforme al artículo 676 del Estatuto Tributario, debe calcularse sobre la base de la información inoportuna según cada día de recaudo y no por cada paquete o cinta de la misma fecha, pues, lo sancionable en tal caso, se reitera, es el retraso, para lo cual se tiene como parámetro de conteo la fecha fijada oficialmente para la entrega de la información hasta cuando se complete la totalidad de la información. Entonces, el hecho sancionable que consagra el artículo 676 del Estatuto Tributario se origina en el instante mismo en el que se inicia el retraso, o sea cuando se incumple con la entrega en la fecha límite fijada. La prolongación en el tiempo de esta omisión sólo afecta el número de días sancionables. De otra parte, ha dicho Sala que la extemporaneidad en la entrega de la información no sólo comprende la fecha en que la entidad recaudadora presenta la misma, pues para que se entienda cumplido el deber legal es necesario que la información presentada sea apta para alcanzar el fin que la administración persigue al delegar en las entidades financieras su función de recaudo. En consecuencia, sólo hasta que se subsanen las irregularidades, se pueden tener por recibida la información, pues únicamente después de grabada la información o corregido el proceso de aprobación, la administración tiene conocimiento de la misma.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de junio de 2009, Expediente 17040

De acuerdo con la interpretación que en dicha providencia se efectuó, la sanción a cargo de las entidades recaudadoras por extemporaneidad en la entrega de información, se calcula sobre la base de la información inoportuna por cada día de recaudo. Para el conteo de los días de extemporaneidad se toman como parámetros, la fecha fijada oficialmente para la entrega de la información, de acuerdo con la del día de recaudo y la fecha en la cual se completó la información de un determinado día. - Factor de proporcionalidad Solicita la apelante se modifique la fórmula utilizada para determinar el factor de proporcionalidad, pues a su juicio, con la aplicada se sanciona en mayor proporción a la entidad que más recauda y no a la que más errores comete. Al respecto, los actos demandados para graduar la sanción aplican el "factor de proporcionalidad" fórmula prevista en el artículo 65 de la Resolución 1692 de 31 de diciembre del 2002, para la liquidación de las sanciones a las entidades recaudadoras. Sobre el "factor de proporcionalidad", la Sala ha sostenido que éste permite graduar la sanción económica máxima, dando aplicación a la expresión "hasta de "contenida, en el artículo 676 del E.T., para el caso específico de la sanción por extemporaneidad en la entrega de documentos e información. Además ha considerado que dicho factor permite determinar el valor de la sanción económica diaria, por lo cual resulta razonable tener como parámetros para obtener dicho factor, el volumen de los documentos recibidos por la entidad sancionada, respecto del total de documentos recibidos por todas las entidades recaudadoras.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 8 de noviembre del 2007, Expediente 15674

La demandada apela la decisión y solicita se revoque, al efecto aduce que el conteo de los días de extemporaneidad debe efectuarse por cada paquete o cinta y no por día de recaudo; que la entrega de la información en medios magnéticos se entiende idónea solo cuando cumple los requisitos de calidad, completitud y aptitud para su procesamiento y que el conteo de la extemporaneidad inicia el día en que debió cumplirse la obligación. Es preciso resaltar que la decisión del Tribunal se apoya en la sentencia de 24 de febrero del 2003, expediente 12972 -aunque erradamente indicó fecha y proceso distinto-, en la que se analizaron aspectos de hecho y de derecho similares a los que ahora son objeto de estudio. En esa oportunidad esta Corporación modificó la interpretación que hasta esa fecha había dado al artículo 676 del Estatuto Tributario, reiterada en las providencias de 6 de marzo y 9 de octubre del 2003, expedientes 12616 y 13343, respectivamente y de 21 de octubre del 2004, expediente 13984, entre otras. De la lectura de la providencia recurrida, en particular la citada como fundamento de la decisión, se advierte que en esa ocasión, fueron objeto de análisis cargos idénticos a los aquí propuestos y dado que los fundamentos de hecho y de derecho son similares, el criterio adoptado en esa sentencia, es aplicable en este asunto. Por lo anterior se comparte la decisión del Tribunal de aplicar a los hechos sancionables ocurridos en 1994, 1995, 1996 y 1997, la base monetaria vigente en cada año, con el factor de gradualidad que obtuvo la administración con base en la fórmula inserta en los actos acusados, aspectos no discutidos en esta instancia. Así las cosas, al configurarse el hecho sancionable procede la imposición de la sanción, ajustada conforme lo hizo el Tribunal a la interpretación que esta Sala dio al artículo 676 del Estatuto Tributario, para garantizar los principios de razonabilidad, proporcionalidad y gradualidad de aquélla.

Con fundamento en la nueva posición de la Sala a partir de la sentencia citada, la aplicación de la sanción por extemporaneidad en la entrega de documentos, conforme al artículo 676 del Estatuto Tributario, debe calcularse sobre la base de la información inoportuna según cada día de recaudo y no estimarse por cada paquete o cinta de la misma fecha pues lo sancionable en tal caso, se reitera, es el retraso, para lo cual es menester tener como parámetro de conteo la fecha fijada oficialmente para la entrega de la información -con base en la de cada día de recaudo-, hasta cuando se complete la totalidad de la información. Por lo anterior se practicará nueva liquidación en la que se tendrá en cuenta el criterio expuesto en dicha sentencia con apoyo en los cuadros allegados con los antecedentes administrativos. -Respecto del tercer cargo observa la Sala que, no es aceptable el argumento de la demandante, en el sentido de solo contar los días hábiles para efecto de la extemporaneidad por cuanto, uno es el plazo fijado oficialmente para el cumplimiento del deber que en caso de coincidir con un día inhábil debe trasladarse al hábil inmediatamente siguiente sin que ello implique atraso alguno y otro es el día en que efectivamente se cumpla la obligación una vez vencido el fijado por cuanto a partir de la conclusión del término, la carga legal se mantiene y la infracción es continuada, pero la demora depende de las circunstancias del obligado que por supuesto no atañen a la administración y la entrega desde ese momento solamente corresponde a aquél. La Sala reitera que en el conteo de los días de extemporaneidad deben tenerse en cuenta los días inhábiles, por lo que se desecha este argumento

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2006 Expediente 15138

En cuanto a la base monetaria, la demandada en el recurso que se decide, alega que debe aplicarse la vigente a la fecha de presentación de la información ante la DIAN, porque en su criterio este es el momento en que tuvo lugar el hecho sancionable. Al respecto, de la sentencia transcrita se deduce que el hecho sancionable se origina en el instante mismo en el que se inicia el retraso, o sea cuando se incumple con la entrega en la fecha límite fijada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la prolongación en el tiempo de esta omisión solo afecta el número de días sancionables y si la entrega ocurre en período posterior, tal hecho no determina la base monetaria a aplicar. Por lo anterior se comparte la decisión del Tribunal de aplicar a los hechos sancionables ocurridos en 1996, 1997 y 1998, la base monetaria vigente en cada año

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Salvamento de voto de la sentencia del 12 de octubre de 2006 Expediente 15138

En primer lugar las entidades autorizadas para recaudar están cumpliendo una función pública, que les es delegada, es decir que cuando desarrollan esta actividad les son aplicables las mismas exigencias legales que a los funcionarios públicos. Esta función NO es obligatoria para la entidades financieras. Ellas aceptan unas condiciones que previamente establece el Estado a través del Ministerio de Hacienda y la DIAN y perfectamente pueden abstenerse de desarrollar esta labor. De hecho ningún banco ha renunciado hasta la fecha. Esta función no la cumplen en forma gratuita. Los dineros que recaudan se restituyen a los diez días calendario y si el manejo es correcto, incluso pueden usufructuarios hasta 27 días, lo cual les genera rendimientos financieros considerables. No comparto un tratamiento jurídicamente laxo con particulares que cumplen funciones públicas relacionadas con la recaudación de impuestos, porque cualquier tipo de incumplimiento genera menoscabo de los ingresos estatales y dificulta y obstruye las labores de control y fiscalización de los tributos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de junio de 2005, Expediente 14649.

“la sanción pecuniaria diaria por extemporaneidad que debe aplicarse a las entidades recaudadoras, corre a partir del día siguiente al del vencimiento del término para la entrega y hasta el día en que se complete ésta sobre la totalidad de la información correspondiente a un mismo día de recaudo. Se precisa que el cálculo de días corre separadamente para paquetes y para cintas magnéticas y si la entrega es parcial continúa el conteo de los días respecto de la información aún no presentada. “Así las cosas la aplicación de la sanción por extemporaneidad en la entrega de documentos, conforme al artículo 676 del Estatuto Tributario, debe calcularse sobre la base de la información inoportuna según cada día de recaudo y no estimarse por cada paquete o cinta de la misma fecha pues lo sancionable en tal caso, se reitera, es el retraso, para lo cual es menester tener como parámetro de conteo la fecha fijada oficialmente para la entrega de la información - con base en la de cada día de recaudo-, hasta cuando se complete la totalidad de la información- En cuanto a la sanción discutida se advierte que de conformidad con el artículo 676 del Estatuto Tributario, procede cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos hagan entrega física de los documentos recibidos o de la información en medios magnéticos por fuera de los términos o en lugares distintos de los señalados mediante acto administrativo, pues son éstos los elementos tipificadores de la sanción previstos expresamente por el legislador como lo exige la garantía del debido proceso.

Tribunal Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de noviembre del 2007, Expediente 250002327000200500061-02. (154)

El legislador señaló la forma en que podían imponerse sanciones a través de resolución independiente y dispuso la necesidad previa del pliego de cargos, acto mediante el cual la administración tributaria formula al contribuyente los reparos sobre los hechos u omisiones constitutivos de la presunta infracción y la sanción a imponer. De acuerdo con lo anterior, le corresponde a la administración, previa a la imposición de la sanción, proferir un pliego de cargos y darle la oportunidad al contribuyente para que ejerza su derecho de defensa con el fin de que invoque las razones que justifiquen su omisión o bien para que explique la fórmula como calculó la sanción. El incumplimiento de los términos o plazos a los cuales se refiere el citado artículo 676 del Estatuto Tributario, son los fijados en las resoluciones que se expiden cada año y sobre esa base se hace la liquidación. En consecuencia, se garantizó el debido proceso, en especial el derecho de defensa, ya que el Banco contó con la información necesaria para controvertir el pliego de cargos. SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD EN LA ENTREGA DE INFORMACIÓN. La sanción por extemporaneidad en la entrega de la información procede cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos, incumplan los términos fijados para entregar los documentos recibidos, o para entregar la información en medios magnéticos en los lugares señalados para tal fin. El incumplimiento de los términos o plazos a los cuales se refiere el citado artículo 676 del Estatuto Tributario, son los fijados en las resoluciones que se expiden cada año y sobre esa base se hace la liquidación. El H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, se pronunció entre otras en la sentencia de 15 de febrero del 2007, Magistrada Ponente Doctora María Inés Ortiz Barbosa, Expediente 14744, así: “(...) la sanción pecuniaria diaria por extemporaneidad que debe aplicarse a las entidades recaudadoras, corre a partir del día siguiente al del vencimiento del término para la entrega y hasta el día en que se complete ésta sobre la totalidad de la información correspondiente a un mismo día de recaudo. Se precisa que el cálculo de días corre separadamente para paquetes y para cintas magnéticas y si la entrega es parcial continúa el conteo de los días respecto de la información aún no presentada. “Así las cosas la aplicación de la sanción por extemporaneidad en la entrega de documentos, conforme al artículo 676 del Estatuto Tributario, debe calcularse sobre la base de la información inoportuna según cada día de recaudo y no estimarse por cada paquete o cinta de la misma fecha pues lo sancionable en tal caso, se reitera, es el retraso, para lo cual es menester tener como parámetro de conteo la fecha fijada oficialmente para la entrega de la información -con base en la de cada día de recaudo-, hasta cuando se complete la totalidad de la información”.

Tribunal Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de septiembre del 2007, Expediente 250002327000200500644-01(120)

El artículo 676 del Estatuto Tributario, dispone: (...) El conteo de los días de extemporaneidad debe hacerse teniendo en cuenta tanto los días hábiles como los inhábiles. El incumplimiento de los términos o plazos a los cuales se refiere son los fijados en las resoluciones que se expiden cada año y sobre esa base se hace la liquidación. El H. Consejo de Estado en providencia de 24 de febrero del 2003, Radicación número: 25000-23-27-000-2000-1275-01(12972), Consejera Ponente doctora MARIA INÉS ORTIZ BARBOSA, en relación con este tipo de sanción, consideró: “(...) considera que la sanción pecuniaria diaria por extemporaneidad que debe aplicarse a las entidades recaudadoras, corre a partir del día siguiente al del vencimiento del término para la entrega y hasta el día en que se complete ésta sobre la totalidad de la información correspondiente a un mismo día de recaudo. Se precisa que el cálculo de días corre separadamente para paquetes y para cintas magnéticas y si la entrega es parcial continúa el conteo de los días respecto de la información aún no presentada.(...)”

ARTÍCULO 677. CANCELACIÓN DE LA AUTORIZACIÓN PARA RECAUDAR IMPUESTOS Y RECIBIR DECLARACIONES. *El Ministro de Hacienda y Crédito Público podrá, en cualquier momento, excluir de la autorización para recaudar impuestos y recibir declaraciones tributarias, a la entidad que incumpla las obligaciones originadas en la autorización, cuando haya reincidencia o cuando la gravedad de la falta así lo amerite.*

ARTÍCULO. CANCELACIÓN DE LA AUTORIZACIÓN PARA RECAUDAR IMPUESTOS Y RECIBIR DECLARACIONES. La entidad territorial podrá, en cualquier momento, excluir de la autorización para recaudar impuestos y recibir declaraciones tributarias, a la entidad que incumpla las obligaciones originadas en la autorización, cuando haya reincidencia o cuando la gravedad de la falta así lo amerite.

ARTÍCULO 678. COMPETENCIA PARA SANCIONAR A LAS ENTIDADES RECAUDADORAS. *Las sanciones de que tratan los artículos 674, 675 y 676, se impondrán por el Subdirector de Recaudación de la Dirección General de Impuestos Nacionales, previo traslado de cargos, por el término de quince (15) días para responder. En casos especiales, el Subdirector de Recaudación podrá ampliar este término.*

Contra la resolución que impone la sanción procede únicamente el recurso de reposición que deberá ser interpuesto dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación de la misma, ante el mismo funcionario que profirió la resolución.

ARTÍCULO. COMPETENCIA PARA SANCIONAR A LAS ENTIDADES RECAUDADORAS. Las sanciones relativas a entidades autorizadas para recaudar impuestos, se impondrán por el Secretario de Hacienda o quien haga sus veces, previo traslado de cargos, por el término de quince (15) días para responder. En casos especiales, se podrá ampliar este término.

Contra la resolución que impone la sanción procede únicamente el recurso de reposición que deberá ser interpuesto dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación de la misma, ante el mismo funcionario que profirió la resolución.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de diciembre de 2004, Expediente 14647

La administración cuenta entonces con el término de seis meses para proferir y notificar la sanción, el cual empieza a correr por mandato legal a partir del vencimiento del plazo para responder el pliego de cargos. ... Ahora bien, si el término para responder se amplió hasta el 16 de enero del 2001, y en esta fecha empezó a correr el término de seis meses consagrado en el artículo 638 del Estatuto Tributario, para que la administración aplique la sanción correspondiente, el plazo venció el 16 de julio del 2001. Si bien la Subdirección de Recaudación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la Resolución N° 6059 del 5 de julio del 2001 profirió la sanción por extemporaneidad en la entrega de información, esta actuación solo fue notificada el 25 de julio del 2001. Para que la aplicación de la sanción tenga plenos efectos legales se debe surtir la notificación de la misma, dentro de los seis meses que estipula la ley. Por tanto, la Sala considera que la resolución sanción fue notificada después de vencido el plazo legal, tal y como la señalo el Tribunal en su providencia. En consecuencia, los actos demandados son nulos por expedirse por fuera del término legal.

**SANCIONES ESPECIALES CONTEMPLADAS POR NORMAS TRIBUTARIAS,
APLICABLES A FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN**

ARTÍCULO 679. INCUMPLIMIENTO DE DEBERES. Sin perjuicio de las sanciones por la violación al régimen disciplinario de los empleados públicos y de las sanciones penales, por los delitos, cuando fuere del caso, son causales de destitución de los funcionarios públicos con nota de mala conducta, las siguientes infracciones:

- a) La violación de la reserva de las declaraciones de renta y complementarios y de los documentos relacionados con ellas;
- b) La exigencia o aceptación de emolumentos o propinas por el cumplimiento de funciones relacionadas con la presentación de la declaración de renta y complementarios, liquidación de los impuestos, tramitación de recursos y, en general, la administración y recaudación de los tributos.
- c) La reincidencia de los funcionarios de Impuestos Nacionales o de otros empleados públicos en el incumplimiento de los deberes señalados en las normas tributarias, cuando a juicio del respectivo superior así lo justifique la gravedad de la falta.

ARTÍCULO. INCUMPLIMIENTO DE DEBERES. Sin perjuicio de las sanciones por la violación al régimen disciplinario de los empleados públicos y de las sanciones penales, por los delitos, cuando fuere del caso, son causales de destitución de los funcionarios públicos con nota de mala conducta, las siguientes infracciones:

- a) La violación de la reserva de las declaraciones tributarias y de los documentos relacionados con ellas;
- b) La exigencia o aceptación de emolumentos o propinas por el cumplimiento de funciones relacionadas con la presentación de declaraciones, liquidación de los impuestos, tramitación de recursos y, en general, la administración y recaudación de los tributos.
- c) La reincidencia de los funcionarios de la administración tributaria o de otros empleados públicos en el incumplimiento de los deberes señalados en las normas tributarias, cuando a juicio del respectivo superior así lo justifique la gravedad de la falta.

ARTÍCULO 680. VIOLACIÓN MANIFIESTA DE LA LEY. Los liquidadores del impuesto sobre la renta serán responsables por mala liquidación cuando, de acuerdo con la decisión definitiva de los recursos interpuestos por los contribuyentes, hubieren violado manifiestamente las disposiciones sustantivas de la legislación tributaria. Esta responsabilidad se extenderá a quienes hubieren confirmado en la vía gubernativa la mala liquidación y la reincidencia en ella por más de tres veces será causal de destitución del empleo.

PARÁGRAFO. La administración de impuestos estará obligada, a petición del contribuyente interesado, a suministrarle el nombre del liquidador para los efectos de este artículo, y a solicitud comprobada de aquel, deberá aplicar las sanciones en él previstas.

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 681. PRETERMISIÓN DE TÉRMINOS. *La pretermisión de los términos establecidos en la ley o los reglamentos, por parte de los funcionarios de la administración tributaria, se sancionará con la destitución, conforme a la ley.*

El superior inmediato que teniendo conocimiento de la irregularidad no solicite la destitución, incurrirá en la misma sanción.

ARTÍCULO. PRETERMISIÓN DE TÉRMINOS. La pretermisión de los términos establecidos en la ley o los reglamentos, por parte de los funcionarios de la administración tributaria, se sancionará con la destitución, conforme a la ley.

El superior inmediato que teniendo conocimiento de la irregularidad no solicite la destitución, incurrirá en la misma sanción.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sala Cuarta, Sentencia del 3 de mayo del 2007, Expediente 15111

Frente al descontento de la parte demandante, por haber proferido la administración tributaria el requerimiento especial antes de vencerse el término de los tres meses de suspensión, la Sala prohija los planteamientos expuestos en la sentencia recurrida, toda vez que el plazo de suspensión por tres meses para proferir el requerimiento especial, cuando la prueba es de oficio (art. 706 E.T.), está instituido a favor de la administración y no del contribuyente, para efectos de realizar la verificación e investigación, ampliándose el tiempo de que dispone, si es del caso. Estima la Sala que cuando se expide el requerimiento especial antes de superarse los 3 meses de suspensión, lo que se presenta es una renuncia parcial de ese término por la administración y esta renuncia sólo produce efectos respecto de la parte que así lo dispuso, en este caso la administración. No se trata de una pretermisión de términos, como afirma el demandante, pues otra cosa es el término de 3 meses para dar respuesta al requerimiento especial, plazo sí concedido a favor del contribuyente. En este evento, la administración debe concederle al contribuyente el término legal para su respuesta. Así las cosas, para la Sala es claro que la administración no vulneró el derecho de contradicción consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, pues no pretermitió el plazo de los 3 meses para dar respuesta al requerimiento especial, toda vez que el contribuyente tuvo la oportunidad de contestar el requerimiento dentro del término legal y otra cosa es que por tratarse de un asalariado, no se le acepten los gastos de transporte registrados como "otras deducciones" en su denuncia rentística.

ARTÍCULO 682. INCUMPLIMIENTO DE LOS TÉRMINOS PARA DEVOLVER. *Los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales que incumplan los términos previstos para efectuar las devoluciones, responderán ante el Tesoro Público por los intereses imputables a su propia mora.*

Esta sanción se impondrá mediante resolución motivada del respectivo Administrador de Impuestos, previo traslado de cargos al funcionario por el término de diez (10) días. Contra la misma, procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario que dictó la providencia, el cual dispondrá de un término de diez (10) días para resolverlo.

Copia de la resolución definitiva se enviará al pagador respectivo, con el fin de que éste descuente del salario inmediatamente siguiente y de los subsiguientes, los intereses, hasta concurrencia de la suma debida, incorporando en cada descuento el máximo que permitan las leyes laborales.

El funcionario que no imponga la sanción estando obligado a ello, el que no la comunique y el pagador que no la hiciera efectiva, incurrirán en causal de mala conducta sancionable hasta con destitución.

El superior inmediato del funcionario, que no comunique estos hechos al Administrador de Impuestos o al Subdirector General de Impuestos, incurrirá en la misma sanción.

ARTÍCULO. INCUMPLIMIENTO DE LOS TÉRMINOS PARA DEVOLVER. Los funcionarios de la entidad territorial que incumplan los términos previstos para efectuar las devoluciones, responderán por los intereses imputables a su propia mora.

Esta sanción se impondrá mediante resolución motivada del respectivo representante legal de la entidad, previo traslado de cargos al funcionario por el término de diez (10) días. Contra la misma, procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario que dictó la providencia, el cual dispondrá de un término de diez (10) días para resolverlo.

Copia de la resolución definitiva se enviará al pagador respectivo, con el fin de que éste descuenta del salario inmediatamente siguiente y de los subsiguientes, los intereses, hasta concurrencia de la suma debida, incorporando en cada descuento el máximo que permitan las leyes laborales.

El funcionario que no imponga la sanción estando obligado a ello, el que no la comunique y el pagador que no la hiciera efectiva, incurrirán en causal de mala conducta sancionable hasta con destitución.

El superior inmediato del funcionario, que no comunique estos hechos al representante legal de la entidad territorial, incurrirá en la misma sanción

TÍTULO IV

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO E IMPOSICIÓN DE SANCIONES

CAPÍTULO I

Normas generales

ARTÍCULO 683. ESPÍRITU DE JUSTICIA. *Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.*

ARTÍCULO. ESPÍRITU DE JUSTICIA. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Estado

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre de 2009, Expediente 17237

En relación con la gradualidad de la sanción, la Sala reiteradamente ha señalado que la jurisdicción contencioso administrativa, al pronunciarse sobre la legalidad de los actos administrativos que imponen la sanción, está facultada para conocer de todos los aspectos resueltos en tales actos, pues su función está dada para determinar y decidir si se ajustaron a derecho, o si por el contrario infringieron las normas en que debían fundarse y que debían acatar, de forma tal que la gradualidad de la sanción, no es competencia exclusiva de la administración, ya que corresponde a la jurisdicción también pronunciarse sobre su legalidad y en caso de no compartirla, entrar a establecer la forma como ha debido graduarse la sanción. Por consiguiente, la Jurisdicción Contencioso Administrativa puede graduar la sanción en forma distinta a la establecida por la administración, quien tomó la tarifa máxima a aplicar del 5 por ciento, sin tener en cuenta que el contribuyente, así haya sido en forma extemporánea, cumplió parcialmente con su deber de informar en medios magnéticos, situación que es pasada por alto al momento de graduar la sanción. La administración no debe olvidar que todas sus actuaciones, en los términos del artículo 683 del Estatuto Tributario, deben estar presididas de un relevante espíritu de justicia que la obligan al momento de adoptar sus decisiones, a valorar todas las circunstancias y no solamente los hechos infractores de las normas legales, criterio que aplicado al caso que nos ocupa, se traduce en que era válido entrar a graduar la sanción a una tarifa inferior a la máxima establecida, (1 por ciento) pues como ya se anotó, el actor subsanó parcialmente la omisión que dio lugar a la sanción, conducta que si bien no tiene la capacidad de anular la conducta infractora, si debe valorarse al momento de imponer la sanción.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de junio de 2006, Expediente 15181

Para la Sala es claro que el Tribunal tomó la misma base, la cual corresponde al valor de la información que estaba obligado el actor a suministrar en medios magnéticos, el cual no ha sido discutido. De otra parte, al aplicar el Tribunal la tarifa del 0.5 por ciento y no la del 5 por ciento utilizada por la administración, se fundamentó en los principios de justicia y equidad que deben regir estos casos, criterio que comparte esta Sala, toda vez que estos constituyen un mandato imperativo consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario para los funcionarios con atribuciones y deberes relacionados con la liquidación y el recaudo de los impuestos. Por otro lado, la Sala ha reiterado que "es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión 'hasta el 5 por ciento', se le está otorgando a la administración un margen

para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”, por tanto corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no solo los criterios de justicia y equidad, como ya se mencionó, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998 - Advierte la Sala que la administración al imponer la sanción el 13 de marzo del 2002, no tuvo en cuenta los siguientes aspectos: que a esa fecha el demandante ya había corregido la omisión en que incurrió; que la información suministrada había sido validada y aceptada sin observación alguna y que al responder el pliego de cargos pidió “rebaja” de la sanción de conformidad con la normatividad que la regula, por tales razones la Sala comparte la decisión del Tribunal al considerar que el hecho sancionable se configuró; que el demandante no reunió los requisitos legales para acceder a la sanción reducida al 10% y que no era procedente aplicar la tarifa máxima permitida por la ley, sino que esta debía ser graduada por la administración conforme a las consideraciones que imponen los artículos 651 y 683 del Estatuto Tributario, señaladas anteriormente, por lo que corresponde a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo restablecer los derechos vulnerados por la omisión de la administración.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 8 de marzo del 2006, Expediente 02-0152(16)

Por consiguiente, en el sub exámine la administración acepta que la CRAC, por las exenciones y no sujeciones del impuesto predial unificado debidamente reconocidas, no estaba obligada a liquidarse impuesto a cargo por el referido inmueble, sino únicamente a presentar sin pago la declaración. Es claro que, como se trata de un impuesto cuya única fuente de obligación es la ley, la circunstancia de presentar una liquidación privada no puede tenerse como la fuente de la obligación y causa del título ejecutivo, pues la ley tributaria señala que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve, a las cargas públicas. De otra parte, si bien la declaración tributaria es una confesión del contribuyente que goza del privilegio de la presunción de veracidad, tal como lo establece el artículo 746 del Estatuto Tributario, también lo es que la misma ley tributaria es la que reconoce efecto legal a las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar, tal como lo prevé el artículo 594-2. Por lo tanto, si la declaración tributaria se presenta sin sustento legal, no estando el contribuyente obligado a presentarla, o se determina a cargo una suma, sin estar obligado a ello, la determinación de las sumas a cargo en las liquidaciones privadas contenidas en los formularios oficiales, no constituyen título ejecutivo ni son exigibles.

ARTÍCULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN. *La administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.*

Para tal efecto podrá:

- a) *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*
- b) *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*
- c) *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*
- d) *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*
- e) *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*
- f) *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.*

ARTÍCULO. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN. La administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- c) Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- d) Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- e) Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- f) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

Nota: Este artículo no requiere propuesta de modificación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2009 octubre 06, Expediente 16594

En el presente caso, el 8 de mayo del 2002 por resolución 0782 la Superintendencia de Economía Solidaria ordenó la toma de posesión para liquidar de la COOPERATIVA INTEGRAL DE TRABAJO MÉDICO ASOCIADO -FEMEC. Por su parte la liquidación de revisión 300642003000188 fue expedida el 25 de septiembre del 2003 y el hecho de que se hubiera iniciado el proceso de toma de posesión con fines de liquidación no significaba que se coartara la facultad de fiscalización de la DIAN. En efecto, el proceso de fiscalización adelantado por la DIAN conforme al artículo 684 del Estatuto Tributario tiene como finalidad asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, para lo cual goza de amplias facultades para verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario o para adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados y en general para efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos y es independiente de la situación en que se encuentre la contribuyente. Este proceso puede culminar con una liquidación de revisión, que una vez ejecutoriada capacita a la entidad para pretender su cobro de acuerdo con las circunstancias que se presenten para el momento en que sea exigible. Además, no es cierto que la deuda se haya originado en la declaración de renta, pues si bien la obligación se estableció por la modificación a la liquidación privada presentada el 5 de abril del 2001, sólo hasta que se expidió la liquidación de revisión ésta surgió. Antes sólo existía la liquidación privada que por lo demás no liquidaba impuesto a cargo o saldo a pagar en virtud de la pérdida fiscal que arrojó la depuración de la renta. Sorprende a la Sala que la demandante invoque en su favor y considere que la DIAN violó el Concepto DIAN 123680 de 22 de diciembre del 2000, el cual es palmario que se refiere a que la administración de Impuestos no puede adelantar proceso coactivo en forma independiente de los procesos de concordato o liquidación, por obligaciones causadas con anterioridad a la apertura de los mismos. Es decir, consagra una situación de hecho (inicio del proceso de cobro coactivo) que dista mucho de las circunstancias que sucedieron en este proceso y que por tal razón no puede respaldarse en él. Por las anteriores razones, la Sala no encuentra motivo para modificar la decisión apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de septiembre de 2007 Expediente 15572.

De la norma transcrita se advierte que hay lugar a imponer la sanción por no enviar información, cuando las personas obligadas a suministrar información tributaria o a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas no la suministren dentro del plazo establecido para ello, de tal forma, que el hecho objeto de sanción es la omisión en el cumplimiento de esta obligación. Al respecto es preciso señalar que la administración tributaria cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación, previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, en virtud de las cuales puede requerir al contribuyente para que remita información necesaria que le permita cumplir adecuadamente su función. Por otra parte, el artículo 686 ibídem, consagra el deber formal a cargo de los contribuyentes y de los que no lo son, de atender los requerimientos de información y pruebas que de forma particular les haga la Dirección de Impuestos Nacionales. En este orden de ideas, la omisión en el cumplimiento de la obligación formal de informar en el término que concede el ente fiscal, acarrea la sanción prevista en el artículo 651 del mismo Estatuto. Revisado el requerimiento en cuestión, se observa que dentro de la solicitada información se encuentran datos relativos a operaciones con terceros, por lo cual es claro que aun cuando la declaración se encontrara en firme, existía el deber del contribuyente de suministrar la información, para efectos de no obstaculizar las facultades de la administración (art. 684, Ibídem) quien en cuyo efectivo ejercicio podía realizar los pertinentes cruces de información. Así las cosas, se comparte el concepto de la Delegada del Ministerio Público, pues verificada en el caso la ocurrencia de la conducta sancionable, se ajusta a derecho imponer la sanción discutida. Además, y aunque, como se advirtió, no es objeto de este proceso verificar si operó el beneficio de auditoría invocado y por ende la firmeza de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2000, es pertinente anotar que obran en expediente documentos y afirmaciones de las partes que permiten inferir que el denuncia privado fue objeto de revisión y modificación por parte del ente fiscal, desvirtuándose así el argumento expuesto por el actor. En el sub lite quedó demostrado que la información no fue suministrada y así, si bien los argumentos del actor no desvirtúan la legalidad de la sanción, las explicaciones dadas en vía gubernativa debieron ser atendidas para efectos de graduar la sanción como quiera que se adujeron como aspectos determinantes del incumplimiento de la obligación legal; además como lo destacó la representante del Ministerio Público, no hay elementos de prueba que demuestren el daño causado con la ausencia de la información, frente a la posibilidad de fiscalizar a terceros. En este orden de ideas y en aplicación de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción y los de justicia y equidad en la cuantificación de la sanción, se graduará y para ello aplicará la tarifa del 3% sobre la base determinada por la entidad fiscal que no fue objeto de cuestionamiento.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sentencia del 27 de febrero del 2006, Expediente 31277.

La inspección tributaria es una prueba que practica la administración en ejercicio de la facultad de fiscalización, investigación y control que se le ha otorgado para verificar la exactitud de las declaraciones de impuestos y el cabal cumplimiento de los deberes del contribuyente. De acuerdo con el artículo 684 del Estatuto Tributario, la administración tributaria cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales que en general permiten efectuar "todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación."

CONCEPTO DIAN 061066 del 8 de agosto

El artículo 684 del Estatuto Tributario, establece que la administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

"b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.

f) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación. "

Por su parte el artículo 717 del Estatuto Tributario, prevé: (...)

Al tenor de lo dispuesto por el artículo 719 del Estatuto Tributario, la liquidación de aforo tendrá el mismo contenido de la liquidación de revisión, señalado en el artículo 712 ibídem, con la explicación sumaria de los fundamentos del aforo. El citado artículo 712 dispone que la liquidación de revisión, debe contener, entre otros aspectos, las bases de cuantificación del tributo y el monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.

Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.”

Si bien es cierto que “El adelantar el procedimiento de aforo y practicar la liquidación no implica que se esté necesariamente en los supuestos del artículo 82 del E.T...”, como lo expresa el Concepto 035162 d& 13 de abril de 1999 (página 10), no es menos cierto que al tenor de lo dispuesto en el artículo 683 del Estatuto Tributario, a aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que a misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

El Honorable Consejo de Estado en la Sentencia 9175 del 7 de mayo de 1999 (C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla), se pronunció sobre el alcance de las facultades de fiscalización a la luz de los artículos 683 y 684 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos: “(...)

...como quiera que en el Estatuto Tributario, reglamentación especial en esta materia, no existe norma alguna que límite la facultad de fiscalización del ente gubernativo para determinar la realidad de los factores que forman parte de la declaración tributaria, en este caso, de renta, solo hasta concurrencia de los valores en ella consignados.

Por el contrario, la facultad de fiscalización de la administración, esté enmarcada en el “asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales”, ves únicamente con este fin que puede verificarla exactitud de las declaraciones tributarias, adelantar investigaciones para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones tributarias no declarados, citar o requerir al contribuyente o a terceros, y en general efectuar todas las diligencias necesarias “para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación”, tal como expresamente lo establece el artículo 684 del Estatuto Tributario.

Concordante con la anterior disposición se encuentra redactado el artículo 683 del mismo estatuto, que indica que la actuación de los funcionarios públicos con atribuciones y deberes relacionados con la determinación de los impuestos, debe estar siempre circunscrita a “la aplicación recta de las leyes que debe estar presidida por un relevante espíritu de justicia ‘pues “el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

Toda vez que al momento de interpretar cualquier disposición tributaria, es que cobran sentido las anteriores previsiones que enmarcan y guían sobre la finalidad del proceder gubernativo, por lo cual para la Sala es claro que la administración tributaria al iniciar sus investigaciones de carácter fiscal, goza de amplísimas facultades que no solo le permiten, sino que también la obligan a procurar establecer la realidad económica sobre la cual debe determinarse el monto con que los contribuyentes investigados deben contribuir con las cargas públicas.

Así, si bien el reconocimiento de costos y deducciones en principio se encuentra enmarcado en la declaración tributaria, la cual dentro del término legal es susceptible de corrección, una vez se inicia a este respecto una investigación fiscal, las amplias facultades de fiscalización le permiten y le obligan a la administración a investigar y valorar el material probatorio, no solo en lo desfavorable al contribuyente sino también en lo favorable, en atención a la indivisibilidad de la prueba, especialmente la contable, pues de lo que se trata es de determinar oficialmente el monto del impuesto, con el que se satisfaga el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los aportes e inversiones a el Estado dentro de los principios de justicia y equidad (artículo 95, numeral 9º, Constitución Política), atendiendo la realidad económica, sobre la cual se debe dar cumplimiento a las normas sustanciales.

ARTÍCULO 684-1. OTRAS NORMAS DE PROCEDIMIENTO APLICABLES EN LAS INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS. *En las investigaciones y prácticas de pruebas dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones, se podrán utilizar los instrumentos consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este Estatuto. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 49>*

ARTÍCULO. OTRAS NORMAS DE PROCEDIMIENTO APLICABLES EN LAS INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS. En las investigaciones y prácticas de pruebas dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones, se podrán utilizar los instrumentos consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este estatuto.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 684-2. IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS TÉCNICOS DE CONTROL. *La Dirección General de Impuestos Nacionales podrá prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables para el control de su actividad productora de renta, o implantar directamente los mismos, los cuales servirán de base para la determinación de sus obligaciones tributarias.*

La no adopción de dichos controles luego de tres (3) meses de haber sido dispuestos por la Dirección General de Impuestos Nacionales o su violación dará lugar a la sanción de clausura del establecimiento en los términos del artículo 657.

La información que se obtenga de tales sistemas estará amparada por la más estricta reserva. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 50>

ARTÍCULO. IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS TÉCNICOS DE CONTROL. La administración tributaria podrá prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables para el control de su actividad, o implantar directamente los mismos, los cuales servirán de base para la determinación de sus obligaciones tributarias.

La no adopción de dichos controles luego de tres (3) meses de haber sido dispuestos o su violación, dará lugar a la sanción de clausura del establecimiento. La información que se obtenga de tales sistemas estará amparada por la más estricta reserva.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de mayo de 2006, Expediente 14185

Así las cosas, observa la Sala que la actuación de la administración se ajustó a derecho toda vez que el 17 de mayo del 2000, el Jefe de la División de Fiscalización de la administración de Barranquilla, comisionó a dos funcionarios para que verificaran en el establecimiento comercial KOKORIKO, el cumplimiento de obligaciones formales, entre ellas, las relativas a los controles técnicos y fiscales en la emisión de las facturas, de acuerdo con las Resoluciones 3878 y 5709 de 1996. Los funcionarios comisionados realizaron la visita y levantaron acta de verificación en la que consignaron que el contribuyente no cumplía con los controles de que trata la Resolución 3878 de 1996, especialmente, los de .informe diario y cinta testigo magnética. De modo que fue el legislador, en ejercicio de sus atribuciones, el que estableció la obligación tributaria de implantar sistemas razonables para el control, de la actividad productora de renta de ciertos contribuyentes y, para su determinación, facultó al Director de la DIAN para exigir la adopción de dichos sistemas; así mismo, definió las sanciones a las cuales se hace acreedor quien incumpla dicha obligación. Lo anterior con fundamento en el artículo 684 [2] del Estatuto Tributario, que remite al 657 para la imposición de las sanciones. Por lo tanto, la excepción de inconstitucionalidad alegada por la actora no tiene vocación de prosperidad, como quiera que no es jurídicamente viable pretender que se inaplique un precepto legal, que ha sido declarado exequible por el Tribunal Constitucional. Lo anterior, porque cuando existe un pronunciamiento definitivo sobre la norma acusada, los jueces no pueden aplicar esta excepción a casos concretos, máxime

si se tiene en cuenta que, como en el caso sub exámine, los cuestionamientos del demandante frente al artículo 684-2 del Estatuto Tributario, ya fueron objeto de pronunciamiento por la Corte Constitucional. En consecuencia, este cargo tampoco puede prosperar.

CONCEPTO DIAN 42221 del 26 de mayo del 2009

La Resolución 12889 del 2007, modificada por la 3460 del 18 de abril del 2008, adoptó el sistema técnico de control para determinar los ingresos, costos y deducciones de las personas naturales, jurídicas o asimiladas y demás entidades públicas o privadas que prestan el servicio de sacrificio de animales y de los propietarios de los animales que solicitan dichos servicios.

Para efectos de dar cumplimiento a ese tema técnico de control, en el inciso 2° del artículo 1° ídem, señaló que era necesario establecer el número de animales sacrificados de acuerdo con las solicitudes de cada uno de los propietarios de los mismos, con base en la información registrada en las facturas emitidas o en cualquier libro o registro que por disposiciones legales estén obligados a llevar las personas que presten el servicio de sacrificio de animales.

A su vez, el artículo 3° ídem, preceptuó que las personas que prestan el servicio de sacrificio de animales deben conformar una base de datos que contenga la información establecida en el artículo 4 de la resolución que nos ocupa.

Igualmente, el artículo 4° señala la información que deben suministrar a la DIAN los obligados a dar cumplimiento del Sistema Técnico de Control, y que para el efecto se diseñó el FORMATO 1255, VERSIÓN 8; en el cual se debe indicar de manera consolidada para cada uno de los propietarios de los animales sacrificados unos datos que el mismo acto administrativo enumere.

En este orden de ideas, los obligados a cumplir con el Sistema Técnico de Control para determinar los ingresos, costos y deducciones de la actividad productora de renta son las personas naturales o jurídicas o entidades públicas o privadas que prestan el servicio de sacrificio de animales. Para ello deberán conformar una base de datos que contenga lo señalado en el artículo 4 de la Resolución 12889, y suministrar la información a la DIAN de manera consolidada para cada uno de los propietarios de los animales sacrificados en el Formato 1256, versión 8 que se adoptó en esa resolución.

ARTÍCULO 684-3. TARJETA FISCAL. *El Gobierno Nacional podrá establecer la tarjeta fiscal como un sistema técnico para el control de la evasión, y determinar sus controles, condiciones, y características, así como los sectores de personas o entidades, contribuyentes, o responsables obligados a adoptarla. Su no adopción dará lugar a la aplicación de la sanción establecida en el inciso segundo del artículo 684-2 de este Estatuto. El costo de adquisición de la tarjeta fiscal, será descontable del impuesto sobre la renta del período gravable en que empiece a operar.*

En las condiciones señaladas en el inciso anterior, también será descontable el costo del programa de computador y de las adaptaciones necesarias para la implantación de la tarjeta fiscal, hasta por una suma equivalente al cincuenta (50%) del valor de las tarjetas instaladas durante el respectivo año.

PARÁGRAFO. *Los sectores de contribuyentes que deban adoptar la tarjeta fiscal establecida en el presente artículo, deberán corresponder preferencialmente a los sectores proclives a la evasión, de acuerdo con las recomendaciones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera. <Adicionado por la Ley 383/97, art. 1>*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 685. 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.

La administración podrá señalar en el emplazamiento para corregir, las posibles diferencias de interpretación o criterio que no configuran inexactitud, en cuyo caso el contribuyente podrá realizar la corrección sin sanción de corrección en lo que respecta a tales diferencias. <Adicionado por la Ley 49/90, art. 47>

ARTÍCULO. EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR. Cuando la administración tributaria 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 de las declaraciones. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

La administración podrá señalar en el emplazamiento para corregir, las posibles diferencias de interpretación o criterio que no configuran inexactitud, en cuyo caso el contribuyente podrá realizar la corrección sin sanción de corrección en lo que respecta a tales diferencias

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-506 del 3 de julio de 2002.

La corte Constitucional declaró condicionalmente inexecutable la presente norma en el sentido de que:

Corresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores autoliquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes, la administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción. Bajo esta interpretación, las referidas normas serán declaradas exequibles.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, Expediente 14360

Artículo 685.- Emplazamiento para corregir. (...) Así las cosas, incurren los actos acusados en violación al debido proceso, al sancionar al contribuyente por una conducta que no aparece tipificada en la ley como sancionable, pues como lo señala expresamente el precepto legal transcrito, la no respuesta al emplazamiento para declarar, "no ocasiona sanción alguna". Ahora bien, no puede afirmarse válidamente que la no remisión de los documentos requeridos por la administración en el citado requerimiento ordinario, permita tipificar la conducta que sanciona el artículo 651 del mismo estatuto, puesto de acuerdo con los términos del requerimiento, no hay una solicitud expresa de información que el contribuyente hubiese estado obligado a suministrar y que fuera independiente de su decisión de no acceder a corregir su declaración privada. Tampoco se modifica la naturaleza del acto administrativo -emplazamiento para corregir-contenido en el requerimiento ordinario, por el simple hecho de que el actor hubiera solicitado una prórroga para dar respuesta, como en efecto lo hizo, según consta en oficio radicado el (fl. 119 c. a.). En cuanto hace a la Instrucción Administrativa 0013 de 7 de julio de 1994, con base en la cual sostiene el recurrente, puede sancionarse el hecho de no dar respuesta al requerimiento ordinario, la Sala observa que en parte alguna la citada Instrucción autoriza tal actuación, pues lo que se indica es que vencido el término para dar respuesta al requerimiento ordinario, sin obtener respuesta del contribuyente, "deberá procederse a emitir el respectivo emplazamiento para corregir si se poseen los suficientes elementos de juicio. De lo contrario debe optarse por realizar inspección tributaria"

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de julio del 2009, Expediente 250002327000200800130-01.

De acuerdo con esta disposición, el emplazamiento para corregir es una facultad discrecional de la administración y no un acto de trámite obligatorio, y procede cuando la Autoridad Tributaria tiene indicios sobre la inexactitud de la de-

claración, en este caso puede enviarle al contribuyente un emplazamiento para corregir, con el fin de que si lo considera conveniente corrija la declaración y se liquide la sanción respectiva, dicho acto no es vinculante para el contribuyente, y la no respuesta a éste no ocasiona sanción alguna. Sin embargo, una vez expedido el emplazamiento para corregir, se producen los efectos de suspensión del término de conformidad con el artículo 706 del Estatuto Tributario, que le ha dado de manera expresa al citado acto, el alcance de suspender el término para practicar el requerimiento especial. El emplazamiento para corregir debe ser notificado dentro del término de firmeza de la declaración, pues de lo contrario, no tiene la virtualidad de suspender el plazo para notificar el requerimiento especial, es decir, mientras la administración se encuentre en tiempo para notificar el requerimiento especial. Como pudo verse, el emplazamiento para corregir suspendió el término por un mes, de manera que, sumado a los tres meses de suspensión por la notificación del auto de inspección tributaria, la administración debía notificar el requerimiento especial a más tardar el 24 de octubre del 2006, y como el Requerimiento Especial 2006EE252416 de 10 de octubre del 2006, fue notificado en la misma fecha, lo fue dentro del término que tenía para el efecto.- la Sala aclara que si bien el artículo 588 del Estatuto Tributario establece que 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, también lo es que el parágrafo 1 de la citada disposición, dispone que en los casos previstos en dicha norma (correcciones que aumentan el impuesto o disminuya el saldo a favor) el contribuyente puede corregir válidamente su declaración tributaria aunque se encuentre vencido el término establecido en la citada disposición (dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar), “cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir”. Así las cosas, el contribuyente podía válidamente presentar la declaración de corrección dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento, sin que esté prohibido por la ley, y sin que al expedirse el emplazamiento para corregir al observar indicios de inexactitud, se presente desviación de poder.

ARTÍCULO 686. DEBER DE ATENDER REQUERIMIENTOS. *Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la administración de Impuestos, cuando a juicio de ésta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos.*

ARTÍCULO. DEBER DE ATENDER REQUERIMIENTOS. Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la entidad territorial, así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la administración de Impuestos, cuando a juicio de ésta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de abril del 2008, Expediente 16018

La obligación de atender los requerimientos de información, no se exclusiva de los contribuyentes, pues este deber no debe confundirse con la obligación sustancial que tiene todo contribuyente al realizarse los presupuestos señalados en la ley como generadores del impuesto, dado que es un deber de colaboración que tienen las personas con la administración para que ésta pueda ejercer sus facultades de control y fiscalización. En el asunto bajo examen el artículo 53 del Decreto 807 de 1993, consagra entre otros deberes formales a cargo de los contribuyentes y no contribuyentes de los impuestos distritales la atención de los requerimientos de información y pruebas que de forma particular les haga la administración Distrital de Impuestos. En este punto se resalta que para la disposición legal no tiene incidencia la calidad de sujeto pasivo de impuesto de industria y comercio o el objetivo o propósito perseguido al solicitar la información, pues son condiciones no previstas en la norma. En este orden de ideas, el incumplimiento de la obligación formal de informar en el término que concede el ente fiscal, independientemente de la calidad de sujeto o no del impuesto, acarrea la sanción prevista en el artículo

69 del Decreto 807 de 1993. Sin embargo, en sentencia del 21 de noviembre del 2007, exp. 15927 C.P. Héctor de J. Romero Díaz, el Consejo de Estado precisó que el artículo 53 del Decreto 807 de 1993 sólo faculta al Distrito para pedir información relacionada con investigaciones tributarias que atañen a Bogotá D.C., en consecuencia, es necesario que la información solicitada tenga que ver con investigaciones que la administración Distrital realice, concluyendo que el incumplimiento de la obligación de informar en el término que concede el ente fiscal, independientemente de la calidad de sujeto o no del impuesto, acarrea la sanción prevista en el artículo 69 del Decreto 807 de 1993, siempre y cuando corresponda a los fines del artículo 53 ibídem. Para la Sala, la información solicitada por el Distrito Capital tenía por objeto verificar si por los bimestres referidos, la actora había ejercido actividad comercial en el Distrito Capital, para lo cual profirió auto de verificación o cruce y requerimiento de información. Por tanto, la información requerida cumplía los fines del artículo 53 del Decreto 807 de 1993. anota la Sala que si bien la información solicitada se debe circunscribir a las operaciones realizadas dentro de la jurisdicción del Distrito Capital, tal inconsistencia no es óbice para sustraerse de la obligación de informar, en todo caso, como quedó anotado, el contribuyente está obligado a presentar la información relacionada con el Distrito Capital para lo cual se debe observar que conforme al artículo 154 [3] del Decreto 1421 de 1993, para verificar la posible existencia de actividad comercial en Bogotá, deben tenerse en cuenta los ingresos originados de actividades comerciales cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él, razón por la cual el Distrito Capital está facultado para efectuar dicha revisión en todo el territorio nacional. Y, en caso de inconformidad respecto al municipio donde se realizaron las operaciones, así debió informarlo el accionante a las Autoridades Tributarias.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Salvamento De Voto Doctora María Inés Ortiz Barbosa del 17 de abril del 2008 Expediente 16018

Ahora bien, un nuevo estudio de la norma frente a casos como el que se analiza en la sentencia de la referencia, reafirma mi posición en cuanto a la interpretación antes indicada de la disposición y que en términos generales plasmó la Sala en la sentencia referenciada y por tanto considero que en el asunto debido y decidido en la providencia objeto de salvamento, tal criterio resulta ampliado y desfigura la posición que en principio compartí. En efecto, estimo que situaciones fácticas y jurídicas como las que se analizan en el caso, ponen de presente que, en principio, las oficinas de impuestos de los entes territoriales no pueden con fundamento en el Estatuto Tributario Nacional solicitar información a personas naturales y/o jurídicas cuya actividad se desarrolla fuera del ámbito de su competencia para imponer sanciones y por esta vía aumentar el recaudo, amén del análisis que se requiera en cada caso concreto. Sí las cosas, en el sub lite advierto varia situaciones que en su conjunto debieron ser tenidas en cuenta para determinar la legalidad o no de la sanción. En primer término considero que la administración Distrital debió ser más precisa al momento de solicitar la información, en el sentido de indicarle a la sociedad actora que la investigación se dirigía a determinar la posible existencia de actividad comercial de algunos productos en Bogotá independiente de la producción en Sogamoso (sede industrial), y así habría quedado establecida su competencia y la obligación de la empresa para suministrar la información solicitada. Lo anterior resulta de gran importancia por cuanto si bien el artículo 53 del Decreto 807 de 1993 prevé la obligación de atender requerimientos de información y pruebas tanto para contribuyentes y no contribuyentes, lo cual no se discute, si debía tenerse en cuenta que desde la óptica de la sociedad, al desarrollar una actividad industrial su situación impositiva a nivel territorial está claramente definida por lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, es decir que como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, debe pagar el gravamen en el Municipio que desarrolla su actividad industrial por la totalidad de los ingresos provenientes de la comercialización de su producción, pues como reiteradamente lo ha señalado esta Corporación, la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque se fabrica no para conservar el producto, sino para que salga al mercado. Es esas condiciones fácticas y legales para la actora no era obligatorio dar respuesta de fondo al requerimiento de la administración con el objeto previsto en el artículo 686 del E.T., norma en la que tiene su fundamento el artículo 53 del Decreto 807 de 1993, pues no queda establecido el elemento de "necesidad" de la demandada para solicitar la información o las pruebas o para realizar cruces atinentes a fiscalización de terceros, presupuesto que tanto la disposición nacional y la jurisprudencia en que se fundamentó la decisión objeto de este salvamento, requieren para obligar al contribuyente a informar. Ahora bien, estimo que en el caso la administración Distrital bien pudo acudir a la facultad prevista en el artículo 585 del E.T. a la cual remite expresamente el artículo 18 del Decreto 807 de 1993, según la cual y en lo pertinente indica que "(...), los municipios también podrán solicitar a la Dirección de Impuestos Nacionales, copia de las investigaciones existentes en materia de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas, los cuales podrán servir como prueba, en lo pertinente, para la liquidación y cobro del impuesto de industria y comercio". De acuerdo con lo anterior, a mi juicio, la demanda cuenta con otros medios legales de investigación y fiscalización, que sin desbordar su ámbito de competencia, como ocurre en el caso, le permiten obtener información relacionada con el asunto objeto de investigación y determinar su competencia, cuando sea del caso. En esas condiciones, estimo que la respuesta al requerimiento dada por la sociedad demandante en cuanto se limitó a informar que sus obligaciones referentes a industria y comercio se cumplían en el Municipio de Sogamoso, resulta suficiente y adecuada a la normatividad que rige el tributo y al deber de atender requerimientos. Por lo anterior considero que debió revocarse la decisión del a quo y anular los actos demandados.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de abril de 2008, Expediente 15702

De acuerdo con lo anterior, queda claro que la expedición y legalización de tornaguías compete exclusivamente a las autoridades departamentales o distritales de donde se despachan las mercancías transportadas, y al jefe de rentas o funcionario competente de la entidad territorial a donde se destinan. Por tanto, es jurídicamente aceptable que CERVUNIÓN no tuviera en su poder las tornaguías solicitadas por la administración a través del requerimiento de información. Y si bien aquéllas pueden autorizarse sobre las facturas que amparan el despacho de las mercancías, ello no implica que la empresa debiera tener la relación de las mismas, pues, el artículo 194 de la Ley 223 de 1995 no previó tal obligación para los productores e importadores de productos gravados con impuesto al consumo. Acorde con las normas anteriores, la actora sólo estaba obligada a expedir las facturas de despacho de las cervezas, sifones y refajos desde Itagüí - Antioquía, dejando los espacios requeridos para la expedición y legalización de las tornaguías, sin intervenir en estos actos, exclusivos de las autoridades de rentas departamentales de origen y destino de los productos transportados. Y, la Terminal del sistema in-foconsumo que funciona en CERVUNIÓN S.A., debía expedir las tornaguías, entregarlas al transportador y éste, a su vez, entregar copia de la factura a la autoridad de rentas del departamento del Tolima (lugar de destino) para que efectuara la legalización. Cumplido este acto, dicha autoridad departamental debía devolver las facturas a la autoridad de rentas del departamento de Antioquia. Dentro de este trámite, resulta factible que la actora no tuviera original o copia de las tornaguías. Y, si bien para diligenciar las declaraciones de impuesto al consumo pudo haber pedido la lista de tornaguías a la autoridad departamental, no por ello estaba obligada a conservarla en los términos del artículo 632 [2] del E. T. dado que no se dan los supuestos allí establecidos, ni el Decreto Reglamentario 3071 de 1997 le impone obligación alguna en tal sentido. En este orden de ideas, la actora no podía suministrar la información pedida en el requerimiento ordinario 84.09.63.0741 de 30 de noviembre de 1999, relacionada exclusivamente con las tornaguías. Por consiguiente, los actos que impusieron la sanción discutida, por no atender dicho requerimiento, deberán anularse, previa revocatoria de la sentencia apelada.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de diciembre del 2005, Expediente 250002327000200300274 – 01(123)

Es inconfundible que la obligación de atender requerimientos, no solo es para los “contribuyentes”, puesto que dicha norma, también obliga a atender los requerimientos de información a los “no contribuyentes”. En uso de dichas facultades la administración distrital de impuestos, puede requerir información a los no contribuyentes o a terceros, con el fin de efectuar cruces de información y efectuar un debido control de los tributos, razón por la cual el requerimiento de información expedido por la dirección distrital de impuestos, y el cual fue sustento de la sanción impuesta, no es objeto de reproche por esta corporación, puesto que como se expresó anteriormente, dicha obligación surge independientemente de si el actor era o no contribuyente. Dicho de otra manera, la obligación de atender los requerimientos de información, no se aplica única y exclusivamente a los contribuyentes, puesto que esta clase de deber, no puede confundirse con la obligación tributaria sustancial que tiene todo contribuyente al realizar los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto, con los deberes formales y de colaboración que tiene las personas con la administración, con el fin de realizar un efectivo control de impuestos y adelantar una efectiva gestión en la fiscalización de los tributos

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta, Sentencia del 23 de mayo del 2006, Expediente 960.495

La legislación Tributaria, establece a favor de la administración de Impuestos unas “amplias facultades de fiscalización e investigación”, dentro de las cuales se encuentra la de realizar visitas de inspección tributaria a los contribuyentes para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En el desarrollo de tales inspecciones, puede recurrirse a diversos medios de prueba a fin de establecer la realidad económica de la empresa visitada; medios cuya procedencia es determinada de manera discrecional por los funcionarios. Dentro de los medios de prueba a los que es posible acudir, no obstante se esté verificando una revisión directa a la contabilidad del contribuyente, está la solicitud directa de informaciones y pruebas a la sociedad visitada, esto con fundamento en la obligación formal establecida en el artículo 632 del Estatuto Tributario, de conservar informaciones y pruebas y remitirlas a la administración de Impuestos cuando sean solicitadas por ella. Dicha obligación se encuentra ratificada en el artículo 686 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 687. LAS OPINIONES DE TERCEROS NO OBLIGAN A LA ADMINISTRACIÓN. *Las apreciaciones del contribuyente o de terceros consignadas respecto de hechos o circunstancias cuya calificación compete a las oficinas de impuestos, no son obligatorias para éstas.*

ARTÍCULO. LAS OPINIONES DE TERCEROS NO OBLIGAN A LA ADMINISTRACIÓN.

Las apreciaciones del contribuyente o de terceros consignadas respecto de hechos o circunstancias cuya calificación compete a las oficinas de impuestos, no son obligatorias para éstas.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 688. COMPETENCIA PARA LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA. *Corresponde al Jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.*

Corresponde a los funcionarios de esta Unidad, previa autorización o comisión del jefe de Fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

ARTÍCULO. COMPETENCIA PARA LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA. Corresponde al Secretario de Hacienda, quien haga sus veces, o a los funcionarios del nivel directivo y profesional en quienes se deleguen tales funciones, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

Corresponde a los funcionarios previa autorización o comisión del Secretario de Hacienda, quien haga sus veces, o a los funcionarios del nivel directivo y profesional, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del Secretario de Hacienda.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de agosto de 2007, expediente 14929

En cuanto a la competencia funcional al interior del Distrito y tratándose de la determinación oficial del tributo y su discusión, las dependencias de fiscalización, liquidación y jurídica o recursos tributarios, son las encargadas de adelantar el procedimiento y la investigación tendiente a una correcta determinación tributaria. Los artículos 81, 82 y 105 del Decreto 807 de 1993, que remiten a los artículos 688, 691 y 721 del Estatuto Tributario, asignaron al Jefe de la unidad de fiscalización, entre otras, la función de proferir los requerimientos especiales; al Jefe de la unidad de liquidación, la de proferir las liquidaciones oficiales y al Jefe de la unidad de recursos tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los actos de determinación de impuestos. También se dispuso que los funcionarios de dichas dependencias, previamente autorizados o comisionados por los jefes pueden adelantar las actuaciones preparatorias y necesarias respecto de los actos de competencia del Jefe. Ha sido criterio de la Sección que si bien la competencia funcional para proferir esos actos administrativos corresponde a los Jefes de las Unidades, esa función no es privativa, pues puede ser delegada en otros funcionarios, entre

ellos, los coordinadores o jefes de grupo de trabajo, no sólo por permitirlo las normas legales, por ejemplo, los artículos 561 del Estatuto Tributario y 29 del Decreto Reglamentario 1072 de 1999, en el caso de impuestos nacionales, sino porque constitucionalmente, toda función administrativa es eminentemente delegable, en las condiciones allí establecidas en garantía de los principios de eficacia, economía y celeridad, conforme al artículo 209 de la Carta. De acuerdo con lo anterior, los funcionarios que expedieron los actos administrativos cuestionados se encontraban facultados por los Decretos 828 de 1999 y 270 del 2001 del Secretario de Hacienda, a quien se le había facultado para redistribuir los empleos, reasignar funciones y conformar grupos internos de trabajo. La legalidad de estos actos no ha sido desvirtuada ni es este el escenario para discutirla. Por lo anterior este cargo no prospera.

Sentencias en igual sentido:

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de febrero de 2006, Expediente 14870

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de octubre del 2005, Expediente 14872.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de marzo del 2008 Expediente 25000-23-27-000-2006-00620-02.

Con relación a la competencia de los funcionarios, para la Sala es claro que los Jefes de División o Unidad pueden delegar en sus subalternos las funciones de emitir actos tales como requerimientos y liquidaciones oficiales. En ese sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado en relación con la administración de impuestos nacionales así: Es claro que el artículo 40 del Decreto 1071 de 1999 estableció para el caso de las administraciones especiales, la facultad en cabeza del respectivo administrador, de delegar las funciones en las jefaturas de división en funcionarios de esas dependencias, por lo tanto, no puede concluirse la ilegalidad invocada por el actor. Al estar amparada en las normas anteriores, la delegación hecha por la Administradora Especial de Impuestos no vulnera los artículos 1, 6, 121, 209 y 211 de la Constitución Política, pues no se observa que se haya extralimitado en sus funciones o que haya ejercido otras no previstas en la Ley; al delegarlas en funcionarios subalternos, porque estaba autorizada legalmente para ello no sólo en las normas citadas anteriormente, sino incluso en el artículo 9º de la Ley 489 de 1998, el cual permite la delegación. Adicionalmente, si bien el artículo 688 del Estatuto Tributario otorga al Jefe de la Unidad de Fiscalización la competencia para proferir los requerimientos especiales, pliegos de cargos, emplazamientos y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos o aplicación de sanciones; también debe atenderse al artículo 560 ibídem. Como se observa, la norma transcrita expresamente concede al Administrador de Impuestos la competencia para ejercer cualquiera de las funciones al interior de su administración, inclusive las de fiscalización. Así mismo, esta disposición y el artículo 561 ibídem admiten que las funciones sean delegadas en funcionarios del nivel profesional, como en este caso ocurrió. A nivel distrital también es posible la delegación con base en lo establecido en el artículo 209 de la Constitución y conforme a las competencias establecidas en el artículo 162 del Decreto 807 de 1993 en concordancia el artículo 26 del Decreto 333 del 2003.- Ahora bien, respecto a la notificación de los actos de delegación, la Sala comparte la decisión del a quo dado que estos actos administrativos contienen decisiones de carácter particular en cuanto que la delegación se hace a funcionarios de las respectivas dependencias plenamente identificados en sus funciones y cargos y el alcance de las mismas afectan a éstos, por lo que sus efectos se producen al interior de la entidad y habilitan a quien recibe la delegación para actuar en nombre de la administración tributaria. De otra parte, es de resaltar que tales actuaciones no están contempladas en las normas que regulan la publicación de los actos que deben ser objeto de publicación en el Registro Distrital o en la Gaceta Distrital, puesto que como se dijo, no contienen determinaciones que creen situaciones jurídicas impersonales u objetivas o que tengan alcance de interés general, ni tampoco provienen de autoridades como el Alcalde, Secretario de despacho, de Junta o Consejo directivo ni de gerente o director de empresa descentralizada.

Tribunal Administrativo de Santander, Sentencia del 29 de mayo del 2009, Expediente 2001-2379-00

En este punto, resulta del caso precisar que la competencia funcional y la estructura orgánica de la Unidad de Fiscalización en cada administración de impuestos, se encuentran precisamente delimitadas, entre otros por los artículos 688 del Estatuto Tributario. Conforme al citado artículo es competencia del Jefe de la Unidad de Fiscalización: "... proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos y retenciones ...". Por su propia índole y porque las normas que los regulan así lo expresan, los actos expedidos por la Unidad de Fiscalización son previos, preparatorios o de trámite, así se desprende del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, en conexión con el 49 ibídem, toda vez que no "deciden directa o indirectamente el fondo del asunto".

ARTÍCULO 689. FACULTAD PARA ESTABLECER BENEFICIO DE AUDITORÍA. *Con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el Gobierno Nacional señalará, mediante reglamentos, las condiciones y porcentajes en virtud de los cuales se garantice a los contribuyentes que incrementen su tributación, que la investigación que da origen a la liquidación de revisión, proviene de una selección basada en programas de computador.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 689-1. BENEFICIO DE LA AUDITORÍA. *Para los periodos gravables 2011 a 2012, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a cinco (5) veces la inflación causada del respectivo periodo gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.*

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos siete (7) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos doce (12) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Esta norma no es aplicable a los contribuyentes que gocen de beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada.

Cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arroje una pérdida fiscal, la administración tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores. Esta facultad se tendrá no obstante hayan transcurrido los periodos de que trata el presente artículo.

En el caso de los contribuyentes que en los años anteriores al periodo en que pretende acogerse al beneficio de auditoría, no hubieren presentado declaración de renta y complementarios, y cumplan con dicha obligación dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional para presentar las declaraciones correspondientes a los periodos gravables 2011 a 2012, les serán aplicables los términos de firmeza de la liquidación prevista en este artículo, para lo cual deberán incrementar el impuesto neto de renta a cargo por dichos periodos en los porcentajes de inflación del respectivo año gravable de que trata el presente artículo.

Cuando se demuestre que las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes, no procederá el beneficio de auditoría.

PARÁGRAFO 1º. Las declaraciones de corrección y solicitudes de corrección que se presenten antes del término de firmeza de que trata el presente artículo, no afectarán la validez del beneficio de auditoría, siempre y cuando en la declaración inicial el contribuyente cumpla con los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta, pago, y en las correcciones dichos requisitos se mantengan.

PARÁGRAFO 2º. Cuando el impuesto neto sobre la renta de la declaración correspondiente al año gravable frente al cual debe cumplirse el requisito del incremento, sea inferior a 41 UVT, no procederá la aplicación del beneficio de auditoría.

PARÁGRAFO 3º. Cuando se trate de declaraciones que registren saldo a favor, el término para solicitar la devolución y/o compensación será el previsto en este artículo para la firmeza de la declaración.

<Modificado por la ley 1430 del 2010, art. 33>

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 690. FACULTAD PARA DESCONOCER EFECTOS TRIBUTARIOS DE LOS CONTRATOS SOBRE PARTES DE INTERÉS SOCIAL. *Para efectos tributarios, los contratos sobre partes de interés social, utilidades, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas, y sociedades anónimas y asimiladas, que efectúen las sociedades entre sí o con sus socios o accionistas, directa o indirectamente sean o no vinculados económicos, o éstos entre sí, sólo se tendrán en cuenta si con tales actos no se disminuye el monto de los impuestos de los socios personas naturales, sucesiones ilíquidas, sociedades anónimas o en comandita por acciones.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 690-1. DETERMINACIÓN DE LA RENTA O GANANCIA OCASIONAL CUANDO SE ENCUBRA LA ENAJENACIÓN DE BIENES CON LA VENTA DE ACCIONES. *En el caso de acciones que se enajenan a través de bolsa de valores, cuando la administración tributaria pruebe que la constitución de la sociedad, la transferencia de bienes a la misma o la venta de sus acciones, constituyeron un mecanismo jurídico para disminuir los impuestos que se hubieren generado de realizarse la operación económica real, determinará la renta o ganancia ocasional generada por dicha operación como la diferencia entre el precio de venta de las acciones y su precio de adquisición. <Adicionado por la Ley 6ª/92, art. 4º>*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 691. COMPETENCIA PARA AMPLIAR REQUERIMIENTOS ESPECIALES, PROFERIR LIQUIDACIONES OFICIALES Y APLICAR SANCIONES. *Corresponde al Jefe de la Unidad de Liquidación, proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión; corrección y aforo; la adición de impuestos y demás actos de determinación oficial de impuestos, anticipos y retenciones; así como la aplicación y reliquidación de las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no*

explicación de gastos, por no informar, la clausura del establecimiento; las resoluciones de reintegro de sumas indebidamente devueltas así como sus sanciones, y en general, de aquellas sanciones cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario y se refieran al cumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

Corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización, comisión o reparto del jefe de liquidación, adelantar los estudios, verificaciones, visitas, pruebas, proyectar las resoluciones y liquidaciones y demás actuaciones previas y necesarias para proferir los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

ARTÍCULO. COMPETENCIA PARA AMPLIAR REQUERIMIENTOS ESPECIALES, PROFERIR LIQUIDACIONES OFICIALES Y APLICAR SANCIONES. Corresponde al Secretario de Hacienda, quien haga sus veces, o a los funcionarios del nivel Directivo y profesional en quienes se deleguen tales funciones, proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión; corrección y aforo; la adición de impuestos y demás actos de determinación oficial de impuestos, anticipos y retenciones; así como la aplicación y reliquidación de las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de deducciones, por no informar, la clausura del establecimiento; las resoluciones de reintegro de sumas indebidamente devueltas así como sus sanciones, y en general, de aquellas sanciones cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario y se refieran al cumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

Corresponde a los funcionarios, previa autorización, comisión o reparto del competente, adelantar los estudios, verificaciones, visitas, pruebas, proyectar las resoluciones y liquidaciones y demás actuaciones previas y necesarias para proferir los actos administrativos correspondientes.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de abril de 2008, Expediente 15857

El análisis que motivó la decisión de archivo permite a la Sala concluir que efectivamente es un acto definitivo susceptible de control jurisdiccional, además, como lo indicó la Sala en la sentencia mencionada, el acto fue expedido por el Jefe de la División de Liquidación que “en esencia, tiene a su cargo la expedición de los actos definitivos de determinación de los impuestos y sanciones” conforme al artículo 691 del Estatuto Tributario que dispone que el jefe de la unidad de liquidación tiene competencia para proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión, corrección y aforo; la adición de impuestos, y demás actos de determinación oficial de los impuestos, anticipos y retenciones; la aplicación y reliquidación de las sanciones allí señaladas. Ahora bien, en el caso concreto la demandada, al no contar con autorización del contribuyente para revocar el auto de archivo que se encontraba en firme, no podía adelantar el procedimiento administrativo pues ello atenta contra el principio de seguridad jurídica a favor del contribuyente para quien legalmente había concluido el trámite, y por ende la administración había perdido la competencia para continuar con el proceso de determinación del tributo lo cual conduce a la negativa de las pretensiones.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de septiembre del 2008 Expediente 2500023270002006-01182-02

Revisados los actos en cuestión se observa que el requerimiento especial fue suscrito por la Jefe de Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad (E) Olga Lucía López Morales, y si invocan las Resoluciones 1161 y

del 2003 y 141 del 2005 del Secretario de Hacienda como fundamento de competencia. Así las cosas no prospera el cargo contra este acto si se considera que quien lo suscribió lo hizo en calidad de titular encargado de la Jefatura y no por delegación. En lo que respecta a la liquidación oficial de revisión, ella fue firmada por Fabio Hernández Rodríguez, funcionario de la Unidad de Determinación quien invoca la Resolución 001 del 2005, entre otras, como sustento de las facultades de que se encuentra investido, de lo que se deduce que si bien dicho acto no fue suscrito por el titular de la Jefatura de la Unidad, quien actuó lo hizo por delegación, tal como está previsto en las normas mencionadas en este acápite, particularmente los artículos 82 y 162 del Decreto 807 de 1993.

Respecto a lo manifestado por el actor acerca de la invalidez de la firma mecánica del funcionario que expidió el requerimiento especial por cuando ella debe estar sustentada en un acto administrativo que la autorice, publicado en el registro distrital, corresponde a la Sala traer a colación la resolución administrativa 003 del 2005 de 25 de mayo del 2005 folio 271 a 273 y el oficio 2008EE688 folio 270 del cuaderno de antecedentes, mediante el cual se remite copia del Acto Administrativo con el cual se autorizó la firma mecánica a la Jefe de la Unidad de Determinación Propiedad OLGA LUCÍA LOPEZ MORALES por el año 2005 (Resolución 003 de mayo 25 del 2005), publicada en el Registro Distrital 3336 de junio 2 del 2005, de lo que resulta evidente que se encuentran probados los soportes jurídicos de la citada firma mecánica. El artículo 12 del Decreto 2150 de 1995 preceptúa: Artículo 12. Firma mecánica. Los jefes de las entidades que integran la administración Pública podrán hacer uso, bajo su responsabilidad, de la firma que procede de algún medio mecánico, en tratándose de firmas masivas. En tal caso, previamente mediante acto administrativo de carácter general, deberá informar sobre el particular y sobre las características del medio mecánico La Resolución 003 de 25 de mayo del 2005 en el párrafo de la parte resolutive, define que es firma mecánica: Párrafo: Para efectos de la presente resolución, la firma mecánica es la imagen de la firma del funcionario competente, reproducida mediante medios computarizados en documentos escritos. Así las cosas y a pesar de que por tratarse de una fotocopia (folio 14 anverso) y no del documento original, no se puede verificar si la firma es mecánica, es claro que no puede prosperar la nulidad del acto por esta causal dado que las normas que regulan la materia contemplaron la posibilidad de que los actos fuesen suscritos a través de la modalidad de firma mecánica. Sobre al cargo de nulidad de a liquidación oficial de revisión consistente en que la firma del funcionario que la expidió no aparecen las letras del nombre y apellidos según exigencia del artículo 321 de la Ley 4 de 1913 (CRPM). La citada disposición establecía: Artículo 231. Todo empleado público debe firmar poniendo con todas sus letras el nombre y apellido. Sólo es permitido poner con las iniciales los segundos nombres y apellidos que se usen para distinguirse de otros individuos. Es de anotar que el espíritu de esta disposición es que el empleado público se identifique claramente en los actos que emita, así la norma debe interpretarse en el sentido de que además del cargo ocupado se señale el nombre y apellido completos y se suscriba el documento. De otra parte no puede pasar por alto la Sala que el artículo 11 del decreto 2150 de 1995, por medio de la cual se suprimieron y reformaron regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la administración Pública, se dispuso: Artículo 11. Supresión de sellos. En el desarrollo de las actuaciones de la administración pública, intervengan o no los particulares, queda prohibido el uso de sellos, cualquiera sea la modalidad o técnica utilizada, en el otorgamiento o trámite de documentos, distintos de los títulos valores. La firma y la denominación del cargo serán información suficiente para la expedición del documento respectivo. Prohíbese a los funcionarios públicos el registro notarial de cualquier sello elaborado para el uso por la administración pública. De acuerdo con lo anterior es claro que las normas comentadas son coincidentes en que el funcionario que suscribe el acto debe estar plenamente identificado con sus nombres y apellidos y con su firma. Es así como en el caso de esta litis la liquidación oficial cumple con estos requisitos por lo se ajusta a derecho por este aspecto. Por lo demás los actos administrativos gozan de presunción de legalidad, de manera que cualquier duda sobre la identidad o firma del funcionario que los emite deberá adelantarse a través del incidente de tacha de falsedad aportando las pruebas del caso, lo cual no ocurrió en el caso concreto. Así las cosas, se confirmará la sentencia apelada en este punto.

ARTÍCULO 692. PROCESOS QUE NO TIENEN EN CUENTA LAS CORRECCIONES A LAS DECLARACIONES. *El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá informar sobre la existencia de la última declaración de corrección, presentada con posterioridad a la declaración, en que se haya basado el respectivo proceso de determinación oficial del impuesto, cuando tal corrección no haya sido tenida en cuenta dentro del mismo, para que el funcionario que conozca del expediente la tenga en cuenta y la incorpore al proceso. No será causal de nulidad de los actos administrativos, el hecho de que no se basen en la última corrección presentada por el contribuyente, cuando éste no hubiere dado aviso de ello.*

ARTÍCULO. PROCESOS QUE NO TIENEN EN CUENTA LAS CORRECCIONES A LAS DECLARACIONES. El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá informar sobre la existencia de la última declaración de corrección, presentada con posterioridad a la declaración, en que se haya basado el respectivo proceso de determinación oficial del impuesto, cuando tal corrección no haya sido tenida en cuenta dentro del mismo, para que el funcionario que conozca del expediente la tenga en cuenta y la incorpore al proceso. No será causal de nulidad de los actos administrativos, el hecho de que no se basen en la última corrección presentada por el contribuyente, cuando éste no hubiere dado aviso de ello.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre de 2006, expediente 14788

De acuerdo con la norma transcrita se observa que en el sub examine el Club corrigió la dirección informada con la declaración presentada el 14 de marzo del 2001, radicación 19004060506600, la cual resulta oportuna si se tiene en cuenta que de acuerdo con el último dígito del NIT de la actora el plazo para declarar vencía el 6 de abril de 1999, es decir que se realizó dentro de los dos años siguientes a que hace referencia la norma y en el denuncia se liquidó la sanción, aspecto que no es objeto de controversia. Para la fecha en que la administración profirió el auto declarativo 300632001000026 de 27 de marzo del 2001 cuya fecha de introducción al correo fue el 28 de marzo del 2001 según se observa a folio 119 del c.a., la sociedad actora ya había corregido el denuncia y por tanto no había lugar a tener como no presentada la declaración de abril 6 de 1999, pues la inconsistencia advertida por la administración estaba subsanada. De otra parte, en relación con la alegada falta de información de la demandante ante la administración sobre la existencia de la declaración de corrección presentada el 14 de marzo del 2001 según lo dispuesto en el artículo 692 del E.T., se observa que tal obligación está prevista cuando se trata de un proceso de determinación oficial del impuesto asunto que es ajeno al procedimiento administrativo que dio origen a los actos demandados. No obstante, la sociedad con ocasión de los recursos de reposición y de apelación interpuestos “contra el auto declarativo de 27 de marzo del 2001 informó que había presentado declaración de corrección el 14 de marzo del 2001, aspecto que fue analizado por la administración al decidir dichos recursos y que no obstante fue desestimado con argumentos que no se ajustan a lo previsto en el artículo 588 del E.T. Así las cosas, la corrección realizada por la sociedad actora a la declaración privada del impuesto de renta y complementarios año gravable 1998 se ajustó a los presupuestos legales antes analizados.

ARTÍCULO 693. RESERVA DE LOS EXPEDIENTES. *Las informaciones tributarias respecto de la determinación oficial del impuesto tendrán el carácter de reservadas en los términos señalados en el artículo 583.*

ARTÍCULO. RESERVA DE LOS EXPEDIENTES. Las informaciones tributarias respecto de la determinación oficial del impuesto tendrán el carácter de reservadas en los términos señalados en el artículo 583 del Estatuto Tributario Nacional.

CONCEPTO DIAN 89834 del 1 de noviembre del 2007

Según el artículo 703 del E.T. 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. El mencionado requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada.

Por su parte y 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 permite 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 estas deben ser atendidas.

Es decir, los contribuyentes directamente o a través de sus apoderados legalmente constituidos pueden ejercer dentro la oportunidad establecida en la ley, el derecho de defensa consagrado en nuestra Constitución Política en el artículo 29 con carácter de fundamental para toda clase de actuaciones administrativas.

Ahora bien, si para ejercer el derecho de defensa los contribuyentes directamente o a través de sus apoderados legalmente constituidos o abogados autorizados, requieren el examen del expediente que reposa en la administración tributaria, así podrán solicitarlo mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente, de la misma manera que se solícita el examen de los mismos, dentro del proceso de cobro o de discusión del tributo (Artículos 729 y 849-4)

La H. Corte Constitucional en el fallo T-521 de 1993, Exp. 18216 MP. Dr. Hernando Herrera Vergara, donde expresó:

“En el caso que nos ocupa, la Unidad Administrativa Especial de impuestos Nacionales, está adelantando una investigación tributaria, la cual se rige por las normas vigentes en esta materia, que son de orden público y por tanto, de estricto cumplimiento. Quiere decir esto, que existe un procedimiento reglado dentro del cual se establecen las oportunidades procesales dentro de las cuales el contribuyente puede controvertir los hechos en que se fundamenta la liquidación del impuesto.

La inspección que adelanta la administración es una investigación tributaria, con miras a determinar si existe o no mérito suficiente para aplicar los correctivos que el ordenamiento señale: hasta ahora no se ha producido documento alguno que ponga en peligro o lesione los intereses del actor, ni actuaciones que deba éste conocer.

De otra parte, también son atinadas las observaciones del fallador de primera instancia, en el sentido de que no existe el alegado desconocimiento del derecho de acceso a los documentos públicas y que, siendo el acta respectiva el documento con que culmina la inspección tributaria, sería este documento al cual puede reclamar el actor, pero en modo alguno, a las etapas que anteceden que siendo parte de la investigación que adelanta la administración, no son documentos susceptibles de controversia.

Debe poner de presente esta sala (...) que si bien es cierto la persona tiene derecho a dirigirse a las diferentes autoridades de la República, en procura de información, teniendo estas la obligación insoslayable de responder, no lo es menos que el deber de quien hace uso del derecho de petición, le impone ser respetuoso en su ejercicio, ya que este no puede convertirse en un elemento que pueda encaminarse, en forma de liberada, al entramamiento de la buena marcha de la administración, con solicitudes que no buscan otra cosa que el entorpecimiento de la labor investigativa, que como en el presente evento, desarrolla la entidad acusada”.

Acorde con lo anterior, en la etapa de determinación oficial del impuesto los expedientes podrán ser examinados por el contribuyente y/o su apoderado o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente dentro de la misma oportunidad procesal que se tiene para controvertir los hechos en que se fundamenta la liquidación del impuesto.

Finalmente es importante recalcar que según el contenido del artículo 693 del Estatuto Tributario, las informaciones tributarias respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias tendrá el carácter de reservada dentro del proceso de determinación del impuesto frente a terceros, mas no frente al contribuyente.

ARTÍCULO 693-1. INFORMACIÓN TRIBUTARIA. *Por solicitud directa de los gobiernos extranjeros y sus agencias y con base en acuerdos de reciprocidad, se podrá suministrar información tributaria en el caso en que se requiera para fines de control fiscal o para obrar en procesos fiscales o penales.*

En tal evento, deberá exigirse al gobierno o agencia solicitante, tanto el compromiso expreso de su utilización exclusiva para los fines objeto del requerimiento de información, así como la obligación de garantizar la debida protección a la reserva que ampara la información suministrada. <Modificado por la Ley 633 del 2000, art. 43>

Nota: Este artículo no es aplicable en las entidades territoriales.

CONCEPTO DIAN 66292 del 2006

En el escrito de la División de Fiscalización Tributaria de esa administración, se invoca el artículo 15 de la Constitución Nacional y los artículos 583 y 693 del Estatuto Tributario con el fin de justificar los requerimientos de información solicitados por esa administración a las Naciones Unidas y Organismos Especializados.

De acuerdo con el artículo 15 de la Constitución Política invocado en la consulta materia de estudio, la presentación de libros de contabilidad y demás documentos, se debe exigir en los términos que señale la ley.

Es pertinente entonces señalar que las Convenciones sobre Privilegios e Inmidades de las Naciones Unidas, de los Organismos Especializados y de la Organización de los Estados Americanos, adoptadas por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 13 de febrero de 1946 y el 21 de noviembre de 1947, fueron aprobadas por la Ley 62 de 1973.

En cuanto a los requerimientos a estos organismos, la Sección 3° del Artículo 11 de dicho texto legal, prescribe que todos los haberes y bienes de las Naciones Unidas, donde quiera que se encuentren y en poder de quién quiera que sea, gozan de inmunidad de requisiciones y toda otra forma de interferencia ejecutiva, administrativa, judicial o legislativa.

Debe aclararse que, conforme con la definición del término "requisición" empleado en el derecho procesal, este se refiere a solicitudes de información u órdenes judiciales para hacer o no alguna cosa.

Así, en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio editorial Heliasta 1981, se lee:

"Requisición: En lenguaje forense esta expresión es equivalente a requerimiento en lo procesal..."

En vista de la importancia para el caso en estudio, amerita definir de manera acertada el término requisición y con el objeto de despejar cualquier duda, es pertinente traer a colación la definición dada por el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Guillermo Cabanellas editorial Heliasta 258 edición 1997, el cual, al igual que en la anterior definición asimila el término requisición al de requerimiento, dando para esta palabra la siguiente definición: "Información que se dirige a una persona, para que haga o deje de hacer alguna cosa, o para que manifieste su voluntad en relación a un asunto".

En consecuencia, y no obstante los trámites relativos a la solicitud de devolución del impuesto sobre las ventas a que se hace alusión en la Consulta, las Naciones Unidas y sus Organismos Especializados no pueden ser requeridas mediante acto administrativo respecto de sus bienes y haberes.

Debe anotarse que la devolución del impuesto sobre las ventas fue contemplada por la misma convención conforme se puede observar del texto de la sección 8° del Artículo II de la Ley 62 de 1973, siendo procedente anotar que la obtención en la devolución de este impuesto no es incompatible con el ejercicio de las inmunidades de que gozan las Naciones Unidas y Organismos Especializados.

Respecto de los artículos 583 y 693 del Estatuto Tributario así como de la sentencia C 981 del 2005, estos se refieren a la reserva de la información tributaria que debe observar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, luego no es procedente su invocación con respecto al tema objeto de análisis, esto es, los Privilegios e Inmidades de las Naciones Unidas y de los Organismos Especializados.

Por último, en cuanto a la inquietud de "si el convenio es con Naciones Unidas y extensivo a sus organismos especializados /.../ mediante que norma con fuerza de ley se incluyó al PNUD?", nos permitimos expresarle que, como bien se desprende de su sigla, es un programa adelantado directamente por las Naciones Unidas con la finalidad de desarrollar uno o más de sus propósitos (capítulo I art. 1° de la Carta), vale decir que quien está actuando es la misma Organización de las Naciones Unidas, pues el PNUD, "es la red mundial de las Naciones Unidas para el desarrollo", y como tal no requiere de norma o regulación especial que le permita actuar pues tal autorización ya le fue reconocida a través de la ley aprobatoria del convenio, de manera que no es posible deslindar al PNUD, de las N.U., pues son el mismo ente y como tal goza de los mismos privilegios y prerrogativas.

ARTÍCULO 694. 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.*

ARTÍCULO. 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.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de junio de 2007, Expediente 15092.

En relación con la liquidación de intereses moratorios cuando hay compensación. La Sala acoge el criterio jurisprudencial manifestado en la sentencia del 29 de junio del 2006, Consejera Ponente Dra. Ligia López Díaz, en la cual se rectificó la jurisprudencia en el siguiente sentido: Cuando el contribuyente imputa un saldo a favor al periodo subsiguiente, y si en el periodo posterior se decide compensar con otras deudas, se entiende como fecha de pago la del último día del periodo cuya compensación se solicita. Atendiendo a que las liquidaciones de los periodos de los impuestos son independientes entre sí, (art. 694 del Estatuto Tributario), al final de cada periodo gravable, si los contribuyentes determinan su saldo a cargo, constituye una obligación diferente de la del siguiente periodo o a la de otro gravamen. Así mismo, cuando los contribuyentes determinan un saldo a favor, este crédito es independiente de las demás liquidaciones periódicas de los impuestos. En caso de saldos a favor, la obligación de la administración fiscal con el contribuyente se extingue para cada periodo a través de los siguientes mecanismos, excluyentes entre sí: la imputación del saldo a favor al periodo subsiguiente del mismo impuesto; la compensación del saldo con deudas a cargo del contribuyente por otros impuestos o periodos, o mediante la devolución cuando no existan deudas a su cargo. En el primer evento, si se opta por imputar el saldo a favor al periodo subsiguiente del mismo impuesto, se extingue la obligación a cargo del fisco, aún cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor, como lo señala el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, norma que permite expresamente la imputación del saldo al siguiente periodo, pero "por su valor total". La imputación del saldo a favor, excluye las demás posibilidades, pues no es procedente pretender compensarlo con deudas a cargo del contribuyente ni solicitar devolución. En consecuencia, no es posible volver a solicitar a través de la figura de la compensación, cancelar otras obligaciones con un saldo a favor que ya no existe. El crédito se liquida por efectos de su imputación posterior y no es posible revivirlo si se solicita compensar el nuevo saldo a favor que se generó por efectos del arrastre, porque como ya se indicó los periodos son independientes. Con el saldo a favor que se imputa, únicamente se cancela la obligación del periodo siguiente del mismo impuesto y en consecuencia no puede pretenderse que además se paguen otras deudas del contribuyente. Si la sociedad demandante hubiera optado, en lugar de la imputación sucesiva de los saldos a favor desde 1998, por la compensación, no cabe duda que la liquidación de intereses de mora debía efectuarse hasta el último día del año en que se originó el saldo a favor; pero como ello no ocurrió así, la liquidación de intereses moratorios se establece teniendo en cuenta como fecha de pago el 31 de diciembre del 2000.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de noviembre del 2008, Expediente 250002327000200501844-02.

Finalmente, la Sala aclara que si bien la administración aceptó otras seis solicitudes de corrección a las declaraciones del impuesto sobre las ventas por los bimestres comprendidos dentro del tercer bimestre del 2002 al segundo bimestre del 2003, ello no puede ser aplicable al presente caso, en virtud del desarrollo del principio de la independencia de los periodos fiscales y de los actos administrativos que se puedan proferir con relación a cada uno de ellos, prevista en el artículo 694 del Estatuto Tributario, en cuanto dispone que la liquidación del impuesto de cada año gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Estado y a cargo del contribuyente. Por consiguiente, no se advierte falsa motivación ni la vulneración de las normas legales y constitucionales invocadas por la accionante.

CONCEPTO DIAN 94150 del 2006

(...) dónde se deben presentar las declaraciones de corrección cuando una sociedad cambia su domicilio social, y si el concepto 51405 de agosto 14 del 2002 se encuentra vigente a la fecha ya que el Decreto 4714 del 2005 señala que las correcciones se deben presentar en la jurisdicción de la administración a la que corresponda la nueva dirección

El concepto (...) proferido por el despacho en fecha agosto 14 del 2002, indica cual es el lugar de presentación de una corrección, cuando el contribuyente cambia de domicilio, expresando que:

"/.../ las correcciones sobre una declaración inicial legalmente presentada, en el evento de cambio de domicilio social principal, deben presentarse en ese mismo lugar (donde debió cumplirse con el deber formal de declarar), siendo la administración de Impuestos y Aduanas Nacionales con jurisdicción el lugar respectivo, la competente para conocer entre otros aspectos, la solicitud de devolución correspondiente.

Lo anterior en desarrollo del principio de la independencia de los periodos fiscales y de los actos administrativos que se puedan proferir con relación a cada uno de ellos. *"/.../ "*

Conforme lo expresó el concepto en cuestión, las declaraciones de corrección deben ser presentadas por el contribuyente, en el mismo lugar donde se presentó la declaración inicial, atendiendo el principio de independencia de los periodos fiscales, sin que ello implique contradicción alguna con el contenido de los artículo 1 y 3 del Decreto 4714 del 2005, ya que la norma (artículo 1°) al mencionar la administración competente, expresamente manifiesta, que será la que:

...” corresponda a la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, según el caso t...r. El artículo 4° en complemento de la anterior disposición prescribe que la dirección del contribuyente o declarante, es la informada en el registro único tributario, RUT., disposiciones analizadas a la luz del principio de independencia de los períodos fiscales, no desvirtúan, sino que confirman la tesis prevista en el concepto referenciado.

Téngase en cuenta que el decreto de plazos y lugares de presentación de las declaraciones tributarias (Decreto 4714 del 2005), de manera general hace referencia a esta obligación respecto de las declaraciones del período. El artículo 13, indica que los Grandes Contribuyentes de conformidad con el artículo 562 del Estatuto Tributario, se califican mediante resolución, y a partir de su notificación la persona o entidad señalada deberá cumplir todas sus obligaciones tributarias, en la administración u oficina que se le indique, y en los bancos asignados para recaudar y recepcionar sus declaraciones tributarias.

Así las cosas, una vez surtida la notificación de la resolución donde se cataloga a una persona o sociedad como Grande Contribuyente, debe cumplir sus obligaciones formales donde se le indique, incluidas las correcciones a las declaraciones tributarias.

Los demás contribuyentes deben presentar las correcciones a las declaraciones donde se surtió la inicial, en virtud del principio de independencia de los períodos prevista en el artículo 694 del Estatuto Tributario, en cuanto dispone que la liquidación del impuesto de cada año gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Estado y a cargo del contribuyente, la que debe cumplir en el lugar señalado para el efecto por el decreto de plazos establecido para cada período gravable.

Así las cosas se tiene, que no existe contradicción entre la tesis sostenida por el concepto 51405 de agosto 14 del 2002 acerca del lugar donde se deben presentar las declaraciones de corrección por quien cambia de domicilio, y los artículos 1 y 3 del Decreto 4714 del 2005; encontrándose en consecuencia vigente el contenido del concepto 51405 de agosto 14 del 2002.

ARTÍCULO 695. PERÍODOS 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.*

ARTÍCULO. PERIODOS DE FISCALIZACIÓN. Los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos proferidos por la administración tributaria, podrán referirse a más de un período gravable.

ARTÍCULO 696. 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.*

ARTÍCULO. UN REQUERIMIENTO Y UNA LIQUIDACIÓN PUEDEN REFERIRSE A DIFERENTES TRIBUTOS. Un mismo requerimiento especial podrá referirse a modificaciones relativas a diferentes tributos 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.

ARTÍCULO 696-1. GASTOS DE INVESTIGACIONES Y COBRO TRIBUTARIOS. *Los gastos que por cualquier concepto se generen con motivo de las investigaciones tributarias y de los procesos de cobro de los tributos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, se harán con cargo a la partida de Defensa de la Hacienda Nacional. Para estos efectos, el Gobierno Nacional apropiará anualmente las partidas necesarias para cubrir los gastos en que se incurran para adelantar tales diligencias.*

Se entienden incorporados dentro de dichos gastos, los necesarios, a juicio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para la debida protección de los funcionarios de la tributación o de los denunciantes, que con motivo de las actuaciones administrativas tributarias que se adelanten, vean amenazada su integridad personal o familiar. <Adicionado por la Ley 6/92, art. 53>

ARTÍCULO. GASTOS DE INVESTIGACIONES Y COBRO TRIBUTARIOS. Los gastos que por cualquier concepto se generen con motivo de las investigaciones tributarias y de los procesos de cobro de los tributos administrados por la entidad territorial, se harán con cargo al presupuesto de la misma. Para estos efectos, la entidad apropiará anualmente las partidas necesarias para cubrir los gastos en que se incurran para adelantar tales diligencias.

Se entienden incorporados dentro de dichos gastos, los necesarios, para la debida protección de los funcionarios de la tributación o de los denunciantes, que con motivo de las actuaciones administrativas tributarias que se adelanten, vean amenazada su integridad personal o familiar.

LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN ARITMÉTICA

ARTÍCULO 697. ERROR ARITMÉTICO. Se presenta error aritmético en las declaraciones tributarias, cuando:

1. A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, se anota como valor resultante un dato equivocado.
2. Al aplicar las tarifas respectivas, se anota un valor diferente al que ha debido resultar.
3. 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.

ARTÍCULO. ERROR ARITMÉTICO. Se presenta error aritmético en las declaraciones tributarias, cuando:

1. A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, se anota como valor resultante un dato equivocado.
2. Al aplicar las tarifas respectivas, se anota un valor diferente al que ha debido resultar.
3. 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.

Nota. Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de noviembre de 2009, Expediente 16503

Por su parte, el artículo 698 ibídem faculta a la administración para corregir los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que se encuadren en los presupuestos del artículo 697 mencionado. Adicionalmente, el artículo 701 del E.T. prevé que cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado de manera incorrecta, la administración las liquidará, incrementadas en un 30%.- En numerosas oportunidades esta Corporación ha establecido que la liquidación de corrección aritmética tiene como única finalidad corregir los errores resultantes de operaciones matemáticas y, en general, confusiones de orden numérico, que no alteran de fondo los datos básicos de la declaración. También se ha considerado que mediante el procedimiento de corrección aritmética no pueden debatirse aspectos de fondo, pues, el sólo hecho de que la administración tenga que hacer planteamientos en relación con el origen y naturaleza de los valores declarados, implica que el error no era sólo aritmético, sino que se trataba de un asunto de fondo que no puede ventilarse mediante una liquidación de corrección aritmética. En efecto, si bien el numeral 3º del artículo 697 del E.T. señala que se presenta error aritmético cuando 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, debe partirse del supuesto de que en primer lugar, hay una operación aritmética mal calculada y, en segundo lugar, que el error

aritmético arroja como resultado un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor. Si no se dan ambas condiciones no se configura ninguna de las causales de error aritmético. Por lo tanto, la administración debe establecer ambos presupuestos para proceder a corregir el yerro por medio de la liquidación de corrección aritmética. Aunque del análisis efectuado se podría deducir que la DIAN sí advirtió un mero error aritmético, la Sala advierte que la discusión pasó de ser una mera controversia formal a ser una de fondo cuando el demandante le explicó las razones por las cuales no incurrió en dicho error, en la medida en que se empezó a discutir la procedencia de detraer para el cálculo del anticipo, no sólo las retenciones declaradas sino también las que le devolvieron al demandante en ejercicio del derecho establecido en el artículo 54 de la Ley 550 de 1999. Este sólo hecho permite derivar que la discusión no se contrajo a corregir el error aritmético advertido en el anticipo. Bajo ese contexto la administración no podía, mediante una liquidación de corrección aritmética, cuestionar los valores registrados en la, declaración privada de la sociedad contribuyente y realizar el cálculo del valor de anticipo, bajo el supuesto de que existía un error en la operación matemática, motivo suficiente para anular los actos acusados.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre de 2006, Expediente 14924

En cuanto a este procedimiento, la Sala ha sostenido que por medio de liquidación de corrección aritmética la administración puede, además de corregir los errores aritméticos descritos en el artículo 697 del Estatuto Tributario, determinar las sanciones omitidas o reliquidar las incorrectamente fijadas, pues el artículo 701 del Estatuto Tributario forma parte de las normas que regulan dicha liquidación oficial, por lo que se entiende que la corrección de sanciones, es una causal distinta a los errores aritméticos, que hace procedente la expedición de una liquidación de corrección aritmética. Si bien, el criterio de la Sección era que si el contribuyente no liquidaba la sanción por extemporaneidad, el trámite que debía seguir la administración para su determinación era el de la liquidación de revisión, porque la imposición de una sanción era una cuestión de fondo, tal criterio, no es el que actualmente acoge la Sala, pues como se dijo, el artículo 701 del Estatuto Tributario permite a la administración determinar, a través de liquidación oficial de corrección aritmética, tanto las sanciones que el contribuyente omitió, como las que fijó erróneamente. ... Así las cosas, para la Sala la administración podía corregir la sanción mal liquidada por la actora, mediante liquidación oficial de corrección sanción, pues en términos de la disposición transcrita, tiene la posibilidad de hacerlo por liquidación de corrección, liquidación de revisión o resolución independiente.- En este sentido la Corte Constitucional en sentencia C- 506 de 3 de julio del 2002, al referirse a la facultad de la administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para imponer sanciones mediante acto administrativo, por incumplimiento o cumplimiento indebido de deberes tributarios, entre ellos, la presentación oportuna de la declaración tributaria, señaló, que el procedimiento de aplicación de la sanción debe dar espacio para el ejercicio del derecho de defensa y concluyó:

“Es decir, en los casos en los cuales conforme a las normas demandadas, concretamente a los artículos 588, 641, 642, 644, 668 Y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), corresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores auto liquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, que estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes, la administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción. Bajo esta interpretación, las referidas normas serán declaradas exequibles.” Bajo el anterior criterio, observa la Sala que en el presente caso no se cumplió con este proceder, sino que se impuso la sanción sin que mediara ese acto previo que le diera la oportunidad al contribuyente de ejercer su derecho de defensa frente a la intención de la administración de imponer la sanción.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de junio de 2006 Expediente 14292

(...) los errores de transcripción en las declaraciones no pueden confundirse con los yerrores aritméticos, puesto que, en general, provienen de equivocaciones mecanográficas al diligenciar los formularios y no modifican los resultados, ni alteran el impuesto determinado de manera real, “aunque sí de manera aparente, en atención [a] que al efectuar la operación con las cifras reales no surge error aritmético.” En consecuencia, no le es permitido a la administración enmendar los errores de transcripción, por el procedimiento de corrección aritmética, dado que no Existe la declaración correcta de los valores y, por ende, falta uno de los supuestos básicos del artículo 697 del Estatuto Tributario para la procedencia de la liquidación oficial en comentario. En el caso concreto, la contribuyente consignó en su declaración una cifra total de costos y deducciones (renglón 25), que no coincide con la suma de los renglones correspondientes a estos conceptos (renglones 17 a 24), hecho que se reduce, en apariencia, a un simple problema de sumatoria de cantidades. Sin embargo, desde la vía gubernativa ha insistido en que el total de costos y deducciones (\$7.480.000) era el correcto, pero que incurrió en un error de transcripción al diligenciar en cero los renglones 17 a 24 de la declaración. A su vez, ante la administración y la Jurisdicción acreditó, con el certificado de contador público y la copia de los comprobantes de diario, los costos y gastos en que incurrió en el año

1987 (folios 8, 14 a 21; 34 a 47 y 128 a 134). Así pues, era evidente que la DIAN no tenía certeza en torno a la veracidad de los datos consignados en la declaración, motivo por el cual no podía practicar la liquidación de corrección aritmética. Además, debió resolver la duda en relación con la correcta declaración de los valores, a través de la práctica de una liquidación de revisión, previo requerimiento especial a la contribuyente, pues el procedimiento de corrección no es viable para cuestionar aspectos de fondo de las declaraciones, como es, en este caso, el rechazo de costos y deducciones. Como la administración no podía practicar liquidación oficial de corrección aritmética, puesto que no se cumplieron los supuestos para la procedencia de la misma, se imponía anular los actos acusados, como, en efecto, lo ordenó el Tribunal. En consecuencia, se confirmará la sentencia

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de diciembre de 2005 Expediente 13976

Los yerros aritméticos que dan lugar a la expedición de la liquidación oficial mencionada, son los previstos de manera puntual en el artículo 697 del Estatuto Tributario y se presentan cuando: 1. A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, se anota como resultante un dato equivocado. 2. Al aplicar las tarifas respectivas se escribe un valor diferente al que ha debido resultar. 3. Al efectuar cualquier operación aritmética resulta una cifra equivocada que implique un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones, o un mayor saldo a favor. Ha sido jurisprudencia constante de la Sala que la liquidación de corrección aritmética, como su nombre lo indica, tiene la finalidad de enmendar los equívocos resultantes de operaciones matemáticas que impliquen un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor y, en general, confusiones de orden numérico que no alteran de fondo los datos básicos de la declaración. Lo anterior, porque para la procedencia de dicha liquidación oficial es indispensable que los hechos o bases de la declaración sean los correctos. Dado que solo procede la liquidación de corrección aritmética cuando los hechos y bases de la declaración son los correctos y que en el asunto sub júdice se encuentra probado que la base gravable declarada por la actora no estaba bien determinada, la Sala observa que no podía la administración practicar la referida liquidación oficial. En efecto, ante la duda que se suscitó en torno a un aspecto de fondo de la declaración, como es el monto de la base gravable, no era aplicable el procedimiento de corrección aritmética para disiparla, puesto que en general, el mismo está instituido para enmendar errores en las operaciones aritméticas, sobre la base de la correcta determinación de los factores de la declaración objeto de las mismas. En consecuencia, debía la administración practicar liquidación oficial de revisión para precisar el monto de la base gravable, previa expedición del requerimiento especial correspondiente

Sentencia en igual sentido:

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de octubre del 2009, Expediente 11001-33-31-040-2007-00166-01

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de octubre del 2009, Expediente 11001-33-31-043-2007-00132-01

El Consejo de Estado se ha pronunciado sobre el error aritmético y la imposición de sanciones así: Conforme al artículo 698 del Estatuto Tributario, la administración puede corregir los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que originen un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante o un mayor saldo a favor para compensar o devolver. La corrección de los errores citados se realiza a través de la liquidación oficial de corrección aritmética. Los yerros aritméticos que dan lugar a la expedición de la liquidación oficial mencionada, son los previstos de manera puntual en el artículo 697 del Estatuto Tributario y se presentan cuando: 1. A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, se anota como resultado un dato equivocado. 2. Al aplicar las tarifas respectivas se escribe un valor diferente al que ha debido resultar. 3. Al efectuar cualquier operación aritmética resulta una cifra equivocada que implique un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones, o un mayor saldo a favor. Ha sido jurisprudencia constante de la Sala que la liquidación de corrección aritmética, como su nombre lo indica, tiene la finalidad de enmendar las equivocaciones resultantes de las operaciones matemáticas que impliquen un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor y, en general, confusiones de orden numérico que no alteran de fondo los datos básicos de la declaración. Lo anterior, porque para la procedencia de dicha liquidación oficial es indispensable que los hechos o bases de la declaración sean los correctos. - Cabe anotar en lo atinente a las tarifas que para que proceda la liquidación oficial de corrección el supuesto fáctico se limita a que no exista discusión acerca de la tarifa aplicable, que se trate de un error en la operación matemática de multiplicar la tarifa por la base gravable. -Así pues, para la Sala es claro que para que se configure error aritmético en las declaraciones de los contribuyentes se requiere que los hechos o bases gravables sean correctos; que no exista discusión acerca de la tarifa aplicable, pero que exista un error en una operación aritmética, y que la equivocación implique un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor, para que finalmente la administración los corrija a través de la liquidación de corrección aritmética al detectar errores estrictamente de carácter matemático como sumas, restas, resultados, de aplicación de porcentajes, tarifas o productos

efectuar la corrección numérica. - Ahora bien, en el caso concreto se tiene que la administración consideró con base en el numeral 2 del artículo 697 del ET que la sociedad había incurrido en error aritmético por cuanto aplicó una tarifa del 4.14 por mil diferente a la estipulada para la actividad comercial identificada con el código 5111 que es 9.66 por mil. Advierte la Sala que en los formularios de declaración del impuesto de industria y comercio tan solo se encuentra una casilla para indicar el código de actividad y no para señalar la tarifa declarada, tampoco hay una casilla para describir la actividad desarrollada por el contribuyente. De esta manera es fácil que por errores en la digitación o en el entendimiento de la descripción de la actividad el contribuyente clasifique en forma errada su actividad. En caso de errores de esta naturaleza el contribuyente puede acudir al procedimiento establecido para la corrección de la declaración en los artículos 588 y 589 del ET. Por su parte la administración al detectar inconsistencias originadas en la aplicación de la tarifa, como es el caso que nos ocupa, debe iniciar un proceso de investigación tributaria a efectos de establecer en realidad cuál es la actividad que desarrolla el contribuyente y de esta manera esclarecer si la clasificación declarada bajo el acápite de código de actividad se ajusta a la realidad. Es claro entonces que este tipo de inconsistencias no pueden ser solucionadas a través de liquidaciones de corrección de error aritmético dado que la discrepancia no radica en una simple operación matemática sino en la determinación de la tarifa aplicable, la que a su vez se deriva de la actividad económica que desarrolla el declarante.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 31 de mayo del 2007, Expediente 250002327000200600180-01

Frente a la norma invocada es preciso aclarar que en reiterada jurisprudencia la liquidación de corrección aritmética se considera para cuestiones netamente operacionales, situaciones de tipo numérico y no situaciones procedimentales o de fondo; sobre el particular el Consejo de Estado en Sentencia de enero 21 de 1994. Ponente: Doctor DELIO GÓMEZ LEYVA. Exp No 4573 señaló: “No es entonces legalmente viable utilizar la facultad de corrección aritmética para corregir errores diferentes a los que el legislador ha considerado como constitutivos de error aritmético, los cuales como se observan obedecen exclusivamente a equivocaciones en los resultados de las operaciones aritméticas entre los factores que juegan en la depuración y determinación del impuesto...” Si bien es cierto el artículo 697 E.T. establece tres causales para la configuración de error aritmético, de acuerdo con la sentencia 14265 del 2006 Magistrado ponente Doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, para que se configure alguna de esta causales se debe tener en cuenta: “(...) debe partirse del supuesto necesariamente que haya una operación aritmética mal calculada y que la consecuencia sea el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor si no se dan ambas condiciones no se configura esta causal de error aritmético, por lo tanto debe la administración, establecer ambos presupuestos para proceder a corregir el yerro por medio de la liquidación de corrección aritmética.” En el presente caso, se discute es una diferencia de criterios e interpretación de procedimientos entre la DIAN y la parte actora frente a la determinación del anticipo que establece el artículo 807 E.T, para el año gravable 2004. La DIAN considera que existe un error aritmético como fundamento para justificar su procedimiento, lo que a juicio de la Sala, es errado para modificar la declaración de renta por el año gravable 2003, ya que en primera instancia era viable un “requerimiento especial” para proceder a aplicar liquidación de revisión, acorde con lo dispuesto en el artículo 702 del Estatuto Tributario que dice “la administración de impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión” El cargo invocado por la parte actora esta llamado prosperar puesto que el caso sub examine no se ajusta a ninguna de las causales determinadas por el 697 del E.T. De otra parte, debe tenerse en cuenta que la discusión obedece a la interpretación del artículo 807 y no a errores en la operación matemática, por lo que no era dable para la administración proferir liquidación de corrección aritmética sino liquidación oficial de revisión previo requerimiento especial, dado que lo cuestionado por la administración es un aspecto sustantivo o de fondo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de septiembre del 2007, Expediente 2005-1074 (122).

(...) debe elucidar la Sala los tipos de conducta donde resulta procedente la imposición de la sanción por error aritmético, aspecto frente al cual se ha pronunciado el Consejo de Estado (Sección Cuarta, Radicado 01-1548, Sentencia del 5 de julio del 2007, Consejero Ponente Juan Ángel Palacio Hincapié) en la que consideró lo siguiente: En el artículo 698 del Estatuto Tributario, establece la facultad para la administración de corregir, a través de la liquidación oficial de corrección aritmética, los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que originen un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante o un mayor saldo a favor para compensar o devolver. En cuanto al ejercicio de esta facultad, ha considerado la Sala en numerosa jurisprudencia que la liquidación de corrección aritmética, tiene como única finalidad corregir los errores resultantes de operaciones matemáticas y, en general, confusiones de orden numérico, sin que se puedan alterar de fondo los datos básicos de la declaración. También se ha considerado que mediante el procedimiento de corrección aritmética no pueden debatirse aspectos de fondo, pues como se precisó en la sentencia de fecha 17 de marzo de 1994, dentro del expediente 5229 “El solo hecho de que la administración tuviere que hacer planteamientos

fundados en el origen y naturaleza de los ingresos del período, para acreditar la procedencia de su actuación, significa que el “error” corregido no era simplemente aritmético, sino que se trataba de una cuestión de fondo que debió ventilarse en un proceso de revisión oficiosa con requerimiento previo.” (...) la administración sí tenía la potestad de imponer la sanción a través del acto impugnado, pero de conformidad con las consideraciones anteriormente plasmadas, y en concordancia con el artículo 697 del E.T. La actora no incurrió en ninguna de las causales que configuran el error aritmético, pues se equivocó en el señalamiento del código pero no en los valores liquidados en el denuncia en cuestión por lo tanto, es improcedente la imposición de sanción ya que no incidió este error en el resultado el cual corresponde al debido correctamente.

CONCEPTO DIAN 078742 del 29 de agosto del 2001

Al respecto debe tenerse en cuenta tanto el término en que puede corregirse el error aritmético por parte de la administración tributaria, como el término en que puede hacerlo el declarante.

Para corregir el error del cual se derive un menor valor a pagar, la administración tributaria debe practicar liquidación de corrección aritmética dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la respectiva declaración tributaria.

Si el agente de retención se encuentra dentro del término para corregir, previamente a la expedición de la correspondiente Liquidación debe proferirse oficio persuasivo para que la corrección la realice en forma voluntaria, de no atenderse la solicitud se debe expedir la correspondiente liquidación oficial de corrección aritmética.

Si por el contrario, se encuentra vencido el término para corregir para ambas partes, se debe invitar al agente de retención para que corrija vía solicitud de corrección por error del contribuyente, de conformidad con la Orden Administrativa 002 de 1996.

Con el fin de determinar si en las declaraciones de corrección presentadas debe liquidarse sanción por corrección, es necesario precisar cuándo se configura error aritmético según el numeral tercero del artículo 697 del Estatuto Tributario que establece que cuando:

“..... 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.”

Salta a la vista, que objetivamente el solo hecho de no totalizar la declaración, es causal de error aritmético, susceptible de ser corregido de oficio por la administración en atención a la preceptiva del artículo 698 del mismo Estatuto, profiriendo para el efecto una Liquidación de Corrección Aritmética. No obstante, debe tenerse en cuenta si dicho error representa para la administración tributaria un menor a valor a pagar por parte del declarante.

Si el agente de retención presenta la declaración correspondiente, sin totalizar o con valor cero, pero efectúa el pago por el valor resultante de la sumatoria de las cifras declaradas, es procedente concluir que si bien existe un error aritmético formal no es susceptible de ser sancionado, toda vez que en aplicación del principio de la supremacía de la esencia sobre la forma o la verdad real sobre la formal, de este hecho no se deriva un menor valor a pagar

Si el agente de retención ha declarado el valor de las retenciones practicadas, pero no totaliza la declaración o haciéndolo, ha colocado como resultado “cero” o un valor equivocado y, además, no ha efectuado el pago respectivo, se debe corregir la declaración tributaria con la sanción por corrección correspondiente, ya sea porque corrige el contribuyente, o con la sanción por corrección aritmética, si la administración practica Liquidación de Corrección aritmética.

No obstante, el ejercicio de esta facultad discrecional por parte de la administración tributaria, no impide que el agente de retención conserve el derecho para corregir voluntariamente la declaración, liquidándose o no sanción por corrección, atendiendo las consideraciones anteriormente expuestas.

Transcurrido el término de firmeza de la declaración tributaria, sin que el contribuyente corrija su declaración y pague las correspondientes retenciones en la fuente, la administración tributaria deberá adelantar las investigaciones penales a que haya lugar sin perjuicio de que dichas investigaciones puedan realizarse en cualquier etapa.

ARTÍCULO 698. FACULTAD DE CORRECCIÓN. *La administración de Impuestos, mediante liquidación de corrección, podrá corregir los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que hayan originado 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.*

ARTÍCULO. FACULTAD DE CORRECCIÓN. La administración tributaria, mediante liquidación de corrección, podrá corregir los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que hayan originado 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.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del julio 5 del 2007, Expediente 15017

Ahora bien, el artículo 698 del Estatuto Tributario, establece la facultad para la administración de corregir, a través de la liquidación oficial de corrección aritmética, los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que originen un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante o un mayor saldo a favor para compensar o devolver. En cuanto al ejercicio de esta facultad, ha considerado la Sala en numerosa jurisprudencia que la liquidación de corrección aritmética, tiene como única finalidad corregir los errores resultantes de operaciones matemáticas y, en general, confusiones de orden numérico, sin que se puedan alterar de fondo los datos básicos de la declaración. También se ha considerado que mediante el procedimiento de corrección aritmética no pueden debatirse aspectos de fondo, pues como se precisó en la sentencia de fecha 17 de marzo de 1994, dentro del expediente 5229 “El solo hecho de que la administración tuviere que hacer planteamientos fundados en el origen y naturaleza de los ingresos del período, para acreditar la procedencia de su actuación, significa que el “error” corregido no era simplemente aritmético, sino que se trataba de una cuestión de fondo que debió ventilarse en un proceso de revisión oficiosa con requerimiento previo.” En el presente caso, la administración con base en el numeral 30 del artículo 697 del Estatuto Tributario, concluyó que hubo un error aritmético por el sólo hecho de que el liquidado por la sociedad era menor al determinado oficialmente, sin precisar cuál fue el error que se cometió; sin embargo, considera la Sala que para que se configure el error aritmético es necesario que ese menor impuesto sea el resultado de una equivocación en una operación aritmética debidamente precisada. En efecto, si bien el numeral 3 del artículo 697 del Estatuto Tributario señala que se presenta error aritmético cuando 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, debe partirse del supuesto necesario de que haya una operación aritmética mal calculada en primer lugar y que la consecuencia sea el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor, si no se dan ambas condiciones no se configura esta causal de error aritmético; por lo tanto debe la administración, debe establecer ambos presupuestos para proceder a corregir el yerro por medio de la liquidación de corrección aritmética. En este orden de ideas, no podía la administración mediante una liquidación de corrección aritmética, cuestionar valores registrados en la declaración privada de la sociedad contribuyente y, dándole el alcance de valores positivos, realizar el cálculo del total de retenciones e inferir el error en la operación matemática, sino que debió acudir, como se dijo precedentemente, al procedimiento de la Liquidación Oficial de Revisión.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de diciembre de 2005, Expediente 14053

Ha sido jurisprudencia constante de la Sala que la liquidación de corrección aritmética, como su nombre lo indica, no tiene finalidad distinta a la de enmendar los equívocos resultantes de operaciones matemáticas y, en general, confusiones de orden numérico que no alteran de fondo los datos básicos de la declaración. También ha dicho la Sección que los cuestionamientos sobre aspectos de fondo de las declaraciones no pueden resolverse por el procedimiento de corrección aritmética pues “no se trata de equivocaciones en los “resultados” de operaciones aritméticas, a partir de factores de cálculo “correctos” como en las hipótesis del artículo 697 del Estatuto Tributario. la Sala comparte el criterio expuesto con posterioridad, en sentencia de 2 de febrero del 2001, expediente 11106, pues sólo los errores aritméticos en los términos del artículo 697 del Estatuto Tributario, deben ser corregidos a través de la liquidación oficial de corrección aritmética. Forzar una interpretación distinta implica desconocer la norma citada, así como el alcance de la liquidación oficial en mención, aun cuando el propósito sea permitir que las declaraciones de renta que presenten errores, no aritméticos, en la determinación del anticipo, pueda n ser corregidas oficialmente de manera distinta a la liquidación oficial de revisión. En síntesis, y como el aducido ‘error’ en el cálculo del anticipo no proviene de equivocaciones en las operaciones aritméticas, sino de la interpretación del procedimiento previsto en las normas para su cálculo y determinación, la Sala concluye que los actos demandados no se ajustaron a derecho y, en consecuencia, confirmará, pero por las razones expuestas, la sentencia de primera instancia.

ARTÍCULO 699. TÉRMINO EN QUE DEBE PRACTICARSE LA CORRECCIÓN. *La liquidación prevista en el artículo anterior, se entiende sin perjuicio de la facultad de revi-*

sión y deberá proferirse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la respectiva declaración.

ARTÍCULO. TERMINO EN QUE DEBE PRACTICARSE LA CORRECCIÓN. La liquidación prevista en el artículo anterior, se entiende sin perjuicio de la facultad de revisión y deberá proferirse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la respectiva declaración.

Nota. Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 700. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN. *La liquidación de corrección aritmética deberá contener:*

- a) Fecha, en caso de no indicarla, se tendrá como tal la de su notificación;*
- b) Período gravable a que corresponda;*
- c) Nombre o razón social del contribuyente;*
- d) Número de identificación tributaria;*
- e) Error aritmético cometido.*

ARTÍCULO. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN. La liquidación de corrección aritmética deberá contener:

- a) Fecha, en caso de no indicarla, se tendrá como tal la de su notificación;
- b) Período gravable a que corresponda;
- c) Nombre o razón social del contribuyente;
- d) Número de identificación tributaria;
- e) Error aritmético cometido.

Nota. Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 701. CORRECCIÓN DE SANCIONES. *Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.*

El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido.

ARTÍCULO. CORRECCIÓN DE SANCIONES. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.

El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido. Previo a que la administración imponga la sanción debe proferir pliego de cargos o un acto que garantice el derecho al debido proceso y defensa del contribuyente, en concordancia con el artículo 683 del E.T.N. y el debido proceso, conforme el artículo 29 de la Constitución Política.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación, salvo la decisión de la entidad territorial de aplicar el artículo 59 de la Ley 788 del 2002 para efectos de reducir el monto de las sanciones teniendo en cuenta los criterios de proporcionalidad y progresividad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16661

Visto lo anterior, la Sala reitera el criterio jurisprudencial antes expuesto, en el sentido de precisar que previo a que la administración imponga la sanción prevista en el artículo 701 del Estatuto Tributario, debe proferir un acto previo que garantice el derecho al debido proceso y defensa del contribuyente. En el caso in examine se observa que la administración Distrital profirió un acto denominado “Liquidación Oficial de Corrección Sanción”, sin que previamente la sociedad INVERSIONES GAVENCIA LTDA., tuviera conocimiento del proceso que se adelantaba en su contra, o que se le informara sobre la intención de sancionarlo. Con dicha omisión se le vulneró su derecho al debido proceso y defensa, razón suficiente para confirmar la sentencia de primera instancia. Con mayor razón cuando la corrección que formuló la administración no era un asunto de mero error aritmético sino de fondo, dado que tenía que ver con la base para determinar la sanción por extemporaneidad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de mayo 2009, Expediente 16384

Lo anterior, porque si bien el Estatuto Tributario no designó expresamente el acto previo a la imposición de la sanción por medio de liquidación oficial de corrección aritmética, la existencia del mismo se desprende del propio artículo 701 Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 683 ibídem (espíritu de justicia) y el debido proceso (artículo 29 de la Constitución Política), al prever que la corrección de sanciones procede por resolución independiente o por liquidación oficial, actos que implican la existencia del pliego de cargos o requerimiento especial, respectivamente. En suma, a través de la liquidación oficial de corrección aritmética (artículo 701 del Estatuto Tributario), la administración puede fijar las sanciones no liquidadas o reliquidarlas correctamente, pero siempre debe expedir y notificar el acto previo a la liquidación, en aras de respetar el debido proceso del contribuyente, que se opone a la arbitrariedad de la administración. En el caso en estudio, entre el 30 de julio del 2001 y el 28 de enero del 2003 la actora presentó ante el Distrito Capital sus declaraciones de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera y no determinó sanción alguna por extemporaneidad. Ello, porque, a su juicio, el artículo 19 del Decreto 3071 de 1997, que fijó la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración del impuesto al consumo ante las entidades territoriales, es inconstitucional, por violación de los principios de legalidad, igualdad, justicia y equidad, pues, la referida sanción, creada por el reglamento y no por la ley, no se justifica en las declaraciones en mención, dado que tienen connotaciones especiales, entre las que se encuentra el hecho de que el pago del tributo se hace por medio de las declaraciones ante el Fondo Cuenta, no ante las entidades territoriales. A pesar de que existían razones de fondo que justificaban el proceder de la demandante y de la necesidad de garantizar, en todo caso, el debido proceso, la administración profirió la liquidación oficial de corrección aritmética para determinar la sanción por extemporaneidad que la actora no fijó, trámite dentro del cual no profirió acto previo alguno que permitiera a ésta conocer las razones de la determinación de la sanción y exponérselas al Distrito Capital. Como la demandante no conoció las razones de la autoridad tributaria para liquidar oficialmente la sanción que se menciona, pues, se repite, el Distrito Capital no expidió el acto previo para poner en conocimiento de la actora tales motivos, procede la nulidad de los actos demandados por viola-

ción del derecho de defensa, como lo dispuso el a quo. No sobra advertir que las actas de visita expedidas en cumplimiento de los autos de verificación o cruce con el fin de determinar la correcta liquidación de la sanción por extemporaneidad en las declaraciones de impuesto al consumo (folios 17 y 62 a 64 c.a.), no son actos administrativos previos de formulación de cargos, sino medios de prueba que dan fe de hechos verificados directamente por la administración en desarrollo de sus amplias facultades de fiscalización (artículo 688 del Estatuto Tributario) y de los hechos acontecidos en el transcurso de la diligencia. Además, en dichas actas no hubo formulación concreta de cargos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre de 2008, Expediente 16786

No es posible imponer una sanción de plano en la que el interesado no puede invocar razones que justifiquen su omisión, como la fuerza mayor, o bien para que explique la forma como la calculó. Si se corrigen sanciones o se impone la sanción no liquidada por el contribuyente mediante liquidación de corrección aritmética debe expedirse un requerimiento ordinario previo en el que se expliquen las razones de la administración para sancionar con base en el artículo 701 del Estatuto Tributario, se permita ejercer el derecho de defensa del declarante y se le prevenga, que de no subsanar los errores procede la sanción equivalente al treinta por ciento (30) de la sanción correspondiente o de los mayores valores que resulten. Si bien el Estatuto Tributario no designó expresamente el acto previo a la imposición de la sanción mediante liquidación oficial de corrección aritmética, esta obligación se desprende del artículo 701 E.T. cuando señala que procede por resolución independiente o por liquidación oficial, actos que implican pliego de cargos o requerimiento especial respectivamente. Los artículos 29 de la Constitución Política en armonía con el 683 del Estatuto Tributario imponen el respeto al derecho de defensa y obligan a los funcionarios de la tributación a aplicar las normas con un relevante espíritu de justicia. Cuando el declarante conoce la actuación adelantada en su contra y puede ejercer su derecho de defensa, el fisco está legitimado para imponer una sanción. Si ello no ocurre, la decisión es arbitraria. Por tanto, previa imposición de la sanción de que trata el artículo 701 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión expresa del artículo 95 del Decreto Distrital 807 de 1993, la administración deberá proferir un acto previo que garantice el derecho de defensa de los contribuyentes, independientemente que sea a través de resolución independiente o de liquidación oficial.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 14 de julio del 2005, Expediente 03-01159-01 (68)

Siguiendo el derrotero trazado por los artículos 338 y 363 de la constitución nacional la sala recaba que la ley sustantiva tributaria y, en ella encaja también las disposiciones relativas a las sanciones, sólo se aplica hacia el futuro y no puede tener vigencia retroactiva-debe aclarar la sala que la aplicación retroactiva de la ley tributaria fundada en el principio del derecho procesal de favorabilidad de la ley, no es aplicable en el campo administrativo y económico, de esa manera lo ha establecido en reiteradas oportunidades la jurisprudencia. En armonía con el artículo 701 del estatuto tributario, el procedimiento previsto para liquidar las sanciones no liquidadas por los contribuyentes o corregir las mismas, es el de la liquidación oficial de corrección de sanción o con resolución independiente. Un acto sancionatorio, desprovisto de un proceso previo, es un acto arbitrario, contrario al estado de derecho, previsto en la constitución

Sentencias en igual sentido:

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de octubre del 2006, Expediente 14867

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de agosto de 2006, Expediente 14922

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 12 de abril del 2007, Expediente 2005-0615 (41) (Sentencia en sentido diferente)

Ahora bien, la no liquidación o la liquidación incorrecta de la sanción por extemporaneidad, genera que la administración la imponga pero incrementada en un treinta por ciento (30%).-Tal incremento, constituye una sanción independiente de la sanción por extemporaneidad que se corrige; y se causa precisamente por no cumplir la obligación de liquidar correctamente las sanciones que debe determinar el contribuyente en sus declaraciones. Lo anterior, de conformidad con el artículo 701 del Estatuto Tributario- Esta sanción a diferencia de la sanción por extemporaneidad no la autodetermina el contribuyente en sus declaraciones, sino que es impuesta por la administración por ministerio de la ley y como ya se enunció, consiste en aumentar en un 30% la sanción procedente. Coligiéndose de la norma pretanscrita en concordancia con el artículo 54 del E.T que puede imponerse ya sea mediante liquidación oficial, o bien, mediante resolución independiente. Si la administración escoge esta última opción deberá formular un pliego de cargos. Pero, toda vez que en el caso bajo examen la administración optó por liquidarla a través de la Liquidación Oficial, no era necesario la expedición de un pliego de cargos como lo consideró la actora- Es así como, encuentra la Sala que la administración cumplió con las normas aplicables al asunto in examine, imponiendo las sanciones a que había lugar y siguiendo el procedimiento establecido para el efecto.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 19 de mayo del 2005, Expediente 03 – 1835 (56)

(...) el principio de la legalidad de las sanciones, según el cual “nadie puede ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa” (C.P., art. 29), unido a la naturaleza y razón de ser de la que castiga la extemporaneidad, permiten concluir que el factor cronológico determinante de la norma aplicable para efectos de su liquidación, es exclusivamente el momento en que ocurre el hecho sancionable, consistente en la omisión de quien pretermite los términos que establece la ley para presentar sus declaraciones tributarias, pues lejos de ser una opción para el contribuyente o un simple deber formal, tal proceder constituye una verdadera obligación de carácter sustancial, en cuanto la declaración privada representa el acto primigenio del ejercicio de la función fiscalizadora que contemplan los artículos 1º del decreto 807 de 1993 y 684 del ETN. Dicha conclusión resulta ser la única congruente con nuestro ordenamiento jurídico, que en ninguna de sus partes reconoce la sujeción al principio de favorabilidad para dirimir el conflicto temporal de leyes administrativas sancionatorias, cuando se trata de aplicar una ley posterior a la correnza del hecho sancionado, como para el caso sería el artículo 6 del acuerdo 27 del 2001. En efecto, la favorabilidad no se encuentra incluida dentro de aquéllos principios que con carácter especial rigen el sistema tributario. De acuerdo con lo señalado por el máximo tribunal en lo contencioso, la posibilidad de corrección establecida en el artículo 701 del E. T., cuya aplicación en el distrito autoriza el artículo 95 del decreto 807, no es otra clase de liquidación oficial, sino la consagración positiva de una facultad atribuida a la administración fiscal frente a los eventos allí señalados (sanciones no autoliquidadas o liquidadas incorrectamente); potestad que puede ejercerse a través de cualquiera de las liquidaciones oficiales que establece el legislador tributario, o de acto individual, dependiendo de las circunstancias del caso. El incremento dispuesto por la norma examinada (art. 701), configura una sanción distinta a la de la extemporaneidad propiamente dicha, que por lo mismo, no accede al concepto de “aceptación del declarante”, porque en estricto sentido, éste se restringe a la presentación inoportuna de la declaración, sin extenderse a las consecuencias provenientes de la incorrecta liquidación de la sanción. Desde tal perspectiva, el decreto del incremento del 30% constituye un verdadero acto de imposición que como todos los de su especie, deben estar antecedidos de un acto previo frente al cual el declarante tenga la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, como expresión contundente del principio del debido proceso. (...) toda vez que a la liquidación oficial de Corrección Sanción 9-1340 del 06 de diciembre del 2002, no precedió ningún acto previo, considera la Sala efectivamente vulnerado el derecho de defensa de la demandante y en consecuencia, susceptible de la declaratoria de nulidad.

CONCEPTO DIAN 60888 del 2006

A juicio del peticionario, los artículos 641, 647 y 701 del Estatuto Tributario, no facultan a la administración para reliquidar la sanción por extemporaneidad, cuando determina oficialmente mayores impuestos, evento en el cual solo es aplicable la sanción por inexactitud sobre el, mayor valor a cargo.

En el Título III del Libro Quinto, dentro del acápite de las sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias, el Estatuto Tributario, tipifica y distingue las diversas conductas infractoras en que puede incurrir un contribuyente o declarante, estableciendo en cada caso el hecho sancionable, la base, la tarifa y el tope de la sanción.

La extemporaneidad tiene ocurrencia, cuando las declaraciones se presentan después de vencidos los plazos fijados por el Gobierno Nacional para el cumplimiento de la respectiva obligación (artículo 641), mientras que la inexactitud se configura como consecuencia de omisiones, de inclusiones inexistentes, o de la utilización en las declaraciones tributarias, 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 (artículo 647).

Como se ve estas sanciones obedecen a supuestos de hecho diferentes, claramente definidos por la ley, por lo cual no se pueden ni deben confundir los hechos generadores, ni las sanciones en si. Esta precisión es muy importante, porque un contribuyente puede incurrir en una u otra conducta sancionable o en ambas.

En efecto, cuando un contribuyente presenta la declaración exacta, pero en forma extemporánea, se hace acreedor a la sanción por extemporaneidad, si la presenta oportunamente pero en forma inexacta, incurre en sanción por inexactitud, pero si la presenta extemporánea e inexacta, queda incurso simultáneamente en dos conductas sancionables por extemporaneidad y por inexactitud.

En cuanto a la base para determinar la sanción por extemporaneidad, el artículo 641 prevé tres alternativas: el total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, o en su defecto los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período 'objeto de declaración o el patrimonio líquido del año Inmediatamente anterior.

Ahora bien en desarrollo del principio de la buena fe consagrado en el artículo 83 de la constitución política que en materia tributaria tiene sumas acabada expresión en el sistema de auto liquidación de las obligaciones impositivas y de contera en la presunción de veracidad de las declaraciones (artículo 746) se presume que las declaraciones son el fiel reflejo de la realidad económico-tributaria de los contribuyentes.

Por esta razón en eventos como el que nos ocupa, es decir cuando se presenta la declaración en forma extemporánea, se presume sin embargo que el contribuyente ha consignado las bases gravables correctas y que por tanto la sanción allí consignada, responde a esa realidad económico-tributaria y está bien liquidada. Pero si esto no es así la administración de Impuestos en ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación con que el mismo Estatuto la dota (Título IV del Libro Quinto), puede desvirtuar esa presunción de veracidad y si se determina un mayor valor en la base que usó el contribuyente o en la que debió usar, para liquidar la sanción por extemporaneidad, la consecuencia lógica, es que se debe reliquidar la sanción en el mismo proceso de determinación porque no se estaría haciendo cosa distinta que dar estricto cumplimiento al mandato del artículo 641, esto es, liquidando la sanción que en el momento de la presentación de la declaración extemporánea, le correspondía liquidar al contribuyente si hubiese sido exacto.

Obsérvese que con este proceder, lo que se hace simple y llanamente es colocar en igualdad de condiciones al contribuyente extemporáneo e inexacto, frente al que fue exacto pero extemporáneo. A contrario sensu, una interpretación diferente, en la que se concluyera que la inexactitud de la declaración extemporánea, no obliga a reliquidar la sanción por extemporaneidad, conduciría a otorgar un tratamiento más favorable al contribuyente que incurre en ambas conductas sancionables, como pasa a verse:

El contribuyente que solo incurre en una de estas conductas sancionables, es decir que es exacto pero extemporáneo, liquida una sanción por extemporaneidad plena, mientras que el contribuyente que es simultáneamente extemporáneo e inexacto, liquida una sanción por extemporaneidad inferior en función de las menores bases gravables declaradas, pese a lo cual solo se le podría sancionar por su inexactitud, que es una conducta bien distinta.

En contra de la interpretación sostenida por este despacho, se podrían esgrimir dos argumentos: de una parte que el contribuyente en el momento de presentar la declaración extemporánea debe liquidar una sanción, por mínima que ésta sea, con lo cual, su conducta finalmente no queda del todo impune. Y por otra parte, que la sanción por inexactitud, que se liquida sobre el mayor valor a pagar o sobre el menor saldo a su favor, compensa o reemplaza de alguna manera la sanción por extemporaneidad, que deja de liquidarse el contribuyente: Estos argumentos no son de recibo y son fácilmente rebatibles con el siguiente ejemplo:

Supongamos dos contribuyentes que presentaron la declaración extemporáneamente. El primero declaró las bases gravables correctas o exactas y liquidó la sanción por extemporaneidad plena. El segundo consignó unas bases gravables inferiores a su realidad económico-tributaria y por lo tanto liquidó una sanción por extemporaneidad menor. Frente al segundo contribuyente, la administración adelanta un proceso, en el que determina un mayor valor a pagar, una sanción por inexactitud, sin embargo no reliquida la sanción por extemporaneidad. Agotadas las instancias pertinentes, se concluye que en realidad no se configuró una conducta sancionable por inexactitud sino una simple diferencia de criterios entre el contribuyente y la administración. En este escenario, el contribuyente extemporáneo que declaró correctamente sus bases gravables y que liquidó la sanción por extemporaneidad plena, termina siendo castigado con una sanción mayor, frente al que declaró bases gravables inferiores, cuya modificación en todo caso no es objeto de sanción por inexactitud.

El criterio aquí expuesto es consecuente con lo previsto en el párrafo 1º del artículo 644 del Estatuto Tributario, según el cual, cuando el contribuyente corrija una declaración presentada extemporáneamente, debe liquidar la sanción por extemporaneidad sobre el mayor valor a pagar o sobre el menor saldo a su favor, que se genere entre la Corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella. Si esto se predica de las correcciones voluntarias, con mayor razón de las provocadas, sino fuera así, se insiste, el contribuyente que fue inexacto en su declaración extemporánea y que liquidó una sanción por extemporaneidad irrisoria, se vería favorecido porque a la postre solo sería sancionado por su inexactitud, más no por su extemporaneidad.

Finalmente respecto al argumento según el cual, el artículo 701 del Estatuto Tributario solo faculta a la administración de Impuestos para corregir las sanciones liquidadas erróneamente por el contribuyente, dejándola sin facultad para reliquidarlas, tomando como base los mayores impuestos determinados oficialmente, es necesario hacer las siguientes precisiones:

Efectivamente de acuerdo con la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado (sentencias 10518 de 7 de diciembre del 2000, 11698 de 22 de junio y 11904 de 8 de junio del 2001) y con la doctrina oficial de este despacho, la facultad para corregir las sanciones mediante liquidación de corrección aritmética, se contrae a aquellas situaciones en las que al confrontar las bases gravables consignadas en la declaración tributaria, que se presumen ciertas, con las sanciones auto liquidadas, surge de bulto una inconsistencia, que puede ser una omisión o un yerro en la liquidación de la sanción, aunque no necesariamente provenga de un error aritmético (Concepto Nro. 034853 de 18 de junio del 2003).

Si bien es cierto, este y no otro es el alcance del artículo 701 del Estatuto Tributario, es diferente la situación cuando lo que se cuestiona son las bases gravables declaradas propiamente dichas, caso en el cual, lo procedente, es incluir en la liquidación oficial de revisión, previa propuesta en los actos preparatorios, la reliquidación de la sanción por extemporaneidad, de conformidad con lo previsto en los artículos 641, 642 y el párrafo del artículo 644 del Estatuto Tributario.

CONCEPTO DIAN 067221 del 16 de octubre del 2002

El artículo 701 del Estatuto Tributario faculta a la administración, para que liquide incrementadas en un 30%, las sanciones a que estaba obligado el contribuyente, agente retenedor o declarante, cuando éste no las liquidó en sus declaraciones o lo hizo incorrectamente. Esta facultad a la luz de lo dispuesto en el artículo 637 *ibidem*, se ejerce mediante Resolución Independiente, o en las respectivas Liquidaciones Oficiales.

Ahora bien, para el efecto, es menester individualizar los hechos en cada caso específico, pues de ello dependerá tanto el tipo de sanción de que se trate, como la actuación que debe preferir la administración para determinarla y consecuentemente el procedimiento a aplicar.

Si el contribuyente únicamente liquidó equivocadamente la sanción, pero no se alteraron las bases de su declaración, es decir, no se modifica el impuesto porque no se incurrió en error aritmético, la sanción se debe imponer mediante Resolución Independiente, que debe estar precedida de un pliego de cargos de conformidad con lo estipulado por el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Si se registran valores de impuestos incorrectos por causales del artículo 697 del Estatuto Tributario y además la sanción establecida por el contribuyente es incorrecta, la reliquidación se realizará mediante Liquidación de Corrección Aritmética y debe mediar al menos, requerimiento ordinario previo.

Si el contribuyente no se liquidó sanción alguna y los demás datos registrados en su declaración no ameritan ninguna modificación oficial, la determinación de la sanción por parte de la administración, solamente procede mediante liquidación de revisión, previo requerimiento especial, por tratarse esa omisión de un aspecto de fondo como se ha entendido jurisprudencialmente.

Igual acto administrativo se producirá cuando el contribuyente es sujeto de una modificación de su declaración con base en los supuestos contemplados en las normas tributarias, distintos de los anteriores y de acuerdo con lo previsto en los artículos 702 y siguientes del Estatuto Tributario. En el requerimiento especial deberán cuantificarse tanto los impuestos como los anticipos, retenciones y sanciones que se pretenden adicionar a la liquidación privada, con la explicación de las razones de sustento. Por tanto, si la incorrecta determinación de una sanción proviene de cualquiera de los hechos que justificaron la liquidación de revisión, su reliquidación debe proponerse y efectuarse mediante este acto oficial.

Todo lo anterior, sin que ello obste para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 701 *ibidem* sobre el incremento y reducción de la sanción y la observancia del hecho de que cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para hacerlo prescribe en el mismo término de que se dispone para practicar la liquidación oficial y si se trata de Resolución independiente, debe formularse pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios, o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.

En este sentido se ha pronunciado de manera reiterada el Consejo de Estado al considerar que la ausencia de determinación de sanciones por parte del contribuyente, es problema de fondo que no siempre corresponde a causales de corrección aritmética, luego su liquidación o corrección por la administración debe efectuarse por los sistemas o medios que la Ley contempla para sus actuaciones, que a este respecto se contraen a las liquidaciones oficiales de Revisión o de Corrección Aritmética o a la Resolución independiente.

Dice la citada Corporación, en la Sentencia 9747 de marzo 24 del 2000, de Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta:

“Para la Sala el asunto que debe resolverse consiste en determinar, si tal como lo sostiene la parte demandada, la actora incurrió en “error aritmético” al omitir en la declaración de retención en la fuente por el mes de agosto de 1994, la liquidación de la sanción por extemporaneidad, o si por el contrario, ante la inexistencia del supuesto yerro matemático, erró la demandada en la práctica de la liquidación de corrección aritmética, pues la inclusión o no en la declaración de la sanción por extemporaneidad es un problema de fondo no susceptible ser discutido a través de la liquidación en mención.

En primer lugar, se advierte que no es acertada la conclusión de la administración de impuestos, sostenida en la etapa de alegatos de conclusión en esta instancia, en el sentido de que la corrección de sanciones es otra clase de liquidación oficial de corrección, pues tal y como lo precisó la Sala en sentencia del 5 de julio de 1996, expediente N° 7770(*), Consejera Ponente, doctora Consuelo Sarria Olcos, el estatuto tributario sólo regula tres tipos de liquidaciones oficiales, a saber: la de corrección aritmética, la de revisión y la de aforo, y si bien es cierto que el artículo 701 del estatuto tributario contempla la corrección de sanciones, tal figura no es una nueva liquidación sino la facultad que tiene la administración de liquidar correctamente aquellas sanciones que no se liquidaron debiéndose determinar, o se liquidaron indebidamente, “porque tal aspecto no estaba contemplado en las normas que regulan las liquidaciones de revisión y corrección aritmética”.

(*). Publicada en J. y D., N° 297, pág. 1072 (N. del D.).

En la misma sentencia se precisó que la facultad de liquidación y corrección de sanciones debe efectuarse según el procedimiento que corresponda, mediante liquidación de corrección aritmética, a través de liquidación de revisión, o por medio de resolución independiente.

El primero de los casos, esto es, la corrección de sanciones a través de la liquidación de corrección aritmética, se presenta cuando el contribuyente estando obligado por ley a liquidar una determinada sanción, incurre al calcularla en error aritmético.

La liquidación de corrección aritmética no es viable, continúa la jurisprudencia citada, si la sanción no se liquida, pues en este evento no hay error aritmético, y puede suceder que por cualquier motivo legal el declarante considere que no debe la sanción, hipótesis en la cual la administración debe proponer su aplicación mediante requerimiento especial como requisito previo a la liquidación de revisión, o en el supuesto de no existir fundamento para la modificación de la liquidación privada, a través de resolución independiente, toda vez que la determinación de si debe o no liquidarse sanción, en este caso, por extemporaneidad, es una cuestión de fondo, que por tanto, no puede resolverse mediante procedimiento de liquidación de corrección aritmética.

De acuerdo con las anteriores precisiones que la Sala reitera, es evidente que la no determinación de la sanción por extemporaneidad en la declaración de retención en la fuente por el mes de agosto de 1994, es un problema de fondo y no un error aritmético, motivo por el cual la administración de impuestos no podía practicar la liquidación de corrección aritmética con el fin de calcular el monto de la misma, lo que a su vez conduce a la nulidad de los actos acusados."

Las anteriores consideraciones llevan al despacho a aclarar el Concepto número 021522 de marzo 16 de 1999 junto con los que registren igual doctrina, en el sentido de considerar que los procedimientos a aplicar por la administración para la liquidación o Corrección de las sanciones, en virtud de lo dispuesto por el artículo 701 del Estatuto Tributario, no son de selección discrecional del funcionario, sino que deben obedecer al procedimiento que está legalmente establecido para proferir las diferentes clases de Actos Administrativos mediante los cuales se pueden imponer sanciones, tal y como se indica en este pronunciamiento(...)

LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN

ARTÍCULO 702. FACULTAD DE MODIFICAR LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. *La administración de Impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión.*

PARÁGRAFO 1. La liquidación privada de los responsables del impuesto sobre las ventas, también podrá modificarse mediante la adición a la declaración, del respectivo período fiscal, de los ingresos e impuestos determinados como consecuencia de la aplicación de las presunciones contempladas en los artículos 757 a 760 inclusive.

PARÁGRAFO 2. La determinación de la renta líquida en forma presuntiva no agota la facultad de revisión oficiosa.

ARTÍCULO. FACULTAD DE MODIFICAR LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. La administración de impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión.

PARÁGRAFO 1º. La liquidación privada de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, también podrá modificarse mediante la adición a la declaración, del respectivo período fiscal, de los ingresos e impuestos determinados como consecuencia de la aplicación de las presunciones contempladas en este estatuto.

PARÁGRAFO 2º. Tal determinación presuntiva no agota la facultad de revisión oficiosa.

Corte Constitucional, Sentencia C-1201 del 9 de diciembre del 2006.

Las leyes que imponen tributos señalan de manera general los supuestos de hecho cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación tributaria. La obligación surge ex lege, pero es necesario fijar el monto del tributo a pagar en cada caso concreto y particular. Esta fijación exige i) establecer la ocurrencia del supuesto de hecho generador de la obligación tributaria o hecho gravable; ii) establecer la dimensión económica del mismo o base gravable; y, iii) aplicar la tarifa correspondiente. A este proceso se le llama “proceso de determinación tributaria” y debe ser hecho directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o por la misma administración cuando los anteriores no cumplen con ese deber. En este último caso, la administración produce una liquidación oficial del impuesto o de la sanción por el incumplimiento de algún deber u obligación tributaria. El Capítulo II del Título IV del Estatuto Tributario regula el tema de las liquidaciones oficiales y se refiere a los actos administrativos de liquidación oficial de revisión, liquidación de aforo y resolución de sanción que produce la administración dentro de procesos de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones. La liquidación oficial de revisión procede por una sola vez y consiste en la facultad que tiene la administración de modificar la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. Su finalidad es revisar la declaración privada con participación del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante y modificarla si no se ha hecho de conformidad con las disposiciones legales o si no refleja adecuadamente la situación económica de hecho que da lugar a la obligación tributaria. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la administración envía al declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contiene todos los puntos que se propone modificar, con explicación de las razones que sustentan la modificación o modificaciones. Este requerimiento debe contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada. Dentro de los tres meses siguientes al requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante puede formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la administración que se alleguen al proceso los documentos que reposen en sus archivos, así como pedir la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando estas solicitudes sean conducentes, caso en el cual deben ser atendidas. De esta actuación puede resultar que se acepten los hechos planteados en el requerimiento administrativo, y que en consecuencia corrija voluntariamente su declaración. En caso contrario, una vez agotado el procedimiento anterior, en un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento, la administración debe proferir y notificar la liquidación de revisión. No existe norma en el Estatuto Tributario que ordene enviar copia del requerimiento especial al deudor solidario, ni que disponga vincularlo a la actuación descrita. Como dentro de los conceptos de “contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante” no pueden considerarse incluidos los deudores solidarios o subsidiarios, pues se trata de categorías jurídicas distintas, no es posible entender que el requerimiento deba ser comunicado también a éstos.¹

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de abril de 2008, Expediente 16292

En el caso en estudio, la CHEC presentó sus declaraciones de industria y comercio por los años 1997 a 2001, en las cuales declaró como actividad la comercialización de energía eléctrica (folios 48 a 57), aspecto sobre el cual no existe controversia alguna. A pesar de la existencia de las declaraciones, el municipio de Santa Rosa de Cabal consideró que, por los mismos períodos gravables, la actora también realizó, dentro de su jurisdicción, la actividad de servicios, por la transmisión y distribución de energía eléctrica, motivo por el cual debía presentar otras declaraciones por el ejercicio de dicha actividad. Lo anterior significa que el demandado no debía practicar liquidación de aforo por los años 1997 a 2001, puesto que ya el contribuyente había declarado el impuesto por tales vigencias, y el supuesto para que tal liquidación sea procedente, es la falta de presentación de las declaraciones privadas. Si la administración consideraba que la CHEC omitió ingresos en razón de que no reflejó en sus declaraciones de industria y comercio, los ingresos provenientes de la actividad de servicios, debió practicar liquidación oficial de revisión, previa expedición del requerimiento especial, con el propósito de modificar las liquidaciones privadas de aquélla para adicionar los ingresos por operaciones gravadas y modificar el impuesto a cargo. Además, no es cierto que como una es la actividad comercial y otra la de servicios, debía el contribuyente presentar dos declaraciones por el mismo período y en el mismo municipio, pues, se repite, el impuesto de industria y comercio es sólo uno, a pesar de que el hecho generador está integrado por varias actividades gravadas.- Como la CHEC declaró el impuesto de industria y comercio por el ejercicio de actividades comerciales en el municipio de Santa Rosa de Cabal, correspondía a éste probar que la contribuyente había realizado, en su jurisdicción, otras actividades gravadas y modificar las declaracio-

¹ La Circular DIAN 00140 de 2004, acorde con la Sentencia C-1202 de 2003, de la Corte Constitucional, señalan que las actuaciones administrativas del proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones deben comunicarse mediante escrito dirigido a cada solidario que se encontrare obligado junto con el deudor principal por el mismo período objeto de determinación la existencia, de la actuación administrativa que se sigue en contra del deudor principal, con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de los deudores solidarios y/o subsidiarios. Ver desarrollo del artículo 793.

nes, se insiste, por el trámite de la liquidación oficial de revisión, previa expedición del requerimiento especial. Dado que la administración municipal desconoció el debido proceso, porque legalmente no podía practicar liquidación de aforo, puesto que el contribuyente había cumplido con su deber formal de declarar por los años 1997 a 2001 y que por esos años la CHEC no debía registrarse por el ejercicio de la actividad de servicios, los actos acusados se encuentran viciados de nulidad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de julio del 2005, Expediente 13876

Si bien es cierto que para la corrección de sanciones la administración puede proferir resolución independiente, también lo es que en el caso sub exámine el asunto discutido no es exclusivamente la reliquidación de la sanción, pues ésta no es un hecho aislado de la declaración, sino la consecuencia directa e inmediata de la renuncia a la exención tributaria por parte de la actora, que condujo a la liquidación de un impuesto a cargo que no tiene, con el fin de pagar una menor sanción por extemporaneidad. Se observa, entonces, que para determinar correctamente la sanción, debía, en primer lugar, modificarse la declaración privada de la actora, pues la misma se encuentra revestida de la presunción de veracidad (artículos 113 del Decreto 807 de 1993 y 746 del Estatuto Tributario Nacional), modificación que sólo podía realizarse a través de la liquidación oficial de revisión (artículos 96 del Decreto 807 de 1993 y 702 del Estatuto Tributario), con el fin de fijar como impuesto a cargo la cifra de cero y, seguidamente, determinar la sanción por extemporaneidad con base en los ingresos brutos del período, tal como lo ordena el artículo 61 del Decreto 807 de 1993. Además, la liquidación de revisión no se practica exclusivamente para aumentar el impuesto a cargo, pues se expide, en general, para modificar aspectos de fondo de la declaración tributaria, que pueden influir también en el saldo a pagar, como sucede en el caso sub júdice, o en el saldo a favor. Así las cosas, se ajusta a derecho la práctica de la liquidación oficial de revisión.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de septiembre del 2005 Expediente 250002327000200200821-01(80)

(...) las liquidaciones resultan ser los únicos actos definitivos, dentro de la etapa aludida, como quiera que contienen las decisiones relacionadas con la determinación del tributo causado y que a las voces del artículo 720 del estatuto tributario, son pasibles de ser impugnadas mediante el recurso de reconsideración, salvo la excepción prevista en el parágrafo de la norma. Los actos precedentes a la expedición de la liquidación de revisión que nos ocupa, son decisiones de trámite porque ninguna de sus disposiciones resuelve la actuación iniciada para determinar el impuesto sobre las ventas. Por su propia índole y porque las normas que los regulan así lo expresan, los actos expedidos por la unidad de fiscalización son previos, preparatorios o de trámite. Así se desprende del artículo 50 del código contencioso administrativo, en conexión con el 49 ibídem, toda vez que no “deciden directa o indirectamente el fondo del asunto. Así las cosas, el auto de archivo no decidió directa o indirectamente el fondo del asunto, y no puede tener aptitud para hacer imposible la continuación del trámite por otra unidad, cuando a criterio de la autoridad fiscal existen elementos de juicio que ameritan su continuación, como en el presente caso por parte del administrador de impuestos, quien de conformidad con el artículo 31 del decreto 1265 de 1999 puede directamente asumir competencias asignadas a otras divisiones cuando existan circunstancias que así lo ameriten, por lo que la liquidación oficial de revisión que nos ocupa, por este aspecto, se ajusta a la legalidad.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de marzo del 2005 Expediente 2500023270002003-00991-01 (20)

De conformidad con el artículo 702, 710, 711 y 714 del Estatuto Tributario, la administración goza de amplias facultades para fiscalizar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, e incluye la fiscalización a las declaraciones de corrección, que sustituye la inicialmente presentada, dentro de la oportunidad y términos que consagra el Estatuto Tributario, como sucedió en el presente caso de estudio, no dando lugar a la existencia de violación de norma legal que permita la nulidad solicitada por la parte actora. De otra parte y en ejercicio de la facultad de revisión, la administración tributaria puede modificar las liquidaciones privadas a través del procedimiento de revisión, previo requerimiento especial conforme a lo dispuesto en las normas indicadas, guardando la debida correspondencia entre la declaración inicial o su corrección y el requerimiento especial de fecha del 2 de octubre del 2002, atendiendo a la respuesta del mismo se efectuó la liquidación de revisión de fecha abril 2 del 2003. Los argumentos esgrimidos por la parte actora de violación al artículo 29 y 83 de la Constitución Política, por ser hechos ya discutidos para efectuar la corrección de su declaración tributaria por el año de 1999 y acordados con la administración, no limita la facultad de fiscalización a la corrección presentada, que se encuentran expresamente consagradas en los artículos 560, 684 y 703 del E. T. no existiendo en el presente proceso auto de archivo de la investigación, ni ningún fundamento que le impidan su facultad de investigación a las declaraciones de corrección presentadas, no se presenta la trasgresión de los artículos señalados de la Constitución Política en cuanto a la violación del debido proceso y derecho de defensa, ni a la Buena Fe como principios de la actuación administrativa.

ARTÍCULO 703. 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.*

ARTÍCULO. 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

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 8 de octubre de 2009 Expediente 17145

Ha sido jurisprudencia constante de la Sala considerar 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. En efecto, de conformidad con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y, enmarcan el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con el artículo 84 ibídem. Del mismo modo, si el acto previo de la liquidación de revisión se expide sin explicación sumaria, se afecta la validez del proceso administrativo, con base en precisas normas tributarias como son los artículos 703 y 730-4 del Estatuto Tributario. En el caso bajo análisis, confrontados los motivos expresados por la Subdirección de Impuestos y rentas del municipio en el Requerimiento Especial y, en la liquidación de revisión, no existe la alegada indebida o falsa motivación, pues, como lo sostuvo el Municipio, el hecho siempre se refirió a que se había deducido dos veces el ingreso por diferencia en cambio. Es decir, la controversia se basó en un idéntico fundamento de hecho y de derecho. Encuentra la Sala que, en la contestación al recurso de reconsideración, interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 0339 de febrero del 2005, se puede apreciar que se consideraron cada uno de los motivos de inconformidad presentados por la parte demandante y, se sustentaron los motivos por los cuales, la administración Municipal consideró que se había deducido dos veces el valor objeto de discusión, se aprecia que se hizo énfasis en lo conceptuado por el contribuyente, en cuanto que es un error inocuo, porque se hacen las deducciones en los ítems que no afectaron la declaración, según el actor, cuando sí había diferencia en la liquidación porque cambia las bases de la cual se derivaron las demás actuaciones y operaciones aritméticas. No encuentra la Sala que la administración Municipal haya guardado silencio frente a los argumentos presentados por la sociedad actora, prueba de ello es que desde la expedición del requerimiento especial hasta el acto administrativo que agotó la vía gubernativa, la administración motivó cada una de las actuaciones y, en ningún momento, desconoció los argumentos y pruebas aportadas por el contribuyente, dio a conocer cada una de las actuaciones expedidas, dando la oportunidad de controvertirlas para que éste ejerciera su derecho de defensa. En síntesis, como la actora no aporta prueba alguna que demuestre que no se descontó dos veces el mismo valor, y, el certificado de revisor fiscal es improcedente porque los registros contables pertinentes los desvirtuó la administración en la verificación directa, la Sala considera que el guarismo modificado se ajusta a la legalidad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de marzo de 2009, Expediente 15962.

El artículo 703 del Estatuto Tributario establece como requisito previo para la liquidación de revisión que la administración envíe un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar con las explicaciones de las razones en que se sustenta; es un acto administrativo imprescindible para la determinación oficial del impuesto y constituye, junto con la declaración y la ampliación al requerimiento, el único marco dentro del cual la administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente, por ello, el artículo 711 ibídem dispone que el acto liquidatorio debe contraerse exclu-

sivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación. La Sala ha considerado 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. La explicación de los hechos y razones de la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente. Otra garantía del derecho de defensa es el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de mayo del 2006, Expediente 14778

De conformidad con el artículo 35 del CCA, los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan en este caso, el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y es por ello que su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con lo previsto en el artículo 84 del CCA. Del mismo modo, si como en el caso en estudio es el acto previo de la liquidación de revisión el que se expide sin explicación sumaria, se afecta la validez del proceso administrativo, con base en precisas normas tributarias como son los artículos 703 y 730-4 del E.T. –Precisado lo anterior, se observa que la falta de motivación del requerimiento especial de 28 de junio del 2000 conduce a concluir que la administración lo expidió irregularmente por cuanto no existen los fundamentos de hecho y de derecho que dieron lugar a la propuesta de modificación y posterior liquidación de revisión. En efecto, se adviene que el anotado error no puede entenderse subsanado con la nueva notificación realizada el 28 de diciembre del 2000 a pesar de encontrarse en este caso dentro de los términos establecidos en los artículos 707 y 710 del Estatuto Tributario, pues no existe norma tributaria que autorice a la administración expedir más de un requerimiento especial y frente a la oportunidad que tendría la demandada para corregir el requerimiento, esta Corporación comparte el análisis efectuado por la Procuradora Delegada por cuanto como lo expone en su concepto, la tesis en que se fundamenta la sentencia apelada, permitiría a la demandada subsanar el requerimiento especial en cualquier tiempo siempre y cuando la declaración privada no haya adquirido firmeza, por lo que cualquier enmienda -si ésta no constituye una ampliación del término para contestar el requerimiento- vulneraría los derechos de defensa e igualdad del contribuyente. De otro lado, si bien no procede la nulidad de los actos preparatorios, las irregularidades contenidas en ellos vician los actos definitivos a que dan lugar, conforme a las nulidades previstas en el artículo 730 del E.T.

Aclaración de voto Dra. Ligia López Díaz

Comparto la decisión de declarar la nulidad de la Liquidación Oficial acusada, toda vez que el requerimiento especial fue notificado sin la explicación de las razones en que se sustenta, pero es pertinente aclarar, que en casos como el que nos ocupa, la administración puede corregir los errores en la notificación de los actos administrativos siempre que lo haga dentro de la oportunidad legal y antes de que venza la oportunidad del contribuyente para controvertirlos. El fisco pierde la oportunidad de corregir el error cuando es el contribuyente, quien al responder el requerimiento especial, le advierte las omisiones en que haya incurrido.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de abril de 2005, Expediente 00784

...Cuando se habla de que un acto administrativo ha sido regularmente expedido es porque, no solo se han observado los aspectos esenciales de los cuales depende su validez y eficacia, sino porque se han respetado los trámites y procedimientos previstos en la ley para su producción, es decir, se ha respetado el debido proceso. En el presente caso y si bien es cierto que el Requerimiento Especial es un acto de trámite que no pone fin a la actuación administrativa, su carácter de imprescindible para la determinación oficial del impuesto exige que su expedición se haga conforme a la ley, pues por medio de este acto es que la administración plasma los resultados y conclusiones de las diligencias e investigaciones adelantadas en aras a establecer una correcta determinación de los tributos y constituye, junto con la declaración y la ampliación al requerimiento, el único marco dentro del cual la administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente, por ello, tanto el artículo 703 del Estatuto Tributario dispone que antes de efectuar la liquidación de revisión debe enviarse por una sola vez un requerimiento especial, como el artículo 711 ibídem ordena que el acto liquidatorio debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación. Por lo anterior, la Sala considera que procede la nulidad impetrada, pues la administración expidió la liquidación de revisión a pesar de la coexistencia de los dos requerimientos especiales enviados al contribuyente por el mismo

impuesto y período, debidamente notificados y con plenos valores jurídicos en evidente violación del debido proceso, por lo que se revocará la sentencia de primera instancia, dando prosperidad al recurso de apelación..

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de noviembre del 2009, Expediente 03-01402-01.

En este sentido, el hecho de que la administración no haya escogido imponer la sanción a través de una Resolución Independiente no desvirtúa de ninguna manera su actuar, ni vulnera el Debido Proceso ni el Derecho de Defensa del contribuyente, toda vez que en aras de la protección de éstos, el artículo 638 ibídem prevé los términos para la imposición de sanciones a través de la Liquidación Oficial de Revisión, los cuales al igual que en una Resolución Independiente son de obligatorio cumplimiento y garantizan la protección de los derechos del Contribuyente. Así mismo, de conformidad con el artículo 703 del Estatuto Tributario la Liquidación Oficial de Revisión debe estar precedida de un Requerimiento Especial, actuación que permite el ejercicio de la contradicción y la oportunidad de conocimiento de los aspectos que van a ser estudiados en la Liquidación Oficial de Revisión, por lo que se advierte que el procedimiento adelantado por la administración no es violatoria de ninguna garantía y se encuentra ceñido a la Ley. En lo referente al incumplimiento por parte de la administración de los términos establecidos para la imposición de la sanción, es preciso aclarar en primer lugar que la entidad demandante no puede hacer extensivos los términos previstos para la expedición de una Resolución Independiente a la Liquidación Oficial de Revisión, toda vez que para ésta la norma prevé que la administración cuenta con seis (6) meses contados a partir del vencimiento del término de tres (3) meses para dar respuesta al Requerimiento Especial (artículo 707 del Estatuto tributario) plazo que se suspende en el caso de Inspección Contable por el tiempo que esta dure (artículo 710 Estatuto Tributario) ; así las cosas, si el Requerimiento Especial fue Notificado el 6 de julio del 2001, el término de tres (3) meses para darle respuesta venció el 6 de octubre siguiente al Requerimiento Especial fecha desde la cual se contabilizan los 6 meses que se cumplieron el 6 de abril del 2002. Sin embargo, es necesario contabilizar el tiempo de suspensión en el que se dio lugar a la Inspección Contable, esto es el 4 y 5 de abril del 2002, en este sentido como para el 8 de abril del 2002 la administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión, se establece que estaba facultada para expedirla. Así las cosas, la Sala concluye que sobre este aspecto de la contienda, tampoco se violan las normas invocadas por la parte demandante.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 28 de enero del 2009, Expediente 110013331040200700080-01

La Sala precisa que el Estatuto Tributario Distrital y Nacional para efectos de la determinación oficial del impuesto, establece el procedimiento que debe seguir la administración mediante liquidación oficial de revisión y exige como requisito previo que se envíe al contribuyente, un requerimiento especial de conformidad con los artículos 703 - De las normas transcritas se colige que el requerimiento especial es un acto de trámite, que se exige antes de proceder a la práctica de la liquidación de revisión, en el que la administración requiere al contribuyente por una sola vez, y que contiene todos los puntos que se propone modificar, con explicación de las razones en que se sustenta. La Sala advierte que el requerimiento especial no es un simple formalismo, sino su finalidad opera en favor de la administración para que ésta obtenga la información y explicaciones pertinentes, y también apunta a que el contribuyente conozca con anticipación y exactitud la forma y cuantía en que el ente oficial se propone modificar su liquidación privada. Ante un requerimiento especial que cumpla con los anteriores requisitos y dentro de la oportunidad, el contribuyente tiene el derecho a dar respuesta, en ejercicio particular de la garantía constitucional del debido proceso, para lo cual cuenta con tres meses contados a partir de la notificación de dicho requerimiento, oportunidad que le brinda la ley para formular por escrito sus objeciones, solicitar las pruebas, subsanar las omisiones que le autorice la ley, y solicitar que se alleguen a los expedientes los documentos que se encuentren en los archivos administrativos. En el sub júdice, la Sala observa que la administración Distrital profirió los Requerimientos Especiales RE-2005PEE-00035075 de 5 de mayo del 2005, y RE-2005EE146863 de 26 de mayo del 2005, mediante los cuales propone modificar la declaración del impuesto predial unificado por la vigencia 2003, presentada por la sociedad el 25 de abril del 2003, respecto al predio ubicado en la KR 29 146-48, notificados el primero por aviso y el segundo por correo. Si bien es cierto la Subdirección de Impuestos a la Propiedad de la Dirección Distrital de Impuestos profirió la Resolución Revocatoria DDI-000384 de 11 de enero del 2006, mediante la cual revoca el Requerimiento Especial RE-2005PEE-00035075 de 5 de mayo del 2005, tal acto no fue notificado como se advierte a folios 47 a 50 del expediente, ya que fue devuelto por la causal no existe esta dirección.- En el presente caso, como quedó visto, la Resolución Revocatoria, no fue notificada al contribuyente por lo que no produjo efecto legal alguno, y en consecuencia continuaba vigente el Requerimiento Especial RE-2005PEE-00035075 de 5 de mayo del 2005. Siendo así las cosas, la administración de impuestos Distritales incurrió en violación al debido proceso al proférer dos requerimientos especiales por el mismo impuesto y período, pues no existe norma tributaria que autorice a la administración a expedir más de un requerimiento especial. De otro lado, la Sala precisa que si bien no procede la nulidad de los requerimientos especiales, actos preparatorios y de trámite, las

irregularidades contenidas en ellos vician los actos definitivos a que dan lugar, conforme a las nulidades previstas en el artículo 730 del Estatuto Tributario.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 30 de julio del 2008, Expediente 250002327000200700216-01

De otra parte se hace necesario precisar que la falta de motivación de los actos administrativos, es una causal autónoma para solicitar la nulidad de los mismos, con mayor razón cuando el imperativo legal, expresamente condiciona la expedición de dicho acto al cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas relacionadas.

De conformidad con lo expuesto, la Sala concluye que en el sub lite, tanto el requerimiento especial, como la liquidación oficial de revisión adolecen del vicio de falta de motivación, situación que a todas luces es reprochable, por cuanto la expedición de dichos actos, no puede obedecer al actuar caprichoso de la administración, ya que por el contrario, es preciso señalar las razones de hecho y de derecho en que se sustentan dichos actos administrativos. De otra parte, se hace necesario recabar que la doctrina y la jurisprudencia le dan relevancia jurídica a la motivación de los actos administrativos que la administración produzca, en razón a que lo que se pretende es que la administración no puede actuar discrecionalmente, sino que debe hacerlo tomando en consideración las circunstancias de hecho y derecho que corresponde en cada caso concreto. Corolario de lo expuesto, la Sala concluye que el acto administrativo que se controvierte debía de motivarse, ya que esta se constituye en la justificación de hecho y en derecho que sustenta la parte resolutive del acto administrativo, la motivación se relaciona tanto con el fondo como con la forma del acto, y cuando la ley considera la motivación como un elemento formal del acto, su ausencia es causal de nulidad del mismo, por expedición irregular del acto que se controvierte. En el sub judice se advierte, que al examinar el contenido del requerimiento especial, y de la liquidación oficial de revisión, los argumentos expuestos por la administración no satisfacen de ninguna manera, la necesidad de explicar sumariamente las modificaciones que se propone efectuar el Departamento de Cundinamarca. A juicio de la Sala dicha falencia, trae como consecuencia la nulidad de la actuación administrativa demandada, en razón a que su omisión implica una violación al debido proceso y al derecho de defensa del contribuyente

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 9 de julio del 2008, Expediente 250002327000200700258-01

Al respecto, la Sala advierte que para efectos de la determinación oficial del impuesto, el procedimiento que debe seguir la administración mediante liquidación oficial de revisión es que previamente se envíe al contribuyente, 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, de conformidad con el artículo 703 del Estatuto Tributario, el cual dispone: "Artículo 703. 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". De conformidad con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan en este caso, el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y es por ello que la ausencia o falsa motivación generan la nulidad del acto. La Sala observa que la División de Fiscalización Tributaria en el Requerimiento Especial 310632005000147 de 24 de noviembre del 2005, visible a folios 639-620 del cuaderno de antecedentes, expuso las razones en que fundamentó el acto respecto a la glosa, -De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que la administración planteó en el Requerimiento Especial los mismos motivos que en la Liquidación Oficial de Revisión, cosa diferente es que se hayan ampliado los argumentos inicialmente expuestos de acuerdo con los motivos de inconformidad planteados por la sociedad al contestar el requerimiento, lo que es previsible para sustentar el respectivo acto administrativo. Hay una posición uniforme por parte de la Agencia Fiscal en los hechos que motivaron la desestimación de la partida solicitada como impuestos descontables, por lo que no se advierte la vulneración de los artículos 703 y 730 numeral 2 del Estatuto Tributario.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 6 de diciembre del 2007, Expediente 2005-1946 (175)

En armonía con anterior canon los artículos 703 y 704 del E.T. regulan el procedimiento previo a la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión como sigue: (...)De las normas pretranscritas se desprende la importancia del requerimiento ordinario, ya que el mismo permite a la autoridad tributaria obtener información de terceros sean o no contribuyentes, con el

fin de investigar la capacidad contributiva de otras personas; pero sigue siendo facultativo y no obligatorio para la administración; y tampoco es condición de la validez del acto administrativo de la Liquidación Oficial. La División de Fiscalización, es una unidad que instruye el proceso de determinación, para lo cual tiene amplias facultades dentro de las que se cuentan, entre otras, la de adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de obligaciones tributarias. El requerimiento especial debe contener todos los puntos que se proponga modificar, con la explicación en las razones que se sustenta. El mencionado requerimiento, a pesar de ser una actuación de carácter preparatorio, tiene dentro de este procedimiento una gran importancia, pues de una parte es la actuación que por regla general interrumpe el término de firmeza de liquidación privada, (artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario) y de otra parte, porque “deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones” que se pretendan adicionar al denuncia presentado por el contribuyente. La finalidad de la norma legal (artículo 711(E.T.) mencionada es preservar el respeto al derecho de defensa y al debido proceso, pues los hechos que son objeto de modificación por parte de la administración de Impuestos, deben conservar identidad tanto en el requerimiento especial como en la liquidación de revisión, lo cual permite que dentro de la oportunidad legal tanto para responder el requerimiento especial como para recurrir el acto liquidatorio, pueda el contribuyente ejercer a plenitud su defensa, mediante la presentación de los argumentos y pruebas que estime conveniente para la justificación de los valores liquidados en su denuncia tributario.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 10 de mayo del 2007, Expediente 2005-0184 (61)

Se observa con claridad del examen del texto anterior (artículos 702 y 703 ETN) que el proceso de determinación y el ejercicio de la facultad de fiscalización, obligan a la administración tributaria a observar previamente como parte del mismo la formulación del requerimiento especial. Como de las pruebas examinadas se evidencia que no se produjo tal acto de trámite, la sala encuentra razón al contribuyente, y la omisión observada constituye violación al debido proceso y causal de nulidad de los actos.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sentencia del 27 de febrero del 2006, Expediente 031277

Tanto el requerimiento como la liquidación oficial son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por la contribuyente debe poner en conocimiento de ésta los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción. (...) La liquidación de revisión 900021 de diciembre 4 del 2002 determina una cuantificación de las modificaciones efectuadas, realiza una explicación de ellas, hace referencia a la respuesta al requerimiento especial, relaciona igualmente los productos vendidos como excluidos y contabilizados como no gravados - La Sala debe precisar que la discusión en la vía administrativa giró en torno al carácter gravado o no de los servicios de restaurante en la llamada Zona Rosa, no en cuenta a su identificación o número, el que se estableció con base en la contabilidad de la sociedad actora, prueba por excelencia- No existe además en el proceso un elemento de juicio que desvirtúe los motivos del acto demandado.

CONCEPTO DIAN 035197 del 2 de mayo 2001,

El artículo 703 del Estatuto Tributario establece: “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.”

La ley salvaguarda los derechos de los administrados y por tal razón exige que todos los actos de la administración deben ser expedidos cumpliendo los requisitos que la ley impone y además deben ser dados a conocer a los contribuyentes, responsables y agentes de retención para que puedan ejercer su derecho de defensa y contradicción, y oponerse a los rechazos que la administración consigna en el acto oficial.

Lo anterior en desarrollo del artículo 29 de la Constitución Política que prescribe: “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.”

La legislación tributaria consagra el principio de justicia y equidad en el artículo 683 del Estatuto Tributario así:

“Espíritu de justicia. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación. “

En consecuencia, el requerimiento especial que omita las explicaciones en que sustenta los cargos la administración carece de validez, por tanto la liquidación oficial que se profiera se encuentra dentro de la causal de nulidad contemplada en el numeral 2 del artículo 730 *ibidem*, en razón a que no se produjo el requerimiento especial en los términos del artículo 703 *ibidem*, circunstancia que deberá ser declarada por la oficina competente que conozca del recurso de reconsideración que se interponga contra el acto oficial.

ARTÍCULO 704. 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. CONTENIDO DEL REQUERIMIENTO. El requerimiento especial deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de junio de 2008, Expediente 16037

Observa la Sala que el Departamento demandado vulneró el debido proceso del contribuyente, pues no atendió las normas del Estatuto Tributario Nacional que regulan el trámite de determinación del impuesto mediante la liquidación oficial de revisión, como quiera que el requerimiento especial no contiene la cuantificación de los impuestos que se pretendía adicionar a la declaración privada, contrariando lo dispuesto expresamente por los artículos 704 y 711 *ibidem*. En efecto, el Requerimiento N° 177/01, se imita a decir que al hacer una confrontación entre la declaración y el Fondo-Cuenta, el contribuyente no liquidó los impuestos de consumo correctamente, sin mencionar la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que pretende liquidar, ni las pruebas que recaudó para alegar que el contribuyente no declaró correctamente. El Requerimiento Especial es la vía mediante la cual se le da la oportunidad al contribuyente para que ejerza su derecho de defensa, pues allí la administración expone las razones y las pruebas en las que se fundamenta para proponer que se modifique la liquidación privada, dándole a conocer la posición que tiene frente a ella y así le otorga la oportunidad para que exponga su posición, sus objeciones y sus pruebas. El principio de correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación pretende que ésta se contraiga exclusivamente a la declaración y a los hechos que hayan sido contemplados en el requerimiento. Tiene como fundamento la guarda del derecho de defensa, de suerte que debiendo contener el requerimiento “todos los puntos” que la administración se propone modificar, el contribuyente tenga la ocasión de dar las explicaciones y pruebas adecuadas a su defensa y pueda evitar un mayor gravamen. Adicionalmente, el requerimiento especial del 6 de septiembre del 2001 fue expedido después del plazo de dos años contados desde la presentación de las declaraciones de importación en los meses de julio y agosto de 1999 (fls. 161 a 177), por lo que habían adquirido firmeza de conformidad con los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario Nacional.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 31 de julio del 2008, Expediente 06-01069-01

Cuando dentro del proceso de fiscalización se pretende modificar una declaración tributaria mediante Liquidación Oficial, es requisito indispensable previo a este acto administrativo, enviarle al respectivo sujeto, un Requerimiento Especial, por una sola vez, donde se indiquen los puntos que se de las respectivas declaraciones, con la explicación de las razones en que se sustentan y la cuantificación del impuesto, anticipos, retenciones y sanciones adicionales (artículo 703 y 704 del Estatuto Tributario).

Este requerimiento es requisito de la validez del acto administrativo de la Liquidación Oficial, en el cual la explicación que ha de dársele al contribuyente comprende un análisis de los hechos y su calificación legal, según las pruebas aducidas, de manera que sustenten o justifiquen la posibilidad de un adición o rechazo concreto frente al cual el sujeto requerido pueda hacer observaciones también concretas y contraprobar. Observa la Sala que aunque tal acto administrativo es de mero trámite, requiere que sea un acto motivado, el cual dentro de una investigación fiscal, se propone la posible comisión de un hecho constitutivo de corrección, o de revisión del valor de las declaraciones privadas y, la sanción correspondiente;

otorgando al contribuyente la oportunidad legalmente establecida en el Estatuto Tributario para ejercer su derecho de defensa, controvertiendo el mismo, o allegando o solicitando las pruebas que se pretenda hacer valer, con el fin, en todo caso de dilucidar un asunto sancionatorio, o tendiente a proferir una Liquidación Oficial.

OFICIO DIAN 08374 del 20 de noviembre del 2008

Por su propia índole y porque las normas que los regulan así lo expresan, los actos expedidos por la División de Fiscalización son previos, preparatorios o de trámite, no crean una situación jurídica de carácter particular. Así se desprende del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, en conexión con el 49 *ibídem*, toda vez que no “deciden directa o indirectamente el fondo del asunto”.

Los actos administrativos definitivos, es decir los que concretan la expresión de la voluntad administrativa y producen efectos con relevancia jurídica son los que emanan de la División de Liquidación, mediante los cuales se hace la determinación oficial del impuesto o se imponen sanciones.

Al respecto el Honorable Consejo de Estado, hizo las siguientes consideraciones en la Sentencia 12637 del 12 de julio del 2002 (C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla):

“Dentro del proceso gubernativo de determinación oficial del impuesto vía liquidación de revisión, encaminado a verificar la exactitud de las declaraciones, se distinguen dos etapas a saber:

La primera de ellas, con la cual se inicia la actuación administrativa, parte de la declaración privada presentada por el contribuyente y se encuentra a cargo de la División de Fiscalización, unidad que instruye el proceso de determinación, para lo cual tiene amplias facultades dentro de las que se cuentan, entre otras, la de adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de obligaciones tributarias, citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios, exigirles la presentación de documentos que registren sus operaciones, cuando estén obligados a llevar libros de contabilidad registrados, ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos y en general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda que conduzca a una correcta determinación. (Artículo 684 del Estatuto Tributario) (...)

La anterior etapa, de existir mérito para ello, culmina y se concreta con la expedición del requerimiento especial, actuación previa de carácter obligatorio, que debe contener todo los puntos que se proponga modificar, con la explicación en las razones que se sustenta. El mencionado requerimiento, a pesar de ser una actuación de carácter preparatorio, tiene dentro de este procedimiento una gran importancia, pues de una parte es la actuación que por regla general interrumpe el término de firmeza de liquidación privada, (artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario) y de otra parte, porque “deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones” que se pretendan adicionar al denuncia presentado por el contribuyente.

Pero lo que es aun más relevante de dicha actuación, que se conoce como el principio de correspondencia entre la liquidación oficial y el requerimiento especial, es que constituye el marco en que debe expedirse la (sic) el acto liquidatorio, pues por mandato expreso del legislador, contenido en el artículo 711 del Estatuto Tributario, “La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere”.

Así, la actividad de la División de Fiscalización concluye con la notificación de una actuación previa y obligatoria, que informa al contribuyente de las modificaciones que pretende realizar la administración a su declaración privada, de tal suerte que ésta ya contiene todas las inconsistencias advertidas por la administración a través de la etapa de investigación, lo cual evidentemente se traduce en una valoración de los factores consignados en la liquidación privada.

Notificado el requerimiento especial, con fundamento en éste, se abre la etapa de liquidación a cargo de la División de Liquidación, encargada de cuantificar el mayor impuesto a cargo, el menor saldo a favor e imponer las sanciones, según el caso. Esta etapa culmina cuando la administración en ejercicio de su facultad de modificar el denuncia tributario del contribuyente, expide la liquidación oficial de revisión, contra la cual procede (obligatorio para el año gravable 1988), el recurso de reconsideración.

Así, con la interposición del recurso de reconsideración se abre la etapa de discusión del impuesto en la vía gubernativa, que se inicia con la admisión del citado recurso, para verificar el cumplimiento de requisitos formales y culmina según el caso, con el silencio administrativo positivo si la administración no se pronuncia dentro del término legal, o con el acto administrativo, de competencia de la División Jurídica, que resuelve los cargos en él propuestos, y que tiene el alcance de agotar la vía gubernativa.

Tal como se encuentra estructurado el proceso de determinación que culmina, por regla general, con un acto administrativo de carácter particular y concreto modificador de la declaración privada, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial y la resolución que modifica o revoca dicha liquidación, tienen por sustento la misma investigación realizada en la oportunidad correspondiente, de tal suerte que, “deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos”, como lo establece el artículo 742 del Estatuto Tributario. (...)

ARTÍCULO 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. *El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.*

ARTÍCULO. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. El requerimiento especial deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre de 2008, Expediente 16452

Del precepto en comento se observa que uno es el término máximo para declarar y otro es el plazo para acogerse al beneficio del descuento 15 por ciento, los cuales no pueden confundirse, pues como el legislador lo previó, el término para notificar el requerimiento especial se cuenta a partir del vencimiento del plazo para declarar, salvo cuando la declaración inicial se ha presentado en forma extemporánea, caso en el cual los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. En el presente asunto está demostrado que el plazo para declarar vencía el 6 de julio del 2001; que la sociedad actora presentó la declaración del impuesto predial unificado del año gravable 2001, el 27 de abril del 2001 y que el requerimiento especial fue notificado el 16 de junio del 2003, de lo cual se infiere que el acto previo fue oportuno, tal como lo encontró el Tribunal.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 2500023270002009-000088-01

La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues es la manera como se dan a conocer aquéllas a los administrados para que a su vez puedan ejercer el derecho de defensa y mientras los actos no se notifiquen, no producen efectos y tampoco son oponibles a los destinatarios. La forma de efectuar la notificación debe ser la adecuada para que se cumpla con su finalidad encaminada a que el administrado conozca verdaderamente los actos administrativos y pueda ejercer los medios de defensa pertinentes.- el requerimiento especial debe notificarse personalmente o por correo. Al acudir a las pruebas que reposan en el expediente, se encuentra que existe un reporte de declaración y pago referente a un denuncia privado por concepto del Impuesto Predial presentado por la demandante el día 30 de noviembre del 2006 (por el año gravable 2003 del inmueble ubicado en la KR 98B 69 49 sur casa 193) en el que se registra como dirección de notificación la KR 15 87 86 OF 304 (fl. 168). Así mismo, se advierte que no reposa copia de la declaración del Impuesto Predial aludida en dicho reporte, ni tampoco un formato de cambio de dirección

diligenciado por la sociedad demandante; es decir, no se aporta la prueba idónea que acredite la aseveración hecha por el ente fiscalizador (referente al cambio de dirección de notificación), por cuanto el reporte aportado no tiene tal connotación ya que según se desprende de su contenido, aquél es un documento de trabajo meramente informativo, que no fue validado por la Secretaría de Hacienda, sino que corresponde a la información suministrada por el banco. De modo que a juicio de la Sala dicho documento no logra suplir la prueba idónea, esto es, la copia de la declaración o el formato requerido para demostrar el cambio de dirección

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de enero del 2005, Expediente 02-1213 (5)

En este orden de ideas, para la sala resultan válidos los argumentos expuestos por la demandante, relativos a la extemporaneidad del requerimiento especial, toda vez que de las normas antes transcritas y de los antecedentes administrativos, se observa que la actora presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 1997 el 15 de abril de 1998, la cual fue corregida el 30 de octubre de 1998, liquidándose un saldo a favor de \$341.419.000, saldo que solicitó en devolución o compensación el 18 de agosto de 1998, por lo tanto el término para notificar el requerimiento especial de conformidad con el artículo 705 del estatuto tributario, esto es dos años contados a partir de la presentación de la solicitud de devolución, vencía el 18 de agosto del 2000, hecho aceptado por la administración en el memorando explicativo del requerimiento especial. Así las cosas y teniendo en cuenta, que el requerimiento especial 310632000000318 de agosto 17 del 2000 solo vino a ser conocido por la contribuyente el 24 de agosto del 2000, tal como surge de la certificación de Adpostal, donde se indica que: "el envío certificado 083917 dirigido a Eduardo Londoño e hijos fue entregado el día 24 de agosto del 2000, ..." hecho no desvirtuado por la administración, significa que el referido requerimiento especial fue notificado por fuera del término a que hace referencia el artículo 705 del estatuto tributario, en tales condiciones la presunción contemplada en el artículo 566 ibídem (vigente para la época de los hechos) que regula la notificación por correo, fue desvirtuada con prueba en contrario. Lo anterior constituye razón suficiente para acceder al cargo en la forma reclamada, ya que en la forma explicada se advierte que la administración con el acto administrativo acusado, vulneró las disposiciones citadas como tales, en particular vulneró el artículo 705 del estatuto tributario; así las cosas la sala anulará el acto administrativo demandado y se releva del análisis de los demás motivos de inconformidad; como restablecimiento del derecho se declarará en firme la declaración de renta y complementarios presentada el 30 de octubre de 1998 por el año gravable 1997.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de enero del 2005, Expediente 250002327000200200257-01 (109).

Para la sala tal proceder se ajusta a las normas antes citadas debido a que como quedó señalado, la notificación por correo se remitió a la dirección antigua dentro del término, según lo permite el artículo 563 del E.T. y por lo tanto, al ser devuelta por el correo procedía la notificación por aviso como en efecto se hizo. De manera que la notificación del requerimiento especial se surtió válidamente. El haber sido notificado el requerimiento especial cuando la liquidación privada había quedado en firme, los actos administrativos posteriores y basados en el mismo, quedan sin piso legal. Por ello son nulas la liquidación oficial de revisión y la resolución por la cual se decidió el recurso de reconsideración.

ARTÍCULO 705-1. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO EN VENTAS Y RETENCIÓN EN LA FUENTE. *Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable. <Adicionado por la Ley 223/95, art. 134>*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales

ARTÍCULO 706. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO. *El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:*

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 siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir. <Modificado por la Ley 223/95, art. 251>

ARTÍCULO. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

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 siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de marzo de 2009, Expediente 16727

De otra parte, respecto de la disposición en comento y frente a la inspección tributaria, esta Corporación en reiteradas oportunidades ha señalado que ante la claridad del texto de la disposición no cabe interpretación distinta a la de que el término de notificación del requerimiento especial se suspende "a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta" por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución. Así las cosas, la Sala advierte que el argumento de la parte apelante según el cual la inspección tributaria suspende el término de notificación del requerimiento especial cuando comienza la práctica de la diligencia, corresponde a la aplicación del artículo 706 E.T. antes de su modificación por la Ley 223 de 1995, la cual empezó a regir el 20 de diciembre del mismo año por tratarse de una norma de procedimiento cuya aplicación es inmediata de conformidad con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 y que por tal motivo no puede ser tenida en cuenta para la época de los hechos aquí analizados. Ahora bien, en relación con el artículo 706 E.T. aplicable al caso, la Sala ha sentado el criterio que no es la simple notificación del auto que ordena la inspección tributaria la que permite que opere la mencionada suspensión, pues es necesario que la práctica de la prueba sea real, es decir que durante el término en cuestión los funcionarios comisionados efectivamente realicen el levantamiento de al menos una diligencia acorde con lo establecido en el artículo 779 E.T.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre de 2008 Expediente 15967

Para la Sala el argumento planteado no tiene vocación de prosperidad, toda vez conforme se observa a folio 59 del cuaderno principal, el auto de inspección tributaria No 30063200200008 del 19 de marzo del 2002, fue introducido al correo el 19 de marzo del 2002 bajo el No 30097 y entregado en la dirección informada por la sociedad contribuyente el 21 de marzo del 2002, el mismo día en que se inició la inspección tributaria, conforme se observa a folio 75 del expediente. El auto que ordena la inspección es un acto preparatorio mediante el cual la administración tributaria manifiesta al contribuyente su intención de practicar una diligencia de inspección tributaria, su notificación tiene por finalidad garantizar el debido proceso y el derecho de defensa que le asiste a los Administrados. En el caso concreto tales garantías fueron respetadas por parte de la DIAN y el hecho de haber recibido el auto que ordena la práctica de la inspección el mismo día en que se inició la diligencia no invalida el actuar de la demandada, toda vez que los funcionarios estaban debidamente comisionados para el efecto y el demandante tuvo conocimiento de la anunciada visita de inspección.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de octubre de 2008, Expediente 16254

La Sala ha interpretado que el lapso de suspensión del plazo para dictar el requerimiento especial es el término fijo de tres meses, los cuales se empiezan a contar a partir de la fecha de notificación del auto que la decreta, criterio que se mantiene vigente y por tanto se reitera en esta ocasión. El contenido de los artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario es lo suficientemente claro al indicar que el término para notificar el requerimiento especial se suspende a partir de la notificación del auto que decreta la inspección tributaria, siempre y cuando, la diligencia se efectúe dentro de los tres meses siguientes. Ha sido criterio reiterado de la Sala, que la inspección tributaria no exige que el funcionario deba desplazarse físicamente a las oficinas donde reposan las bases de datos del contribuyente para recopilar datos que le permitan tener certeza sobre los elementos y cifras del impuesto a cargo. Del contenido del Acta de Inspección Tributaria que obra a folios 497 a 510 del Cuaderno 2 de antecedentes, se puede concluir que la inspección tributaria fue realizada, pues los funcionarios que la practicaron solicitaron información sobre los libros contables, los comprobantes de egreso con sus respectivos soportes y sobre la facturación en ventas. Además, sacaron conclusiones sobre todo el análisis de información contable y realizaron una evaluación de los costos de ventas, de los ajustes integrales por inflación, de los ingresos y de las deducciones. Es decir, la inspección tuvo la virtud de suspender el término. Así, la administración debió notificar el requerimiento especial a más tardar el 17 de junio del 2000, partiendo de la fecha de la solicitud de devolución; pero toda vez que se notificó auto de inspección tributaria el día de 15 de junio del 2000, el plazo se suspendió por tres meses, luego venció el 17 de septiembre del 2000. Por ser ese día domingo, el término se corre al día hábil siguiente, esto es al 18 de septiembre del 2000. En el caso bajo análisis se observa que el plazo para declarar el impuesto de renta del año gravable 1997 para ETERNIT cuyos últimos dígitos en su NIT son 29, era el día 11 de junio de 1998, luego el término para corregir la declaración de conformidad con el artículo 588 del E.T. había vencido el día 11 de junio del 2000. El requerimiento especial fue notificado el 18 de septiembre del 2000 cuando ya no tenía oportunidad para corregir el contribuyente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de abril de 2008 Expediente 15236

Como lo tiene precisado la Sala, la práctica del emplazamiento para corregir y su respuesta, son discrecionales; no es un acto obligatorio previo a la liquidación de revisión, ni su falta de respuesta ocasiona sanción alguna, por lo que no es necesario dentro del proceso de fiscalización y, si se produce, no tiene que guardar correspondencia, ni con el requerimiento especial ni con la liquidación de revisión. Sin embargo, el artículo 706 del Estatuto Tributario, le ha dado de manera expresa el alcance de suspender, al igual que el auto de inspección tributaria, el término para practicar el requerimiento especial. En la sentencia citada se concluyó que "el emplazamiento para corregir debe ser notificado dentro del término de firmeza de la declaración, es decir, mientras la administración se encuentre en tiempo para notificar el Requerimiento Especial y no como lo señala la parte actora, que debe ser dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, pues el ordenamiento tributario prevé la suspensión de este plazo, en las dos disposiciones citadas. Además el contribuyente puede corregir voluntariamente su declaración y evitar que se le practique un Requerimiento Especial con el anuncio de la imposición de las sanciones que proceden y la determinación oficial del impuesto mediante la liquidación de revisión". Con base en el criterio expuesto, el emplazamiento para corregir sí suspendió el término por un mes, de manera que sumado a los tres meses de suspensión por la notificación del auto de inspección tributaria, la administración debía notificar el requerimiento especial a más tardar el 20 de agosto de 1998.- Como el Requerimiento Especial 59-11-48-739-7-00171 se notificó el 9 de octubre de 1998, para esa fecha la declaración de renta de la demandante había adquirido firmeza en virtud del artículo 714 del Estatuto Tributario, como lo decidió el Tribunal.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de diciembre 2007, Expediente 15874

En el asunto sub exámine, la actora presentó declaración de renta de 1997 el 3 de julio de 1998, cuando ya había vencido el plazo para declarar (Decreto 3049 de 1997). En consecuencia, los dos años para notificar el requerimiento especial vencían el 3 de julio del 2000. Por auto de 21 de junio del 2000, notificado por correo el día siguiente (fl. 35, anexo 4), la DIAN ordenó practicar inspección tributaria a la actora. Sin embargo, la prueba no se practicó realmente, porque en desarrollo de la misma no se solicitó información alguna a la contribuyente, ni se practicó visita, ya que, según acta de 16 de agosto del 2000 (fl. 36, anexo 4), la supuesta visita que presuntamente atendió la actora, no fue más que la verificación en las oficinas de la DIAN de los documentos que aquella entregó voluntariamente a la administración, sin que ésta los solicitara. Además, según acta de inspección tributaria de 25 de septiembre del 2000 (fls. 462 a 464, anexo 11), el contribuyente aportó libremente información a la DIAN, como fotocopias de los comprobantes de egresos de Pereirana de Transportes Ltda., en las que figuran los números de los cheques que giró a los conductores y que la demandante cambió por una comisión, consignándolos en su cuenta personal. Lo anterior corrobora que la inspección tributaria no se realizó, porque los funcionarios comisionados para practicarla no efectuaron ninguna diligencia concordante con la misma, sino que, se insiste, se limitaron a analizar los documentos que la contribuyente aportó espontáneamente, a pesar de que pudieron

pedirlos mediante requerimiento ordinario. Así pues, como la inspección tributaria no se practicó, el término para notificar el requerimiento especial al contribuyente tampoco se suspendió. En consecuencia, dado que el requerimiento especial se notificó el 27 de septiembre del 2000, esta diligencia se surtió por fuera de los dos años previstos en el artículo 705 del Estatuto Tributario, contados a partir de la presentación extemporánea de la declaración de renta (3 de julio de 1998), los cuales vencieron el 3 de julio del 2000. Por tanto, para la fecha en que se notificó el requerimiento especial, la declaración de renta de 1997 se encontraba en firme.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de octubre del 2007, Expediente 14742

La finalidad de decretar una inspección tributaria es practicar realmente la prueba, de manera que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría (artículo 779 del Estatuto Tributario). En el presente caso, la visita a la demandante pretendía constatar directamente los hechos que interesaban al proceso y, aunque no tuvo éxito por la falta de contabilidad de la sociedad, no puede concluirse que ésta no se practicó. De otra parte, la suspensión es por tres meses si la inspección se practica de oficio; y si es por solicitud del contribuyente, el término se suspende mientras dure la inspección. Como en el presente caso, la inspección se decretó de oficio, la suspensión operó por tres meses y no por un día, como lo señala el recurrente. Por lo tanto, la administración tenía hasta el 22 de agosto del 2000 para notificar el requerimiento especial, como lo hizo el 18 de agosto de ese año, actuó dentro del término legal e impidió que la liquidación privada quedara en firme, sin que se pueda considerar pretermittido ningún término, porque la norma consagra la suspensión como un término máximo dentro del cual se debe notificar el acto y, no como un plazo mínimo. No prospera el cargo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de mayo de 2007, Expediente 15111

En criterio de la Corporación, la suspensión del término para proferir el requerimiento especial empieza a correr desde la fecha en que se notifique el auto que ordena la inspección tributaria, pero opera solamente cuando la diligencia se practica, para lo cual basta que dentro del período se realice al menos una prueba relacionada con la inspección, pues resulta claro que mientras los funcionarios comisionados o inspectores no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse como es obvio, que hubiesen efectuado la "inspección" ni menos que hubiese empezado. Frente al descontento de la parte demandante, por haber proferido la administración tributaria el requerimiento especial antes de vencerse el término de los tres meses de suspensión, la Sala prohija los planteamientos expuestos en la sentencia recurrida, toda vez que el plazo de suspensión por tres meses para proferir el requerimiento especial, cuando la prueba es de oficio (art. 706 E.T.), está instituido a favor de la administración y no del contribuyente, para efectos de realizar la verificación e investigación, ampliándose el tiempo de que dispone, si es del caso.

Estima la Sala que cuando se expide el requerimiento especial antes de superarse los 3 meses de suspensión, lo que se presenta es una renuncia parcial de ese término por la administración y esta renuncia sólo produce efectos respecto de la parte que así lo dispuso, en este caso la administración.

No se trata de una pretermisión de términos, como afirma el demandante, pues otra cosa es el término de 3 meses para dar respuesta al requerimiento especial, plazo sí concedido a favor del contribuyente. En este evento, la administración debe concederle al contribuyente el término legal para su respuesta.

Aclaración de voto Dra. María Inés Ortiz Barbosa,

En primer término debo precisar que todos los términos en materia tributaria están consagrados tanto a favor del contribuyente como de la administración, razón por la cual no puede aseverarse como se hace en la providencia, que la suspensión de términos para proferir requerimiento especial sea un término instituido únicamente a favor de la administración. En efecto, aunque el artículo 706 del E.T. prevé la anotada suspensión cuando se practica inspección tributaria de oficio, ésta también opera, en el caso improbable, en que el contribuyente solicite la práctica de la mencionada inspección, lo cual evidencia que la figura afecta tanto a la administración como al administrado. Ahora bien en el caso concreto no existe propiamente una pretermisión de términos como lo alegó el demandante, pues aquélla constituye causal de nulidad de conformidad con el artículo 730 del E.T., cuando se vulneran los derechos al debido proceso y a la defensa y en el sub examine tal situación no se verificó toda vez que el demandante pudo contestar el requerimiento especial sin que la demandada le haya reducido el término para ello, lo cual si configuraría la alegada pretermisión. Debe señalarse que la administración puede practicar el requerimiento especial en cualquier momento, en términos generales, dentro de los dos años siguientes

a la presentación del denunciario rentístico (art. 705 E.T.) e incluso si fuere posible, al día siguiente, razón por la cual el término de suspensión, antes de notificar el requerimiento especial, es una situación especial dentro del trámite administrativo de discusión del impuesto que tiene la virtualidad de extender por tres meses más, el plazo para proferir el requerimiento y por ende el de firmeza de la declaración.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 31 de agosto de 2006, Expediente 15066

Contrario a lo estimado, no existe impedimento legal para que la administración utilice simultáneamente con el término para responder el emplazamiento para corregir, las facultades de fiscalización previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, ya que se trata de una labor previa al requerimiento especial, de recaudo de pruebas que no afecta el debido proceso ni el derecho de defensa que le asiste al contribuyente. En consecuencia, si bien la Sala ha precisado que los términos de suspensión para la notificación del requerimiento especial previstos en el artículo 706 del E.T., se suman cuando la inspección tributaria y el emplazamiento para corregir se efectúan de forma subsiguiente, en el presente caso no se suspendió el término por cuatro meses, toda vez que la notificación del auto de inspección y del emplazamiento para corregir se efectuaron concomitantemente, quedando incluido el mes para responder el emplazamiento, dentro de los tres meses de duración de la inspección tributaria (del 4 de abril del 2001 al 4 de julio del 2001) circunstancia que no vulneró el derecho de defensa del contribuyente por cuanto contó con la oportunidad legal para su respuesta.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Sentencia del 22 de octubre del 2009, Expediente 1100133310412008-00009-01

El artículo 706 del E.T.N. establece que el término para notificar el requerimiento especial se suspende en los siguientes eventos: 1. Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de 3 meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. 2. Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección. 3. Durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir. Así las cosas, el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por 3 meses a partir del 11 de octubre del 2005 y hasta el 11 de enero del 2006, es decir, como antes de la suspensión ya había transcurrido 1 año y 9 meses del término con el que contaba la administración para proferir el requerimiento, desde el 12 de enero del 2006 el ente fiscalizador contaba con 3 meses para proferir dicho acto a partir de ésta última fecha. Sin embargo, durante el transcurso del 2° mes del plazo referido, como quedó fijado párrafos atrás, la administración profirió el Emplazamiento para Corregir 2006EE57842 notificado el día 21 de marzo del 2006, lo cual significa que durante el mes siguiente a su notificación, el término para proferir el requerimiento quedó suspendido hasta el 22 de abril del 2006 y a partir de ese día la administración tenía un mes para proferir el requerimiento; es decir, hasta el 22 de mayo de la misma anualidad. En consecuencia, al haberse proferido el requerimiento el 12 de mayo del 2006 y ser notificado el 19 de mayo del 2006 (fl. 31 a 48 c.p. y 88 c.a) éste se hizo dentro del plazo legal y no se configuró la firmeza de la declaración privada, por lo cual, resultaba procedente proferir liquidación oficial de revisión respecto del 6° bimestre del año 2003. En tal sentido, el cargo no prospera.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Sentencia del 10 de septiembre del 2009, Expediente 25000-23-27-000-2008-00204-01

El Consejo de Estado en un reciente pronunciamiento señaló: "Así las cosas se observa que el plazo máximo para que la administración notificara el requerimiento especial de conformidad con el artículo 705 E.T. es de dos años a partir de la fecha de vencimiento para declarar. Ahora bien, la expedición tanto del emplazamiento para corregir como del auto de inspección tributaria, suspende el término para notificar el requerimiento especial de conformidad con lo previsto en el artículo 706 E.T. Así las cosas, la Sala observa que en el sub lite la práctica real y efectiva de la inspección tributaria habilitó la suspensión de los 3 meses previstos en el artículo 706 E.T., En consecuencia se advierte que la notificación del requerimiento especial efectuada el 30 de junio del 2004 fue oportuna, quedando desvirtuado el argumento expuesto por el demandante." Respecto al argumento de la demandante consistente a que la Dirección Distrital de Impuestos levantó el acta de inspección 2006EE11254 de 30 de enero del 2006 sin reunir los requisitos establecidos en el artículo 779 ET, porque en realidad no se practicó dentro de los 3 meses que prevé dicha norma, circunstancia que además, impidió que operara la suspensión del término de notificación del requerimiento especial, es preciso traer a colación la sentencia del Consejo de Estado de 3 de mayo del 2007 (expediente 15111) del Consejero ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié, en la que esta Honorable Corporación, sostuvo: "Advierte la Sala que la expresión "constatación directa" no necesariamente implica que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, pues a través de cruces de información con terceros, documentos, verificaciones, requerimientos, es posible que se constate en

forma directa la existencia de hechos gravados, consagrados en el artículo 684 del estatuto tributario.” De manera, pues, que la práctica de la inspección tributaria ordenada en el sub lite, bien pudo realizarla la administración acudiendo a la sede del contribuyente, a través de cruces de información, documentos, verificaciones, o como ocurrió en este caso, mediante requerimientos de información, dado que la inspección tributaria, tal como lo señala el artículo 779 del ET, permite no solo la verificación directa de la existencia de la sociedad, si no también de la contabilidad, sus soportes y la realización de otros medios de prueba, tales como la recepción de testimonios, comprobación de los asientos contables y su verificación con la de terceros, etc. Conforme a lo anterior, es palmario que la administración tributaria en ejecución del auto de inspección tributaria 2006EE11254 de 30 de enero del 2006, requirió a la contribuyente la información que consideró necesaria para adelantar esta etapa de fiscalización. De suerte que no le asiste razón a la demandante, cuando aprecia incumplidos los requisitos para la práctica de inspección tributaria, previstos en el artículo 779 ET. En ese orden de ideas, para la Sala es claro que el término de suspensión (3 meses) fijado en el artículo 706 del ET, relativo a la práctica de inspección tributaria sí se configuró.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Sentencia del 6 de septiembre del 2006 Expediente 250002327000200301370-01 (80)

Respecto del cargo de la falta de oportunidad en la expedición del requerimiento especial, por parte de la administración de Impuestos, bajo el presupuesto de que la inspección tributaria nunca se llevó a cabo, razón por la que no podía la administración de Impuestos considerar suspendidos los términos para la notificación del requerimiento especial, es preciso señalar, que efectivamente el artículo 706 del Estatuto Tributario, dispone que para que opere la suspensión del término que tiene la administración de Impuestos para proferir el requerimiento especial debe darse en la práctica, la inspección antes mencionada. Por centrarse el asunto a un aspecto meramente probatorio, la Sala entrará a revisar las pruebas allegadas al expediente, en especial el acta de Inspección Tributaria. De lo anterior, se desprende que efectivamente se realizó la inspección tributaria, razón por la cual el término para formular el requerimiento especial se suspendió por 3 meses, es decir que la administración tributaria tenía hasta el 20 de julio del 2001, para notificar dicho acto, teniendo en cuenta que la fecha de vencimiento para presentar la declaración de renta del año gravable 1998, vencía el 20 de abril de 1999, es decir, que la administración contaba con el término de dos años para proferir el requerimiento especial respectivo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Sentencia del 14 de abril del 2005 Expediente 02 – 01343 (43).

...como la declaración de renta modificada por la administración, liquidó un saldo a favor del contribuyente, los dos años para notificar el requerimiento especial vencerían el 29 de mayo del 2000, pues conforme con el inciso primero del artículo 705, dicho plazo comienza a correr “después” de la fecha de presentación de la solicitud de compensación. Artículo 706 y de la relación probatoria presentada, dicho término se entendería suspendido desde la notificación del auto que dispuso practicar inspección tributaria, siempre que se hubiere realizado debidamente en los términos del artículo 779 del E. T. De acuerdo con la norma legal pretranscrita y en consonancia con la teoría general sobre la inspección en materia probatoria, su fin específico radica en la percepción directa del hecho o hechos sobre los cuales ha de versar, por parte de los funcionarios encargados de evacuarla; levantando el acta contentiva de los puntos constatados. De tales mecanismos hace igualmente parte la práctica de inspecciones contables, expresamente referidas en el artículo 782 del E. T. La realización de la inspección o su prolongación en el tiempo no inciden para efectos de determinar la duración del término de suspensión, pues después de la reforma introducida por la Ley 223 de 1995, aquélla es de 3 meses a partir del auto que la decreta.

Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera, Sentencia del 2 de Febrero del 2006, Expediente 004326

Se tiene entonces que conforme al artículo 706 del E.T. es la notificación del auto que decreta la inspección tributaria, la que suspende el término para notificar el requerimiento especial. Pero es de simple sentido común, que dicho término se suspende siempre y cuando la inspección se lleve a cabo, ya que aceptar que puede haber suspensión de términos por la simple notificación del auto que la decreta, sin que esta se realice, sería simplemente un mecanismo para burlar los términos establecidos en la ley para la notificación del requerimiento, donde la administración, ante la inminencia de no poder expedirlo acuda a este procedimiento, en aras a prorrogarlo por tres meses. Y en el caso que es objeto de análisis, si bien se notificó el 19 de junio de 1998 el auto de inspección tributaria, dicha inspección no se realizó, ya que no hubo conforme al artículo 779 del E.T, una constatación directa de los hechos. El Acta de Inspección Tributaria que obra de folios 206 a 213, no puede considerarse como el documento en donde se está constatando lo realizado en una inspección, sino que mas que todo es un “anteproyecto de requerimiento especial”, donde se está analizando los alcances del requerimiento

ordinario y de su respuesta llevados a cabo el 24 de marzo de 1998, esto es, mucho antes de la notificación del auto de inspección tributaria. Y es que si bien la administración de impuestos en aras de asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, tiene amplias facultades de fiscalización e investigación, tal como lo consagra el artículo 684 del E. T., cuando se utilice el mecanismo de la Inspección tributaria hay que entenderse que el mismo se cumple, con el traslado a los lugares vinculados con el procedimiento administrativo que se está llevando a efecto, para proceder allí a las comprobaciones o constataciones materiales, aspecto este que no fue cumplido por la demandada. Se tiene entonces, que al no haberse practicado inspección tributaria, los términos para notificarle el requerimiento especial a la Señora Gladys María Giraldo Vanegas no se suspendieron. Dicho requerimiento fue extemporáneo y no podía servir de soporte para posteriormente practicarle la liquidación de revisión.

Tribunal Administrativo de Santander, Sentencia del 14 de mayo del 2009, Expediente 6800123240012000-2852-00

La regla general es que las declaraciones pueden ser revisadas y atacadas en sede administrativa ante la DIAN, dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se haya presentado en caso de haberse presentado de forma extemporánea; ya que una vez vencido el plazo para que la DIAN revise las declaraciones tributarias de los contribuyentes, éstas quedan ejecutoriadas, perdiendo así la competencia para modificarlas; por ello la DIAN debe proferir el requerimiento especial antes de que la respectiva declaración tributaria quede en firme. Sin embargo el término para proferir el requerimiento especial se suspende cuando la DIAN de oficio practique una inspección tributaria, caso en el cual el término para proferir el requerimiento especial se suspende por tres meses; si es el contribuyente el que lo solicita, la suspensión será por el tiempo que dure la inspección tributaria; pero cuando se notifique emplazamiento para corregir el término se suspenderá por un mes. Como quiera que el término para proferir el requerimiento especial se puede suspender; la suspensión empieza a correr desde la fecha en que se notifique el auto que ordena la inspección tributaria, “pero opera solamente cuando la diligencia se practique, para lo cual basta que dentro del periodo se realice al menos una prueba relacionada con la inspección, pues resulta claro que mientras los funcionarios comisionados o inspectores no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse como es obvio, que hubiesen efectuado la “inspección” ni menos que hubiese empezado.”.

CONCEPTO DIAN 098638 del 9 de noviembre del 2001

El artículo 706 del Estatuto Tributario establece que el término para notificar el requerimiento especial se suspende:

(...)

La norma citada autoriza la realización de la inspección tributaria como uno de los medios de prueba que permiten la constatación directa de los hechos que interesan en un determinado proceso que adelante la administración, sin señalar límite alguno sobre el número de inspecciones tributarias que pueden practicarse a un contribuyente por un determinado impuesto y período gravable.

Así las cosas si una inspección tributaria no arroja resultados, la administración puede ordenar una nueva, tendiente a establecer la realidad fiscal del contribuyente. Sin embargo como la ley le otorga a la realización de la inspección tributaria, el efecto de suspender el término para notificar el requerimiento especial y esta suspensión no puede ser indefinida, a pesar de que la administración está facultada para efectuar las inspecciones tributarias que considere necesarias, el término para notificar el requerimiento especial solamente puede suspenderse por tres (3) meses cuando la inspección tributaria se realice de oficio y en el evento que la misma sea solicitada por el contribuyente, por el tiempo que dure la inspección.

ARTÍCULO 707. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. 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.

ARTÍCULO. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. 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.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de abril de 2007, Expediente 14215

Pues bien, el artículo 720 del Estatuto Tributario consagra de manera especial el recurso de reconsideración como necesario para el agotamiento de la vía gubernativa y prevé en su párrafo 1 la posibilidad de acudir directamente a la Jurisdicción, sin interponerlo, cuando se ha “atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial”. Evento éste que tiene ocurrencia, cuando se trata de un acto de determinación oficial del impuesto, en el que el requerimiento especial es presupuesto de procedencia. Se excluyen por tanto, de esta posibilidad, los actos sancionatorios y liquidaciones oficiales distintas a la de revisión, puesto que el requerimiento especial no es requisito para su expedición. La Sala ha entendido, que atender el requerimiento especial en debida forma, hace referencia implícita al artículo 707 del Estatuto Tributario, y significa que se dé respuesta dentro de los tres meses siguientes a su notificación, por escrito y firmado por el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo (artículo 559 ibídem). Además, el escrito debe contener las objeciones a las glosas que le ha hecho la administración.- De acuerdo con lo anterior, fluye sin duda alguna, que el contribuyente no interpuso el recurso de reconsideración contra las liquidaciones de revisión ni atendió en debida forma los requerimientos especiales. En consecuencia, no podía prescindir del aludido recurso para acudir directamente a la Jurisdicción, pues ello implica la ausencia de uno de los presupuestos esenciales para poder demandar en la acción que en el presente asunto se ha intentado, como es el no agotamiento de la vía gubernativa

Sentencia en igual sentido:

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2006 diciembre 12 Expediente 14826.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Sentencia del 12 de noviembre del 2008 Expediente 250002327000200601369-01

La citada disposición concede un término de tres meses siguientes contados a partir de la notificación del requerimiento especial para que el contribuyente formule por escrito sus objeciones, solicite pruebas, subsane las omisiones que permite la ley. No obstante, la Sala observa que en el Requerimiento Especial 002 de 16 de mayo del 2006, la Tesorería del Municipio de Cucunubá expresó: “Respuesta. Dentro de los quince (15) días hábiles siguientes, contados a partir de la fecha de la notificación del presente REQUERIMIENTO ESPECIAL, usted deberá formular por escrito sus objeciones, ante la Tesorería Municipal, solicitar y presentar pruebas y subsanar las omisiones que permita la Ley, acreditando la personería con que actúa”. En los antecedentes administrativos consta que el Municipio de Cucunubá notificó el Requerimiento Especial 002 de 16 de mayo del 2006, el 26 de mayo del 2006 (fl. 9), y la sociedad dio respuesta al mismo el 20 de junio del 2006, dentro de la oportunidad que se le concedió. Así las cosas, la Sala advierte que si bien el Municipio concedió un término inferior al consagrado en el artículo 707 del Estatuto Tributario, para dar respuesta al requerimiento especial, también lo es que éste fue notificado en debida forma, dando publicidad a la actuación administrativa adelantada por el Municipio de Cucunubá, y la actora dio respuesta al requerimiento especial de manera oportuna, por lo que no se advierte la violación al debido proceso. Nótese que la respuesta al requerimiento especial es una oportunidad procesal prevista para ejercer el contribuyente su derecho de defensa, como en efecto lo hizo COLMINAS S.A. en el caso que nos ocupa. No prospera el cargo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Sentencia del 5 de octubre del 2005 Expediente 250002327000200301623-01(97).

Observa la sala, que si bien es cierto la declaración de corrección, no se liquidó el impuesto conforme a lo planteado en el requerimiento especial, no es menos cierto, que a juicio del contribuyente ese era el impuesto que debía pagar efectiva-

mente, en el entendido, que por haber cancelado una suma con anterioridad, no le quedaba otra alternativa que cancelar la diferencia consistente en la suma pagada y la nueva suma liquidada, para así completar el valor total del impuesto, con la circunstancia adicional, de que además se canceló el valor de la cuarta parte de la sanción tal y como se le había ordenado en el requerimiento especial, más los intereses de mora correspondientes. (...) prueba de ello es la resolución aclaratoria no 2002pee38322, mediante la cual la administración, le acepta que evidentemente dio respuesta al requerimiento especial, razón por la cual no le era dable a la administración expedir liquidación oficial de revisión, por cuanto el contribuyente ya había procedido a corregir la declaración inicial.

ARTÍCULO 708. AMPLIACIÓN AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. *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.*

ARTÍCULO. AMPLIACIÓN AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. 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.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2006 mayo 18 Expediente 14778

Sin embargo esta Corporación no comparte lo expuesto por el Ministerio Público cuando afirma que la demandada pudo acudir a la ampliación del requerimiento para subsanar su error pues el mecanismo previsto en el artículo 708 del E.T. parte del supuesto que en el inicialmente notificado se expusieron los hechos y conceptos de manera incompleta los cuales se pretenden ampliar y en el sub examine no se plantearon los puntos a modificar y en consecuencia no podría haber una ampliación de los mismos en los términos en que lo consagra la citada norma.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de noviembre de 2005 Expediente 14891

La norma es clara y así lo ha aceptado la Sala, en establecer que 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, lo que significa que la ampliación no está condicionada al hecho de que el contribuyente responda o no el requerimiento especial inicial. En efecto, conforme a los términos del artículo 708 del Estatuto Tributario se colige que la ampliación del requerimiento especial permite no solo que se incluyan hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, sino que además se proponga una nueva determinación oficial para modificar el valor de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. Ello implica que mediante la ampliación existe la posibilidad no solo de complementar y corregir el requerimiento inicial sobre los aspectos que allí se proponía modificar, sino también la de proponer nuevos puntos, hechos y conceptos, de los que pueda surgir una nueva liquidación del impuesto o sanciones. De acuerdo con lo anterior, para la Sala la ampliación del requerimiento especial practicada en el caso en estudio es válida, como quiera que la administración tributaria la efectuó en uso de las facultades legales y dentro del término previsto en la disposición legal en comento.- Por tanto, en el sub judice la administración practicó requerimiento especial y a su vez ampliación del mismo, por lo cual resulta claro que el término para notificar la liquidación de revisión, debe ser computado en la forma señalada en los

artículos 707 y 708 del Estatuto Tributario, tres meses para dar respuesta al requerimiento y tres meses para su ampliación, ya que en este último evento otorgó ese lapso para contestarlo.

Tribunal Administrativo del Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de septiembre del 2007, Expediente 250002327000200600789-01 (114)

...La ampliación del requerimiento especial permite no solo que se incluyan hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, sino que además se proponga una nueva determinación oficial para modificar el valor de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. Ello implica que mediante la ampliación existe la posibilidad no solo de complementar y corregir el requerimiento inicial sobre los aspectos que allí se proponía modificar, sino también la de proponer nuevos puntos, hechos y conceptos, de los que pueda surgir una nueva liquidación del impuesto o sanciones.

CONCEPTO DIAN 035197 del 2 de mayo del 2001

De las normas transcritas (Artículos 708. Ampliación al requerimiento especial y 710. Término para notificar la liquidación de revisión) podemos observar que la administración tributaria cuenta con términos perentorios (término perentorio es aquel que caduca automáticamente por determinación de la ley y su vencimiento hace caducar el ejercicio del acto procesal respectivo) para producir sus actos, por tanto si alguno de ellos fue proferido por fuera de los términos que ésta señala, en el caso concreto la ampliación al requerimiento especial, no producirá efecto legal alguno sobre los puntos o glosas contenidos en la ampliación, situación esta que se deberá estudiar en la etapa de discusión que hace parte de la vía gubernativa.

CONCEPTO DIAN 076976 del 28 de noviembre del 2002

Para este despacho, el procedimiento tributario es derecho público e interesa al orden público económico de la Nación, por lo tanto constituye materia reglada, y en consecuencia los funcionarios de la administración tributaria deben contraerse a proferir sus actuaciones en los precisos términos en que los faculta la Ley, para el caso específico están limitados a proponer los puntos que se pretenden modificar, con explicación de las razones en que se sustenta, junto con la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada.

Sin embargo, dentro del marco del procedimiento administrativo de determinación del impuesto, el requerimiento especial y su ampliación constituyen meros actos preparatorios o de trámite, los cuales no culminan la actuación administrativa ni conforman la decisión administrativa. En tal sentido, la aceptación expresa por parte de la administración tributaria en un requerimiento especial de una deducción no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente porque precisamente la actuación culmina con un acto de determinación diferente, el cual debe contener entre otros aspectos, la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, a la declaración tributaria, conforme con lo previsto en el artículo 712 del Estatuto Tributario.

El artículo 703 del Estatuto Tributario dispone: “El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación. (...)”

A su vez, en relación con el contenido del requerimiento especial el artículo 704 del Estatuto Tributario establece (...) El artículo 708 determina claramente la finalidad u objeto de la ampliación al requerimiento especial en los siguientes términos: “Ampliación al requerimiento especial: (...)”

Conforme con las normas citadas, el propósito del requerimiento especial y de su ampliación en el procedimiento administrativo de determinación del impuesto se contrae a contener todos los puntos que propone modificar la administración, la explicación de las razones en que se sustenta y la cuantificación, preservando y garantizando el derecho de defensa, en el sentido de evitar a los contribuyentes puntos inesperados, en cuanto las liquidaciones de revisión modifiquen las declaraciones privadas; así como adelantar un previo debate y proceso de contradicción anterior a la determinación oficial del tributo, para evitar en lo posible las reclamaciones.

En relación con la finalidad u objeto de la ampliación del requerimiento especial, el honorable Consejo de Estado se pronuncio mediante Sentencia 5230 del 29 de abril de 1994, Sección Cuarta, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate, en los siguientes términos:

“..... El artículo 708 del estatuto tributario, transcrito, faculta la ampliación del requerimiento especial y dispone que:

“La ampliación al requerimiento podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos...”.

Observa la Sala cómo en el artículo 50 del Decreto 2503 de 1987, se extendió la facultad de ampliación traída al procedimiento por el artículo 74 de la Ley 9ª de 1983 que era sólo para “ampliación” y para ordenar pruebas necesarias.

En cambio, dentro de las características sobresalientes del sistema consagrado en el Decreto 2503 de 1987 se destaca que puede incluir nuevos hechos y conceptos, es decir, no contemplados en el requerimiento inicial; así mismo, la ampliación puede proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones; también el funcionario puede decretar las pruebas que estime necesarias, que pueden ser diferentes o complementarias de las solicitadas en el requerimiento inicial; pero también amplió el plazo para la respuesta que sin ser inferior a tres meses, puede ser hasta por seis meses.

De ello se desprende que la ampliación al requerimiento especial tiene características especiales, pues la disposición prevé que se haga por una sola vez; permite que contenga hechos nuevos, esto es, no contemplados en el requerimiento inicial, conceptos nuevos, que no fueron incluidos en el inicial, se pueden solicitar pruebas nuevas, no requeridas antes y se autoriza incluir una nueva liquidación de los impuestos, anticipos, etc.

Significa lo anterior que la norma reformativa de 1987 contempló la posibilidad de que el requerimiento inicial fuera incompleto, que no contuviera todos los puntos que la administración se proponía modificar, que en el inicial se hubiere omitido la petición de algunas pruebas. Si contiene la ampliación nuevos puntos, hechos y conceptos, así como nuevas liquidaciones, se debe reconocer que el legislador previó, como antes se dijo, que el requerimiento inicial fue incompleto o deficiente, y por tanto se hace necesaria su modificación, complementación o sustitución con la ampliación del mismo.

De otra parte, el requerimiento especial y su ampliación forman en conjunto la motivación en que se fundamenta la liquidación de revisión.

Y es en la respuesta al requerimiento o a su ampliación, en donde el contribuyente tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, mediante la formulación de sus objeciones, la solicitud de pruebas, subsanar omisiones que permita la ley, solicitar a la administración se alleguen al proceso documentos que reposan en esas oficinas, pedir la práctica de inspecciones tributarias, etc., todo de conformidad con el artículo 46 del Decreto 2503 de 1987, inclusive la de obtener una disminución a la sanción por inexactitud si acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento (D. 2503, art. 48).”

Conforme con lo expuesto, es procedente ampliar el requerimiento especial por parte de la División de Liquidación para proponer una nueva determinación de los impuestos que involucra conceptos sobre los cuales en el requerimiento especial se hicieron manifestaciones no viables, como quiera que la ampliación al requerimiento tiene como objeto incluir conceptos no contemplados en el requerimiento especial para efectos de la modificación de la liquidación privada. Además, dichas manifestaciones no constituyen reconocimiento definitivo a favor del contribuyente por estar contenidas en actos de mero trámite dentro del proceso de determinación del impuesto.

Por último, la no inclusión en la ampliación al requerimiento especial de conceptos no contemplados, con el fin de adecuar a derecho el mismo, no permitiría la aplicación práctica del artículo 708 del Estatuto Tributario, con la consecuencia de hacer nugatorias sus previsiones y las facultades que allí se confieren

ARTÍCULO 709. CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL.

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.

ARTÍCULO. CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL. 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 del ETN), 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.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de octubre del 2008, Expediente 16254

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 lo 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. En el caso bajo análisis se observa que el plazo para declarar el impuesto de renta del año gravable 1997 para ETERNIT cuyos últimos dígitos en su NIT son 29, era el día 11 de junio de 1998, luego el término para corregir la declaración de conformidad con el artículo 588 del E.T. había vencido el día 11 de junio del 2000. El requerimiento especial fue notificado el 18 de septiembre del 2000 cuando ya no tenía oportunidad para corregir el contribuyente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de julio de 2008 Expediente 15902.

En cuanto a la corrección de la declaración radicada el 9 de abril del 2002 en uso de la facultad otorgada por el artículo 709 del Estatuto Tributario, la Sala advierte que dentro de los presupuestos concebidos por la norma para la viabilidad de las correcciones provocadas en el trámite del proceso de determinación oficial del tributo, se encuentra que se presente con ocasión de la respuesta al (...) requerimiento (...), es decir, que existe un plazo perentorio de tres meses siguientes contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, para que el contribuyente modifique la declaración tributaria. En el caso concreto, el Requerimiento Especial 310632001000231 del 17 de septiembre del 2001, se notificó el 19 de septiembre de ese año (fl. 403 anverso c.a.), por lo que el plazo máximo para responderlo vencía el 20 de diciembre del 2001, mientras que la corrección de la declaración se presentó el 9 de abril del 2002 (fl. 447 c.a.), o sea por fuera del término legal, razón por la cual carece de validez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de noviembre de 2007, Expediente 14230.

Con fundamento en el artículo 709 del Estatuto Tributario, dentro del término para responder el pliego de cargos, la demandante se acogió a la sanción reducida y canceló \$3.125.000, que corresponde a la cuarta parte de la sanción propuesta por la administración. Sin embargo, la DIAN negó la reducción de la sanción, porque el valor que debió cancelar la contribuyente era \$4.999.600, que es el 40 por ciento de la sanción propuesta, pues, erróneamente consideró que la cuarta parte de dicha sanción es lo mismo que la cuarta parte de 160 por ciento, lo cual, además de no ser cierto, no respeta el texto del artículo 709 del Estatuto Tributario, que, se insiste, prevé como sanción reducida la cuarta parte de la que proponga la administración. Además, en términos de porcentaje, la cuarta parte de la sanción propuesta es el 25 por ciento de ésta, lo cual resulta de la sencilla operación de dividir cien entre cuatro. Como la sanción que propuso la DIAN en el pliego de cargos fue de \$12.499.000, la cuarta parte de dicha suma, o lo que es lo mismo el 25 por ciento de su valor, era, por aproximación, \$3.125.000, que fue lo que canceló la actora. En consecuencia, tenía derecho a la reducción de la sanción, motivo por el cual procedía la nulidad de los actos acusados, como lo dispuso el a quo, para, en su lugar, aceptar la sanción reducida.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 22 de febrero de 2007, Expediente 15164

Del texto del precepto legal transcrito se colige que la sanción por inexactitud contemplada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, se reduce a una cuarta parte de la planteada por el ente fiscal en el requerimiento especial en relación con los hechos que sean objeto de aceptación por el contribuyente, siempre y cuando cumpla los siguientes requisitos: - Corregir la declaración tributaria para incluir los mayores valores aceptados, el impuesto respectivo y la sanción por inexactitud reducida. - Adjuntar a la respuesta del requerimiento especial, copia o fotocopia de tal corrección. - Y prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la inexactitud reducida. De tal manera, que el legislador estableció un mecanismo excepcional para corregir la declaración tributaria, una vez vencidas las oportunidades legales voluntarias consagradas en el Ordenamiento Fiscal, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, para que el contribuyente acceda a la reducción a una cuarta parte de la sanción por inexactitud, sobre aquellos guarismos modificados oficialmente que sean aceptados, en la medida en que cumpla la totalidad de los presupuestos previstos en la Ley, entre ellos, corregir la liquidación privada. Lo anterior porque con la corrección provocada del denunciado fiscal, el contribuyente demuestra su conformidad con los hechos que la administración se propone modificar y permite que dicha modificación se integre en el proceso de determinación oficial del tributo, si la aceptación de las glosas fue parcial o conduzca a la finalización de dicho proceso si es total. De suerte que la corrección de la aludida declaración de corrección es el instrumento que materializa el cumplimiento de los deberes sustanciales tributarios que le incumben a los ciudadanos conforme al numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política, de tal manera que si se cumplen los requisitos de la disposición legal, opera el beneficio de deducción de la sanción por inexactitud.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre de 2006 Expediente 15095.

Por lo anterior, no es posible exigir el pago efectivo de los mayores valores aceptados por la actora, so pena de negarle el derecho al beneficio de la reducción de la sanción por inexactitud, menos aún cuando existe un reconocimiento expreso del crédito fiscal en el proceso de liquidación forzosa, que comprende los valores que se originen en las correcciones efectuadas por la contribuyente, tal como consta en los antecedentes reseñados que son precisamente los determinados en la declaración de corrección presentada el 15 de febrero del 2001. En cuanto a la especialidad de la norma contenida en el artículo 709 del Estatuto Tributario, debe precisarse que ella no implica que deban desconocerse las normas que regulan el proceso de liquidación forzosa administrativa, pues contrario a lo estimado por la demandada, no puede hacerse una interpretación exegética y aislada de la norma tributaria, sino en concordancia con aquellas. Tampoco puede afirmarse que la interpretación armónica, o método sistemático excluye la remisión a otros ordenamientos jurídicos, dado que la interpretación sistemática implica la aproximación a la fuente formal, en función de la institución jurídica de la cual forma parte la normatividad aplicable, lo cual implica que se interpreta la fuente aplicable a un caso concreto, en función del objeto jurídico que tutela la institución. Significa lo anterior que en el proceso de liquidación forzosa administrativa, todos los acreedores participan en igualdad de condiciones de los beneficios y limitaciones previstos en la ley para el pago de sus acreencias (art. 293 EOSF) y que también tienen las entidades intervenidas, el derecho de acceder al beneficio de la reducción de la sanción por inexactitud (art. 709 E.T.), aún estando ante la imposibilidad legal de hacer efectivo el pago de los mayores valores aceptados y la sanción reducida, pues el bien jurídico que protege la normatividad aplicable es el derecho a la igualdad

Salvamento de voto Dra. Ligia López Díaz

Contrario a lo decidido por la mayoría, considero que no era procedente aceptar la reducción de la sanción por inexactitud de la sociedad actora, porque no cumplió los requisitos que el artículo 709 del Estatuto Tributario exige. En efecto, no se acreditó ni el pago, ni el acuerdo de pago, de las retenciones ni de la sanción por inexactitud reducida. Si no se cumplen los requisitos legales para acceder a la reducción de la sanción, no es posible acceder a ella. La ley no establece ninguna excepción al respecto, ni está previsto un tratamiento preferencial para las empresas en liquidación obligatoria, cuando se trata de acceder a la reducción de sanción por inexactitud

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de junio de 2006, Expediente 14474.

Así las cosas si bien a partir de la providencia administrativa de toma de posesión, las obligaciones de plazo a cargo de la deudora intervenida se convierten automáticamente en exigibles, también lo es que aquella queda impedida legalmente para cumplir con el pago de las acreencias a su cargo, pues la satisfacción de éstas solo será posible en la medida en que se agoten los trámites procedimentales que la ley ordena para el proceso de liquidación forzosa administrativa, trámites que no dependen de la voluntad de la intervenida sino del funcionario liquidador designado para el efecto, quien a partir de la toma de posesión asume la calidad de administrador de los bienes de la sociedad, y a su vez está obligado a cumplir su gestión dentro de los límites legales, tal como se deduce entre otras de las siguientes disposiciones ... De lo señalado, es

claro que desde la intervención forzosa administrativa de la entidad financiera, ya no pudo disponer de sus recursos y bienes de manera autónoma y diferente a la señalada en la ley. Establecer lo contrario, implicaría para la entidad intervenida la imposibilidad de corregir sus declaraciones tributarias en los términos del artículo 709 del Estatuto Tributario, debido a que la masa solo puede afectarse conforme con la Ley acorde con la prelación de los créditos, sin que a su arbitrio el liquidador pueda preferir alguno de manera diferente. En este orden de ideas, la aplicación del artículo 709 del Estatuto Tributario en la situación especial referida en el presente proceso, tiene el derrotero señalado, pues de lo contrario no podría corregir la demandante en el supuesto de hecho presentado.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del treinta y uno de enero del 2008, Expediente 250002327000200501765-01

La Sala considera que la corrección realizada por la contribuyente se realizó después de haberse notificado el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, así, las modificaciones ya se encontraban previstas dentro de dichos actos administrativos, por tanto, la correcciones que se efectúen con posterioridad se deben ajustar a lo determinado en dichos actos. Para el contribuyente se había vencido el tiempo para realizar una corrección de manera libre, puesto que si bien estaba dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, es un término que ya no se podía usar puesto que se había notificado el requerimiento especial. Si el contribuyente deseaba modificar su liquidación privada, debía realizarlo de acuerdo con los aspectos glosados por la administración en el requerimiento especial o en la liquidación oficial de revisión, siguiendo las previsiones de los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sentencia del 8 de enero del 2007, Expediente 250002327000200500552-01

Es claro para la Sala que la corrección realizada por la sociedad actora surgió con motivo del requerimiento especial que le profiere la administración, por lo que tal corrección obedece es a la actuación adelantada por la administración, en su facultad fiscalizadora, por lo que no puede entenderse que la actuación realizada por la sociedad hubiere sido hecha por voluntad propia del demandante, ya que si la administración no profiere el requerimiento especial, la sociedad actora no hubiera corregido de manera voluntaria su declaración.

Teniendo en cuenta lo anterior, es claro que nos encontramos frente a una corrección provocada por la administración, la cual se encuentra prevista en el artículo 590 del Estatuto Tributario, que establece: (...) e igualmente, el artículo 709 del Estatuto Tributario, regula lo concerniente a las correcciones provocadas con ocasión del requerimiento especial. Teniendo en cuenta las normas transcritas, es preciso señalar que cuando se trate de correcciones provocadas por la administración, como es el caso de la corrección presentada por la sociedad actora en el sub iudice, dicha corrección debe circunscribirse únicamente a los términos de la modificación propuesta por la administración, ya sea para aceptar total o parcialmente los conceptos determinados, o para disminuir los conceptos cuestionados o para eliminarlos, con el fin de obtener una reducción de la sanción por inexactitud, diferente caso sucedería si se hubiere tratado de una corrección voluntaria, la cual no se encuentra enmarcada en ningún parámetro para su modificación. Por lo tanto, debe precisar la Sala que si se está frente a una corrección a la declaración provocada por la administración, la corrección se debe limitar únicamente a los términos de la modificación propuesta por la administración, ya sea para aceptar total o parcialmente las glosas propuestas por la administración. En igual sentido, se ha pronunciado el H. Consejo de Estado en las siguientes providencias: Consejero Ponente doctor JAIME ABELLA ZÁRATE, sentencia de fecha tres (3) de diciembre de mil novecientos noventa y tres (1993). “La corrección efectuada a la declaración de renta, en forma no espontánea por el contribuyente, sino provocada por requerimiento especial, o pliego de cargos, en los términos de los artículos 590, 709 y 713 del citado Estatuto, tienen connotaciones distintas a las establecidas por los artículos 588 y 589 ibídem. La corrección prevista en éstos, debe efectuarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento para declarar y antes de que se notifique requerimiento especial o pliego de cargos; la provocada dentro del término de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial, al de su ampliación o dentro del señalado para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, según el caso. En la corrección provocada por el requerimiento especial, al contrario de lo que sucede con la espontánea, el contribuyente no puede corregir la declaración tributaria libremente. Puede hacerlo pero concretamente para disminuir los valores de los factores glosados o para eliminarlos, no para incrementar las cuantías, ni menos para incluir otros no relacionados. Por eso la sanción para uno y otro caso también es diferente. Mientras que en la corrección espontánea se aplica la prevista por el artículo 644 del mencionado Estatuto de las provocadas se impone la sanción por inexactitud prevista por el artículo 647 ibídem, pero reducida, según que la corrección se efectuó con la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación, o dentro del término para interponer el recurso de reconsideración. La corrección de la declaración tributaria bajo circunstancias forzadas no hace surgir la obligatoriedad de practicar un nuevo requerimiento (como pretende el demandante al dar el carácter de obligatorio a la ampliación del especial) para incluir nuevos factores que surjan de la

corrección efectuada, porque como se anotó en aquélla no se aceptan afectaciones distintas a las que tienen que ver con las glosas del requerimiento especial.” Por lo expuesto, es claro para la Sala que cuando se trate de correcciones provocadas, la corrección se debe limitar únicamente a los términos de la modificación propuesta por la administración, ya sea para aceptar total o parcialmente las glosas propuestas por la administración, y no se pueden incluir nuevas correcciones por parte del contribuyente, por lo que la corrección se debe tener por no presentada.

CONCEPTO DIAN 066978 del 11 de agosto del 2006

De lo anteriormente expuesto, se colige que el legislador al referirse en los precitados artículos (709 y 713) a la reducción de la sanción de inexactitud, a la cuarta parte o a la mitad de la inicialmente propuesta por la administración, pretende conceder un beneficio especial a los contribuyentes que reconozcan los hechos propuestos por la DIAN, según la etapa en la cual lo hagan, tomando como base el valor de la sanción liquidada sobre el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que resulte de los hechos aceptados por el contribuyente, en relación con los valores inicialmente declarados.

Así, si el contribuyente, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, acepta totalmente los hechos planteados en el mismo, la sanción por inexactitud (propuesta en dicho requerimiento) se reduce a la cuarta parte. Si la aceptación de los hechos se produce con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión y dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la misma, es decir, si el contribuyente acepta totalmente los hechos planteados en la liquidación oficial, la sanción por inexactitud allí determinada se reduce a la mitad.

La distinción entre el valor de la sanción por inexactitud que se reduce a la cuarta parte (es decir, la planteada en el requerimiento) y el valor de la sanción por inexactitud que se reduce a la mitad (o sea, la determinada en la liquidación oficial) es importante puesto que pueden existir diferencias entre los mayores valores inicialmente planteados en el requerimiento especial y los mayores valores finalmente determinados en la liquidación de revisión, que modifiquen la base para el cálculo definitivo de la sanción por inexactitud. Por ejemplo, si en la liquidación de revisión se aceptan costos y deducciones que inicialmente fueron rechazados en el requerimiento (porque el contribuyente logró probarlos en la respuesta al mismo), la sanción por inexactitud determinada en la liquidación de revisión puede ser inferior a la planteada en el requerimiento.

Como quiera que la reducción de la sanción por inexactitud opera en dos momentos procesales diferentes y respecto de bases que pueden ser distintas, es del caso concluir que la sanción por inexactitud que se reduce a la mitad, cuando el contribuyente, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, acepta totalmente los hechos planteados en la liquidación

Concepto DIAN 77259 del 2006

Para empezar, es necesario distinguir entre la corrección voluntaria de las declaraciones, consagrada en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, y la corrección provocada por la administración, en los términos de lo dispuesto en los artículos 709 y 713 del mismo ordenamiento.

Con respecto a la corrección voluntaria de las declaraciones, regulada en los artículos 588 y 589, este despacho ha señalado en anteriores oportunidades que no existe límite respecto del número de correcciones que puede efectuar el contribuyente, siempre y cuando se efectúen dentro del plazo señalado y se cumplan los demás requisitos contemplados en la ley.

Es de anotar que la facultad para corregir voluntariamente la declaración está limitada, en los términos del artículo 588, dado que la misma debe ejercerse por parte de los contribuyentes antes de que se haya notificado requerimiento especial en relación con la declaración tributaria que se corrige.

En lo que se refiere a las correcciones provocadas por la administración, el Título IV del Libro Quinto del Estatuto Tributario, al regular la facultad de la administración de modificar la liquidación privada mediante liquidación de revisión, otorga la opción a los contribuyentes de acogerse a la determinación oficial del tributo, bien sea durante la actuación previa al acto definitivo de determinación o bien dentro del término para interponer el recurso contra el mismo.

Así, de acuerdo con el contenido de los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario, el contribuyente, responsable o agente retenedor al aceptar la determinación oficial del impuesto, tiene derecho a la reducción de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 ibídem, para lo cual debe manifestar su aceptación total o parcial de los hechos planteados en el requerimiento especial o en la liquidación de revisión, según el caso, y corregir su declaración privada conforme a los hechos aceptados.

Se observa entonces que el fundamento jurídico, así como el alcance y contenido de las correcciones autorizadas en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, contrasta frente al fundamento de las correcciones previstas en los artículos

709 y 713 *ibídem*, ya que en las primeras el contribuyente está en libertad de corregir los diferentes factores determinantes de la obligación tributaria, mientras que en las segundas se limita única y exclusivamente al acatamiento total o parcial de los hechos planteados en la determinación oficial del tributo.

De lo anterior se concluye que la corrección provocada que se alude en los artículos 709 y 713 corresponde a la actuación procesal mediante la cual el contribuyente reconoce la determinación oficial del impuesto, renunciando de esta manera a las instancias y recursos que la ley otorga para objetar dicha actuación oficial, por lo que resulta a todas luces improcedente el posterior ejercicio de la potestad de corrección a las declaraciones tributarias con base en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

Esta interpretación es armónica con la limitación legal al ejercicio de la facultad de corrección por parte de los contribuyentes, a la cual ya se aludió, consistente en que la corrección a las declaraciones tributarias únicamente puede ejercerse antes de que se haya notificado requerimiento especial.

En similar sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 5 de agosto de 1994, expediente Nro. 5483, en la cual manifestó:

sólo la notificación del pliego de cargos o del requerimiento especial tienen la capacidad de limitar y precluir la facultad de los contribuyentes de corregir sus declaraciones tributarias (...) aún en aspectos de fondo tales como la modificación de las bases gravables, su depuración, aplicación de tarifas y en general, la corrección de todos aquellos factores sobre los cuales no ha iniciado actuación la administración tributaria, sin perjuicio de las correcciones provocadas (por el requerimiento y la liquidación de revisión) en los términos de los artículos 709 y 713..."

Como consecuencia de lo anterior, no es procedente la solicitud de corrección de la declaración privada a que hace referencia el artículo 589 del Estatuto Tributario ni su corrección en bancos a que alude el artículo 580 *ibídem*, una vez que se ha notificado requerimiento especial o pliego de cargos (...).

ARTÍCULO 709-1. PAGO DE LA SANCIÓN POR OMISIÓN DE ACTIVOS COMO REQUISITO PARA DESVIRTUAR DIFERENCIA PATRIMONIAL. *Cuando en el requerimiento especial se proponga determinar la renta por el sistema de comparación patrimonial, y el contribuyente invoque como causal justificativa, la existencia del patrimonio con anterioridad al año base para establecer dicha comparación, sólo se aceptará tal explicación cuando el contribuyente, con motivo de la respuesta a este requerimiento, acredite el pago o acuerdo de pago de la sanción de que trata el artículo 649. <Adicionado por la Ley 49/90, art. 49>*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales

ARTÍCULO 710. TÉRMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. *Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.*

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección.

Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses.

Inciso 4 <Derogado por la Ley 633/00 art. 134>

Inciso 5 <Derogado por la Ley 633/00 art. 134>

ARTÍCULO. TÉRMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección.

Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de junio del 2008, Expediente 15708

Ahora bien, por disposición del artículo 710 *ibídem*, el término para notificar la liquidación de revisión, está previsto “Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial”. Lo cual implica que el plazo para que pueda notificarse válidamente la liquidación de revisión, se inicia a partir de la fecha de vencimiento del término para dar respuesta, y no a partir de la fecha en que el contribuyente haya dado respuesta. La Sala comparte las fechas de notificación tenidas en cuenta por el a-quo para determinar el término con que contaba la administración municipal para proferir la liquidación oficial, toda vez que éstas se determinaron conforme al material probatorio aportado por las partes. Se concluye entonces que si los Requerimientos Especiales 01 y 02 del 22 de noviembre del 2000 fueron notificados el 5 de diciembre del 2000, los tres meses para su respuesta corrieron hasta el 5 de marzo del 2001, por lo que la administración tenía hasta el 5 de septiembre de ese mismo año para notificar la liquidación de revisión. En consecuencia y por cuanto las Liquidaciones Oficiales de Revisión 01 y 02 se expidieron el 9 de octubre del 2001 y se notificaron el 24 y 25 de octubre del 2001, respectivamente, son extemporáneas. Razón por lo que no está llamado a prosperar el cargo propuesto en la apelación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de septiembre del 2007, Expediente 15225

Como la Sala ha señalado en ocasiones anteriores, si bien la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario fue declarada inexecutable mediante sentencia C-096 del 2001, y dicha providencia tiene efectos hacia el futuro, aún en vigencia de esta disposición el contribuyente tenía la posibilidad de desvirtuar la presunción. Por medio del Requerimiento Especial 0073 del 10 de noviembre de 1998, la División de Fiscalización de la administración Especial de Personas Jurídicas de Bogotá, propuso modificar la declaración de renta presentada por la demandante por el año gravable 1996, en consecuencia, conforme al artículo 710 del Estatuto Tributario, contando el término de respuesta al mismo según al artículo 707 *ibídem*, la administración tenía plazo para notificar la liquidación oficial de revisión hasta el 10 de agosto de 1999. La administración introdujo al correo (a la dirección informada por el contribuyente) la Liquidación Oficial de Revisión el día 11 de junio de 1999, esto es, dentro del término previsto el artículo 710 *ibídem* (folio 22 vuelto cuaderno principal). Sin embargo, como se indicó, el contribuyente tiene la posibilidad de desvirtuar que la notificación se haya realizado efectivamente en esta fecha, pero en esos eventos le corresponde demostrar dicha circunstancia con prueba que otorgue certeza del momento en el cual fue realizada efectivamente la notificación por tener conocimiento del acto

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de abril de 2006, Expediente 14532

En el presente caso, la administración tenía hasta el 20 de marzo del 2001 (martes luego de un lunes festivo) para notificar la liquidación de revisión y se presentó al domicilio del Banco el día 16 de marzo del 2001 (viernes), el mismo día de su expedición, con el fin de notificarla personalmente, sin embargo y como no encontró ni al Representante Legal ni a sus suplentes ni a la apoderada del Banco, procedió a notificar por aviso, según lo dispuesto en el artículo 320 del Código

de Procedimiento Civil que establece que cuando no es posible hacer la notificación personal del auto admisorio de la demanda o del mandamiento de pago, se hará por medio de aviso que se entregará a cualquier persona que se encuentre en la dirección correspondiente y manifieste que trabaja o habita allí y la notificación se entenderá surtida al finalizar el día siguiente al de la entrega del aviso. Con ello consideró que el 20 de marzo quedó correctamente notificada la liquidación de revisión. Para la Sala este proceder administrativo, además de que carece de respaldo jurídico; demuestra la negligencia administrativa al expedir los actos administrativos sin la suficiente antelación para surtir una adecuada y oportuna notificación. ... De acuerdo con lo anterior, no es posible que en virtud de lo dispuesto en el artículo 267 del Código Contencioso Administrativo se pueda aplicar el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil, pues el procedimiento tributario no corresponde a un proceso o actuación de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es decir, no es un proceso judicial, se trata de un proceso administrativo especial, regulado por el Estatuto Tributario y que en el caso de presentarse un vacío, deberá acudirse a la parte primera del Código Contencioso Administrativo y no a cualquier regulación de un proceso judicial. Dice la parte demandada que la norma tributaria consagra únicamente como medios de notificar las liquidaciones oficiales, la personal y por correo y no por edicto, por lo tanto esta forma de notificar no es válida, sin embargo, acude a una norma que no es de procedimiento administrativo como es la notificación por aviso prevista en el Código de Procedimiento Civil, para ahí sí señalar que es procedente su aplicación. Por todo lo anterior, a juicio de la Sala la administración no notificó en tiempo la liquidación de revisión, pues el envío de la copia del aviso el día 20 de marzo del 2001, no puede considerarse como una notificación por correo, pues no cumplió con el presupuesto de enviar una copia del acto liquidatorio en el correo, y por lo demás ya no estaba vigente la presunción de que tal notificación se entendía surtida en la fecha de introducción al correo.- Así las cosas, y de acuerdo con lo manifestado por la parte actora y no controvertido por la DIAN, el 16 de abril del 2001, la apoderada del Banco obtuvo directamente de la administración de Grandes Contribuyentes copia simple de la liquidación de revisión, por lo tanto se tiene esa fecha como de notificación de la liquidación de revisión, fecha que resulta extemporánea en virtud de lo dispuesto en el artículo 710 del Estatuto Tributario y para la cual ya había transcurrido el término de firmeza de la declaración tributaria en virtud de lo dispuesto por el artículo 714 ibídem que señala: "También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó"

CONCEPTO 095926 DIAN del 30 de Octubre del 2001

... Entonces, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dispone de tres meses a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, para dar respuesta. Una vez vencido este término, la administración, podrá ordenar la ampliación para incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento especial y proponer una nueva modificación a la declaración presentada. En este evento, el plazo para la respuesta no puede ser inferior a tres meses ni superior a seis. Vencido este término, si es del caso, debe preferir la liquidación de revisión dentro de los seis meses siguientes. Así lo prescribe el artículo 710 del Estatuto Tributario:

...

Como se observa, el acto que da la pauta para el conteo de los términos para notificar la liquidación de revisión, es el Requerimiento Especial.

Los términos, practicar, preferir, expedir, deben tomarse en su sentido obvio, pero tanto el Requerimiento Especial como la liquidación de revisión deben ser notificados dentro de los términos previstos en la ley.

ARTÍCULO 711. CORRESPONDENCIA ENTRE LA DECLARACIÓN, EL REQUERIMIENTO Y LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. *La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.*

ARTÍCULO. CORRESPONDENCIA ENTRE LA DECLARACIÓN, EL REQUERIMIENTO Y LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de mayo del 2009 Expediente 16125

El artículo 703 del Estatuto Tributario establece que previamente a la liquidación de revisión, la DIAN envíe un requerimiento especial al contribuyente que contenga todos los puntos que se proponga modificar con las explicaciones de las razones en que se sustenta; es imprescindible para la determinación del impuesto y, junto con la declaración y la ampliación al requerimiento, constituyen el marco para modificar la liquidación privada del contribuyente, por ello, el 711 *ibidem* señala que la liquidación debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación. Si la administración rechaza la liquidación privada debe poner en conocimiento del contribuyente los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción, por ello, la Sala ha considerado que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial deben ser motivados. La explicación de los hechos y razones de la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente. Ahora bien, en virtud del principio de correspondencia del artículo 711 *ibidem* la liquidación de revisión se debe contraer exclusivamente a los hechos que se plantearon en el requerimiento especial.

Sentencia en igual sentido:

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de marzo de 2009, Expediente 15962**Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de noviembre del 2009, Expediente 03-01402-01**

Cuando dentro del proceso de fiscalización se pretenda modificar una declaración tributaria mediante Liquidación Oficial, es requisito indispensable previo a este acto administrativo, enviarle al respectivo sujeto, un Requerimiento Especial, por una sola vez, donde se indiquen los puntos que se pretenden modificar de las respectivas declaraciones, con la explicación de las razones en que se sustentan y la cuantificación del impuesto, anticipos, retenciones y sanciones adicionales (artículo 703 y 704 del Estatuto Tributario). Este requerimiento es requisito de la validez del acto administrativo de la Liquidación Oficial, en el cual la explicación que ha de dársele al contribuyente comprende un análisis de los hechos y su calificación legal, según las pruebas aducidas, de manera que sustenten o justifiquen la posibilidad de un adición o rechazo concreto frente al cual el sujeto requerido pueda hacer observaciones también concretas y contraprobar. Observa la Sala que aunque ambos actos administrativos son de mero trámite, el Requerimiento Especial es un acto motivado, en el cual se propone en una investigación fiscal, la posible comisión de un hecho constitutivo de corrección, o de revisión del valor de las declaraciones privadas y, la sanción correspondiente; otorgando al contribuyente la oportunidad legalmente establecida en el Estatuto Tributario para ejercer su derecho de defensa, contravirtiendo el mismo, o allegando o solicitando las pruebas que se pretenda hacer valer, con el fin, en todo caso de dilucidar un asunto sancionatorio, o tendiente a preferir una Liquidación Oficial. (...) De la norma transcrita (Artículo 711 ETN) resulta claro para la Sala que la liquidación de revisión proferida en última instancia por la administración de Impuestos, debe contraerse exclusivamente a lo declarado por el contribuyente en su privada, así como también a los hechos que hubieren sido objeto de glosa en el Requerimiento Especial o su ampliación. Lo anterior, necesaria e indiscutiblemente conduce a que entre el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial exista la debida correspondencia respecto de las glosas propuestas y los fundamentos de derecho en que ella se sustenta de forma clara, precisamente con el fin de garantizar el derecho de contradicción que constitucionalmente puede ejercer el contribuyente al dar respuesta en oportunidad al Requerimiento Especial o su adición. Sobre tal aspecto, el apoderado de la sociedad accionante invoca la flagrante violación del artículo 711 del Estatuto Tributario, manifestando la evidente ausencia de correspondencia entre el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial, presuntamente a causa de un error atribuible únicamente a la administración tributaria. Así las cosas, la Sala encuentra que el principio de correspondencia entre la Liquidación Oficial y el Requerimiento Especial, constituye el marco en que debe expedirse el acto liquidatorio, el cual se predica de la valoración de los hechos y su fundamento, más no de su denominación, ni sobre aspectos probatorios posteriores, por lo que si bien es cierto los hechos objeto del requerimiento son los mismos de la liquidación oficial, solamente de ellos puede predicarse un mejoramiento en la exposición de los fundamentos de derecho, que como bien lo afirma la administración no resulta relevante para el caso en estudio, ya que el fondo del mismo es la imposición de la Sanción por Gastos No Explicados en razón a la omisión de Ingresos.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 1 de agosto del 2007, Expediente. 00 - 1430

Como se puede observar existe un proceso reglado para realizar el proceso de fiscalización y liquidación de impuestos, en el cual existen etapas perentorias y preclusivas las cuales deben ser acatadas por la administración. Dentro del mencionado proceso, el cual se inicia con la presentación de la declaración privada por parte del contribuyente, si la administración encuentra pruebas que le den indicios de inexactitud por parte del contribuyente, puede iniciar proceso de fiscalización que

culmina con una liquidación de revisión, pero que previamente debe tener como acto preparatorio un requerimiento especial, el cual por ser un acto de trámite no crea una situación jurídica particular y que no es objeto de ser demandado ante la jurisdicción contenciosa administrativa de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 del Código Contencioso Administrativo. No obstante la situación anterior, debe inferirse que el mismo debe ser expedido con sujeción a las normas legales que lo estatuyen, pues es en éste donde se establecen los puntos que se pretenden modificar así como las razones en que se sustentan dichas modificaciones, y en otras palabras es el marco donde la administración puede desarrollar la fiscalización pretendida al contribuyente. Es por ello, que es la misma norma legal la que exige que previo a expedir la liquidación oficial de revisión se profiera un requerimiento especial, y el acto liquidatorio debe contraerse exclusivamente a los hechos planteados en el requerimiento especial o en su ampliación. Así las cosas y como quiera, que el requerimiento especial debe expedirse conforme a las normas legales, es por ello que debe cumplirse con lo dispuesto por el artículo 97 del Decreto 807 de 1993, el cual es enfático en señalar que el precitado acto debe enviarse al contribuyente, agente retenedor o declarante, “por una sola vez”. En el sub lite, tal como quedo reseñado en la situación fáctica, la administración de Impuestos Distritales, en el proceso de fiscalización del impuesto predial sobre los predios citados, expidió dos requerimientos especiales, lo cual riñe con las normas referidas, razón por la cual es procedente decretar la nulidad de la actuación, respecto a los mencionados actos administrativos.

Consonante con la anterior interpretación, el H. Consejo de Estado ha señalado: “(...) por ello, tanto el artículo 703 del Estatuto Tributario dispone que antes de efectuar la liquidación de revisión debe enviarse por una sola vez un requerimiento especial, como el artículo 711 *Ibídem* ordena que el acto liquidatorio debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación. Por lo anterior, la Sala considera que procede la nulidad impetrada, pues la administración expidió la liquidación de revisión a pesar de la coexistencia de los dos requerimientos especiales enviados al contribuyente por el mismo impuesto y período, debidamente notificados y con plenos valores jurídicos en evidente violación del debido proceso, por lo que se revocará la sentencia de primera instancia, dando prosperidad al recurso de apelación”

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sentencia del 31 de mayo del 2007, Expediente 200401388 -01

De la norma transcrita (artículo 711 ET), resulta claro para la Sala que la liquidación de revisión proferida en última instancia por la administración de Impuestos, debe contraerse exclusivamente a lo declarado por el contribuyente en su privada, así como también a los hechos que hubieren sido objeto de glosa en el Requerimiento Especial o su ampliación. Lo anterior, necesaria e indiscutiblemente conduce a que entre el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial exista la debida correspondencia respecto de las glosas propuestas y los fundamentos de derecho en que ella se sustenta de forma clara, precisamente con el fin de garantizar el derecho de contradicción que constitucionalmente puede ejercer el contribuyente al dar respuesta en oportunidad al Requerimiento Especial o su adición. Así las cosas, encuentra la Sala que el principio de correspondencia entre la Liquidación Oficial y el Requerimiento Especial, constituye el marco en que debe expedirse el acto liquidatorio, el cual se predica de la valoración de los hechos y su fundamento, más no de su denominación. El proceso de determinación del impuesto gira alrededor del procedimiento de fiscalización, toda vez que en ésta oportunidad la administración entra a verificar y a cotejar la veracidad de los datos declarados por el contribuyente, con apoyo en sus facultades instructivas y de recopilación de pruebas, que serán las que más adelante servirán de sustento a los actos de determinación, hasta tal punto, que las modificaciones no contenidas en el Requerimiento Especial, que es la actuación que concluye la investigación, no pueden ser introducidas en la Liquidación Oficial lo que conllevaría a una arbitrariedad fehaciente del derecho de defensa.

OFICIO DIAN 08374 del 2008

El artículo 849-2 del Estatuto Tributario, dispone: “Artículo 849-2. Provisión para el pago de impuestos. En los procesos de sucesión, concordatarios, concurso de acreedores, quiebra, intervención, liquidación voluntaria, judicial o administrativa, en los cuales intervenga la administración de Impuestos, deberán efectuarse las reservas correspondientes constituyendo el respectivo depósito o garantía, en el caso de existir algún proceso de determinación o discusión en trámite.”

Con fundamento en dicha disposición, en el Concepto Nro. 026190 del 3 de mayo 2002, este despacho precisó el alcance del concepto obligaciones fiscales contingentes, en los siguientes términos:

“Igualmente, para efectos de que se dispongan las provisiones determinadas por el artículo 849-2 del Estatuto Tributario, se suministrará la información sobre los conceptos y cuantías de las obligaciones fiscales contingentes, o sea las que se encuentren en proceso de discusión y determinación en vía gubernativa y de las que ya decididas en esta se hallen pendientes de decisión definitiva en la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, con el fin de que se efectúen las reservas correspondientes y se constituyan los respectivos depósitos o garantías por esos valores.

De acuerdo con la Orden Administrativa 016 del 2 de diciembre de 1998, “Por la cual se establecen los trámites a seguir para la intervención de la Entidad en los procesos especiales, con el objeto de obtener el pago de los créditos fiscales”, la presentación de créditos se hará mediante un memorial que contenga la relación de los créditos especificando en este punto para cada concepto el título ejecutivo respectivo con su fecha de exigibilidad, el valor por impuestos, anticipos, retenciones, sanciones y su respectiva liquidación de intereses y actualización de la deuda a la fecha de presentación, de ser el caso, advirtiendo que estos se cobrarán hasta la cancelación total de la obligación y a la tasa vigente al momento del pago. Se anexará prueba plena o sumaria de la existencia de las obligaciones exigibles y de los actos en proceso de determinación o discusión.”

(...)

La anterior etapa (fiscalización), de existir mérito para ello, culmina y se concreta con la expedición del requerimiento especial, actuación previa de carácter obligatorio, que debe contener todo los puntos que se proponga modificar, con la explicación en las razones que se sustenta. El mencionado requerimiento, a pesar de ser una actuación de carácter preparatorio, tiene dentro de este procedimiento una gran importancia, pues de una parte es la actuación que por regla general interrumpe el término de firmeza de liquidación privada, (artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario) y de otra parte, porque “deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones” que se pretendan adicionar al denuncia presentado por el contribuyente.

Pero lo que es aun más relevante de dicha actuación, que se conoce como el principio de correspondencia entre la liquidación oficial y el requerimiento especial, es que constituye el marco en que debe expedirse la (sic) el acto liquidatorio, pues por mandato expreso del legislador, contenido en el artículo 711 del Estatuto Tributario, “La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere”.

Así, la actividad de la División de Fiscalización concluye con la notificación de una actuación previa y obligatoria, que informa al contribuyente de las modificaciones que pretende realizar la administración a su declaración privada, de tal suerte que ésta ya contiene todas las inconsistencias advertidas por la administración a través de la etapa de investigación, lo cual evidentemente se traduce en una valoración de los factores consignados en la liquidación privada.

Notificado el requerimiento especial, con fundamento en éste, se abre la etapa de liquidación a cargo de la División de Liquidación, encargada de cuantificar el mayor impuesto a cargo, el menor saldo a favor e imponer las sanciones, según el caso. Esta etapa culmina cuando la administración en ejercicio de su facultad de modificar el denuncia tributario del contribuyente, expide la liquidación oficial de revisión, contra la cual procede el recurso de reconsideración.

Así, con la interposición del recurso de reconsideración se abre la etapa de discusión del impuesto en la vía gubernativa, que se inicia con la admisión del citado recurso, para verificar el cumplimiento de requisitos formales y culmina según el caso, con el silencio administrativo positivo si la administración no se pronuncia dentro del término legal, o con el acto administrativo, de competencia de la División Jurídica, que resuelve los cargos en él propuestos, y que tiene el alcance de agotar la vía gubernativa.

Tal como se encuentra estructurado el proceso de determinación que culmina, por regla general, con un acto administrativo de carácter particular y concreto modificatorio de la declaración privada, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial y la resolución que modifica o revoca dicha liquidación, tienen por sustento la misma investigación realizada en la oportunidad correspondiente, de tal suerte que, “deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos”, como lo establece el artículo 742 del Estatuto Tributario.

Se advierte entonces, que el proceso de determinación del impuesto gira alrededor del procedimiento de fiscalización, toda vez que es en esta oportunidad en que la administración entra a verificar y a cotejar la veracidad de los datos declarados por el contribuyente, con apoyo en sus facultades instructivas y de recopilación de pruebas, que serán las que más adelante servirán de sustento a los actos de determinación, hasta tal punto, que las modificaciones no contenidas en el requerimiento especial, que como ya se dijo es la actuación que concluye la investigación, no pueden ser introducidas en la liquidación oficial y menos aun, en el acto administrativo que resuelve el recurso gubernativo.”

...

La segunda parte de la norma según la cual se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo (...) cuando las acciones de restablecimiento de derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva “, se debe interpretar dentro del contexto de las disposiciones que regulan el procedimiento

administrativo coactivo en el ETN, en especial el artículo 828 *ibídem* según el cual prestan mérito ejecutivo 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". Norma que por la remisión que hace la Ley 1066 del 2006, se hace extensible a todas las sentencias que deciden las demandas contra los actos en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del estado. (Consulta 1,835 del 9 de agosto del 2007).

Acorde con lo anterior, la expresión "fallo judicial ejecutoriado" del inciso 4 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 9 de la Ley 1066 del 2006 hace referencia al fallo judicial de carácter definitivo proferido por las autoridades contencioso - administrativas en procesos tramitados por las autoridades judiciales contra los actos en los cuales se determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

La expresión "o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes" se refiere al vencimiento de términos legales para incoar las acciones judiciales procedentes contra los actos administrativos en los cuales se determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

En estas circunstancias, se hace necesario contar con las respectivas constancias de ejecutoria del título ejecutivo, donde tratándose de actos administrativos definitivos proferidos por la administración en contra de los cuales se tiene la certeza de que no se interpusieron en tiempo las acciones contenciosas o que estas no fueron admitidas por la respectiva jurisdicción, la certificación será impuesta por el área competente de la administración; mientras que si son títulos ejecutivos consistentes en sentencias definitivas, la autoridad judicial es la competente para estampar el sello de ejecutoria en la respectiva copia de la sentencia."

ARTÍCULO 712. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. *La liquidación de revisión, deberán contener:*

- a) *Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.*
- b) *Período gravable a que corresponda.*
- c) *Nombre o razón social del contribuyente.*
- d) *Número de identificación tributaria.*
- e) *Bases de cuantificación del tributo.*
- f) *Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.*
- g) *Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración.*
- h) *Firma o sello del control manual o automatizado.*

ARTÍCULO. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. La liquidación de revisión, deberán contener:

- a) Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.
- b) Período gravable a que corresponda.
- c) Nombre o razón social del contribuyente.
- d) Número de identificación tributaria.
- e) Bases de cuantificación del tributo.

- f) Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.
- g) Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración.
- h) Firma o sello del control manual o automatizado.

PARÁGRAFO. En ningún caso se encuentra facultada la administración territorial para incorporar en la liquidación oficial de revisión hechos que no fueron expuestos al sujeto pasivo en el requerimiento especial o su ampliación.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de junio del 2009, Expediente 15540

Al confrontar los hechos que motivaron la expedición del requerimiento especial y los que fundaron la liquidación de revisión, se advierte que no existe la debida correspondencia entre los dos actos, pues, en la liquidación de revisión, la DIAN invocó un hecho no alegado en el requerimiento especial, (...). La falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, constituye violación del debido proceso, pues, al notificársele el acto previo, que, se insiste, constituye el límite de la liquidación de revisión, la demandante no podía conocer la inconformidad de la administración frente a la permanencia de la inversión en la sociedad receptora. En tales condiciones, frente al mantenimiento de la inversión por el término legal, la actora no podía controvertir el requerimiento especial, pues, se repite, tal hecho no se propuso en el mismo. De manera coherente, la DIAN no podía invocar un nuevo hecho en la liquidación oficial, puesto que el artículo 711 del Estatuto Tributario es perentorio al exigir que el acto definitivo se contraiga a los hechos planteados en el requerimiento.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de agosto del 2008, Expediente 15871

Al respecto, la Sala debe precisar que la explicación sumaria de las modificaciones propuestas a la liquidación privada y los fundamentos de la liquidación oficial que exige el artículo 712 del Estatuto Tributario, suponen que en forma sucinta se le indiquen al contribuyente los soportes fácticos y jurídicos de la decisión. Igualmente de acuerdo con el artículo 707 ibídem, el término para dar respuesta al requerimiento es de tres meses a partir de la fecha de notificación. Indica lo anterior que se violó el derecho de defensa, porque éste no constituye un simple formalismo para que se pronuncie el administrado sino que debe tener la oportunidad efectiva de ser escuchado con miras a controvertir los cargos que en forma precisa se le endilgan y correlativamente la administración tiene el deber de analizar los argumentos y exponer las razones por las cuales los acepta o los rechaza. Ha sido jurisprudencia constante de la Sala, considerar 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. En efecto, de conformidad con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con el artículo 84 ibídem. Del mismo modo, si el acto previo de la liquidación de revisión se expide sin explicación sumaria, se afecta la validez del proceso administrativo, con base en precisas normas tributarias como son los artículos 730-4 del Estatuto Tributario.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección "A", Sentencia del 3 de septiembre del 2008, Expediente 2500023270002006-01182-02

La Sala observa que en el requerimiento especial se encuentra determinada la identificación del contribuyente, la fecha, el período gravable, el avalúo catastral tarifa, sanción y las normas en que se fundamentó la administración para proferir el acto administrativo.

En las consideraciones se mencionan claramente los aspectos de hecho y derecho señalando las causales de inexactitud, haciendo mención a que la sociedad declaró como base gravable un valor inferior al avalúo catastral determinado conforme a la ley por la vigencia 2003 de acuerdo con la información suministrada por el Departamento Administrativo de Catastro Distrital. Así las cosas si bien el texto del requerimiento no es un modelo de motivación de un acto administrativo, para la Sala sí cumple con las exigencias de las normas antes transcritas, por lo tanto no resulta admisible la nulidad invocada en el recurso por ausencia de motivación.

De otra parte, la administración expidió la liquidación oficial de revisión LOR-2006PEE-49113 el 2 de marzo del 2006 - Resolución D.D.I-27091 mediante la cual modifica y liquida oficialmente la declaración del impuesto predial unificado de la siguiente manera: (...)

Respecto a la falta de motivación en la liquidación oficial de revisión, la Sala observa que se encuentra identificado el contribuyente y del predio, la fecha, período gravable, el avalúo catastral, la tarifa, la sanción por inexactitud y las normas en que se fundamentó la administración. En la parte considerativa se indica los aspectos de hecho y derecho que motivaron la decisión administrativa cumpliendo de esta forma las exigencias de forma y de fondo contempladas en las normas que regulan esta clase de actos. Igualmente es fácilmente entendible que al ser superiores las bases y tarifas del impuesto establecidas oficialmente con respecto a las declaradas, el impuesto liquidado y pagado por el contribuyente es inferior al oficial lo que a la luz de las normas respectivas da lugar a la imposición de la sanción por inexactitud como fue liquidada por la administración, previa invocación de la norma correspondiente.

Concluye la Sala que en el requerimiento especial RE-2005EE147692 de 26 de mayo del 2005 y en la liquidación oficial de revisión LOR-2006PEE-49113 –Resolución D.D.I –27091 de 2 de marzo del 2006 se cumplieron los requisitos establecidos en el artículo 712 del Estatuto tributario, se basaron en la información catastral remitida por el Departamento de Catastro, razón por la cual no prosperan los cargos por falta de motivación de los actos demandados y debe ser confirmada la sentencia apelada en este punto.

(...)

El artículo 24 del Decreto 807 de 1993 hace referencia al término de que dispone la administración para la notificación del requerimiento especial que de no cumplirse quedará en firme la declaración tributaria; la Resolución distrital 1698 del 2002 artículo 4º, estableció que el plazo para declarar y pagar el impuesto predial por la vigencia 2003 es hasta el 20 de junio del 2003; a su vez el artículo 1º de la Resolución 434 del 2003 en el parágrafo contempla que los contribuyentes que declaren y paguen la totalidad del impuesto para el año 2003 a más tardar el 2 de mayo del mismo año, tendrán derecho a un descuento del 10% del impuesto a cargo.

En este orden de ideas se tiene que el plazo para la presentación de la declaración es el 20 de junio del 2003 y a partir de esa fecha se contará el término de los dos años para la firmeza de la declaración privada de que trata el artículo 24 del Decreto 807 del 2003 y para la expedición del requerimiento especial. En el caso concreto se tiene que la declaración del impuesto predial del año 2003 fue presentada el 2 de mayo del 2003, el requerimiento especial fue notificado el 15 de junio del 2005 (fl 13), es decir, antes del 20 de junio del 2005 cuando aún no había vencido el término de dos años contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, por lo tanto la notificación del requerimiento especial fue oportuna respecto de la declaración del año del 2003, en la que el término vencía en el 2005. Por las razones expuestas no prospera el cargo y debe ser confirmada la sentencia apelada en este punto.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A”, Sentencia del 11 de noviembre del 2009, Expediente 110013331043200800045-01

En el presente caso, la Sala observa que hay ausencia de motivación de la liquidación oficial, pues no se encuentran plasmadas las razones que llevaron a la administración a proferir el citado acto, y no contiene una explicación fáctica ni jurídica que sustente las diferencias encontradas, entre la liquidación privada y la liquidación oficial.

Además, no es suficiente realizar un cuadro comparativo, entre la declaración privada y la determinada por la administración, sin expresar las razones por las cuales no se acepta el IVA relacionado a la producción como es: Inscripción equipo de fútbol, remodelación obras civiles, mantenimiento planta eléctrica, honorarios, servicio celular, suministro alimentación, servicio telefónico, interpesaje, Colombia Telecomunicaciones, (...), compra de tornillos, compra de soldadura, compra terminal telefónica, compra manguera, compra fundente, compra brochas y silicona.

De otra parte, la Sala advierte que de acuerdo con el principio de correspondencia que debe regir la expedición de los actos administrativos, es requisito que las modificaciones por parte de la administración de Impuestos, deben conservar iden-

idad tanto en el requerimiento especial como en la liquidación de revisión, lo cual permite que dentro de la oportunidad legal para responder el requerimiento especial como para recurrir el acto liquidatorio, pueda el contribuyente ejercer a plenitud su defensa, mediante la presentación de los argumentos y pruebas que estime convenientes.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección "A", sentencia del 1 de octubre del 2009, Expediente 110013331043200800063-01

Visto lo anterior, para la Sala es claro que previo a la liquidación de revisión la administración envió al contribuyente el citado requerimiento especial, explicando los puntos a modificar y el hecho en que se sustenta, cual es el que la sociedad en la declaración del impuesto predial unificado correspondiente al año gravable 2004, no tuvo en cuenta los parámetros de ley establecidos, es decir, presentó una declaración con destino 62 y tarifa .0095, sin corresponderle esta característica al predio en mención, ya que es destino 67 y tarifa .033, de conformidad con los artículos 1 y 5 de la Ley 601 del 2000 (parámetro mínimo de base gravable) y/o Acuerdo 105 del 2003 compilado en el artículo 25 del Decreto Distrital, lo que denota que la agencia fiscal observó el debido proceso, y frente al acto el contribuyente dio respuesta ejerciendo así su derecho de defensa, tal como se ha dejado expuesto.

Por tanto, la Sala encuentra una adecuada y suficiente motivación del acto cuestionado, en consecuencia, el cargo de violación al debido proceso, no está llamado a prosperar.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección "B", Sentencia del 3 de diciembre del 2009, expediente 07-00142-01

Al resolver el cargo se hace necesario para la Sala volver sus ojos sobre lo que preceptúa el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, en concordancia con el 84, normas de carácter general aplicables a los actos objeto de la litis, así:

"ARTÍCULO 35. ADOPCIÓN DE DECISIONES. Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motivada al menos en forma sumaria si afecta a particulares". "ARTÍCULO 84. ACCIÓN DE NULIDAD. Toda persona podrá solicitar por sí o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos.

Procederá no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió.

También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro".

El aparte del artículo 35 del Código Contencioso Administrativo "será motivada al menos en forma sumaria si afecta a particulares" fue declarado exequible por la H. Corte Constitucional bajo los siguientes argumentos:

"En primer lugar debe señalar la Corte que la motivación de los actos administrativos constituye valiosa garantía para los gobernados, quienes tienen derecho a conocer las razones en que se funda la administración cuando adopta las decisiones que afectan sus intereses generales o particulares.

Pero, además, la exigencia legal de motivación es un instrumento de control sobre los actos que la administración expide, toda vez que relaciona el contenido de la determinación adoptada con las normas que facultan a la autoridad para obrar y con los hechos y circunstancias a las cuales ella ha aplicado la normatividad invocada.

Si en el Estado de Derecho ningún funcionario puede actuar por fuera de la competencia que le fija con antelación el ordenamiento jurídico, ni es admisible tampoco que quien ejerce autoridad exceda los términos de las precisas funciones que le corresponden, ni que omita el cumplimiento de los deberes que en su condición de tal le han sido constitucional o legalmente asignados (C.P., arts. 122, 123, 124 y 209 entre otros), de manera tal que el servidor público responde tanto por infringir la Constitución y las leyes como por exceso o defecto en el desempeño de su actividad (C.P., art. 6°), todo lo cual significa que en sus decisiones no puede verse reflejado su capricho o su deseo sino la realización de los valores jurídicos que el sistema ha señalado con antelación, es apenas una consecuencia lógica la de que esté obligado a exponer de manera exacta cuál es el fundamento jurídico y fáctico de sus resoluciones. Estas quedan sometidas al escrutinio posterior de los jueces, en defensa de los administrados y como prenda del efectivo imperio del Derecho en el seno de la sociedad.

(..)

La norma impugnada debe entenderse en su sentido integral y completo, de manera que para fijar el alcance de las expresiones que se demandan es necesario tener en cuenta el inciso segundo de aquella, según el cual "en la decisión se resolverán todas las cuestiones planteadas, tanto inicialmente como durante el trámite". Luego no está exonerada la administración de expresar en su acto la totalidad de los elementos jurídicos y de hecho en que se funda, en lo relativo al origen de la actuación administrativa, que puede consistir, de acuerdo con el Código (art. 4º), en el ejercicio del derecho de petición en interés general o particular, en el cumplimiento de una obligación o deber legal, o en la actividad oficiosa de la autoridad.

Respecto de cualquiera de esas causas de la actuación administrativa, la autoridad debe resolver acerca de todo lo planteado, como lo manda la norma. Y -por virtud del segmento acusado-, si además la determinación que adopta afecta a particulares, está en el deber adicional de motivarla en cuanto a ese aspecto se refiere, por lo menos sumariamente.

Aquí debe manifestar la Corte su acuerdo con el concepto del Procurador General en el sentido de que lo sumario de la motivación no puede confundirse con su insuficiencia o superficialidad. Alude a la extensión del argumento y no a su falta de contenido sustancial, de suerte que el señalamiento de los motivos en que el acto encuentra soporte, no por sumario puede tildarse de incompleto y menos de inexistente.

La resolución en torno al tema del que se ocupa la administración, según el origen de la misma, exige necesariamente que, sobre cada cuestión planteada, el acto exprese lo que se decide y el motivo de la decisión. Y, por supuesto, en el evento de afectar a un particular, éste tiene derecho a enterarse, con miras a su defensa y por lo menos de manera breve, sobre la motivación correspondiente. De todo lo cual se deduce que, lejos de haberse autorizado por la ley la carencia de motivación, se ha hecho exigente, sobre una base mínima, forzosa e inexcusable".

Ahora bien, de lo anterior se deduce que la motivación sumaria de los actos administrativos no hace referencia a la extensión de la argumentación o del texto, sino por el contrario a que la administración decida de fondo la situación jurídica planteada así sea de forma breve y concreta, por lo que todo acto debe estar motivado so pena de su nulidad.

Así las cosas, la falta de motivación se presenta porque frente a la ausencia de motivación de los actos en discusión, se le imposibilita al contribuyente su derecho de contradicción por desconocer las razones en que se funda la administración para rechazar la solicitud de devolución ante está elevada.

Es así, que ante la falta de motivación alegada en la demanda, la Sala se remite a los actos administrativos, así:

(...)

Así las cosas, de la simple lectura de las resoluciones citadas se evidencia la norma en la cual se funda la administración para rechazar los Impuestos Descontables, así como el fundamento del mismo, esto es, que el acto administrativo señala sumariamente los elementos de juicio jurídicos y fácticos que sustentan su decisión, por lo que al ser expresados de forma concreta y breve no genera su ausencia, como así lo pretende la accionante. Sobre el tema se ha manifestado en reiteradas oportunidades el H. Consejo de

Estado, así:

"Es evidente que en el acto anterior se precisa la norma en que se fundamenta, en particular la causal que conduce a la administración a tener como no presentada la declaración del impuesto y se señalan los errores que contiene. Es decir que el proveído expone sumariamente los elementos de juicio jurídicos y fácticos que respaldan la decisión. El hecho de que se tenga en forma concisa, breve o lacónica no puede entenderse como falta de motivación.

El artículo 35 del Código Contencioso Administrativo preceptúa que la decisión será motivada al menos en forma sumaria si afecta a particulares y en armonía con esta disposición el artículo 59 ibídem, norma que la actora invoca como trasgredida, establece que será motivada en sus aspectos de hecho y de derecho.

La exigencia legal de la motivación de los actos administrativos tiene por finalidad garantizar de una parte, que los actos administrativos no sean producto de la arbitrariedad del funcionario sino que obedezcan al principio de legalidad que debe regir sus actuaciones, y de otra, que puedan ser controvertidos por parte de los afectados. Esta se cumple en el sub examine cuando en el acto cuestionado se indican en forma precisa las deficiencias que encontró la administración en la declaración tributaria y la consecuencia jurídica que ellas ocasionan y se cita la disposición que la consagra".

Con todo, encuentra la Sala que no existe fundamento fáctico ni legal que dé lugar a la nulidad de los actos administrativos por falta de motivación, ya que en los mismos se señala y argumenta de forma precisa las razones de la decisión, por lo que se negará el cargo. Cuestión bien diferente es cuando los argumentos o razones de hecho y de derecho que se invocan en los actos administrativos, no se ajustan a las disposiciones legales, sea porque hayan sido erróneamente interpretadas, ora porque resultan indebidamente aplicadas, en últimas, porque no se aplicaron, eventos en los cuales la

motivación decae en indebida o ilegal, lo que aumentará su anulación, aspecto que la Sala procede a abordar en el estudio de los demás problemas jurídicos o cargos que se invocan en la demanda.

ARTÍCULO 713. CORRECCIÓN PROVOCADA POR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN.

Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, 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. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte 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.

ARTÍCULO. CORRECCIÓN PROVOCADA POR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, 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. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante el funcionario competente, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte 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.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de agosto del 2007, Expediente 14764

Por expresa disposición del artículo 102 *ibídem*, la administración da la posibilidad al contribuyente de disminuir su sanción hasta la mitad, si cumple con los requisitos establecidos para ello, como son: A) Aceptar los hechos planteados en la liquidación de revisión, b) Aceptar los hechos dentro del término previsto para ello (2 meses) y c) corregir la declaración con base en los hechos que acepta, liquidar la sanción reducida y pagar los nuevos valores; es decir que el fin de la norma citada es evitar que la administración continúe con el proceso de discusión y determinación del tributo. En conclusión el contribuyente, no hizo uso del artículo 102 del E.T., toda vez que en el término previsto para presentar el recurso de reconsideración, pues, si bien el actor aceptó la base gravable (avalúo) determinada por la administración Distrital en la Liquidación Oficial, por el contrario permitió que a pesar de los planteamientos fundamentados en las normas tributarias, la administración continuara con el proceso de discusión y determinación del tributo hasta agotar la vía gubernativa y no cumplió los demás requisitos el artículo en mención; razón entonces suficiente para que el cargo no prospere.

Así las cosas, al encontrarse el actor frente a una liquidación de revisión, sólo podía aplicar el artículo 713 del E.T. al efectuar la corrección provocada por la administración, es decir: 1) aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, 2) liquidar la sanción reducida y 3) pagar o celebrar acuerdo de pago respecto de los mayores valores determinados; pero no podía corregir las declaraciones con aspectos que no fueron modificados por la administración tributaria, como lo hizo en relación con los datos correspondientes a estrato, destino y tarifa.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de febrero del 2007, Expediente 1149

Según el citado artículo 713, dos son los requisitos para que proceda la reducción de la sanción por inexactitud, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, a saber: que el declarante

corrija su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia (..) 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”. Con el fin de dar cumplimiento a la citada disposición, la actora anexó copia de la declaración de corrección presentada “sin pago” el 18 de abril del 2001, en la cual incluyó el mayor valor de las retenciones y la sanción por inexactitud reducida (\$10.866.000), que equivale a la mitad de la sanción propuesta inicialmente. En relación con el pago, expresó su imposibilidad de efectuarlo en ese momento, dada la obligatoriedad de cumplir las etapas procedimentales del proceso liquidatorio; pero que la reclamación formulada por la DIAN sobre los valores adeudados, ya había sido aceptada por el liquidador mediante Resolución 001 de 17 de septiembre de 1999, adicionada por las Resoluciones 191 y 197 de 20 de noviembre del 2000 y de 20 de abril del 2001, respectivamente, las cuales fueron notificadas a la entidad fiscal y se encuentran en firme (fls. 48 y ss.). (...) En los anteriores términos, podría entenderse no cumplido el requisito del pago efectivo de las retenciones adicionadas y de la sanción reducida, como lo sostiene la administración, sin embargo, no puede desconocerse que existe una causa legal derivada del proceso administrativo de liquidación forzosa, en virtud de la cual, la sociedad intervenida queda impedida para cumplir con el pago de las acreencias a su cargo, pues la satisfacción de éstas sólo es posible en la medida en que se agoten los trámites que la ley ordena para el efecto, los cuales no dependen de la voluntad del funcionario liquidador designado, quien está obligado a cumplir su gestión dentro de los límites legales, tal como se deduce de las disposiciones contenidas en los artículos 292 y 300 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Por lo anterior, no es posible exigir el pago efectivo de los mayores valores aceptados por la actora, so pena de negarle el derecho al beneficio de la reducción de la sanción por inexactitud, menos aún cuando existe un reconocimiento expreso del crédito fiscal en el proceso de liquidación forzosa, que comprende los valores que se originen en las correcciones efectuadas por la contribuyente, tal como consta en los antecedentes reseñados que son precisamente los determinados en la declaración de corrección presentada el 18 de abril del 2001.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de febrero del 2005, Expediente 13839

Expresan los párrafos de los artículos de la norma reglamentaria demandada, que el contribuyente, responsable o agente retenedor deberá presentar una declaración de corrección en la cual únicamente se aumente el valor a pagar o disminuya el saldo a favor, en el valor equivalente al resultado de aplicar el porcentaje que corresponda sobre el mayor valor de impuesto propuesto o determinado. Es decir, que para el reglamento, el contribuyente, responsable o agente retenedor, solamente debe tomar el valor a pagar o saldo a favor consignado en la declaración tributaria, efectuar la operación aritmética de multiplicarlo por el 50 por ciento o el 75 por ciento y reflejarlo en dicha forma en la corrección de la declaración, sin modificar las demás bases gravables de la liquidación privada. Para la Sala, el anterior mecanismo de corrección de la declaración tributaria con el fin de que opere la terminación por mutuo acuerdo consagrada en el artículo 99 de la Ley 788 del 2002, desconoce de plano las disposiciones legales que consagran la corrección provocada de la liquidación privada con motivo de requerimiento especial o liquidación de revisión, toda vez que la misma presupone la aceptación tácita del contribuyente de los valores propuestos o liquidados por la administración, a través de su inclusión en la modificación que realiza de su denuncia tributaria. De tal forma, que a la luz de la disposición legal citada, el contribuyente, responsable o agente retenedor que quisiera acogerse a la terminación anticipada del proceso administrativo tributario, debía corregir su declaración tributaria, incluir los valores planteados por el ente fiscal y liquidar un porcentaje del mayor valor de impuesto propuesto o determinado, que finalmente se refleja en un aumento del valor a pagar o disminución del saldo a favor, a cambio de que finalice dicho proceso y se le exima del pago de sanciones, intereses y actualización. Siendo ello así, la Sala observa que la palabra “únicamente” de que trata el párrafo del artículo 6, párrafo primero del artículo 7 y párrafo del artículo 8 de la disposición reglamentaria demandada, limita la corrección solamente al aumento del valor a pagar o disminución del saldo a favor en el porcentaje del mayor impuesto que corresponda, según la etapa del proceso, lo cual desborda la finalidad legislativa plasmada en el artículo 99 de la Ley 788 del 2002, en consonancia con los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario, como quiera que el mayor valor a pagar o menor saldo a favor, debe ser el resultado de una parte, de la aceptación por parte del contribuyente o responsable de las glosas planteadas oficialmente, y de otra, de la aplicación del porcentaje sobre el mayor valor impuesto propuesto o determinado por la administración.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección “A”, 9 de julio del 2008, Expediente 110013331041200700053-01

Conforme a lo expuesto, el hecho de que la sociedad se hubiere acogido al beneficio de sanción reducida de que trata el artículo 713 del Estatuto Tributario, corrigiendo la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2001, incluyendo los mayores valores aceptados y reduciendo la sanción por inexactitud a la mitad, el respectivo pago no la exonera de cancelar el valor correspondiente a la sanción por improcedencia de la devolución, originada en un proceso administrativo distinto al de revisión.

CONCEPTO DIAN 77259 del 2006

Para empezar, es necesario distinguir entre la corrección voluntaria de las declaraciones, consagrada en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, y la corrección provocada por la administración, en los términos de lo dispuesto en los artículos 709 y 713 del mismo ordenamiento.

Con respecto a la corrección voluntaria de las declaraciones, regulada en los artículos 588 y 589, este despacho ha señalado en anteriores oportunidades que no existe límite respecto del número de correcciones que puede efectuar el contribuyente, siempre y cuando se efectúen dentro del plazo señalado y se cumplan los demás requisitos contemplados en la ley.

Es de anotar que la facultad para corregir voluntariamente la declaración está limitada, en los términos del artículo 588, dado que la misma debe ejercerse por parte de los contribuyentes antes de que se haya notificado requerimiento especial en relación con la declaración tributaria que se corrige.

En lo que se refiere a las correcciones provocadas por la administración, el Título IV del Libro Quinto del Estatuto Tributario, al regular la facultad de la administración de modificar la liquidación privada mediante liquidación de revisión, otorga la opción a los contribuyentes de acogerse a la determinación oficial del tributo, bien sea durante la actuación previa al acto definitivo de determinación o bien dentro del término para interponer el recurso contra el mismo.

Así, de acuerdo con el contenido de los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario, el contribuyente, responsable o agente retenedor al aceptar la determinación oficial del impuesto, tiene derecho a la reducción de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 ibídem, para lo cual debe manifestar su aceptación total o parcial de los hechos planteados en el requerimiento especial o en la liquidación de revisión, según el caso, y corregir su declaración privada conforme a los hechos aceptados.

Se observa entonces que el fundamento jurídico, así como el alcance y contenido de las correcciones autorizadas en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, contrasta frente al fundamento de las correcciones previstas en los artículos 709 y 713 ibídem, ya que en las primeras el contribuyente está en libertad de corregir los diferentes factores determinantes de la obligación tributaria, mientras que en las segundas se limita única y exclusivamente al acatamiento total o parcial de los hechos planteados en la determinación oficial del tributo.

De lo anterior se concluye que la corrección provocada a que se alude en los artículos 709 y 713 corresponde a la actuación procesal mediante la cual el contribuyente reconoce la determinación oficial del impuesto, renunciando de esta manera a las instancias y recursos que la ley otorga para objetar dicha actuación oficial, por lo que resulta a todas luces improcedente el posterior ejercicio de la potestad de corrección a las declaraciones tributarias con base en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

Esta interpretación es armónica con la limitación legal al ejercicio de la facultad de corrección por parte de los contribuyentes, a la cual ya se aludió, consistente en que la corrección a las declaraciones tributarias únicamente puede ejercerse antes de que se haya notificado requerimiento especial.

En similar sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 5 de agosto de 1994, expediente Nro. 5483, en la cual manifestó:

sólo la notificación del pliego de cargos o del requerimiento especial tienen la capacidad de limitar y precluir la facultad de los contribuyentes de corregir sus declaraciones tributarias (...) aún en aspectos de fondo tales como la modificación de las bases gravables, su depuración, aplicación de tarifas y en general, la corrección de todos aquellos factores sobre los cuales no ha iniciado actuación la administración tributaria, sin perjuicio de las correcciones provocadas (por el requerimiento y la liquidación de revisión) en los términos de los artículos 709 y 713 (...)"

Como consecuencia de lo anterior, no es procedente la solicitud de corrección de la declaración privada a que hace referencia el artículo 589 del Estatuto Tributario ni su corrección en bancos a que alude el artículo 580 ibídem, una vez que se ha notificado requerimiento especial o pliego de cargos.

CONCEPTO DIAN 66978 del 2006

De lo anteriormente expuesto, se colige que el legislador al referirse en los precitados artículos (709 y 713 del ETN) a la reducción de la sanción de inexactitud, a la cuarta parte o a la mitad de la inicialmente propuesta por la administración, pretende conceder un beneficio especial a los contribuyentes que reconozcan los hechos propuestos por la DIAN, según la etapa en la cual lo hagan, tomando como base el valor de la sanción liquidada sobre el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que resulte de los hechos aceptados por el contribuyente, en relación con los valores inicialmente declarados.

Así, si el contribuyente, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, acepta totalmente los hechos planteados en el mismo, la sanción por inexactitud (propuesta en dicho requerimiento) se reduce a la cuarta parte. Si la aceptación de los hechos se produce con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión y dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la misma, es decir, si el contribuyente acepta totalmente los hechos planteados en la liquidación oficial, la sanción por inexactitud allí determinada se reduce a la mitad.

La distinción entre el valor de la sanción por inexactitud que se reduce a la cuarta parte (es decir, la planteada en el requerimiento) y el valor de la sanción por inexactitud que se reduce a la mitad (o sea, la determinada en la liquidación oficial) es importante puesto que pueden existir diferencias entre los mayores valores inicialmente planteados en el requerimiento especial y los mayores valores finalmente determinados en la liquidación de revisión, que modifiquen la base para el cálculo definitivo en la sanción por inexactitud. Por ejemplo, si en la liquidación de revisión se aceptan costos y deducciones que inicialmente fueron rechazados en el requerimiento (porque el contribuyente logró probarlos en la respuesta al mismo), la sanción por inexactitud determinada en la liquidación de revisión puede ser inferior a la planteada en el requerimiento.

Como quiera que la reducción de la sanción por inexactitud opera en dos momentos procesales diferentes y respecto de bases que pueden ser distintas, es del caso concluir que la sanción por inexactitud que se reduce a la mitad, cuando el contribuyente, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, acepta totalmente los hechos planteados en la liquidación de revisión, es la sanción determinada en dicha liquidación oficial y no la inicialmente planteada en el requerimiento especial.

ARTÍCULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. *La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.*

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.

ARTÍCULO. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.

Nota: sin perjuicio de que los términos fijados para la firmeza de las declaraciones son susceptibles de ser disminuidos por las asambleas y concejos, se considera inadecuado realizar tal operación, como quiera que se reducen los términos para efectos de la competencia administrativa sin justificación. Así las cosas, se recomienda dejar la norma en los términos establecidos por el ETN.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16737

Considera la parte demandante que la declaración del impuesto de renta por el año gravable de 1993, presentada el 21 de junio de 1994, quedó en firme el 21 de junio de 1996, de conformidad con el artículo 714 del E.T., pues contra ella no se notificó el requerimiento especial de que trata el artículo 705 ibídem. Por su parte, la entidad demandada sostiene que, como la declaración mencionada se tuvo por no presentada, la declaración inicial de la contribuyente fue la del 14 de octubre de 1998, razón por la que el requerimiento especial del 5 de enero del 2001 fue proferido en tiempo, toda vez que el auto de inspección tributaria del 5 de octubre del año 2000 interrumpió por tres meses el vencimiento del término para proferir dicho requerimiento. La Sala considera que conforme con los hechos probados, era improcedente formular liquidación oficial de revisión porque, efectivamente, la que presentó el demandante el 21 de junio de 1994 se encontraba en firme y, por lo mismo, la presentada el 14 de octubre de 1998 era extemporánea y, por tanto, no surtía efectos. En efecto, en relación con la obligación de presentar la declaración tributaria, la Sala ha hecho distinción entre la falta de presentación de declaración y la declaración que se tiene por no presentada cuando se da alguno de los eventos del artículo 580 del E.T., debido a que, en cada uno de los casos, las consecuencias son distintas. En efecto, cuando el contribuyente no cumple con la obligación de presentar la declaración tributaria, el resultado que acarrea dicha omisión es la liquidación de aforo proferida por la administración, previo emplazamiento al contribuyente por no declarar. 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.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de julio del 2008 julio 24, Expediente 16133

De conformidad con las normas transcritas, en los casos en que la declaración tributaria presente saldo a favor del contribuyente, el requerimiento especial, requisito previo a la liquidación oficial de revisión, debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes contados a partir "de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva" y en los mismos casos la declaración privada adquiere firmeza, si el requerimiento especial no se notifica dentro del plazo allí fijado. La normatividad tributaria establece que toda declaración presentada con posterioridad a la inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada (art. 588 E.T.). Lo anterior pone en evidencia que si bien es cierto el 20 de octubre de 1999 la sociedad presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor que arrojó su declaración de 11 de octubre, también lo es, que la misma contribuyente de manera expresa y unilateral desistió de tal solicitud, lo que implica la renuncia incondicional a su pretensión, esto es, a la devolución y/o compensación del saldo a favor que a través de la misma reclamaba. De otra parte, la devolución reconocida a la contribuyente por el saldo a favor en la declaración de renta de 1998, tuvo como fundamento el denuncia privado de 2 de diciembre de 1999 que sustituyó y modificó a las anteriores y fue éste el objeto de las modificaciones propuestas en el requerimiento especial. En este orden de ideas el término de que trata el artículo 705 transcrito, en el caso, se inicia a partir del 7 de diciembre de 1999 "fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva", esto es, la fecha de radicación de la solicitud que dio lugar al reconocimiento oficial del saldo a favor reclamado por el año gravable 1998.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de noviembre del 2007, Expediente 15004

El artículo 714 del Estatuto Tributario señala que la declaración privada quedará en firme, si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial; o si la declaración inicial se presentó en forma extemporánea, los dos años se cuentan a partir de la fecha de presentación de la misma; y, si la declaración presenta un saldo a favor del contribuyente, quedará en firme si dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado el requerimiento. Concordante a lo anterior, el artículo 705 ibídem, señala que el requerimiento especial debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar; cuando la declaración haya sido presentada en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma; y, cuando la declaración presente un saldo a favor la notificación debe efectuarse a más tardar dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación. A su vez, el artículo 706 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 251 de la Ley 223 de 1995, norma vigente al momento de la presentación de la declaración (12 de mayo de 1998), dispone que el término para notificar el requerimiento se suspende, entre otros eventos, "durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir". El emplazamiento para

corregir debe ser notificado dentro del término de firmeza de la declaración, pues, de lo contrario, no tiene la virtualidad de suspender el plazo para notificar el requerimiento especial.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de octubre del 2007 octubre 18, Expediente 14742

El artículo 714 del Estatuto Tributario establece que la declaración privada quedará en firme, si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Que si la declaración presenta un saldo a favor, los dos años para notificar el requerimiento especial se contarán si se presenta solicitud de devolución o compensación, desde tal petición. Concordante con lo anterior, el artículo 705 ibidem, señala como término para notificar el requerimiento especial "a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

(...).

Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva". La declaración de renta de 1997 de la demandante arrojó un saldo a favor de \$7.030.000. Sin embargo, como no aparece solicitud de devolución o compensación, el conteo del término de firmeza, parte del día del vencimiento del plazo para declarar 21 de mayo de 1998. En consecuencia, la administración podía notificar el requerimiento especial a más tardar el 21 de mayo del 2000, que por ser domingo, se corría al 22 de mayo del mismo año (CRPM, art. 62).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre del 2006, Expediente 14608

Ahora bien, la Sala ha precisado que las declaraciones que se tienen por no presentadas pueden ser objeto de corrección, tienen la potencialidad de convertirse en título ejecutivo y comportan un principio de cumplimiento de la obligación tributaria, pues el tener por no presentada una declaración es una sanción por incurrir en alguno de los eventos previstos en el artículo 580 Estatuto Tributario, por lo cual quedan en firme, si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, no se ha notificado acto administrativo que las declare como tales. "También ha sido reiterativa la jurisprudencia de la Sección en el sentido de señalar que para estos casos resultan aplicables los artículos 714 del Estatuto Tributario, sobre la firmeza de la declaración privada, y 588 ibidem, respecto de la corrección espontánea de las declaraciones, normas que, pasados los términos allí señalados, impiden a la administración objetar las declaraciones y al contribuyente corregirlas, toda vez que la firmeza es oponible a ambas partes. "A nivel local, el artículo 58 del Acuerdo 61 de 1989 "del Concejo de Medellín, prevé que la liquidación tributaria quedará en firme, entre otros eventos, si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial, norma que es similar al artículo 714 del Estatuto Tributario. Así las cosas, si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar la administración tributaria de Medellín no ha expedido y notificado el auto que tiene una declaración como no presentada, ésta adquiere firmeza. "La Sala ha sostenido, igualmente, que a pesar de que tanto en las declaraciones que no se presentan como en las que se tienen como no presentadas la administración cuenta con un término de cinco años -a partir del vencimiento del plazo señalado para declarar-, para determinar mediante una liquidación de aforo la obligación tributaria, cuando se trata de declaraciones que se tienen como no presentadas y en las cuales no se notificó oportunamente el acto administrativo que así lo declara, la administración pierde competencia para aforar y sancionar, puesto que la declaración privada adquiere firmeza.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de junio del 2005, Expediente 13605

En síntesis, si bien la falta de notificación del requerimiento especial, no hace inexistente el acto, esto no produce los efectos vinculantes previstos en el artículo 714 ibidem, como es impedir la firmeza de la liquidación privada. Por ello se configuran las causales de nulidad invocadas por el demandante, puesto que para la fecha en que se profiere la liquidación oficial de revisión, 28 de abril de 1999, la administración había perdido competencia, dado que la liquidación privada quedó en firme el 12 de octubre de 1998. Además, porque el acto oficial de liquidación se produjo sin que previamente se hubiese notificado requerimiento especial, causal de nulidad prevista en el artículo 730 del Estatuto Tributario, tal como lo concluyó el *a quo*.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de marzo del 2005, Expediente 13849

Las declaraciones que se tienen por no presentadas pueden ser objeto de corrección, tienen la potencialidad de convertirse en título ejecutivo y comportan un principio de cumplimiento de la obligación tributaria. 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. Por estas razones, quedan en firme, si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, no se ha notificado acto administrativo que las declare como no presentadas. La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido reiterativa en señalar que para estos casos resultan aplicables los artículos 714 y 588 del Estatuto Tributario, normas que, pasados los términos allí señalados, impiden a la administración objetar las declaraciones y al contribuyente corregirlas, toda vez que la firmeza es oponible a ambas partes.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección "A", sentencia del 20 de noviembre del 2008, Expediente 1100133310432006-00012-01

No sobra anotar finalmente que en la demanda a que se contrae esta litis se solicita la nulidad de la liquidación de aforo y del acto que decidió el recurso de reconsideración, por lo tanto, era sobre esos actos que el actor debió argumentar una posible irregularidad en la notificación y no respecto al acto que declaró como no presentada la declaración, acto que no es objeto de esta litis.

A pesar de lo anterior, la Sala hace el análisis anterior, dado que la validez del acto de liquidación de aforo depende de que se tenga o no, como presentada la declaración. Por lo demás, el actor en su demanda no manifiesta inconformidad alguna con respecto a la notificación de los actos cuya nulidad solicita (la liquidación de aforo y la que resuelve el recurso de reconsideración) razón por la cual no se entrará al análisis de su legalidad.

Ahora bien pasando a revisar las razones por las cuales el demandante estima vulnerado el debido proceso por cuanto para la fecha en que fue emitida la liquidación de aforo, la declaración presentada por la sociedad ya estaba en firme, se tiene que :

El artículo 714 del Estatuto Tributario sobre la firmeza de la declaración tributaria establece: (...)

Para la Sala la norma en cita sería aplicable si la declaración presentada hubiese sido válida, pero como atrás se vio la declaración debe tenerse por no presentada, al estar en firme el acto que así lo declaró, de manera que la administración disponía de cinco años a partir del 10 de abril del 2001 para emitir y notificar la liquidación de aforo, es decir hasta el 10 de abril del 2006 y lo hizo el 22 de julio del 2005, de lo que se deriva que la liquidación de aforo fue notificada dentro de la oportunidad legal, sin vulneración al debido proceso.

...

La administración procedió a proferir liquidación de aforo 3006420005000144 el 21 de julio del 2005 (fls. 84 a 89 del c. a.), previo el acto mediante el cual tuvo como no presentada la declaración por el año 2000, como antes se expuso.

El argumento central de inconformidad del actor es que la declaración presentada por el citado período había quedado en firme para la fecha en que se expidió la liquidación de aforo, lo que da lugar a la nulidad de esta. Para la Sala resulta de todo inadmisibles tal argumento dado que en su demanda el actor pasa por alto la expedición del acto declarativo que restó validez a la declaración, así como la firmeza del mismo. De acuerdo con lo anterior no se observa vulneración alguna a la norma transcrita.

Tribunal administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta Subsección B, sentencia del 8 de mayo del 2008, expediente 250023270002006-00973-02

Los artículos 705 y 714 del E.T. disponen el término para notificar el requerimiento especial y el término de firmeza de las liquidaciones privadas, así:

(...)

Es así como al haber presentado la actora su declaración el último día del plazo legal, el denuncia presentado el día 4 de abril del 2002 en principio adquiriría firmeza el 4 de abril del 2004 en caso que dentro de ese lapso no se hubiera notificado oportunamente el requerimiento especial como acto previo y obligatorio para la expedición de una liquidación oficial dentro del proceso de determinación del impuesto, o no se hubiera suspendido el término para expedirlo.

De conformidad con el canon 706 del E.T. "El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá: Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta."

Una vez examinados cada uno de los antecedentes aportados, no se encontró la guía de entrega de Adpostal en la cual conste la fecha de notificación del auto de inspección tributaria. Dice la actora que la notificación se surtió el 5 de abril

del 2004 (hecho 4 de la demanda); sin embargo la administración indica que la notificación se efectuó el 31 de marzo de la misma anualidad que coincide con la fecha en que fue introducida al correo y así lo ha precisado durante toda la vía gubernativa y dentro del proceso contencioso.

Sobre el particular ha de observarse, que sí la DIAN ha afirmado en cada uno de los actos expedidos que la notificación del auto de inspección se surtió el 31 de marzo del 2004, ha debido probarlo aportando la prueba documental que acredite la notificación de acuerdo con sus afirmaciones; pues se trata de desvirtuar lo afirmado por la actora en contra de ese hecho determinante para el ejercicio oportuno de la facultad de fiscalización cuya carga descansa en la autoridad. Sin embargo, dentro de los antecedentes aportados no reposa copia de la guía de envío del auto de inspección tributaria.

Así mismo, se observa que la administración señala como fecha de notificación del acto el día de su introducción al correo, con lo cual aparentemente da aplicación al artículo 566 del E.T. en su versión original desconociendo que la Corte Constitucional mediante sentencia C-96 de 31 de enero del 2001 declaró inexecutable la frase “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, que en uno de sus apartes señaló:

“(…)En consecuencia, la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo.”, contenida en el artículo 566 del Decreto 0624 de 1989, debe ser retirada del ordenamiento jurídico por cuanto resulta inconstitucional que los actos proferidos por la administración de Impuestos, se entiendan conocidos, por el administrado, antes de que tal conocimiento fuere posible, por cuanto el principio de publicidad persigue que, efectivamente, y sin restricción alguna, los actos jurídicos que exteriorizan la función pública administrativa sean conocidos por los administrados y la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia. (…)”

Ignorando que con posterioridad a dicha declaratoria de inconstitucionalidad por parte de la Corte la presunción que establecía el artículo referido no tiene cabida, pues la notificación por correo se entiende surtida sólo hasta la fecha en que efectivamente es recibida la copia de la resolución en la dirección informada por el contribuyente.

En consecuencia, por no haberse demostrado que la notificación del auto de inspección tributaria se surtió con anterioridad al 5 de abril del 2004 (fecha señalada por la actora) se concluye que la notificación del mismo resultó extemporánea y no logró suspender el término para notificar el requerimiento especial, el cual vencía el 4 de abril del 2004. Por lo tanto, la declaración privada adquirió firmeza.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, Sentencia del 28 de enero del 2009, Expediente 110013331044-200600027-00

De acuerdo con el anterior recuento logra advertirse que ni la administración de Impuestos hizo uso de su facultad de fiscalización para efectos de verificar la declaración de retención, ni la demandante hizo uso de su derecho a corregir su declaración.

El artículo 714 del E.T. dispone que las liquidaciones privadas quedan en firme si dentro de los 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial.

Así mismo, el artículo 589 del E.T. prevé la posibilidad de corregir las declaraciones con el fin de disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, elevando una solicitud de corrección ante la administración de Impuestos dentro del año siguiente al término para presentar la declaración.

De conformidad con el artículo 21 del Decreto 2588 de 1999 el plazo para presentar la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de noviembre del 2000, vencía el 14 de diciembre de la misma anualidad y por lo tanto, los plazos consagrados en las normas referidas empezaron a correr desde el 15 de diciembre del 2000.

Es así como al no haberse dado aplicación a las disposiciones referidas dentro de los plazos establecidos, la declaración privada adquirió firmeza y se configuró una situación jurídica consolidada al haber precluido los términos procesales de discusión ante la autoridad administrativa.

Igualmente debe recordarse que el artículo 746 del E.T. consagra que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

No obstante, el a quo consideró que la administración de Impuestos debió dar aplicación al artículo 43 de la Ley 962 del 2005 que dice a la letra:

“Artículo 43. Corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago. Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omi-

siones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.

Bajo estos mismos presupuestos, la administración podrá corregir sin sanción, errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará de la corrección al interesado.

La declaración, así corregida, reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, si dentro del mes siguiente al aviso el interesado no ha presentado por escrito ninguna objeción.”

Del contenido de la norma se puede colegir que:

Las correcciones a las que se refiere se pueden surtir de oficio o a solicitud de parte.

Las correcciones se pueden hacer en cualquier tiempo.

La inconsistencia que se pretende corregir no puede afectar el valor por declarar.

Para el las declaraciones mensuales de retención en la fuente la modificación no puede resultar relevante para definir de fondo la discriminación de los valores retenidos.

La intención de la norma es que prevalezca la verdad real sobre la formal.

Al verificarse la prueba documental aportada por la accionante consistente en un contrato de compraventa de activos vinculados al establecimiento comercial GIMNASIO HENRY FAYOL (documento simple con firmas auténticas) que presuntamente dio lugar a la retención declarada, aspecto que por lo demás no fue controvertido por la administración, se colige que el valor de la operación o negocio fue de \$5.000.000 y que de conformidad con el artículo 398 del E.T. la retención que éste genera es del 1%, que corresponde a \$50.000, suma que coincide con el total a pagar declarado.

(...).

Cabe anotar que el sistema tributario se funda en los principios de justicia y equidad de los cuales se desprende que no resulta procedente que la administración exija a sus administrados más de lo debe exigir a cada uno para el financiamiento de las cargas públicas.

En síntesis, al quedar establecido que resultaba procedente la corrección de la declaración de la retención en la fuente del período 11 del año 2000 y que el valor por pagar por dicho concepto asciende en rigor de la verdad probada a la suma de \$50.000, monto que ya fue cancelado por la señora Pulido al momento de presentar su declaración, se colige que no existe un saldo insoluto que deba cobrarse coactivamente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección “A”, sentencia del 3 de septiembre del 2008, expediente 2500023270002006-01182-02

(...)

(L)a Resolución distrital 1698 del 2002 artículo 4, estableció que el plazo para declarar y pagar el impuesto predial por la vigencia 2003 es hasta el 20 de junio del 2003; a su vez el artículo 1 de la Resolución 434 del 2003 en el párrafo contempla que los contribuyentes que declaren y paguen la totalidad del impuesto para el año 2003 a más tardar el 2 de mayo del mismo año, tendrán derecho a un descuento del 10% del impuesto a cargo.

En este orden de ideas se tiene que el plazo para la presentación de la declaración es el 20 de junio del 2003 y a partir de esa fecha se contará el término de los dos años para la firmeza de la declaración privada de que trata el artículo 24 del Decreto 807 del 2003 y para la expedición del requerimiento especial. En el caso concreto se tiene que la declaración del impuesto predial del año 2003 fue presentada el 2 de mayo del 2003, el requerimiento especial fue notificado el 15 de junio del 2005 (fl 13), es decir, antes del 20 de junio del 2005 cuando aún no había vencido el término de dos años contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, por lo tanto la notificación del requerimiento especial fue oportuna respecto de la declaración del año del 2003, en la que el término vencía en el 2005.

Por las razones expuestas no prospera el cargo y debe ser confirmada la sentencia apelada en este punto.

ARTÍCULO 715. EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR. *Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados 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.

ARTÍCULO. EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados 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 por declarar con posterioridad al emplazamiento.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre del 2009, Expediente 16351

Para la demandante los actos administrativos se expidieron en forma irregular, dado que en el trámite tendiente a la expedición de la liquidación de aforo se desconocieron los presupuestos procesales consagrados en el Estatuto Tributario (arts. 715 a 717), en atención a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, lo que equivale a una vulneración del precepto constitucional del debido proceso (C.P., art. 29). Como quedó anotado, se trata de una obligación tributaria, razón por la cual conforme a lo señalado por el Ministerio Público antes de producir el acto de aforo, el Municipio de Fómezque debió proferir el emplazamiento para declarar conforme al artículo 715 del Estatuto Tributario, el cual, de no ser atendido implicaba la expedición de la sanción por no declarar según los artículos 643 y 716 del E.T. y una vez agotadas tales etapas debió proferir la correspondiente liquidación de aforo, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 717 del E.T. Para la Sala es evidente que la administración Municipal omitió uno de los pasos previos a la expedición de la Resolución 01 del 2004 (por medio de la cual se liquida la obligación) como es el referente a la determinación e imposición de la sanción por no declarar, que otorga al contribuyente la prerrogativa que tal sanción se reduzca al 10 por ciento de la inicialmente impuesta, si la liquida y paga al presentar la declaración tributaria, es decir, que constituye una segunda oportunidad legal después del emplazamiento, para que el particular cumpla con el deber fiscal de declarar (arts. 716 y 643 del E.T.). Además, la etapa omitida por la administración ha sido determinada expresamente en la normatividad tributaria, como previa a la expedición de la liquidación de aforo y contra el acto sancionatorio procede el recurso de reconsideración (art. 720 E.T.). Si el administrado después de emplazarlo para que declare y de sancionarlo por no hacerlo, persiste en la omisión de presentar el respectivo denuncia tributario, el ente fiscal territorial cuenta con facultades tendientes a determinar la carga tributaria respectiva (hecho generador, base gravable y tarifa) a través de la liquidación de aforo (art. 717). Como se advirtió antes, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento para declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, pero en el caso concreto la administración Municipal en un solo: acto realizó la liquidación de aforo, (Resolución 01 del 2004) por lo que la actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 716 del E.T. que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, del emplazamiento previo para declarar y de la liquidación de aforo, respectivamente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de junio del 2008, Expediente 16037

En los artículos 715 y siguientes del Estatuto Tributario se regula el procedimiento para proferir una liquidación de aforo, la cual presupone el incumplimiento del deber de declarar, que el obligado no determinó su impuesto a pesar de tener la obligación legal. El procedimiento de aforo se inicia con el emplazamiento para declarar y en caso de persistir la omisión

procede la imposición de la sanción y posteriormente la liquidación oficial de aforo. La liquidación de revisión, por su parte, tiene por finalidad modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas de los contribuyentes, previo requerimiento especial (artículos 702 y 703 del Estatuto Tributario). De acuerdo con lo anterior, si el Departamento hubiera considerado que el demandante omitió su deber de declarar el impuesto al consumo o que debían presentarse liquidaciones privadas con destino al fondo-cuenta, el procedimiento de determinación del tributo a seguir es el señalado en los artículos 715 y siguientes, el cual se inicia con el Emplazamiento para declarar. De no hacerlo de esta manera vulneraría el debido proceso del contribuyente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de noviembre del 2007, Expediente 15015

De acuerdo con lo anterior, la regla general es que cuando la sanción se impone por resolución independiente debe darse previamente un traslado de cargos, empero, cuando existe una regulación especial, ésta debe cumplirse, como es el caso de la sanción por no declarar, que tiene un procedimiento específico, previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, que establecen que quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias estando obligados, serán emplazados por la administración para que lo hagan en el mes siguiente, advirtiéndoseles que en caso de persistir su omisión se aplicará la sanción contemplada en el artículo 643 ibídem (artículo 60 del decreto 807 de 1993). Así las cosas, con el emplazamiento para declarar y la advertencia de las consecuencias por su incumplimiento, que en este caso se hizo (folio 33 vuelto c. ppal.), se satisface el debido proceso en materia de sanciones y el derecho de defensa, porque se constituye en una oportunidad para que el administrado exprese sus argumentos y presente o solicite las pruebas a su favor. Además, el artículo 715 del Estatuto Tributario prevé que antes del emplazamiento, debe comprobarse la obligación de declarar, lo cual, a juicio de la Sala es una ocasión más para ejercer el derecho de defensa y contradicción y que en el caso se cumplió con el auto de verificación o cruce y con el requerimiento ordinario enviados a la sociedad para establecer el hecho sancionable.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 31 de marzo del 2005, Expediente 13904

También se desprende que este emplazamiento para declarar debe estar precedido de una labor de investigación y verificación que le permita a la administración tener certeza que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante por el respectivo año excedía los topes establecidos para cada grupo de declarantes, de manera que el despliegue fiscalizador tenga el suficiente soporte probatorio para expedirlo, descartando entonces la posibilidad de expedir un emplazamiento basado en meras expectativas o suposiciones sin fundamento fáctico alguno. Lo anterior por cuanto la expresión “previa comprobación de su obligación” contenida en el inciso 1 del artículo 715 del Estatuto Tributario denota pues una labor de confrontación fáctica entre los ingresos percibidos y el patrimonio poseído al 31 de diciembre frente a las cuantías establecidas para cada año, así como su responsabilidad en el impuesto sobre las ventas, todo ello conforme al decreto anual que para esos efectos expide el gobierno nacional. (...) Por tanto, cuando el artículo 715 del Estatuto Tributario señala como requisito para expedir el emplazamiento para declarar “la previa comprobación de su obligación” debe entenderse que su labor investigativa y fiscalizadora ha permitido establecer para el caso de las personas naturales, las dos condiciones para ser procedente su expedición, esto es que efectivamente no ha presentado su declaración de renta y que el monto de sus ingresos brutos y patrimonio bruto excedieron para el año cuestionado, los topes señalados legalmente.

Tribunal administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta - Subsección “A”, sentencia del 25 de noviembre del 2009, Expediente 11001-33-31-040-2007-00171-01

En el presente caso, la Sala observa que la Dirección de Impuestos Distritales profirió el emplazamiento para declarar, de que trata el artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional (fls. 53-54) en el cual le indicó al contribuyente que además del impuesto, debía liquidarse sanción por extemporaneidad. Sin embargo no le informó que la consecuencia legal de no presentar declaración sería la imposición de la sanción por no declarar prevista en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993.

El contribuyente respondió señalando que ya había cumplido con la obligación de declarar y pagar con fundamento en la liquidación provisional remitida por la administración, con lo cual estimó haber cumplido con la obligación tributaria.

Observa la Sala que ni en la liquidación provisional ni en el posterior emplazamiento para declarar la administración le indicó al contribuyente las bases y tarifas sobre las cuales debía liquidar el tributo y la sanción. En la motivación de la liquidación de aforo señaló: Una vez verificada la situación del predio a primero de enero del 2001, se observa que la liquidación del impuesto a cargo y sanción liquidada en la Liquidación provisional no corresponde a la realidad física y económica del predio.

Al respecto observa la Sala que se trata de una motivación deficiente en cuanto que debió la administración señalar las diferencias físicas y económicas concretas a que estaba haciendo referencia y que daban lugar a efectuar modificaciones en la liquidación provisional enviada al contribuyente previamente.

Lo anterior pone en evidencia la violación al debido proceso y el derecho de defensa, del administrado quien se ve sorprendido con la liquidación de aforo sin que previamente se le hubiese advertido en el emplazamiento para declarar de las nuevas bases de liquidación, el sustento de las mismas y de la sanción correspondiente. Adicionalmente la administración desconoció el principio de congruencia que debe existir entre el acto de trámite (emplazamiento para declarar) y los actos definitivos, dado que en el emplazamiento no anunció la imposición de la sanción por no declarar.

ARTÍCULO 716. 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.*

ARTÍCULO. 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 tributaria procederá a aplicar la sanción por no declarar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre del 2009, Expediente 16351

Para la demandante los actos administrativos se expidieron en forma irregular, dado que en el trámite tendiente a la expedición de la liquidación de aforo se desconocieron los presupuestos procesales consagrados en el Estatuto Tributario (arts. 715 a 717), en atención a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, lo que equivale a una vulneración del precepto constitucional del debido proceso (art. 29 C.P.). Como quedó anotado, se trata de una obligación tributaria, razón por la cual conforme a lo señalado por el Ministerio Público antes de producir el acto de aforo, el Municipio de Fómeque debió proferir el emplazamiento para declarar conforme al artículo 715 del Estatuto Tributario, el cual, de no ser atendido implicaba la expedición de la sanción por no declarar según los artículos 643 y 716 del E.T. y una vez agotadas tales etapas debió proferir la correspondiente liquidación de aforo, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 717 del E.T. Para la Sala es evidente que la administración Municipal omitió uno de los pasos previos a la expedición de la Resolución 01 del 2004 (por medio de la cual se liquida la obligación) como es el referente a la determinación e imposición de la sanción por no declarar, que otorga al contribuyente la prerrogativa que tal sanción se reduzca al 10 por ciento de la inicialmente impuesta, si la liquida y paga al presentar la declaración tributaria, es decir, que constituye una segunda oportunidad legal después del emplazamiento, para que el particular cumpla con el deber fiscal de declarar (arts. 716 y 643 del E.T.). Además, la etapa omitida por la administración ha sido determinada expresamente en la normatividad tributaria, como previa a la expedición de la liquidación de aforo y contra el acto sancionatorio procede el recurso de reconsideración (art. 720 E.T.). Si el administrado después de emplazarlo para que declare y de sancionarlo por no hacerlo, persiste en la omisión de presentar el respectivo denuncia tributario, el ente fiscal territorial cuenta con facultades tendientes a determinar la carga tributaria respectiva (hecho generador, base gravable y tarifa) a través de la liquidación de aforo. Como se advirtió antes, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento para declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, pero en el caso concreto la administración Municipal en un solo: acto realizó la liquidación de aforo, (Resolución 01 del 2004) por lo que la actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 716 del E.T. que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, del emplazamiento previo para declarar y de la liquidación de aforo, respectivamente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de noviembre del 2008, Expediente 15816

El artículo 643 del Estatuto Tributario consagra la sanción por no declarar y prevé que si la omisión se refiere a la declaración de renta, la sanción corresponde al 20 por ciento del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos

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. Para imponer la sanción debe cumplirse el trámite previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario. Conforme a la primera norma en mención, la administración debe proferir un emplazamiento previo por no declarar, que tiene por objeto emplazar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Y, si éste presenta la declaración después del emplazamiento, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario. De acuerdo con el artículo 716 del Estatuto Tributario, si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la administración debe imponer la sanción por no declarar. Esta previsión tiene sentido porque si el contribuyente no atiende el emplazamiento, y, por tanto, no declara, a pesar de estar obligado a hacerlo, debe ser sancionado por no declarar. Así pues, es requisito previo del acto que impone la sanción, que la administración haya expedido y notificado el emplazamiento para declarar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de noviembre del 2008, Expediente 16350

De conformidad con las normas citadas, el trámite que se adelanta contra los obligados a declarar que omitan el cumplimiento del deber de presentar la correspondiente declaración tributaria, se inicia con el denominado emplazamiento para declarar, acto mediante el cual la administración invita a los que previamente haya comprobado que están obligados, para que cumplan ese deber dentro del término de un (1) mes y les advierte de las consecuencias en caso de persistir en su omisión. La consecuencia de no presentar la declaración respectiva dentro del término que otorga el emplazamiento, es la imposición de la sanción por no declarar prevista en el ordenamiento jurídico, que para el caso, está señalada en el numeral 5 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, por tratarse de la omisión en la declaración del impuesto de rifas. Agotado el procedimiento previsto en los citados artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, la administración puede determinar mediante liquidación oficial de aforo la obligación tributaria de quien no haya declarado, según lo dispuesto en el artículo 717 ibídem. En suma, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. El emplazamiento si bien es un acto de trámite, su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo; así también debe ser previa la sanción por no declarar, a la determinación oficial del tributo. De lo anterior se colige que para la imposición de la sanción por no declarar, el acto previo establecido por la ley es el emplazamiento para declarar, sin que el legislador hubiera previsto que además de dicho acto, debiera formularse pliego de cargos. En este orden de ideas, no le asiste razón a la parte apelante en cuanto a que además del emplazamiento para declarar, debe proferirse pliego de cargos previo a imponer la sanción por no declarar, toda vez que, se reitera, la ley sólo estableció como acto previo a la imposición de la misma el emplazamiento para declarar, sin que al efecto hubiera previsto que adicionalmente debía formularse pliego de cargos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de noviembre del 2007, Expediente 15015

De acuerdo con lo anterior, la regla general es que cuando la sanción se impone por resolución independiente debe darse previamente un traslado de cargos, empero, cuando existe una regulación especial, ésta debe cumplirse, como es el caso de la sanción por no declarar, que tiene un procedimiento específico, previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, que establecen que quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias estando obligados, serán emplazados por la administración para que lo hagan en el mes siguiente, advirtiéndoseles que en caso de persistir su omisión se aplicará la sanción contemplada en el artículo 643 ibídem (artículo 60 del decreto 807 de 1993). Así las cosas, con el emplazamiento para declarar y la advertencia de las consecuencias por su incumplimiento, que en este caso se hizo (folio 33 vuelto c. ppal.), se satisface el debido proceso en materia de sanciones y el derecho de defensa, porque se constituye en una oportunidad para que el administrado exprese sus argumentos y presente o solicite las pruebas a su favor. Además, el artículo 715 del Estatuto Tributario prevé que antes del emplazamiento, debe comprobarse la obligación de declarar, lo cual, a juicio de la Sala es una ocasión más para ejercer el derecho de defensa y contradicción y que en el caso se cumplió con el auto de verificación o cruce y con el requerimiento ordinario enviados a la sociedad para establecer el hecho sancionable.

Tribunal administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta - Subsección "A", sentencia del 25 de noviembre del 2009, Expediente 11001-33-31-040-2007-00171-01

La Liquidación Provisional del impuesto esta regulada en primer término por el artículo 764 del Estatuto Tributario Nacional el cual es aplicable a los impuestos distritales por remisión expresa del artículo 113 del Decreto 807 de 1993. En cuanto a la Liquidación Provisional específicamente en lo que tiene que ver al impuesto predial unificado, ésta fue regulada en el artículo 60 del Decreto Distrital 362 del 2002.

De las normas transcritas se tiene que a través de la Liquidación provisional del tributo la administración liquida en forma definitiva el impuesto teniendo como parámetros para ello el impuesto determinado en su última declaración aumentado con el índice de precios al consumidor para empleados para el período comprendido entre el último día del período gravable correspondiente a la última declaración presentada y el último día del período gravable correspondiente a la declaración omitida. Dicha Liquidación Provisional puede ser controvertida a través del ejercicio del recurso de reconsideración, sin embargo la Liquidación provisional no impide que la administración redetermine el impuesto en forma definitiva mediante liquidación oficial de aforo prevista en el artículo 103 del Decreto 807 de 1993 y 717 del Estatuto Tributario Nacional, cuando quiera que se detecten modificaciones en la información catastral del predio que den lugar a una modificación de la liquidación provisional.

Ahora bien, cuando un contribuyente no ha presentado la declaración tributaria correspondiente, el procedimiento a seguir es el previsto en los artículos 643, 715, 716 y 717 del Estatuto Tributario nacional para determinar el impuesto a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Esta norma también cubre a las entidades territoriales que deben aplicar los procedimientos administrativos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, conforme a lo dispuesto por el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

En el presente caso, la Sala observa que la Dirección de Impuestos Distritales profirió el emplazamiento para declarar, de que trata el artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional (fls. 53-54) en el cual le indicó al contribuyente que además del impuesto, debía liquidarse sanción por extemporaneidad. Sin embargo no le informó que la consecuencia legal de no presentar declaración sería la imposición de la sanción por no declarar prevista en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993.

El contribuyente respondió señalando que ya había cumplido con la obligación de declarar y pagar con fundamento en la liquidación provisional remitida por la administración, con lo cual estimó haber cumplido con la obligación tributaria.

Observa la Sala que ni en la liquidación provisional ni en el posterior emplazamiento para declarar la administración le indicó al contribuyente las bases y tarifas sobre las cuales debía liquidar el tributo y la sanción. En la motivación de la liquidación de aforo señaló: Una vez verificada la situación del predio a primero de enero del 2001, se observa que la liquidación del impuesto a cargo y sanción liquidada en la Liquidación provisional no corresponde a la realidad física y económica del predio.

Al respecto observa la Sala que se trata de una motivación deficiente en cuanto que debió la administración señalar las diferencias físicas y económicas concretas a que estaba haciendo referencia y que daban lugar a efectuar modificaciones en la liquidación provisional enviada al contribuyente previamente.

Lo anterior pone en evidencia la violación al debido proceso y el derecho de defensa, del administrado quien se ve sorprendido con la liquidación de aforo sin que previamente se le hubiese advertido en el emplazamiento para declarar de las nuevas bases de liquidación, el sustento de las mismas y de la sanción correspondiente. Adicionalmente la administración desconoció el principio de congruencia que debe existir entre el acto de trámite (emplazamiento para declarar) y los actos definitivos, dado que en el emplazamiento no anunció la imposición de la sanción por no declarar.

ARTÍCULO 717. LIQUIDACIÓN DE AFORO. *Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.*

ARTÍCULO. LIQUIDACIÓN DE AFORO. Agotado el procedimiento previsto para quienes no cumplen con el deber de declarar, es decir, comprobada la obligación, notificado el emplazamiento para declarar y notificada la resolución sanción por no declarar, transcurrido el término del contribuyente para interponer el recurso de reconsideración, la administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.

En todo caso si el contribuyente demuestra haber presentado la declaración tributaria antes de la notificación de la liquidación de aforo, se revocará el acto y se archivará el expediente; sin perjuicio de la procedencia de la fiscalización sobre la declaración presentada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de octubre del 2007, Expediente 15530

Ahora bien, el Ordenamiento Tributario Nacional en lo relacionado con el proceso de aforo dispone para su validez el cumplimiento del siguiente procedimiento: 1 Emplazamiento previo por no declarar, en donde el obligado es emplazado por la administración de impuestos, previa comprobación de su obligación, para que declare en el término perentorio de un (1) mes (art. 715 E.T.). Este es un acto de trámite pero su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo. 2 Si el contribuyente persiste en su omisión, vencido el término otorgado en el emplazamiento, procede la sanción por no declarar, contra la cual puede interponerse el recurso de reconsideración. 3 Agotadas las etapas relacionadas con el emplazamiento por no declarar y la imposición de la anotada sanción, la administración dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, puede determinar mediante liquidación de aforo la obligación tributaria del omiso, contra la cual procede el recurso de reconsideración. Visto lo anterior, para la Sala es evidente que la administración Municipal omitió uno de los pasos previos a la liquidación de aforo como es el referente a la determinación e imposición de la sanción por no declarar, que otorga al contribuyente la prerrogativa que tal sanción se reduzca al 10 por ciento de la inicialmente impuesta, si la liquida y paga al presentar la declaración tributaria, es decir, que constituye una segunda oportunidad legal después del emplazamiento, para que el particular cumpla con el deber fiscal de declarar (arts. 716 y 643 del E.T.). Además, la etapa omitida por la administración ha sido determinada expresamente en la normatividad tributaria, como previa a la expedición de la liquidación de aforo y contra el acto sancionatorio procede el recurso de reconsideración (art. 720 E.T.). Si el administrado después de emplazarlo para que declare y de sancionarlo por no hacerlo, persiste en la omisión de presentar el respectivo denuncia tributario, el ente fiscal territorial cuenta con facultades tendientes a determinar la carga tributaria respectiva (hecho generador, base gravable y tarifa) a través de la liquidación de aforo.

Como se advirtió antes, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, pero en el caso concreto la administración Municipal en un solo acto realizó la liquidación de aforo e impuso la sanción por no declarar, cada una de las cuales además de ser independientes cuenta con el recurso de reconsideración, por lo que la actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 716 del E.T. que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, del emplazamiento previo por no declarar y de la liquidación de aforo, respectivamente. Por todo lo analizado, la Sala encuentra que le asiste razón a la apelante, por lo que revocará lo decidido en primera instancia, para en su lugar declarar la nulidad de la liquidación oficial de aforo y del acto administrativo que desató el recurso de reconsideración.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre del 2006, Expediente 15690

Lo anterior significa que el demandado no debía practicar liquidación de aforo por los años 1997 a 2001, puesto que ya el contribuyente había declarado el impuesto por tales vigencias, y es sabido que el supuesto para que tal liquidación sea procedente, es la falta de presentación de las declaraciones privadas. Si la administración consideraba que la CHEC omitió ingresos en razón de que no reflejó en sus declaraciones de industria y comercio, los ingresos provenientes de la actividad de servicios, debió practicar liquidación oficial de revisión, previa expedición del requerimiento especial, con el propósito de modificar las liquidaciones privadas de aquella para adicionar los ingresos por operaciones gravadas y modificar el impuesto a cargo. Además, no es cierto que como una es la actividad comercial y otra la de servicios, deba el contribuyente presentar dos declaraciones por el mismo período y en el mismo municipio, pues, se repite, el impuesto de industria y comercio es sólo uno, a pesar de que el hecho generador está integrado por varias actividades gravadas. De otra parte, no es cierto que si sólo se declara industria y comercio por una actividad se viole el derecho de propiedad que tienen los municipios sobre los tributos locales, pues, si a juicio de la administración, el contribuyente no incluyó en su declaración ingresos por otras actividades gravadas, puede modificar las liquidaciones privadas y determinar oficialmente el impuesto, por medio de la liquidación oficial de revisión. Lo anterior, porque es obligación del declarante incluir todos los ingresos por operaciones gravadas, conforme al artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 31 de marzo del 2005, Expediente 13904

También se desprende que este emplazamiento para declarar debe estar precedido de una labor de investigación y verificación que le permita a la administración tener certeza que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante por el respectivo año excedía los topes establecidos para cada grupo de declarantes, de manera que el despliegue fiscalizador tenga el suficiente soporte probatorio para expedirlo, descartando entonces la posibilidad de expedir un emplazamiento basado en meras expectativas o suposiciones sin fundamento fáctico alguno. Lo anterior por cuanto la expresión “previa comprobación de su obligación” contenida en el inciso 1 del artículo 715 del Estatuto Tributario denota pues una labor de confrontación fáctica entre los ingresos percibidos y el patrimonio poseído al 31 de diciembre frente a las cuantías establecidas para cada año, así como su responsabilidad en el impuesto sobre las ventas, todo ello conforme al decreto anual que para esos efectos expide el gobierno nacional.

(...)

Por tanto, cuando el artículo 715 del Estatuto Tributario señala como requisito para expedir el emplazamiento para declarar “la previa comprobación de su obligación” debe entenderse que su labor investigativa y fiscalizadora ha permitido establecer para el caso de las personas naturales, las dos condiciones para ser procedente su expedición, esto es que efectivamente no ha presentado su declaración de renta y que el monto de sus ingresos brutos y patrimonio bruto excedieron para el año cuestionado, los topes señalados legalmente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sección cuarta - subsección “A”, Sentencia del 6 de febrero del 2008, Expediente 250002327000200401390-02

El Concejo Municipal de Girardot, en cumplimiento de los efectos de la sentencia del H. Consejo de Estado, expuso en el Acuerdo 005 de 23 de abril del 2002, que el impuesto de industria y comercio está regulado por los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 196 del Decreto Legislativo 1333 de 1986, que indican que se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, por lo que no hay fundamento para liquidarlo cada dos meses; y en el párrafo transitorio del artículo 3, dispuso que los contribuyentes del citado impuesto para la vigencia del año gravable 2001, tendrían plazo para la presentación y pago de la declaración del impuesto hasta el 31 de julio del 2002.

La sociedad, como quedó visto, presentó las declaraciones bimestrales por el citado impuesto por los bimestres 1, 2, 3, 4, y 5 del año gravable 2001, con fundamento en la ley y en el artículo 8 del Acuerdo 036 de 1998, vigente para la época, que fijaba el pago dentro del mes siguiente al vencimiento del periodo bimestral, empero, esta norma fue declarada nula por esta jurisdicción el 7 de septiembre del 2001, de donde se desprende que, en el caso concreto, para el resto de la anualidad 2001 no existía norma que fijara los términos para declarar, y el párrafo transitorio del artículo 3 del Acuerdo 005 del 2002, expedido por el Concejo Municipal de Girardot, no puede aplicarse en forma retroactiva.

En efecto, la Sala advierte que el último inciso del artículo 338 del Ordenamiento Constitucional dispone: “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

Igualmente el artículo 363 de la Constitución Política, contempla dentro de los principios del sistema tributario, el referente a la irretroactividad. Para el efecto expresa: “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

Es evidente que el soporte normativo del Municipio para proferir a la actora la Resolución 09 del 2004, fue el Acuerdo 005 de 23 de abril del 2002, del Concejo Municipal de Girardot, el cual debía aplicarse a partir del periodo siguiente, esto es, para el año 2003, pero no para hechos ocurridos en el año 2001, por no estar permitida su retroactividad, es decir, la administración violó de manera palmaria las normas transcritas.

El H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, se pronunció respecto a la irretroactividad de normas tributarias, en sentencia de 17 de marzo del 2005, Magistrado Ponente Doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, Expediente: 13952, en los siguientes términos:

“... Ahora bien, visto lo anterior, se encuentra que el único soporte normativo del Municipio para liquidar el impuesto para el año de 1995, fue el Acuerdo 042 de 1995 y no las normas que ahora aduce la parte demandada en su recurso de apelación, por lo tanto y de acuerdo con el concepto del Ministerio Público la Sala estima que en efecto se transgredieron los artículos 338 y 363 de la Carta, al aplicarse en forma retroactiva un acuerdo municipal a un periodo gravable para el cual no estaba vigente. ...

Como se evidencia de la lectura del artículo 338 superior, la disposición prevista en su inciso tercero, impide la aplicación inmediata de las normas, entre ellas los acuerdos, reguladoras de tributos de periodo, es decir, de aquéllos cuya base

gravable es el resultado de hechos ocurridos durante un lapso determinado - como el impuesto de industria y comercio-, señalando que no pueden aplicarse sino a partir del período que comienza después de entrar en vigencia la norma.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala es claro que el acuerdo 42 del 22 de diciembre de 1995 (folio 43 y ss. del expediente) reguló en el Municipio de Marinilla todo lo concerniente al impuesto de industria y comercio, entre otros aspectos, los elementos de la obligación tributaria y en su artículo 70 derogó en forma expresa los acuerdos números 056 de 1986, 032 de 1987 y 06 de 1995, razón suficiente para entender que su aplicación estaba condicionada a lo previsto en el inciso 3 del artículo 338 de la Carta, y que en consecuencia solo era dable aplicarlo, en el período gravable siguiente a su vigencia, vale decir, para el año de 1996 y no como indebidamente lo hizo el municipio, para el año de 1995.

...”

Establecido que el Parágrafo Transitorio del artículo 3 del Acuerdo 005 del 2002, expedido por el Concejo Municipal de Girardot, no era aplicable para el período que nos ocupa, es evidente que la sociedad no estaba obligada a presentar la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros y complementarios por el saldo de los ingresos brutos de la actividad comercial realizada por el año gravable 2001 y, en consecuencia, no le era dable a la administración Municipal proferirle emplazamiento para declarar y liquidación de aforo, ya que con ello se viola el debido proceso.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la providencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad de los actos acusados, y a título de restablecimiento del derecho se declarará que la sociedad no está obligada al pago de suma adicional por concepto del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros y complementarios por el año gravable 2001, impuesta en los actos que se anulan.

Tribunal administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta - Subsección “A”, sentencia del 25 de noviembre del 2009, Expediente 11001-33-31-040-2007-00171-01

La Liquidación Provisional del impuesto esta regulada en primer término por el artículo 764 del Estatuto Tributario Nacional el cual es aplicable a los impuestos distritales por remisión expresa del artículo 113 del Decreto 807 de 1993. En cuanto a la Liquidación Provisional específicamente en lo que tiene que ver al impuesto predial unificado, ésta fue regulada en el artículo 60 del Decreto Distrital 362 del 2002.

...

Observa la Sala que ni en la liquidación provisional ni en el posterior emplazamiento para declarar la administración le indicó al contribuyente las bases y tarifas sobre las cuales debía liquidar el tributo y la sanción. En la motivación de la liquidación de aforo señaló: Una vez verificada la situación del predio a primero de enero del 2001, se observa que la liquidación del impuesto a cargo y sanción liquidada en la Liquidación provisional no corresponde a la realidad física y económica del predio.

Al respecto observa la Sala que se trata de una motivación deficiente en cuanto que debió la administración señalar las diferencias físicas y económicas concretas a que estaba haciendo referencia y que daban lugar a efectuar modificaciones en la liquidación provisional enviada al contribuyente previamente.

Lo anterior pone en evidencia la violación al debido proceso y el derecho de defensa, del administrado quien se ve sorprendido con la liquidación de aforo sin que previamente se le hubiese advertido en el emplazamiento para declarar de las nuevas bases de liquidación, el sustento de las mismas y de la sanción correspondiente. Adicionalmente la administración desconoció el principio de congruencia que debe existir entre el acto de trámite (emplazamiento para declarar) y los actos definitivos, dado que en el emplazamiento no anunció la imposición de la sanción por no declarar.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección “A”, sentencia del 20 de noviembre del 2008, Expediente 1100133310432006-00012-01

No sobra anotar finalmente que en la demanda a que se contrae esta litis se solicita la nulidad de la liquidación de aforo y del acto que decidió el recurso de reconsideración, por lo tanto, era sobre esos actos que el actor debió argumentar una posible irregularidad en la notificación y no respecto al acto que declaró como no presentada la declaración, acto que no es objeto de esta litis.

A pesar de lo anterior, la Sala hace el análisis anterior, dado que la validez del acto de liquidación de aforo depende de que se tenga o no, como presentada la declaración. Por lo demás, el actor en su demanda no manifiesta inconformidad alguna con respecto a la notificación de los actos cuya nulidad solicita (la liquidación de aforo y la que resuelve el recurso de reconsideración) razón por la cual no se entrará al análisis de su legalidad.

Ahora bien pasando a revisar las razones por las cuales el demandante estima vulnerado el debido proceso por cuanto para la fecha en que fue emitida la liquidación de aforo, la declaración presentada por la sociedad ya estaba en firme, se tiene que :

El artículo 714 del Estatuto Tributario sobre la firmeza de la declaración tributaria establece:

(...)

Para la Sala la norma en cita sería aplicable si la declaración presentada hubiese sido válida, pero como atrás se vio la declaración debe tenerse por no presentada, al estar en firme el acto que así lo declaró, de manera que la administración disponía de cinco años a partir del 10 de abril del 2001 para emitir y notificar la liquidación de aforo, es decir hasta el 10 de abril del 2006 y lo hizo el 22 de julio del 2005, de lo que se deriva que la liquidación de aforo fue notificada dentro de la oportunidad legal, sin vulneración al debido proceso.

El tercer punto a dirimir es si era procedente emitir liquidación oficial de aforo.

Los artículos 715 y siguientes del Estatuto Tributario regulan el procedimiento para proferir una liquidación de aforo, la cual presupone el incumplimiento del deber de declarar. El procedimiento de aforo se inicia con el emplazamiento para declarar y en caso de persistir la omisión procede la imposición de la sanción y posteriormente la liquidación oficial de aforo.

...

La administración procedió a proferir liquidación de aforo 3006420005000144 el 21 de julio del 2005 (fl 84 a 89 del cuaderno de antecedentes), previo el acto mediante el cual tuvo como no presentada la declaración por el año 2000, como antes se expuso.

El argumento central de inconformidad del actor es que la declaración presentada por el citado período había quedado en firme para la fecha en que se expidió la liquidación de aforo, lo que da lugar a la nulidad de esta, Para la Sala resulta del todo inadmisibles tal argumento dado que en su demanda el actor pasa por alto la expedición del acto declarativo que restó validez a la declaración, así como la firmeza del mismo. De acuerdo con lo anterior no se observa vulneración alguna a la norma transcrita.

(...).

Por lo demás, es bien sabido que en los alegatos de conclusión no es dable alegar argumentos distintos a los planteados en la demanda o en la contestación puesto que ello va en contra del principio de lealtad procesal, debido proceso y derecho de defensa.

La Sala concluye que la administración actuó conforme a derecho, lo que dará lugar a que se confirme el fallo apelado, que negó las súplicas de la demanda.

CONCEPTO DIAN 23541 del 2007

Consulta si dentro del término para la interposición del recurso de reconsideración que procede contra la resolución que impone la sanción por no declarar o dentro del término de resolución del respectivo recurso la administración tributaria puede proferir la liquidación de aforo.

(...)

En el texto transcrito (artículo 717 del Estatuto Tributario), el legislador dispuso como exigencia para la determinación de la obligación tributaria mediante la liquidación de aforo, que se haya (...)” agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716”, y no agotado la vía gubernativa sobre la sanción por no declarar.

La sanción por no declarar y la determinación oficial del impuesto, tienen finalidades diferentes; la primera sanciona la omisión del deber de declarar del contribuyente; y la segunda determina la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no ha declarado.

No obstante es importante aclarar que el parágrafo 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario prevé que 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 10% del valor de la sanción inicialmente impuesta por la administración, 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, liquidada de conformidad con lo previsto en el artículo 642.

En consecuencia y teniendo en cuenta el contenido del artículo 717 del E.T, previamente a la determinación de la obligación tributaria del contribuyente, responsable o agente retenedor mediante una liquidación de aforo, la administración tributaria deberá verificar el hecho de que el contribuyente, responsable, o agente retenedor, no ha presentado la declaración tributaria y liquidado y pagado la sanción reducida, dentro del término establecido en el parágrafo 2 del artículo 643 ibídem.

ARTÍCULO 718. PUBLICIDAD DE LOS EMPLAZADOS O SANCIONADOS. *La administración de impuestos divulgará a través de medios de comunicación de amplia difusión; el nombre de los contribuyentes, responsables o agentes de retención, emplazados o sancionados por no declarar. La omisión de lo dispuesto en este artículo, no afecta la validez del acto respectivo.*

ARTÍCULO. PUBLICIDAD DE LOS EMPLAZADOS O SANCIONADOS. La administración de impuestos divulgará a través de medios de comunicación de amplia difusión; el nombre de los contribuyentes, responsables o agentes de retención, emplazados o sancionados por no declarar. La omisión de lo dispuesto en este artículo, no afecta la validez del acto respectivo.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación

ARTÍCULO 719. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE AFORO. *La liquidación de aforo tendrá el mismo contenido de la liquidación de revisión, señalado en el artículo 712, con explicación sumaria de los fundamentos del aforo.*

ARTÍCULO. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE AFORO. La liquidación de aforo, deberá contener:

- a) Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.
- b) Período gravable al que corresponda.
- c) Nombre o razón social del contribuyente.
- d) Número de identificación tributaria, o número del documento de identificación si es del caso.
- e) Bases de cuantificación del tributo.
- f) Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.
- g) Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración, indicando al sujeto pasivo los soportes fácticos y jurídicos de la decisión.
- h) Firma o sello del control manual o automatizado.

ARTÍCULO. 719-1. INSCRIPCIÓN EN PROCESO DE DETERMINACIÓN OFICIAL.

Dentro del proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones, el respectivo Administrador de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales, ordenará la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción debidamente notificados, según corresponda, en los registros públicos, de acuerdo con la naturaleza del bien, en los términos que señale el reglamento.

Con la inscripción de los actos administrativos a que se refiere este artículo, los bienes quedan afectos al pago de las obligaciones del contribuyente.

La inscripción estará vigente hasta la culminación del proceso administrativo de cobro coactivo, si a ello hubiere lugar, y se levantará únicamente en los siguientes casos:

1. *Cuando se extinga la respectiva obligación.*
2. *Cuando producto del proceso de discusión la liquidación privada quedare en firme.*
3. *Cuando el acto oficial haya sido revocado en vía gubernativa o jurisdiccional.*
4. *Cuando se constituya garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que se inscriba.*
5. *Cuando el afectado con la inscripción o un tercero a su nombre ofrezca bienes inmuebles para su embargo, por un monto igual o superior al determinado en la inscripción, previo avalúo del bien ofrecido.*

En cualquiera de los anteriores casos, la administración deberá solicitar la cancelación de la inscripción a la autoridad competente, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de la comunicación del hecho que amerita el levantamiento de la anotación. <Adicionado por la Ley 788 del 2002, art. 6°>

ARTÍCULO. INSCRIPCIÓN EN PROCESO DE DETERMINACIÓN OFICIAL. Dentro del proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones, la administración, ordenará la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción debidamente notificados, según corresponda, en los registros públicos, de acuerdo con la naturaleza del bien, en los términos que señale el reglamento.

Con la inscripción de los actos administrativos a que se refiere este artículo, los bienes quedan afectos al pago de las obligaciones del contribuyente.

La inscripción estará vigente hasta la culminación del proceso administrativo de cobro coactivo, si a ello hubiere lugar, y se levantará únicamente en los siguientes casos:

1. Cuando se extinga la respectiva obligación.
2. Cuando producto del proceso de discusión la liquidación privada quedare en firme.
3. Cuando el acto oficial haya sido revocado en vía gubernativa o jurisdiccional.
4. Cuando se constituya garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que se inscriba.

5. Cuando el afectado con la inscripción o un tercero a su nombre ofrezca bienes inmuebles para su embargo, por un monto igual o superior al determinado en la inscripción, previo avalúo del bien ofrecido.

En cualquiera de los anteriores casos, la administración deberá solicitar la cancelación de la inscripción a la autoridad competente, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de la comunicación del hecho que amerita el levantamiento de la anotación.

PARÁGRAFO. La administración debe limitar la cuantía del registro, de modo que resulte proporcionada al valor de las obligaciones tributarias determinadas oficialmente, o al valor de la sanción impuesta por ella. Así las cosas, el valor de los bienes sobre los cuales recae el registro no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes, estos excedieren la suma indicada, deberá reducirse la medida cautelar hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado.

Corte Constitucional Sentencia C-485-03

El artículo fue declarado exequible condicionado a que se entienda que la administración debe limitar la cuantía del registro, de modo que resulte proporcionada al valor de las obligaciones tributarias determinadas oficialmente, o al valor de la sanción impuesta por ella. Para estos efectos, el valor de los bienes sobre los cuales recae el registro no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes, estos excedieren la suma indicada, deberá reducirse la medida cautelar hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado.

CONCEPTO DIAN 2854 del 2006

Según el artículo 6° de la Ley 788 del 2002, dentro del proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones, el respectivo Administrador de Impuestos Nacionales, ordenará la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución sanción debidamente notificados según corresponda, en los registros públicos, lo que significa que para la inscripción de estos actos administrativos, solo se requiere que se encuentren debidamente notificados, hecho que no implica su ejecutoria.

Sin embargo, los artículos 6° y 7° de la Ley 788 del 2002, que adicionaron al Estatuto Tributario los artículos 719-1 y 719-2, no han sido reglamentados, hecho que impide su aplicación, en razón a que el artículo 6° de la mencionada ley, condicionó su aplicación a los términos que señale el reglamento.

De otra parte, respecto a la aplicación del párrafo 3° del artículo 4° de la Ley 716 del 2001 a los mismos actos administrativos, se hacen las siguientes precisiones:

El reporte de deudores morosos a que alude el párrafo 3° del artículo 4° de la Ley 716 del 2001, modificado por el artículo 2° de la Ley 901 del 2004, que subrogó las disposiciones que se contenían en el párrafo del artículo 66 de la Ley 863 del 2003, y que debe ser remitido a la Contaduría General de la Nación durante los primeros diez (10) días calendario de los meses de junio y diciembre de cada anualidad fiscal, hace referencia a acreencias pendientes de pago, que superen un plazo de seis (6) meses y una cuantía mayor a cinco (5) salarios mínimos legales vigentes.

Lo anterior implica que debe tratarse de obligaciones claras, expresas y exigibles, lo que supone tratándose de actos administrativos derivados del proceso de determinación y discusión del tributo, su ejecutoria.

Ahora bien, el artículo 829 del Estatuto Tributario, prescribe cuando se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo. En consecuencia, a partir de la ejecutoria de los actos administrativos, cuando estos producen una obligación tributaria, se debe contar el término de prescripción de la acción de cobro según lo manda la norma citada. Dicho de otra manera, las liquidaciones oficiales o las resoluciones que impongan sanciones, no pueden hacerse exigibles mientras no se encuentren ejecutoriadas. Al respecto se pronunció este despacho mediante Oficio 048184 del 19 de julio del 2005, cuya fotocopia anexamos para su ilustración.

Cabe advertir que la Honorable Corte Constitucional, mediante Sentencia C-1083 del 24 de octubre del 2005, declaró inexecutable los incisos segundo y cuarto del párrafo 3° del artículo 2° de la Ley 901 del 2004.

ARTÍCULO 719-2. EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN EN PROCESO DE DETERMINACIÓN OFICIAL. *Los efectos de la inscripción de que trata el artículo 719-1, son:*

- 1. Los bienes sobre los cuales se haya realizado la inscripción constituyen garantía real del pago de la obligación tributaria objeto de cobro.*
- 2. La administración tributaria podrá perseguir coactivamente dichos bienes sin importar que los mismos hayan sido traspasados a terceros.*
- 3. El propietario de un bien objeto de la inscripción deberá advertir al comprador de tal circunstancia. Si no lo hiciere, deberá responder civilmente ante el mismo, de acuerdo con las normas del Código Civil. <Adicionado por la Ley 788 del 2002, art. 7>*

ARTÍCULO. EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN EN PROCESO DE DETERMINACIÓN OFICIAL. Los efectos de la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción son:

1. Los bienes sobre los cuales se haya realizado la inscripción constituyen garantía real del pago de la obligación tributario objeto de cobro.
2. La administración tributaria podrá perseguir coactivamente dichos bienes sin importar que los mismos hayan sido traspasados a terceros.
3. El propietario de un bien objeto de la inscripción deberá advertir al comprador de tal circunstancia. Si no lo hiciere, deberá responder civilmente ante el mismo, de acuerdo con las normas del Código Civil.

TÍTULO V

DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN

ARTÍCULO 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial-Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 67>

PARÁGRAFO. 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. <Adicionado por la Ley 223 de 1995, art. 283>

ARTÍCULO. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del Estatuto Tributario Nacional y en este acto administrativo, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la entidad territorial, procede el recurso de reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la administración tributaria, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el tesorero o secretario de hacienda, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

PARÁGRAFO. 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.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre del 2009, expediente 16762.

Adujo el municipio que la demanda presentada era inepta porque el demandante optó por presentar el recurso de reconsideración y, en consecuencia, ya no era procedente interponer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Dijo que, según se deriva de los artículos 720 y 835 del E.T, cuando se formula liquidación oficial y sobre la misma se decide el recurso de reconsideración, el municipio puede de manera inmediata proceder a su cobro. Interpretó que, bajo ese entendido, ya no era procedente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contenciosa. Además, porque de conformidad con el artículo 835 del E.T. sólo son demandables ante la jurisdicción los actos que resuelven las excepciones. Sobre el particular se precisa que el demandante interpreta de manera errónea los artículos 720 y 835 del E.T. Tal como lo precisó el a quo, uno es el proceso de determinación de impuestos y otro el proceso de cobro coactivo. Para que se inicie el proceso de cobro, es indispensable que se surta el proceso de determinación del impuesto porque de este proceso deviene el título ejecutivo objeto de cobro. Y si bien la autoridad tributaria puede iniciar el proceso de cobro coactivo una vez que queda en firme la liquidación oficial, esa circunstancia no constituye obstáculo para presentar la demanda ante la jurisdicción. Es más, presentada la demanda, el artículo 835 del E.T. dispone que su admisión no suspende el proceso de cobro, pero sí el remate. En consecuencia, no prospera la excepción de inepta demanda.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de octubre del 2009, expediente 16580.

La finalidad de la disposición es dejar a la voluntad del administrado discutir por vía judicial las decisiones administrativas sin plantear la discusión previa ante la DIAN, de manera que la solución del conflicto sea pronta. Sin embargo, no debe olvidarse que es una excepción legal a la necesidad de interponer el recurso de reconsideración ante la Administración y que el mismo sea decidido, que para que se acepte se deben cumplir cabalmente los requisitos que la norma señala. Estos son que se haya atendido en debida forma el requerimiento especial y que se acuda a la jurisdicción dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial. En este caso, aunque el contribuyente atendió el requerimiento especial, no acudió directamente a la jurisdicción dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial (6 de septiembre de 1996), ni prescindió del recurso de reconsideración, por el contrario, optó por interponerlo con el resultado que se mencionó y posteriormente procedió a demandar (17 de marzo de 1997) sin desvirtuar la legalidad de la inadmisión del recurso. Por esta razón no fue acertada la decisión del tribunal de considerar que la sociedad había hecho uso del párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario y que había acudido directamente a la jurisdicción, ya que no era necesario agotar la vía gubernativa, pues, como se estableció, no se cumplieron los presupuestos señalados en dicha disposición. Las consideraciones expuestas son suficientes para concluir que se debe revocar la decisión de primera instancia y en su lugar declararse inhibida la sala para un pronunciamiento de fondo por no agotamiento de vía gubernativa.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de abril del 2009, expediente 16536.

En materia tributaria el artículo 720 del Estatuto Tributario dispone que, de manera general, contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, indispensable para agotar la vía gubernativa, el cual deberá interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios “dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo”. En el presente caso, la liquidación de revisión 3106420040000047 de 10 de agosto del 2004 fue notificada el 11 de agosto del mismo año, fecha en que la actora recibió el acto administrativo, según acuse de recibo de ADPOSTAL, pues para la fecha de los actos acusadas estaba vigente el artículo 566 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 788 del 2002, conforme al cual la notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración. De acuerdo con lo anterior, la sociedad contaba hasta el 11 de octubre del 2004 para interponer el recurso de reconsideración, pues el término del artículo 720 del Estatuto Tributario se empieza a contar desde la notificación del acto, por ser éste el “primer día del plazo” conforme al artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal. Cuando se trata de términos de “meses” o “años”, los plazos corren de fecha a fecha, es decir, el número del mes o año en el que inicia debe coincidir con el mismo número del mes o año en el que termina. Por ello, cuando la norma se refiere, en este caso, al “primer día de plazo” significa la fecha de la notificación o el del acto procesal

que es el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días. Tanto es, que la norma advierte que el plazo de un mes o de un año no siempre tiene el mismo número de días; en el primer caso podrá ser de 28, 29, 30 ó 31 días, y en el segundo, de 365 o 366 días, según corresponda. Contrario a cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, esto es, incluyendo los días inhábiles es decir, cuando el plazo se fija en meses o años el plazo comienza a correr de mes a mes o año a año, independientemente que el día siguiente al de la notificación sea hábil o inhábil; y, el primer mes del término finaliza a la media noche el día cuyo número corresponde con el de la fecha de notificación. En esta materia no tiene cabida el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil según el cual "Todo término comenzará a correr desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo conceda", pues se trata de una disposición específica para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, cuestión diferente de la de los actos administrativos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de julio del 2008, expediente 16097.

De acuerdo con lo anterior, la sala tiene precisado que para que se configure el silencio administrativo positivo en materia tributaria, la ley condiciona la decisión favorable al cumplimiento de dos hechos: 1) Que el recurso se interponga en debida forma, esto es con el lleno de los requisitos consagrados por el artículo 722 del Estatuto Tributario para que proceda el fallo de fondo; y 2) Que transcurra el término de un (1) año sin que la decisión de la Administración se haya manifestado produciendo efectos legales. Ahora bien, la sala precisa que los recursos, cuya extemporaneidad en su decisión causa el silencio administrativo positivo conforme al artículo 734 del Estatuto Tributario, son el recurso de reconsideración a que se refiere el artículo 720 ibídem, que procede contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que imponen sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN y; el de reposición que se establezca en normas especiales dentro del ordenamiento tributario, pero que no tenga previsto un término para resolverse, el cual seguiría la regla general de un año del artículo 732 ibídem, so pena del silencio administrativo positivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2 de agosto del 2007, expediente 14913.

El párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario contempla una forma especial de agotamiento de la vía gubernativa, según la cual, los contribuyentes pueden prescindir del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y demandarla directamente dentro de los 4 meses siguientes a la notificación de la misma, siempre que hubieren atendido en debida forma el requerimiento especial. El requerimiento especial se atiende "en debida forma" cuando se cumplen los siguientes requisitos sobre la respuesta del mismo (E.T., art. 707): – Que conste por escrito, el cual debe cumplir las prescripciones del artículo 559 del Estatuto Tributario. – Que se presente dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de la notificación del requerimiento especial. – Que se suscriba por el contribuyente o por quien tenga capacidad legal para hacerlo y, – 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 que acaban de enumerarse. En el asunto sub examine se demostró que la demandante dio respuesta escrita al requerimiento especial 310632001000075 de 21 de marzo del 2001 (folios 363-369, C. 2), con lo cual acató el primero de los requisitos del artículo 707 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de julio del 2007, expediente 15436.

Así las cosas, la sala encuentra que en sede administrativa, la DIAN contaba con prueba documental expedida por ADPOSTAL, que daba cuenta que la resolución sancionatoria fue recibida por la sociedad contribuyente el 24 de agosto del 2002, como quiera que en el acuse de recibo se relaciona la planilla con que fue enviado el acto, la fecha de recibo, avalada con la firma y sello de de la empresa en el momento de la recepción. Unido a lo anterior, el mismo contribuyente aceptó en el recurso de reposición contra el auto inadmisorio, que la actuación fue recibida el 24 de agosto del 2002, sólo que como era un día inhábil (sábado), el término de dos meses para impugnarlo se contaba conforme al artículo 62 del Código de Régimen Político y Municipal, a partir del día hábil siguiente, es decir, del lunes 26 de agosto de ese año. Lo anterior a la luz del artículo 747 del Estatuto Tributario constituye una confesión, puesto que se trata de la manifestación escrita hecha por el contribuyente legalmente capaz, en este caso, el representante legal de la sociedad NCR COLOMBIA LTDA., sobre la existencia de un hecho físicamente posible que lo perjudica, como es admitir que el acto que lo sancionó lo recibió el 24 de agosto del 2002 y que deviene en que la impugnación administrativa presentada el 28 de octubre del mismo año sea extemporánea, la cual sólo era desvirtuable con la prueba de error o fuerza sufridos por el confesante, dolo de un tercero o falsedad material del escrito contentivo de ella, aspectos que no se aducen en el proceso. En efecto, el artículo 720 del Ordenamiento Tributario es claro al señalar que el recurso de reconsideración debe interponerse dentro de los dos meses

siguientes a la notificación del acto, por lo que al surtir la notificación por correo en la fecha en que se recibió la actuación sancionatoria, el 24 de agosto del 2002, el plazo máximo para presentarlo vencía el 24 de octubre del mismo año (jueves según calendario de ese año), por lo que al incoarse el 28 de octubre, es extemporáneo y acarrea su inadmisión en aplicación del literal b) del artículo 722 ib., tal como se plasmó en la actuación demandada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 22 de septiembre del 2005, expediente 13812.

El artículo 866 íbidem establece que la DIAN podrá corregir en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción contenidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercido la acción contencioso administrativa. Sin embargo, la facultad de enmendar en cualquier tiempo, antes de que se acuda a la jurisdicción, los yerros aritméticos o de transcripción que se presenten en los actos administrativos, no significa que se pueda alterar o modificar el contenido de aquéllos; simplemente se trata de corregir, aun de oficio, errores que por su naturaleza no afectan la decisión que la Administración ha tomado. Dado que con ocasión de la corrección o aclaración de errores aritméticos o de transcripción no es dable alterar el acto administrativo que se aclara o corrige y que el acto aclaratorio y el que se aclara forman una sola decisión administrativa y aquel participa de la misma naturaleza de éste para todos los efectos, incluso para su impugnación; la sala ha precisado que el ejercicio de la facultad de enmendar tales yerros no implica ampliar o prorrogar los plazos que tiene el contribuyente para discutir administrativamente la decisión, pues ésta se encuentra válidamente proferida desde el momento de su expedición y es oponible desde cuando se notifica a los interesados.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de febrero del 2005, expediente 14054.

El agotamiento de la vía gubernativa consiste en términos generales en la utilización de los recursos previstos en la ley para impugnar los actos administrativos. Con dicha exigencia se persigue que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones a fin de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de proceso judicial. Así de conformidad con el artículo 135 del CCA, subrogado por el artículo 22 del decreto 2304 de 1989, el agotamiento de la vía gubernativa es requisito indispensable para acudir ante la jurisdicción en demanda de nulidad contra actos administrativos definitivos de carácter particular y concreto. Con este trámite, la Administración tiene la oportunidad de revisar su decisión y si es del caso, modificarla, complementarla, aclararla o revocarla, antes de que la controversia sea planteada judicialmente. En materia tributaria el artículo 720 del Estatuto Tributario dispone que contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración el cual es indispensable para agotar la vía gubernativa. Mediante la Ley 223 de 1995 se adicionó esta norma con un párrafo en el sentido de prever un evento en el cual se puede prescindir del recurso de reconsideración y poder acudir directamente a la jurisdicción y es cuando se ha atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practica liquidación oficial.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "B", sentencia del 22 de octubre del 2009, expediente No 07-0155-01.

Así las cosas, la sala estima necesario aclarar que el agotamiento de la vía gubernativa como presupuesto procesal de la acción contencioso administrativa consiste, en términos generales, en la utilización de los recursos previstos en la ley para impugnar los actos administrativos y su decisión expresa o presunta por silencio administrativo. Con dicha exigencia se persigue que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones a fin de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan revisar sus propias decisiones, antes de que sean objeto de proceso judicial.

Así mismo, debe recordar que la improsperidad del medio exceptivo no conlleva a dar por acreditada tal exigencia, en tanto el agotamiento de la vía gubernativa, como fenómeno con el cual termina la competencia de la Administración para resolver sobre las impugnaciones y que por silencio se abra la vía contenciosa, constituye un presupuesto procesal de la acción, el que incumbe demostrar al actor y que en todo caso debe ser objeto de examen oficioso previo por parte de la jurisdicción.

Puestas en ese estadio las cosas, se hace necesario para la sala precisar que el agotamiento de la vía gubernativa es un presupuesto procesal de la acción, consagrado en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo en la modificación del artículo 22 del decreto 2304 de 1989, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 135. POSIBILIDAD DE DEMANDA ANTE LA JURISDICCIÓN EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CONTRA ACTOS PARTICULARES. La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular que ponga término a

un proceso administrativo y se restablezca el derecho del actor debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo”.

En concordancia con lo anterior, el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo prevé que la vía gubernativa se entiende agotada cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (artículo 62 *ibídem*); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido (artículo 62 *ibídem*), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.

El agotamiento de la vía gubernativa consiste en términos generales, en la utilización de los recursos previstos en la ley para impugnar los actos administrativos. Con dicha exigencia se persigue que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el fin de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de proceso judicial.

(...)

En materia tributaria, el artículo 720 del Estatuto Tributario prevé que contra las resoluciones que imponen sanciones, entre otros actos administrativos, procede el recurso de reconsideración, el cual es indispensable para agotar la vía gubernativa. Sólo se puede prescindir de dicho recurso y acudir directamente ante la jurisdicción demandando la liquidación oficial de revisión, cuando el contribuyente atiende en debida forma el requerimiento especial.

A su turno, el artículo 722 *ibídem* señala que el recurso de reconsideración debe formularse por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad e interponerse dentro de la oportunidad legal, directamente o mediante apoderado o representante, por lo que sí el contribuyente incumple alguno de éstos, la Administración debe, mediante auto, inadmitir el recurso (artículos 726 a 728 del Estatuto Tributario), el cual es susceptible de reposición, y de ser confirmada la inadmisión, "la vía gubernativa se agotará en el momento de la notificación" del auto confirmatorio (artículo 728 (parágrafo) del Estatuto Tributario).

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".

En materia de sanciones, el recurso de reconsideración tiene el carácter de obligatorio, vale decir que debe interponerse como requisito para agotar debidamente la vía gubernativa y así cumplir con este presupuesto procesal de la acción.

Puestas en ese estadio las cosas, la sala encuentra que la alegación de la accionante se funda en que el término para interponer el recurso de reconsideración contra la resolución sanción No. 310642006000189 de 13 de diciembre del 2008, debe contarse a partir de la notificación del oficio por medio del cual la Administración dio respuesta a una solicitud de aclaración de dicho acto, lo cual impone a la sala establecer si en verdad el acto administrativo por medio del cual se impone la sanción era confuso y oscuro, de tal manera que ameritara su aclaración, o solamente es una forma de dilatar el término para agotar la vía gubernativa.

(...)

De lo anterior, en primer lugar la sala encuentra que el acto sancionatorio estuvo precedido de un pliego de cargos en el cual se le glosó a la accionante los hechos objeto de sanción, respecto del cual este no hizo ningún tipo de manifestación; en segundo lugar, de la simple lectura del acto sancionatorio es viable deducir con claridad su finalidad, cual es la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001, señalándose claramente la cuantía de la devolución más el 50% de los intereses liquidados sobre el valor a reintegrar a la tasa vigente al momento del pago, por lo que no se evidencia ninguna oscuridad que pueda dar objeto a una aclaración.

Caso diferente es la inconformidad con la sanción o sobre el monto impuesto por la Administración, lo cual en si mismo constituye una verdadera impugnación y lo procedente era la interposición en oportunidad del recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio.

(...)

De lo anterior, es claro que el oficio citado no es un acto definitivo que cree, modifique o extinga una situación jurídica particular y tampoco tiene la virtualidad de suspender o ampliar, o revivir el término para impugnar la resolución sanción proferida por la Administración en contra de la sociedad accionante.

Ahora bien, en el sub judice de conformidad con el artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración debía interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la resolución sanción No. 310642006000189 de 13 de diciembre del 2006, diligencia que se surtió el 19 de diciembre siguiente, según certificación directa expedida

por los Servicios Postales Nacionales, por lo que el término para interponer el recurso de reconsideración vencía el 19 de febrero del 2007, día hábil corriente.

En ese sentido, dado que el recurso de reconsideración contra la resolución sanción No. 310642006000189 de 13 de diciembre del 2006 se presentó el 12 de marzo del 2007, es evidente que se interpuso en forma extemporánea por lo que procedía su inadmisión, tal como lo decidió la Administración.

Para la sala, la actora tuvo la oportunidad de discutir en el momento de la notificación la imposición de la sanción mediante el recurso de reconsideración y al optar por un procedimiento diferente no agotó la vía gubernativa en debida forma.

De manera que, si el recurso de reconsideración interpuesto por la actora no pudo ser decidido por extemporáneo, se hizo imposible el principio de discusión previa ante la Administración, y eso equivale a la falta de agotamiento de la vía gubernativa o a un indebido agotamiento de la misma, lo cual hace improcedente un pronunciamiento de fondo sobre las pretensiones de la demanda por ausencia de un presupuesto procesal de la acción, razón por la cual se confirmará la sentencia.

ARTÍCULO 721. COMPETENCIA FUNCIONAL DE DISCUSIÓN. *Corresponde al jefe de la Unidad de Recursos Tributarios fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario.*

Corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización, comisión o reparto del jefe de recursos tributarios, sustanciar los expedientes, admitir o rechazar los recursos, solicitar pruebas, proyectar los fallos, realizar los estudios, dar concepto sobre los expedientes y en general, las acciones previas y necesarias para proferir los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

ARTÍCULO. COMPETENCIA FUNCIONAL DE DISCUSIÓN. Corresponde al tesorero, secretario de Hacienda, a quien haga sus veces o a los funcionarios del nivel directivo o profesional en quienes se deleguen tales funciones fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario.

Corresponde a los funcionarios de la administración, previa autorización, comisión o reparto, sustanciar los expedientes, admitir o rechazar los recursos, solicitar pruebas, proyectar los fallos, realizar los estudios, dar concepto sobre los expedientes y en general, las acciones previas y necesarias para proferir los actos mediante los cuales se fallen los recursos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de agosto del 2007, expediente 14929.

En cuanto a la competencia funcional al interior del Distrito y tratándose de la determinación oficial del tributo y su discusión, las dependencias de fiscalización, liquidación y jurídica o recursos tributarios, son las encargadas de adelantar el procedimiento y la investigación tendiente a una correcta determinación tributaria.

Los artículos 81, 82 y 105 del decreto 807 de 1993, que remiten a los artículos 688, 691 y 721 del Estatuto Tributario, asignaron al jefe de la unidad de fiscalización, entre otras, la función de proferir los requerimientos especiales; al jefe de la unidad de liquidación, la de proferir las liquidaciones oficiales y al jefe de la unidad de recursos tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los actos de determinación de impuestos.

También se dispuso que los funcionarios de dichas dependencias, previamente autorizados o comisionados por los jefe pueden adelantar las actuaciones preparatorias y necesarias respecto de los actos de competencia del Jefe.

Ha sido criterio de la sección que si bien la competencia funcional para proferir esos actos administrativos corresponde a los jefes de las unidades, esa función no es privativa, pues puede ser delegada en otros funcionarios, entre ellos, los coordinadores o jefes de grupo de trabajo, no sólo por permitirlo las normas legales, por ejemplo, los artículos 561 del Estatuto Tributario y 29 del decreto reglamentario 1072 de 1999, en el caso de impuestos nacionales, sino porque constitucionalmente, toda función administrativa es eminentemente delegable, en las condiciones allí establecidas en garantía de los principios de eficacia, economía y celeridad, conforme al artículo 209 de la Carta .

En el caso bajo análisis, el requerimiento especial fue expedido por la coordinadora del Grupo de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital, en virtud de las facultades consagradas, entre otras, por las resoluciones 162 de 10 de febrero del 2000 y 213 del 22 de febrero del 2000.

La liquidación oficial de revisión fue expedida por el coordinador del Grupo Interno de Trabajo de Liquidación en virtud de las facultades concedidas, entre otras normas, por la resolución 454 de 24 de abril del 2001.

Y la resolución que decidió la reconsideración fue expedida por el coordinador del Grupo de Recursos Tributarios de acuerdo con las facultades consagradas en las resoluciones 495 de 8 de mayo del 2001 y 01 de 5 de junio del 2001.

En el expediente se encuentra un oficio dirigido al Tribunal del subdirector de Recursos Humanos de la Alcaldía Mayor de Bogotá en el que informa que los tres funcionarios mencionados para las fechas en que expidieron los actos administrativos se desempeñaban como profesionales especializados coordinadores de Grupo de Fiscalización, Liquidación y Recursos Tributarios, respectivamente.

Conforme al artículo 7 del decreto distrital 828 de 1999, por el cual se modifica la estructura organizacional de la Secretaría de Hacienda del Distrito, se facultó al secretario de Hacienda para redistribuir los empleos, reasignar funciones y conformar grupos internos de trabajo de acuerdo, entre otros factores, con las necesidades del servicio (folio 173).

En el proceso administrativo la jefe de Unidad de Determinación del Distrito, mediante oficio de 7 de febrero del 2002, informó que el decreto 270 de 5 de abril del 2001 facultó al secretario de Hacienda para conformar grupos de trabajo y designar coordinadores y, en virtud de esa atribución, el secretario mediante resolución 454 de 24 de abril del 2001 conformó el grupo interno de trabajo de liquidación y designó como coordinador al funcionario que suscribió la liquidación de revisión (folio 149 c.a.).

Ahora bien, en el folio 173 del expediente se encuentra fotocopia de la resolución 162 de 10 de febrero del 2000 por la cual el secretario de Hacienda organizó el grupo interno de trabajo de fiscalización al que le asignó, entre otras funciones, la de proferir los correspondientes actos administrativos que se generen en desarrollo de las investigaciones tributarias. Mediante resolución 213 de 22 de febrero de 2000 el secretario designó como coordinador del grupo a la persona que expidió el requerimiento especial (folio 129 c.ppal.).

También se encuentra acreditado en el proceso que mediante resolución 495 de 8 de mayo del 2001 el secretario de Hacienda conformó el grupo interno de trabajo de Recursos Tributarios y designó como coordinador del grupo al funcionario que decidió el recurso de reconsideración, a quien se había delegado para conocer y fallar estos recursos, por resolución 001 de 5 de junio del 2001 (fl. 134 c. ppal.).

De acuerdo con lo anterior, los funcionarios que expidieron los actos administrativos cuestionados se encontraban facultados por los decretos 828 de 1999 y 270 del 2001 del secretario de Hacienda, a quien se le había facultado para redistribuir los empleos, reasignar funciones y conformar grupos internos de trabajo. La legalidad de estos actos no ha sido desvirtuada ni es éste el escenario para discutirla. Por lo anterior este cargo no prospera.

ARTÍCULO 722. REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN Y REPOSICIÓN. *El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos:*

- a) *Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.*
- b) *Que se interponga dentro de la oportunidad legal.*
- c) *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.

d) *Inexequible. Corte Constitucional. Sentencia C-1441/2000.*

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.

ARTÍCULO. REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN Y REPOSICIÓN. El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.
- b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.
- c. 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.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 723. LOS HECHOS ACEPTADOS NO SON OBJETO DE RECURSO. *En la etapa de reconsideración, el recurrente no podrá objetar los hechos aceptados por él expresamente en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación.*

ARTÍCULO. LOS HECHOS ACEPTADOS NO SON OBJETO DE RECURSO. En la etapa de reconsideración, el recurrente no podrá objetar los hechos aceptados por él expresamente en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 724. PRESENTACIÓN DEL RECURSO. *Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 559, no será necesario presentar personalmente ante la Administración, el memorial del recurso y los poderes, cuando las firmas de quienes los suscriben estén autenticadas.*

ARTÍCULO. PRESENTACIÓN DEL RECURSO. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo sobre presentación de escritos y recursos de este estatuto, no será necesario presentar personalmente ante la Administración, el memorial del recurso y los poderes, cuando las firmas de quienes los suscriben estén autenticadas.

ARTÍCULO 725. CONSTANCIA DE PRESENTACIÓN DEL RECURSO. *El funcionario que reciba el memorial del recurso dejará constancia escrita en su original de la fecha de presentación y devolverá al interesado uno de los ejemplares con la referida constancia.*

ARTÍCULO. CONSTANCIA DE PRESENTACIÓN DEL RECURSO. El funcionario que reciba el memorial del recurso dejará constancia escrita en su original de la fecha de presentación y devolverá al interesado uno de los ejemplares con la referida constancia.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 726. INADMISIÓN DEL RECURSO. *En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722, deberá dictarse auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición.*

Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 68>

ARTÍCULO. INADMISIÓN DEL RECURSO. En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo sobre requisitos del recurso de reconsideración y reposición, deberá dictarse auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente, o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición.

Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de septiembre del 2007, expediente 15692.

Mediante el auto mencionado, la DIAN admitió el recurso de reconsideración interpuesto por CYS CONSTRUCTORES LTDA., NIT 800.012.911, contra la resolución 0413 de 5 de diciembre de 1997, pero en la parte resolutive hace mención a la sociedad "DYS CONSTRUCTORES LTDA.". A juicio de la sala, este es un error meramente mecanográfico que no afecta la actuación. Además, conforme al inciso 2 del artículo 726 ib, si en gracia de discusión se aceptara que el mencionado auto admitió el recurso de "otra persona", transcurridos los quince días hábiles a que el inciso se refiere, sin manifestación expresa de la Administración, se entendería que el recurso interpuesto por la demandante, fue admitido. De otra parte, el silencio administrativo positivo, consagrado en el artículo 734 del Estatuto Tributario, está referido al tiempo (un año) que tiene la Administración para resolver el recurso de reconsideración o reposición contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que imponen sanciones, pero no para admitir o inadmitir un recurso. En consecuencia, aun en el evento de que se considere que el auto admisorio se refirió a otra persona, no tiene efectos en relación con el silencio positivo, sino con la aplicación del artículo 726 arriba citado. En el anterior orden de ideas, como el recurso fue interpuesto el 5 de febrero de 1998 y la resolución que decidió el recurso fue proferida el 19 de noviembre de 1998 y notificada personalmente el día siguiente, no se configuró el silencio administrativo con efectos positivos, pues el recurso se decidió y notificó dentro del término legal previsto en el artículo 732 ibídem.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 14 de junio del 2007, expediente 14589.

Los requisitos del recurso de reconsideración se encuentran previstos en el artículo 722 del Estatuto Tributario. Si el contribuyente incumple alguno, 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 del Estatuto Tributario). 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, el 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; o declarar resuelto el recurso a favor del administrado en virtud del silencio administrativo positivo, si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración (artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario). No sobra advertir que para que el juez administrativo se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración, y posteriormente pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la parte actora, o declarar la ocurrencia del silencio positivo, se deben demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso. En caso de que dicho auto no se acuse, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.

De otra parte, el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo ordena demandar el acto definitivo y los que lo modifiquen o confirmen en la vía gubernativa. No obstante, aunque el auto que inadmite la reconsideración no resuelve el recurso administrativo, puesto que no modifica, confirma o revoca el acto definitivo, debe demandarse. Lo anterior, porque sólo así el juez administrativo puede resolver sobre su legalidad como requisito previo para analizar el fondo de la controversia tributaria y la configuración o no del silencio administrativo positivo. En el caso concreto, la parte actora solicitó la nulidad del acto que le negó la reducción de la sanción. Sin embargo, no demandó el auto inadmisorio de la reconsideración, porque es un acto de trámite que no resolvió el recurso y, por ende, no agotó la vía gubernativa. Cabe anotar que el Distrito no concedió el recurso de reposición contra el auto inadmisorio, a pesar de lo previsto en los artículos 726 y 728 del Estatuto Tributario. No obstante, podía demandar dicho auto directamente, esto es, sin agotar la vía gubernativa respecto de los motivos de la inadmisión, debido a que en el artículo 2 del auto inadmisorio expresamente se dijo que contra dicha providencia no cabía recurso alguno (folio 79 c. a). A pesar de que la actora no demandó el auto inadmisorio del recurso, pidió que el mismo se declarara resuelto a su favor, por haber operado el silencio administrativo positivo, dado que fue presentado oportunamente. Como la demandante también debió solicitar la nulidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, con el fin de que la jurisdicción se pronunciara sobre su legalidad, y sólo en caso de ser anulado, analizar la procedencia o no del silencio positivo, se observa que la demanda es inepta, pues el acto definitivo que negó la reducción de la sanción y el auto inadmisorio del recurso de reconsideración constituyen una unidad inseparable en la medida en que, se repite, si no se anula el último y, por tanto, se retira el ordenamiento jurídico, no es posible estudiar de fondo las pretensiones de la demanda en relación con el acto definitivo.

CONCEPTO DIAN 90656 del 2005

Del tenor literal de la norma transcrita se sigue que la administración debe dictar el auto inadmisorio del recurso de reconsideración dentro del mes siguiente a su interposición cuando no reúna los requisitos legales previstos para su pre-

sentación. Resulta claro que la actividad de la administración se circunscribe, inicialmente, a “dictar” el auto que resuelve la inadmisión del recurso interpuesto en el término de un mes contado a partir de la interposición del recurso.

Obsérvese que el legislador primero se ocupa de fijar el término dentro del cual se debe expedir el auto y posteriormente de establecer su debida notificación, señalando la forma y los términos para el efecto; por lo tanto, esta diligencia no puede entenderse comprendida dentro del mes previsto para dictar el auto inadmisorio.

Este criterio, acorde a la interpretación literal de la norma, se complementa con el análisis de su finalidad, que consiste en permitirle a la DIAN verificar el cumplimiento de los requisitos legales del recurso de reconsideración, para lo cual la ley otorga un término prudencial de un mes, el cual no puede reducirse ostensiblemente por efectos del término requerido para practicar la diligencia de notificación. En efecto, la notificación de la providencia debe realizarse personalmente previa citación al interesado, o mediante edicto, que deberá fijarse por el término de diez (10) días, si pasados diez (10) días después de la citación este no se presenta para notificarse personalmente.

Por lo anterior, es claro que la ley no prevé que la notificación del auto inadmisorio del recurso de reconsideración deba efectuarse en el mismo término señalado para dictarlo.

Respecto de su segundo interrogante sobre cuál es la decisión que profiere la administración cuando se presenta el recurso de reconsideración de manera extemporánea, le manifiesto que el artículo 726 del Estatuto Tributario es claro al señalar que, de no cumplirse con los requisitos previstos en el artículo 722 ibídem, entre los que se menciona la interposición del recurso dentro de la oportunidad legal, la administración debe dictar auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Contra el auto que inadmite el recurso, puede interponerse el recurso de reposición, y la providencia que lo confirma agota la vía gubernativa en el momento de su notificación. Es de advertir que, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 728 del Estatuto Tributario, la interposición extemporánea del recurso de reconsideración no es saneable.

ARTÍCULO 727. NOTIFICACIÓN DEL AUTO. <Derogado por la Ley 6ª de 1992, art. 140>

ARTÍCULO 728. RECURSO CONTRA EL AUTO INADMISORIO. *Contra el auto que no admite el recurso podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los cinco (5) días (Hoy 10 días) siguientes a su notificación.*

La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo 722, podrá sanearse dentro del término de interposición. <La omisión del requisito señalado en el literal d) del mismo artículo, se entenderá saneada, si dentro de los veinte (20) días siguientes a la notificación del auto inadmisorio, se acredita el pago o acuerdo de pago>. La interposición extemporánea no es saneable. <Inexequible. Corte Constitucional. Sentencia C-1441/2000>

El recurso de reposición deberá resolverse dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición, salvo el caso en el cual la omisión que originó la inadmisión, sea el acreditar el pago de la liquidación privada. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto.

Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación.

ARTÍCULO. RECURSO CONTRA EL AUTO INADMISORIO. La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo que regula los requisitos del recurso de reconsideración y reposición podrá sanearse dentro del término de interposición. La interposición extemporánea no es saneable.

La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto.

Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación.

Nota: La modificación propuesta es acorde con artículo 726 del Estatuto Tributario Nacional (modificado por la Ley 6ª de 1992) que establece el procedimiento ante la inadmisión del recurso.

ARTÍCULO 729. RESERVA DEL EXPEDIENTE. *Los expedientes de recursos sólo podrán ser examinados por el contribuyente o su apoderado, legalmente constituido, o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente.*

ARTÍCULO. RESERVA DEL EXPEDIENTE. Los expedientes de recursos sólo podrán ser examinados por el contribuyente o su apoderado, legalmente constituido, o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

CONCEPTO DIAN 89834 del 2007

(...)

Por su parte y 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 permite 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 estas deben ser atendidas.

Es decir, los contribuyentes directamente o a través de sus apoderados legalmente constituidos pueden ejercer dentro la oportunidad establecida en la ley, el derecho de defensa consagrado en nuestra Constitución Política en el artículo 29 con carácter de fundamental para toda clase de actuaciones administrativas.

Ahora bien, si para ejercer el derecho de defensa los contribuyentes directamente o a través de sus apoderados legalmente constituidos o abogados autorizados, requieren el examen del expediente que reposa en la administración tributaria, así podrán solicitarlo mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente, de la misma manera que se solicita el examen de los mismos, dentro del proceso de cobro o de discusión del tributo (arts. 729 y 849-4).

La H Corte Constitucional en el fallo T-521 de 1993, Exp. 18216 MP doctor Hernando Herrera Vergara, donde expresó:

“En el caso que nos ocupa, la Unidad Administrativa Especial de impuestos Nacionales, está adelantando una investigación tributaria, la cual se rige por las normas vigentes en esta materia, que son de orden público y por tanto, de estricto cumplimiento. Quiere decir esto que existe un procedimiento reglado dentro del cual se establecen las oportunidades procesales dentro de las cuales el contribuyente puede controvertir los hechos en que se fundamenta la liquidación del impuesto.

La inspección que adelanta la Administración es una investigación tributaria, con miras a determinar si existe o no mérito suficiente para aplicar los correctivos que el ordenamiento señale: hasta ahora no se ha producido documento alguno que ponga en peligro o lesione los intereses del actor, ni actuaciones que deba éste conocer.

De otra parte, también son atinadas las observaciones del fallador de primera instancia, en el sentido de que no existe el alegado desconocimiento del derecho de acceso a los documentos públicas y que, siendo el acta respectiva el documento con que culmina la inspección tributaria, sería este documento al cual puede reclamar el actor, pero en modo alguno, a las etapas que anteceden que siendo parte de la investigación que adelanta la administración, no son documentos susceptibles de controversia.

Debe poner de presente esta sala (...) que, si bien es cierto la persona tiene derecho a dirigirse a las diferentes autoridades de la República, en procura de información, teniendo estas la obligación insoslayable de responder, no lo es menos

que el deber de quien hace uso del derecho de petición, le impone ser respetuoso en su ejercicio, ya que este no puede convertirse en un elemento que pueda encaminarse, en forma de liberada al entramamiento de la buena marcha de la Administración, con solicitudes que no buscan otra cosa que el entorpecimiento de la labor investigativa, que como en el presente evento, desarrolla la entidad acusada". (Negrilla fuera de texto).

Acorde con lo anterior, en la etapa de determinación oficial del impuesto los expedientes podrán ser examinados por el contribuyente y/o su apoderado o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente dentro de la misma oportunidad procesal que se tiene para controvertir los hechos en que se fundamenta la liquidación del impuesto.

Finalmente es importante recalcar que según el contenido del artículo 693 del Estatuto Tributario, las informaciones tributarias respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias tendrá el carácter de reservada dentro del proceso de determinación del impuesto frente a terceros, mas no frente al contribuyente.

ARTÍCULO 730. CAUSALES DE NULIDAD. *Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos proferidos por la Administración Tributaria son nulos:*

1. *Cuando se practiquen por funcionario incompetente.*
2. *Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.*
3. *Cuando no se notifiquen dentro del término legal.*
4. *Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración o de los fundamentos del aforo.*
5. *Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.*
6. *Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.*

ARTÍCULO. CAUSALES DE NULIDAD. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos proferidos por la Administración Tributaria son nulos:

1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.
2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.
3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.
4. Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.
5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.
6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2 de agosto del 2007, expediente 14913.

De otra parte, como la liquidación oficial de revisión se notificó el 10 de agosto del 2001, esto es, antes del vencimiento del término para responder el requerimiento especial (5 de septiembre del 2001), dicha liquidación es nula en virtud del artículo 730 del Estatuto Tributario, porque se profirió con pretermisión del término que la ley señala para responder el requerimiento.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de marzo del 2006, expediente 15418.

Antes de la vigencia de la Ley 223 de 1995 la jurisprudencia de esta corporación reiteró que el lapso de suspensión del término para notificar el requerimiento era mientras durara la inspección tributaria, máximo por tres meses, lapso que empezaba a correr a partir de la fecha en que efectivamente se practique. No bastaba la notificación del auto que ordena la inspección para que operara la suspensión.

(...)

La sala ha interpretado que con esta modificación legal, el lapso de suspensión del plazo para dictar el requerimiento especial ya no es el mismo que dure la inspección, sino el término fijo de tres meses, los cuales se empiezan a contar a partir de la fecha de notificación del auto que la decreta, como lo señala de manera expresa la norma, criterio que se mantiene vigente y por tanto se reitera en esta ocasión.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2006 marzo 30, expediente 15418.

Ahora bien, para la sala la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, opera solamente cuando existe realmente una inspección tributaria, pues resulta perfectamente claro que mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, no puede entenderse como es obvio, que hubiesen ejercido alguna "inspección" ni menos que hubiese empezado la suspensión del mencionado término. Igualmente la expresión "se practique inspección tributaria" implica que efectivamente se realice ésta, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección." Para la sala, la suspensión del término para proferir el requerimiento especial empieza a correr desde la fecha en que se notifique el auto que ordena la inspección tributaria, pero opera solamente cuando la diligencia se practica, para lo cual basta que dentro del periodo se realice al menos una prueba relacionada con la inspección, pues resulta claro que mientras los funcionarios comisionados o inspectores no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse como es obvio, que hubiesen efectuado la "inspección" ni menos que hubiese empezado la suspensión del mencionado término.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de marzo del 2006, expediente 15069.

Para la sala, la suspensión del término para proferir el requerimiento especial empieza a correr desde la fecha en que se notifique el auto que ordena la inspección tributaria, pero opera solamente cuando la diligencia se practica, para lo cual basta que dentro del periodo se realice al menos una prueba relacionada con la inspección, pues resulta claro que mientras los funcionarios comisionados o inspectores no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse como es obvio, que hubiesen efectuado la "inspección" ni menos que hubiese empezado la suspensión del mencionado término.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de junio del 2005, expediente 13605.

En síntesis, si bien la falta de notificación del requerimiento especial no hace inexistente el acto, esto no produce los efectos vinculantes previstos en el artículo 714 ib., como es impedir la firmeza de la liquidación privada. Por ello se configuran las causales de nulidad invocadas por el demandante, puesto que para la fecha en que se profiere la liquidación oficial de revisión, 28 de abril de 1999, la administración había perdido competencia, dado que la liquidación privada quedó en firme el 12 de octubre de 1998. Además, porque el acto oficial de liquidación se produjo sin que previamente se hubiese notificado requerimiento especial, causal de nulidad prevista en el artículo 730 del Estatuto Tributario, tal como lo concluyó el a quo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 28 de enero del 2009, expediente 110013331040200700080-01.

Siendo así las cosas, la Administración de impuestos Distritales incurrió en violación al debido proceso al proferir dos requerimientos especiales por el mismo impuesto y periodo, pues no existe norma tributaria que autorice a la Administración a expedir más de un requerimiento especial.

De otro lado, la sala precisa que si bien no procede la nulidad de los requerimientos especiales, actos preparatorios y de trámite, las irregularidades contenidas en ellos vician los actos definitivos a que dan lugar, conforme a las nulidades previstas en el artículo 730 del Estatuto Tributario.

En este sentido se pronunció el H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia de 7 de abril del 2005, M. P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, expediente 14086, en la cual expresó:

“... ”

De los antecedentes administrativos del presente proceso, observa la sala que en atención a los cruces de información realizados por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, esta oficina fiscal profirió en relación con la declaración del impuesto de renta presentada por el actor por el año gravable de 1995, dos requerimientos especiales, el No 056-48 del 18 de septiembre de 1998 dentro del expediente número EA959800275 (folio 2 del cuaderno 1) y el No. 057-48 del mismo día, expedido dentro del expediente PB959801000 (folio 11 del mismo cuaderno), notificados por correo en la misma fecha; por el primero se propuso la determinación de la renta por comparación patrimonial al establecer una diferencia patrimonial de \$442.247.000 y la aplicación de una sanción por inexactitud de \$283.232.000 y por el segundo se propuso una adición de ingresos en cuantía de \$293.526.000 y una sanción por inexactitud de \$26.418.000.

Como se observa a folio 78 del cuaderno de antecedentes, el 18 de diciembre de 1998, la División de Liquidación le solicitó a la División Control y Penalización de la Administración mencionada determinar cuál de los dos requerimientos especiales era el correcto, en atención a que de conformidad con el artículo 703 del Estatuto Tributario no era procedente proferir dos requerimientos por el mismo año.

En respuesta a tal solicitud, la División de Control y Penalización Tributaria mediante oficio No. 0014 del 12 de enero de 1999 le informó a la División de Liquidación que “analizados los requerimientos citados, queda en firme el No. 056-48 del 18 de sep. de 1998, exp. EA - 95-98-00275” (folio 77 del cuaderno de antecedentes).

Posteriormente la división de liquidación expidió la liquidación de revisión No 900094 del 28 de mayo de 1999 mediante la cual se modificó la declaración privada presentada por el contribuyente en los términos propuestos en el requerimiento especial No. 056-48 del 18 de septiembre de 1998.

Luego la misma división profirió el 18 de junio de 1999 el auto de archivo No. 900241 del expediente número PB959801000 por considerar que no había méritos para continuar con la investigación. (Folio 43 del cuaderno de antecedentes). Este expediente es el que corresponde al requerimiento especial No. 057-48.

Ahora bien, en defensa de la legalidad de este proceder, la administración de impuestos ha señalado que si bien es cierto se practicaron dos requerimientos especiales por el mismo impuesto y período, también es cierto que mediante el oficio No. 0014 del 12 de enero de 1999 fue anulado el requerimiento especial No. 057-48 del 18 de septiembre de 1998 quedando en firme el requerimiento No. 056-48.

Sobre el particular observa la sala que tal afirmación no corresponde a la realidad, pues mediante el oficio mencionado no fue anulado, ni revocado el requerimiento especial 057-48, sino que lo único que informó la División de Control y Penalización era que quedaba en firme el requerimiento No. 056-48 de la misma fecha, sin aducir ninguna razón ni acto en que sustentara dicha información y sin siquiera mencionar el requerimiento que supuestamente se anuló. Es decir, no hubo declaratoria de nulidad del requerimiento especial en forma expresa.

A juicio de la sala, si bien la Administración intentó corregir su error expidiendo el oficio No. 0014 del 12 de enero de 1999, lo cierto es que tal oficio no trae las consecuencias pretendidas por la demandada, pues se trata de un simple oficio interno, que no contiene una decisión en relación con el requerimiento 057-48 y tampoco fue notificado al contribuyente, de modo que el mencionado requerimiento siguió produciendo todos los efectos jurídicos.

Así las cosas, es evidente para la sala que la administración incurrió en la violación al debido proceso al enviar al contribuyente dos requerimientos especiales por el mismo impuesto y período en contravía de lo dispuesto en el artículo 703 del Estatuto Tributario y, no obstante su coexistencia, practicó liquidación de revisión.

El artículo 84 del Código Contencioso Administrativo consagra como causales de nulidad de los actos administrativos la expedición irregular del acto, causal que está estrechamente vinculada con el principio del debido proceso el cual debe ser obligatoriamente atendido en todas las actuaciones administrativas por así disponerlo el artículo 29 de la Constitución Política: “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”.

Por ello, cuando se habla de que un acto administrativo ha sido regularmente expedido es porque, no sólo se han observado los aspectos esenciales de los cuales depende su validez y eficacia, sino porque se han respetado los trámites y procedimientos previstos en la ley para su producción, es decir, se ha respetado el debido proceso.

En el presente caso y si bien es cierto que el requerimiento especial es un acto de trámite que no pone fin a la actuación administrativa, su carácter de imprescindible para la determinación oficial del impuesto exige que su expedición se haga conforme a la ley, pues por medio de este acto es como la administración plasma los resultados y conclusiones de las diligencias e investigaciones adelantadas en aras a establecer una correcta determinación de los tributos y constituye, junto con la declaración y la ampliación al requerimiento, el único marco dentro del cual la administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente, por ello, tanto el artículo 703 del Estatuto Tributario dispone que antes de efectuar la liquidación de revisión debe enviarse por una sola vez un requerimiento especial, como el artículo 711 *ibídem* ordena que el acto liquidatorio debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación.

Por lo anterior, la sala considera que procede la nulidad impetrada, pues la Administración expidió la liquidación de revisión a pesar de la coexistencia de los dos requerimientos especiales enviados al contribuyente por el mismo impuesto y período, debidamente notificados y con plenos valores jurídicos en evidente violación del debido proceso, por lo que se revocará la sentencia de primera instancia, dando prosperidad al recurso de apelación.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", 28 de octubre del 2009, expediente 11001-33-31-044-2007-00116-01.

Ello por cuanto la Administración remitió el requerimiento especial a una dirección inexistente por cuanto como se observa en la guía de notificación se coloca no una dirección sino el nombre de la contribuyente YENNY DEL SOCORRO ROSALES, lo que evidencia el error cometido por la administración resultando obvia la devolución de la notificación. La Administración debió corregir, remitiendo el acto nuevamente por correo a la dirección correcta y solamente después de este proceder, si el correo la devolvía nuevamente, hacer la publicación en aviso.

La consecuencia de esta errada notificación se tradujo en la imposibilidad del contribuyente de dar respuesta a las glosas planteadas por la Administración en el requerimiento, así como la posibilidad de responder aceptando los cargos y reduciendo el monto de la sanción según la opción que al efecto le concede la ley tributaria. El no seguir el procedimiento de notificación establecido constituye desconocimiento flagrante del debido proceso y del derecho de defensa, lo que conlleva la nulidad de la actuación tendiente a modificar la liquidación privada del tributo a través de la liquidación oficial. Así lo establece el artículo 730 del E.T. en los siguientes términos:

(...)

En el caso concreto resulta admisible lo afirmado por el demandante respecto a la violación al debido proceso, ello por cuanto no existe prueba en el informativo que acredite que la notificación del requerimiento referido se llevó a cabo en la forma establecida en la ley, esto es, remitiéndola a la dirección correcta. Es así como se dan las causales de nulidad previstas en los apartes que se resaltan del artículo 730 del E.T. transcrito.

La omisión en la notificación del requerimiento equivale a la omisión en el trámite del mismo puesto que al impedirse que el contribuyente conozca la intención de la Administración de modificar su liquidación privada, se impide igualmente su participación activa en la actuación administrativa que afecta de manera directa sus intereses y por ello la actuación vulnera el debido proceso y el derecho de defensa.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido reiterada en pronunciarse en el sentido señalado, tal como lo adujo el demandante en concordancia con el *a quo* y el colaborador fiscal. A modo de ilustración se transcriben algunos textos jurisprudenciales que aclaran el punto.

Pero más aún, cuando se devuelve una actuación del correo por dirección incorrecta lo primero que debe hacer la Administración es confrontar la dirección a la cual fue enviada con la informada en la última declaración tributaria presentada, para descartar o comprobar la comisión de un error imputable a ella, caso en el cual debe cumplir lo ordenado el artículo 567 *ibídem*, que dispone que cuando el acto se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente, habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta.

En otra ocasión dijo la alta corporación:

“Ha considerado la sala en varias oportunidades que el no intentar en forma diligente notificar a un contribuyente de que existe una actuación administrativa que lo vincula agotando todos los medios para lograrlo en forma efectiva, puede presentarse una violación al derecho de defensa y contradicción protegido por el artículo 29 de la Constitución Política.

De allí que se considere que la notificación por aviso contemplada por el artículo 568 del Estatuto Tributario se halla sujeta a las reglas del artículo 563 *ibídem*, es decir que la notificación “por medio de publicación en un diario de amplia circulación” procede “cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente”, porque éste no la haya infor-

mado, debiendo la Administración establecerla, “mediante verificación directa, o mediante guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria”.

Pero cuando la Administración posee la dirección que ha informado un contribuyente en una declaración de renta, las normas antes mencionadas exigen sólo el mínimo cuidado y diligencia en la forma de efectuar la notificación por correo”.

ARTÍCULO 731. TÉRMINO PARA ALEGARLAS. *Dentro del término señalado para interponer el recurso deberán alegarse las nulidades del acto impugnado, en el escrito de interposición del recurso o mediante adición del mismo.*

ARTÍCULO. TÉRMINO PARA ALEGARLAS. Dentro del término señalado para interponer el recurso deberán alegarse las nulidades del acto impugnado, en el escrito de interposición del recurso o mediante adición del mismo.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 732. TÉRMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS. *La administración de impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.*

ARTÍCULO. TÉRMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS. La administración de impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.

Dentro de este término se deberá realizar la notificación del acto administrativo que decide el recurso.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de diciembre del 2009, expediente 16527.

La sala observa que efectivamente en la resolución 024 del 27 de mayo del 2005 la demandada incurrió en el error de confirmar una resolución diferente a la impugnada. Sin embargo, esta circunstancia no está prevista en las normas citadas como presupuesto para declarar el silencio administrativo positivo. Ese error constituye un simple error de hecho que puede ser corregido en cualquier momento, de conformidad con el artículo 73 del C.C.A. Adicionalmente, vista la resolución 024 del 2005 se aprecia que coinciden en la identidad del contribuyente los períodos gravables, el nombre del representante legal de la sociedad contribuyente, su domicilio y, además, las consideraciones y razonamientos se relacionan con el asunto materia de decisión. Lo anterior es razón suficiente para considerar que se trata de una situación que no conlleva la nulidad del acto y mucho menos, la configuración del silencio administrativo positivo. Es más, la actitud de PROTABACO de pretender obtener la nulidad del acto administrativo basándose en un simple error de digitación de la resolución acusada, denota que pretendía sustentar las pretensiones en argumentos insustanciales y deleznable que justamente terminan por debilitar toda la argumentación propuesta en la demanda.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre del 2009, expediente 17299.

Según el artículo 732 del Estatuto Tributario, la Administración tiene un año para resolver el recurso de reposición o de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. La expresión “resolver los recursos” ha sido interpretada por esta sección en el sentido de que no basta que la decisión haya sido proferida, sino que además, debe notificarse dentro del término señalado en la Ley, debido a que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce efectos jurídicos y, por ende, no puede tenerse como resuelto el recurso presentado.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de septiembre del 2009, expediente 17277.

Sobre la interpretación y aplicación de las anteriores disposiciones, ha precisado la sala que respecto de la operancia del silencio administrativo, que en materia tributaria tiene efectos positivos, como lo establece el artículo 734, éste surte efectos si la Administración no ha resuelto en el término de un año los recursos de reconsideración o reposición, a partir de su interposición en debida forma. Entendiéndose que el término se cuenta a partir del mismo día de su interposición, puesto que así lo establece claramente la norma. Por la misma razón, no es necesario acudir a criterios adicionales para reconocer cuándo se interpuso el recurso en debida forma, puesto que su interposición se surte ante la Administración, y en "debida forma" significa que el recurso acredite los requisitos previstos en la ley. Así mismo se ha precisado el alcance de las expresiones "resolver" y "resuelto" que utilizan las normas transcritas, para señalar que la decisión a la que ellas se refieren es la de "notificada legalmente", dentro de la oportunidad prevista en los mismos ya que de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce los efectos jurídicos correspondientes y por lo tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado. Lo anterior porque los actos administrativos no surten efectos con su simple expedición, sino que se requiere su notificación, la cual no es un requisito de legalidad del acto, pero sí de su aplicabilidad. Como claramente se desprende tanto de los artículos 732 a 734 del Estatuto Tributario, como de los artículos 473 a 475 del Estatuto Municipal de Rentas de Tauramena, el término de un (1) año para resolver los recursos de reconsideración es perentorio y únicamente puede suspenderse con la práctica de una inspección tributaria. Las anteriores consideraciones permiten concluir que evidentemente, en el caso bajo análisis operó el silencio administrativo positivo alegado por la demandante, al haberse notificado la resolución que decidió el recurso gubernativo por fuera del término consagrado en el artículo 734 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de septiembre del 2007, expediente 15230.

El análisis de las citadas disposiciones permite concluir que la notificación de la decisión que decide el recurso de reconsideración debe realizarse dentro del año siguiente, contado a partir de su interposición en debida forma, sea que se efectúe en forma personal o por edicto, so pena de que su extemporaneidad produzca a favor del particular el silencio administrativo positivo, conforme al artículo 141 *ibidem*. En reiteradas oportunidades, en especial en sentencias del 23 de junio del 2000, Exp. 10070, C.P. doctor. Delio Gómez Leyva, reiterada el 23 de agosto del 2002, Exp. 13829, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa, esta corporación se ha pronunciado respecto del alcance de la expresión "resolver" y "resuelto" que utiliza el artículo 139 decreto 0523 de 1999, y que igualmente se cita en el artículo 732 del E.T. indicando que la decisión a la que se refiere la ley es la "notificada legalmente", vale decir, dentro de la oportunidad legal, ya que de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce los efectos jurídicos correspondientes, y por tanto, no puede tenerse como decidido el recurso presentado. De otro lado no puede perderse de vista que tratándose del acto que decide el recurso de reconsideración, se requiere que éste sea oportuno, para evitar que se configure la figura estatuida legalmente a favor del particular, denominada silencio administrativo positivo que implica que las pretensiones del administrado se entiendan falladas a su favor. De otra parte, la Administración se limita a afirmar que la contribuyente no se presentó a notificarse personalmente, y esperó a que se venciera el término pero desconociendo que cuando se citó para realizar la notificación personal ya con ello la resolución que decidió el recurso se encontraba notificada. Así mismo se indica por la parte demandada que en varias oportunidades se requirió al contribuyente para que acudiera ante la Administración Municipal a notificarse del acto que decidió el recurso, lo cual no tiene incidencia alguna para la decisión de la sala si se tiene en cuenta que el acto de notificación se surtió finalmente por edicto y por tanto es la fecha de su desfijación la que debe tenerse en cuenta para efectos de contabilizar el término previsto en el artículo 139 del decreto municipal 0523 de junio 30 de 1999 para surtir los efectos determinados en el artículo 141 *ib.*

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 14 de junio del 2007, expediente 15285.

Lo expuesto permite concluir que no obra prueba en el proceso de que la Administración haya citado válidamente al apoderado para realizar la notificación personal de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, lo cual generó que la notificación hecha por edicto (fol. 39 exp.) fuera ineficaz conforme al artículo 48 del Código Contencioso Administrativo, dando lugar por tanto a la ocurrencia del silencio administrativo positivo a la luz de lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de mayo del 2007, expediente 15016.

Para que se entienda resuelto el recurso, no basta que la Administración profiera el acto correspondiente, sino que además debe notificarlo al interesado dentro del término previsto en la ley. Si el acto que resuelve el recurso de reconsideración

no se notifica dentro del año siguiente a su interposición, se entiende fallado a favor del recurrente. El conocimiento de los actos administrativos a través de la notificación es una actividad absolutamente reglada, por lo que no admite discrecionalidad por parte de la Administración y para su notificación son aplicables los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 21 de febrero del 2005, expediente 14263.

Para que se entienda resuelto el recurso, no basta que la Administración profiera el acto correspondiente, sino que además debe notificarlo al interesado dentro del término previsto en la ley. Si el acto que resuelve el recurso de reconsideración no se notifica dentro del año siguiente a su interposición, se entiende fallado a favor del recurrente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección B, sentencia del 4 de diciembre del 2008, expediente 110013331041200700049-01.

En concordancia con los principios de celeridad y eficiencia que rigen las actuaciones administrativas, dentro de las cuales se encuentran las actuaciones tributarias, la ley ha previsto que las decisiones de los recursos interpuestos en vía gubernativa por parte de los contribuyentes en contra de las liquidaciones oficiales, resoluciones sancionatorias y demás actos controvertibles ante la propia Administración de Impuestos, debe proferirse dentro del término de un año, so pena de entenderse fallados a favor del contribuyente; es decir, de que se configure el silencio administrativo positivo, tal y como lo prevén los artículos 732 y 734 del E.T. aplicables a los asuntos distritales por remisión expresa del artículo 104 del decreto 807 de 1993.

...

“La previsión de la parte final del citado artículo 734 hace relación a la posibilidad de que la declaratoria del silencio administrativo positivo sea realizada por la misma Administración, actuando de oficio, o a petición del contribuyente interesado, actuación esta última que deberá llevarse a cabo una vez transcurrido el término de un año desde la interposición del recurso con los requisitos contemplados en el artículo 722 del Estatuto Tributario, para que en caso de ser declarado por la Administración, termine el proceso de discusión gubernativa, evitándole al contribuyente la carga de tener que acudir a la jurisdicción contencioso administrativa en busca de dicha declaratoria.

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 su 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.

Así lo ha expresado la sala, al decir “...si bien de conformidad con el artículo 734 del Estatuto Tributario el silencio administrativo positivo debe ser declarado de oficio o a solicitud de parte por la administración, estima la sala que si la administración no lo hace de oficio y tampoco lo solicita el contribuyente ante la administración, ello no impide que tal pretensión pueda materializarse ante la jurisdicción, mucho menos cuando no obstante haberse vencido el término legal, la administración notifica la decisión como ocurrió en el presente caso.

En tal evento, es evidente que el contribuyente queda habilitado para solicitar a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que el juez administrativo concrete la ficción de favorabilidad que consagra la norma tributaria”.

La posibilidad de invocar en la demanda la pretensión de reconocer en sede judicial el silencio administrativo positivo, es simplemente la garantía procesal que se le otorga al contribuyente para preservar que la figura del acto ficto a favor del mismo no sea inocua, en los casos en que por controversias surgidas a raíz de la decisión del recurso gubernativo, no sea posible solicitarla ante el ente fiscal.”

Según el recuento anteriormente hecho y de acuerdo con las normas referidas, la resolución No. DDI-071300 de 27 de noviembre del 2006 se intentó notificar personalmente, para lo cual se introdujo al correo la citación CORDIS 2006-EE-317370 de 28 de noviembre del 2006 el día 7 de diciembre de la misma anualidad para ser enviada a las instalaciones de la sociedad y ésta fue recibida el día 15 de diciembre, aspecto no controvertido por la Administración. De conformidad con el último inciso del pretranscrito artículo 565 del E.T. la Administración debe esperar 10 días hábiles, contados a partir de la introducción al correo para proceder a notificar por edicto el acto referido (término que vencía el 21 de diciembre del 2006); sin embargo, en el caso de autos el edicto fue fijado el 14 de diciembre (si bien el edicto no indica el año al que corresponde, las partes coinciden en afirmar que es del año 2006); es decir, no se dejó correr el término legalmente establecido para acudir a la notificación subsidiaria, lo cual resulta violatorio de la referida norma, pues tal proceder redujo el término con el que contaba la contribuyente para notificarse de manera personal y a su vez el término que debió estar fijado el edicto, así:

(...)

Bajo las anteriores precisiones, salta a la vista la violación de las normas regulatorias del asunto, lo cual permite concluir que la resolución del recurso de reconsideración no fue notificada en debida forma; es decir, no se surtió dentro del término señalado legalmente para proferir la decisión, lo cual deviene en la configuración del silencio administrativo positivo.

Para la sala no es de recibo el argumento presentado por la parte demandada en el sentido de que el error de la notificación se subsanó con la actuación de la sociedad al radicar oportunamente la acción de nulidad y restablecimiento, pues tal proceder no permite convalidar la irregularidad en la notificación de la resolución que decidió el recurso y por el contrario ratifica la configuración del silencio administrativo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 23 de septiembre del 2009, expediente No. 110013331044200700105-01.

Los artículos 732 y 733 del Estatuto Tributario Nacional prescriben:

(...).

De conformidad con la remisión expresa que hace el artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993, la Administración tiene el término de un (1) año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. Este término puede suspenderse cuando se practica inspección tributaria, por el término de su duración, y hasta por tres meses, cuando es oficiosa.

Adicionalmente, el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993, norma especial del Distrito Capital de Bogotá, establece la posibilidad de suspender el término para resolver el recurso de reconsideración por el término de noventa (90) días, cuando se decreten otras pruebas.

No obstante, el H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia de 27 de marzo del 2007, M. P. doctora Ligia López Díaz, expediente 16166, modificó su criterio y consideró que el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993, debe inaplicarse, porque vulnera el Estatuto Tributario.

Así, dijo la alta corporación:

"(...).

Al respecto, la sala modifica su criterio expresado en ocasiones anteriores y considera que debe inaplicarse el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993 porque contiene un supuesto que no está previsto en el Estatuto Tributario Nacional. El artículo 733 del E.T. ya transcrito prevé la suspensión del término únicamente cuando se practique inspección tributaria sin que en dicha norma o en alguna otra se haya advertido la suspensión de términos por "la práctica de otras pruebas".

El artículo 162 del decreto 1421 de 1993 remite a las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos, las cuales son aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos. Por su parte, el artículo 176 ib. facultó al gobierno distrital para expedir las normas estrictamente necesarias para "armonizar" las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos del Estatuto Tributario Nacional.

Precisa la sala que no es posible suspender el término para resolver el recurso utilizando simultáneamente la inspección tributaria de que trata el artículo 779 del Estatuto Tributario y además decretar "otras pruebas" con fundamento en el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993, porque la finalidad de uno u otro caso es la misma. Tanto una como otra figura pretenden, a través del decreto y práctica de pruebas, constatar los hechos que interesan al proceso.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, la consecuencia que le da el ordenamiento jurídico a una respuesta extemporánea del recurso de reconsideración por parte de la Administración es la consagrada en el artículo 734 del E.T. En virtud de esta norma, si ha transcurrido el término de un año señalado en el artículo 732 del E.T., y el recurso no ha sido resuelto, éste se entiende fallado a favor del recurrente, con lo cual opera el silencio administrativo positivo a su favor.

..."

Así las cosas, el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993 debe ser inaplicado, por no encontrarse acorde con el Estatuto Tributario, y en consecuencia, si la Administración en el trámite del recurso de reconsideración decreta la práctica de otras pruebas, no se suspende el término para resolverlo.

Por lo expuesto, en el presente caso no operó la suspensión de términos, porque no se ordenó ni practicó inspección tributaria.

En el auto No. 2006EE-341414 (fls. 33-34, c.a1), por medio del cual se decreta la práctica de pruebas, simplemente se ordena oficiar a la subdirección de Impuestos a la Propiedad, a fin de que envíen copia de varios actos administrativos.

De conformidad con el artículo 732 del Estatuto Tributario, la Administración Distrital tenía un (1) año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición, como quiera que el recurso de reconsideración fue interpuesto el 31 de enero del 2006, la agencia fiscal contaba hasta el 31 de enero del 2007 para proferir y notificar la respectiva resolución, no obstante, la subdirección jurídico tributaria profirió la resolución No. D.D.I.-013757 el 27 de marzo del 2007, la cual fue notificada por edicto fijado el 18 de abril del 2007 y desfijado el 2 de mayo del 2007, según consta en el folio 53 del cuaderno de antecedentes, lo que denota que se profirió extemporáneamente, y operó el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente.

En este sentido se pronunció el H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia de 11 de junio del 2009, M. P. doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16830, en los siguientes términos:

“...

Término para resolver el recurso de reconsideración.

El tribunal consideró que decretadas las pruebas por la Administración, el término para resolver el recurso gubernativo se suspendió por 90 días, de conformidad con lo previsto en el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993, por lo que la resolución que lo desató fue oportuna.

La actora ahora apelante insiste en que no operó la suspensión de dicho término porque el auto de pruebas no fue notificado a la dirección procesal y con ello se violó el derecho de defensa y contradicción; que se decretó la inspección ocular pero no fue realizada y que se practicaron otras pruebas sin su audiencia.

Así las cosas, debe la sala determinar si en el caso debe aplicarse el artículo 733 del Estatuto Tributario Nacional o el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993, para establecer si fue oportuna la resolución que resolvió el recurso gubernativo.

El decreto 807 de 1993 fue expedido por el alcalde mayor del Distrito Capital, en desarrollo de las facultades legales conferidas en especial por los artículos 38 numeral 14, 161, 162 y 176 numeral 2 del decreto 1421 del 21 de julio de 1993 (Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá, D.C.).

El artículo 176 del decreto 1421 de 1993, facultó al gobierno distrital para expedir las normas estrictamente necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos del Estatuto Tributario Nacional, de entre otras materias, las relacionadas con el régimen fiscal.

Se resalta que la facultad de expedir normas en materia del régimen fiscal no fue amplia, por el contrario, fue restringida a “las estrictamente necesarias”, para armonizar las disposiciones tributarias vigentes en el Distrito con las del Estatuto Tributario Nacional, limitación que no le permitía ampliar términos ni establecer supuestos de hecho no previstos en la norma superior.

El inciso primero del artículo 104 del mencionado decreto 807 (mod art. 54 D.401/99), dispone que “sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del presente decreto y en aquellas normas del Estatuto Tributario Nacional a las cuales se remiten sus disposiciones, contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que aplican sanciones y demás actos producidos por la administración tributaria distrital, procede el recurso (de) reconsideración el cual se someterá a lo regulado por los artículos 720, 722 a 725, 729 a 734 del Estatuto Tributario Nacional”.

El párrafo del aludido artículo 104 establece: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 733 del Estatuto Tributario Nacional, el término para resolver el recurso también se suspenderá cuando se decreta la práctica de otras pruebas, caso en el cual la suspensión operará por el término único de noventa días contados a partir de la fecha en que se decreta la primera prueba”.

El artículo 732 del Estatuto Tributario Nacional dispone que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición en debida forma; y el 733 ib. prevé que dicho término se suspenderá cuando se practique inspección tributaria, mientras ésta dure y hasta por tres meses cuando se practica de oficio.

De conformidad con las normas mencionadas, la Administración Distrital cuenta con el término de un (1) año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma, plazo que puede ser suspendido cuando se practica inspección tributaria, por el término de su duración, si ésta se lleva a cabo a solicitud del contribuyente y hasta por tres meses, cuando es oficiosa.

En este entendido es claro que el párrafo del artículo 104 del decreto 807 ib., al establecer que puede suspenderse por 90 días, el término para resolver el recurso de reconsideración, cuando se decreten otras pruebas, adiciona un supuesto

no contenido en la norma nacional, según el cual el plazo para resolver los recursos se suspende mientras dure la inspección y hasta por tres meses cuando se decreta de oficio.

Al respecto es preciso destacar que sobre el particular la sala, mediante sentencia de 27 de marzo del 2008, expediente 250002327000-2003-02379-01 (16166), actor Corporación El Minuto de Dios, C.P. Ligia López Díaz, modificó el criterio expuesto en ocasiones anteriores y consideró que:

“... debe inaplicarse el parágrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993 porque contiene un supuesto que no está previsto en el Estatuto Tributario Nacional. El artículo 733 del E.T. ya transcrito prevé la suspensión del término únicamente cuando se practique inspección tributaria sin que en dicha norma o en alguna otra se haya advertido la suspensión de términos por ‘la práctica de otras pruebas’.

“El artículo 162 del decreto 1421 de 1993 remite a las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos, las cuales son aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos. Por su parte, el artículo 176 ib., facultó al gobierno distrital para expedir las normas estrictamente necesarias para ‘armonizar’ las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos del Estatuto Tributario Nacional.”

Acorde con lo anterior, la sala con fundamento en la excepción de ilegalidad inaplicará el parágrafo del artículo 104 del decreto distrital, excepción que si bien no tiene consagración constitucional, tiene fundamento en el artículo 12 de la Ley 153 de 1887 declarado exequible por la Corte Constitucional, que en tal oportunidad precisó que el juez contencioso administrativo es la autoridad con la facultad “de inaplicar, dentro del trámite de una acción sometida a su conocimiento, un acto administrativo que resulta lesivo del orden jurídico superior. Dicha inaplicación puede llevarse a cabo en respuesta a una solicitud de nulidad o de suspensión provisional formulada en la demanda, a una excepción de ilegalidad propiamente tal aducida por el demandado, o aun puede ser pronunciada de oficio”.

En tales condiciones se atenderá al texto de la norma superior y se procederá a decidir.

En el caso, el recurso de reconsideración fue interpuesto el 15 de marzo del 2004 (cfr. fls 47 c.p.); mediante auto N°115639 de fecha 5 de noviembre del 2004 se ordenó “oficiar a las empresas de servicios públicos de Bogotá, D.C. a fin de que sean certificados los servicios y el estrato del terreno ubicado en la TV 70 B 1 50 Sur para las fechas de 1° de enero del 2001 y 1° de enero del 2002, con el fin de determinar las características físicas y usos dados al predio así como también el destino y la tarifa dentro del impuesto predial unificado para los años gravables 2001 y 2002” y “todas las demás pruebas que sean conducentes y pertinentes para resolver el recurso de reconsideración” (fl. 96 c.p.).

Según consta en el cuaderno de antecedentes, el 5 de noviembre del 2004 se libraron oficios dirigidos a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, E.S.P., Codensa E.S.P. y la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.SP. (v. fl.s 33 a 35 c.a.), y el 25 de abril del 2005 a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bogotá (v. fl. 18 c.a.).

Así las cosas, no obra en el expediente prueba de que mediante el citado auto se haya ordenado y practicado inspección tributaria que diera lugar a la suspensión legal de ese término, así la administración contaba para decidir y notificar la decisión del recurso de reconsideración hasta el 15 de marzo del 2005, no obstante la resolución que lo resolvió fue proferida con fecha 10 de mayo del 2005 y notificada por edicto desfijado el 14 de junio siguiente, según consta en el folio 93 del cuaderno principal.

En este orden de ideas, es claro que el acto que resolvió el recurso de reconsideración no se profirió y notificó dentro del término legal y con ello, al tenor de lo dispuesto en el artículo 734 del E.T., se entiende el recurso fallado a favor del recurrente.

...”

Por lo precedente, la sala comparte la decisión del juzgado, en cuanto accedió a las súplicas de la demanda. En consecuencia, confirmará la sentencia recurrida.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección “B”, 15 de octubre del 2009, expediente 110013331042200700179-01.

Atendiendo estos argumentos, la sala se ve abocada a determinar si en el presente caso el recurso de reconsideración se resolvió dentro del término legal, o si por el contrario, como lo alega la parte demandante, la demandada vulneró el artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993 y el artículo 732 del Estatuto Tributario Nacional, por no ser necesario suspender en 90 días hábiles el término para fallar el recurso de reconsideración y decretarse una prueba documental (certificación catastral sobre el avalúo catastral del 2003) que al decir del contribuyente, ya estaba en poder de la administración tributaria distrital.

El artículo 104 del precitado decreto distrital dispone que: “sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del presente decreto y en aquellas normas del Estatuto Tributario Nacional a las cuales se remiten sus disposiciones, contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que aplican sanciones y demás actos producidos por la administración tributaria distrital procede el recurso (de) reconsideración el cual se someterá a lo regulado por los artículos 720, 722 a 725, 729 a 734 del Estatuto Tributario Nacional” y en su párrafo prevé que: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 733 del Estatuto Tributario Nacional, el término para resolver el recurso también se suspenderá cuando se decreta la práctica de otras pruebas, caso en el cual la suspensión operará por el término único de noventa días contados a partir de la fecha en que se decreta la primera prueba”.

En relación con el párrafo del artículo en cita, valga decir, en lo que atañe a la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración por el término de 90 días cuando se decreta la práctica de pruebas diferentes a la inspección tributaria prevista en el artículo 733 del ordenamiento fiscal nacional, la jurisprudencia del Consejo de Estado en forma reiterada ha dicho:

“... es claro que el párrafo del artículo 104 del decreto 807 ibídem adiciona un supuesto no contenido en la norma nacional, según la cual el término para resolver los recursos se suspende mientras dure la inspección y hasta por tres meses cuando se decreta de oficio.

Sobre el particular se pronunció esta sala en sesión de la fecha, así:

“Al respecto, la sala modifica su criterio expresado en ocasiones anteriores (1) y considera que debe inaplicarse el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993 porque contiene un supuesto que no está previsto en el Estatuto Tributario Nacional. El artículo 733 del E.T. ya transcrito prevé la suspensión del término únicamente cuando se practique inspección tributaria sin que en dicha norma o en alguna otra se haya advertido la suspensión de términos por “la práctica de pruebas”.

El artículo 162 del decreto 1421 de 1993, remite a las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de tributos, las cuales son aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos. Por su parte, el artículo 176 ibídem facultó al gobierno distrital para expedir las normas estrictamente necesarias para “armonizar” las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos del Estatuto Tributario Nacional.

Precisa la sala que el concepto “armonizar” implica que no es posible ampliar términos ni tampoco consagrar supuestos nuevos no previstos en la norma superior.

En consecuencia, se debe dar prevalencia a los principios de seguridad jurídica y de igualdad, el primero, porque nuestro ordenamiento no permite que una norma de menor rango contrarie una de mayor jerarquía, y el segundo, porque no existe razón alguna que justifique la aplicación de otro procedimiento en el Distrito para suspender el término para resolver el recurso de reconsideración, por lo tanto, en ese sentido se debe interpretar el referido concepto de armonizar”.

Acorde con lo anterior, y con fundamento en el artículo 12 de la Ley 153 de 1887, la sala inaplicará el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993, y en consecuencia, teniendo en cuenta que el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión No. DDI 27093 y/o LOR 2006PEE49119 de 2 de marzo del 2006, fue interpuesto el 5 de mayo del 2006 (Fls. 289-299); y mediante el auto No. 2007EE59370 serial No. 3454 de 28 de marzo del 2007, la subdirectora jurídico tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos decretó la práctica de una prueba documental y declaró “la suspensión del término para resolver los recursos de reconsideración por el término ÚNICO de noventa (90) días, de conformidad con el párrafo del artículo 104 del decreto 807 de 1993” (Fls. 304-306), sin que mediara la orden y práctica de la inspección tributaria, se insiste, único evento en que está prevista la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración, es claro que el recurso interpuesto fue resuelto en forma extemporánea.

Nótese que la administración contaba hasta el 5 de mayo del 2007 para proferir y notificar el acto administrativo que desatara el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente contra la liquidación oficial de revisión librada en su contra, y como quiera que no medió actuación de la administración que suspendiera legalmente el término previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario Nacional, para el 31 de julio del 2007, fecha en que se expidió la correspondiente liquidación oficial de revisión, acto administrativo notificado el 23 de agosto del 2007 (fl. 370 vltto.), es evidente que el recurso se resolvió por fuera del término de ley y con ello, al tenor del artículo 734 del ordenamiento en cita, se entiende que el recurso fue fallado a favor de recurrente.

Lo anterior resulta suficiente para darle prosperidad al cargo analizado, sin que sea necesario estudiar los demás planteados en el memorial contentivo del recurso de apelación, y por ende, se revocará la sentencia de primera instancia proferida el 2 de febrero del 2009 por el Juzgado Cuarenta y Dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá, para en su lugar, decretar la nulidad de los actos administrativos de carácter definitivo demandados y como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho se declarará en firme la declaración privada.

ARTÍCULO 733. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA RESOLVER. *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.*

ARTÍCULO. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA RESOLVER. 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.

Para estos efectos la inspección tiene que practicarse efectivamente, no basta con ordenar la prueba.

Consejo de Estado, sentencia del 11 de junio del 2009, expediente 16830.

El artículo 732 del Estatuto Tributario Nacional dispone que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición en debida forma; y el 733 ib. prevé que dicho término se suspenderá cuando se practique inspección tributaria, mientras ésta dure y hasta por tres meses cuando se practica de oficio. De conformidad con las normas mencionadas, la administración distrital cuenta con el término de un (1) año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma, plazo que puede ser suspendido cuando se practica inspección tributaria, por el término de su duración, si ésta se lleva a cabo a solicitud del contribuyente y hasta por tres meses cuando es oficiosa. En este entendido es claro que el parágrafo del artículo 104 del decreto 807 ib., al establecer que puede suspenderse por 90 días, el término para resolver el recurso de reconsideración, cuando se decreten otras pruebas, adiciona un supuesto no contenido en la norma nacional, según el cual el plazo para resolver los recursos se suspende mientras dure la inspección y hasta por tres meses cuando se decreta de oficio. Acorde con lo anterior, la sala con fundamento en la excepción de ilegalidad inaplicará el parágrafo del artículo 104 del decreto distrital, excepción que si bien no tiene consagración constitucional, tiene fundamento en el artículo 12 de la Ley 153 de 1887 declarado exequible por la Corte Constitucional, que en tal oportunidad precisó que el juez contencioso administrativo es la autoridad con la facultad “de inaplicar, dentro del trámite de una acción sometida a su conocimiento, un acto administrativo que resulta lesivo del orden jurídico superior. Dicha inaplicación puede llevarse a cabo en respuesta a una solicitud de nulidad o de suspensión provisional formulada en la demanda, a una excepción de ilegalidad propiamente tal aducida por el demandado, o aun puede ser pronunciada de oficio”.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de septiembre del 2009, expediente 17277.

Teniendo en cuenta que el recurso de reconsideración fue presentado en debida forma el viernes 21 de octubre del 2005, y que la notificación por edicto se entiende surtida al vencimiento del término de fijación del edicto (art. 323 C.P.C.), está claro, que la resolución 000008 no fue notificada dentro del término de un (1) año consagrado en el artículo 732 del Estatuto Tributario, el cual vencía el día lunes 23 de octubre del 2006 (día hábil), ya que el edicto se desfijó después de haber precluido dicho término, esto es el lunes 18 de diciembre del 2006. De las pruebas obrantes en el expediente, la sala puede establecer que los actos demandados y las actividades adelantadas con ocasión de la notificación de éstas demuestran que entre la fecha de interposición del recurso, 21 de octubre del 2005 y la expedición del acto que resolvió el recurso, 3 de noviembre del 2006, transcurrió más de un año; y que cerca al vencimiento de dicho plazo la Administración expidió, el 11 de septiembre del 2006, un auto de trámite que no fue notificado, por el cual se decretaron pruebas de oficio, que consistieron en requerimientos internos de información, a otras dependencias de la alcaldía de Tauramena, y para diligenciarlos otorgó un plazo de treinta días, el mismo que según su criterio, prorrogó el previsto para desatar la impugnación de la sanción. Así las cosas, quedó habilitada la sociedad demandante para impetrar ante la Administración se declarara el silencio administrativo positivo, como en efecto lo hizo con escrito radicado el 8 de noviembre del 2006 y ante la negativa de la autoridad fiscal plasmada en oficio de noviembre 14 del 2006, procedió a solicitar ante la jurisdicción contenciosa se concrete la favorabilidad que consagra la norma tributaria. Es de recibo destacar que en ningún momento la secretaría de Hacienda del municipio de Tauramena desvirtuó los hechos y razones esgrimidos en la demanda por la sociedad actora por cuanto, como vemos, no contestó la demanda, ni aportó pruebas que pudieran restarle valor a las presentadas por la

parte actora o que en la apelación demostrara que el tribunal se equivocó al apreciarlas en su fallo. El argumento de la demandada carece de todo sustento legal y fáctico, tal y como se aprecia de su escrito de alegatos presentados. La excusa pretendida por la Administración no puede ser de recibo pues es la propia ley la que fija la situación en que cabe la suspensión del término para resolver, lo que reguló igualmente el Estatuto de Rentas Municipal en su artículo 474 al contemplar únicamente La práctica de una inspección tributaria como causal suficiente y en el caso que nos ocupa no ocurrió, por lo que le asiste razón a la parte actora para que le sea reconocido el silencio administrativo positivo en su favor y, por lo tanto, que no está obligada al pago de la sanción impuesta en los actos administrativos demandados.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de marzo del 2008, expediente 16017.

El artículo 176 del decreto 1421 de 1993, facultó al gobierno distrital para expedir las normas estrictamente necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos del Estatuto Tributario Nacional. El artículo 732 del Estatuto Tributario Nacional dispone que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición; y el 733 ib. prevé que dicho término se suspenderá cuando se practique inspección tributaria, mientras ésta dure y hasta por tres meses cuando se practica de oficio. De conformidad con las normas mencionadas, la administración distrital tiene el término de un (1) año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma, término que puede ser suspendido cuando se practica inspección tributaria, por el término de su duración si ésta se lleva a cabo a solicitud del contribuyente y hasta por tres meses, cuando es oficiosa. En este entendido es claro que el párrafo del artículo 104 del decreto 807 ib. adiciona un supuesto no contenido en la norma nacional, según la cual el término para resolver los recursos se suspende mientras dure la inspección y hasta por tres meses cuando se decreta de oficio. Así las cosas, se atenderá al texto de la norma superior y se procederá a decidir.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de marzo del 2008, expediente 16166.

Al respecto, la sala modifica su criterio expresado en ocasiones anteriores y considera que debe inaplicarse el párrafo del artículo 10 del decreto distrital 807 de 1993 porque contiene un supuesto que no está previsto en el Estatuto Tributario Nacional. El artículo 733 del E.T. ya transcrito prevé la suspensión del término únicamente cuando se practique inspección tributaria sin que en dicha norma o en alguna otra se haya advertido la suspensión de términos por “la práctica de otras pruebas”. El artículo 162 del decreto 1421 de 1993 remite a las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos, las cuales son aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos. Por su parte, el artículo 176 ib. facultó al gobierno distrital para expedir las normas estrictamente necesarias para “armonizar” las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos del Estatuto Tributario Nacional. Precisa la sala que el concepto de “armonizar” implica que no es posible ampliar términos ni tampoco consagrar supuestos nuevos no previstos en la norma superior. En consecuencia, se debe dar prevalencia a los principios de seguridad jurídica y de igualdad; el primero, porque nuestro ordenamiento no permite que una norma de menor rango contraríe una de mayor jerarquía, y el segundo, porque no existe razón alguna que justifique la aplicación de otro procedimiento en el Distrito para suspender el término para resolver el recurso de reconsideración, por lo tanto, en ese sentido se debe interpretar el referido concepto de “armonizar”. De otra parte, la Administración incurrió en otra irregularidad, pues a pesar de que la sala inaplicará el párrafo del artículo 104 del decreto 807 de 1993, se debe tener en cuenta que no es posible suspender el término para resolver el recurso utilizando simultáneamente la inspección tributaria de que trata el artículo 779 del Estatuto Tributario y además decretar “otras pruebas” con fundamento en el párrafo del artículo 104 del decreto distrital 807 de 1993, porque la finalidad de uno u otro caso es la misma. Tanto una como otra figura pretenden a través del decreto y práctica de pruebas constatar los hechos que interesan al proceso. Teniendo en cuenta todo lo anterior, el párrafo del artículo 104 del decreto 807 de 1993 debe ser inaplicado por no encontrarse acorde con el Estatuto Tributario Nacional, y en consecuencia si la Administración en el trámite del recurso de reconsideración decreta la práctica de “otras pruebas” no se suspende el término para resolverlo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección “A”, sentencia del 23 de septiembre del 2009, expediente No. 110013331044200700105-01. Ver Transcripción en el artículo 732.

ARTÍCULO 734. SILENCIO ADMINISTRATIVO. *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.*

ARTÍCULO. SILENCIO ADMINISTRATIVO. Si transcurrido el término para resolver el recurso, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, este 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.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de diciembre del 2009, expediente 16527.

La sala observa que efectivamente en la resolución 024 del 27 de mayo del 2005 la demandada incurrió en el error de confirmar una resolución diferente a la impugnada. Sin embargo, esta circunstancia no está prevista en las normas citadas como presupuesto para declarar el silencio administrativo positivo. Ese error constituye un simple error de hecho que puede ser corregido en cualquier momento, de conformidad con el artículo 73 del C.C.A. Adicionalmente, vista la resolución 024 del 2005 se aprecia que coinciden en la identidad del contribuyente, los períodos gravables, el nombre del representante legal de la sociedad contribuyente, su domicilio y, además, las consideraciones y razonamientos se relacionan con el asunto materia de decisión. Lo anterior es razón suficiente para considerar que se trata de una situación que no conlleva la nulidad del acto y mucho menos, la configuración del silencio administrativo positivo. Es más, la actitud de PROTABACO de pretender obtener la nulidad del acto administrativo basándose en un simple error de digitación de la resolución acusada, denota que pretendía sustentar las pretensiones en argumentos insustanciales y deleznable que justamente terminan por debilitar toda la argumentación propuesta en la demanda.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de julio del 2008, expediente 16097.

De acuerdo con lo anterior, la sala tiene precisado que para que se configure el silencio administrativo positivo en materia tributaria, la ley condiciona la decisión favorable al cumplimiento de dos hechos: 1) Que el recurso se interponga en debida forma, esto es con el lleno de los requisitos consagrados por el artículo 722 del Estatuto Tributario para que proceda el fallo de fondo; y 2) Que transcurra el término de un (1) año sin que la decisión de la Administración se haya manifestado produciendo efectos legales. Ahora bien, la sala precisa que los recursos, cuya extemporaneidad en su decisión causa el silencio administrativo positivo conforme al artículo 734 del Estatuto Tributario, son el recurso de reconsideración a que se refiere el artículo 720 ibidem, que procede contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que imponen sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN y; el de reposición que se establezca en normas especiales dentro del ordenamiento tributario, pero que no tenga previsto un término para resolverse, el cual seguiría la regla general de un año del artículo 732 ibidem, so pena del silencio administrativo positivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de septiembre del 2007, expediente 15692.

Mediante el auto mencionado, la DIAN admitió el recurso de reconsideración interpuesto por CYS CONSTRUCTORES LTDA., NIT 800.012.911, contra la resolución 0413 de 5 de diciembre de 1997, pero en la parte resolutoria hace mención a la sociedad "DYS CONSTRUCTORES LTDA.". A juicio de la sala, este es un error meramente mecanográfico que no afecta la actuación. Además, conforme al inciso 2 del artículo 726 ib, si en gracia de discusión se aceptara que el mencionado auto admitió el recurso de "otra persona", transcurridos los quince días hábiles a que el inciso se refiere, sin manifestación expresa de la Administración, se entendería que el recurso interpuesto por la demandante fue admitido. De otra parte, el silencio administrativo positivo, consagrado en el artículo 734 del Estatuto Tributario, está referido al tiempo (un año) que tiene la Administración para resolver el recurso de reconsideración o reposición contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que imponen sanciones, pero no para admitir o inadmitir un recurso. En consecuencia, aun en el evento de que se considere que el auto admisorio se refirió a otra persona, no tiene efectos en relación con el silencio positivo, sino con la aplicación del artículo 726 arriba citado. En el anterior orden de ideas, como el recurso fue interpuesto el 5 de febrero de 1998 y la resolución que decidió el recurso fue proferida el 19 de noviembre de 1998 y notificada personalmente el día siguiente, no se configuró el silencio administrativo con efectos positivos, pues el recurso se decidió y notificó dentro del término legal previsto en el artículo 732 ibidem.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 14 de junio del 2007, expediente 15285.

Lo expuesto permite concluir que no obra prueba en el proceso de que la Administración haya citado válidamente al apoderado para realizar la notificación personal de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, lo cual generó que la notificación hecha por edicto (fol. 39 exp.) fuera ineficaz conforme al artículo 48 del Código Contencioso Administra-

tivo, dando lugar por tanto a la ocurrencia del silencio administrativo positivo a la luz de lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 5 de octubre del 2006, expediente 14570.

Si bien el artículo 141 del decreto municipal 523 de 1999 dispone que “Si transcurrido el término señalado en el artículo 139, 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”, considera la sala que tal previsión hace relación a la posibilidad de que la declaratoria del silencio administrativo positivo sea realizada por la misma Administración, actuando de oficio, o a petición del contribuyente interesado, actuación esta última que deberá llevarse a cabo si transcurrido el término de un año desde la interposición del recurso con los requisitos contemplados en el artículo 722 del Estatuto Tributario, no ha sido decidido, para que en caso de ser declarado por la Administración termine el proceso de discusión gubernativa. Sin embargo, el contribuyente puede optar también, por no solicitarlo a la Administración, sino solicitarlo ante la jurisdicción al interponer la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial y el acto presunto.

(...) si bien de conformidad con el artículo 734 del Estatuto Tributario el silencio administrativo positivo debe ser declarado de oficio o a solicitud de parte por la administración, estima la sala, que si la administración no lo hace de oficio y tampoco lo solicita el contribuyente ante la administración, ello no impide que tal pretensión pueda materializarse ante la jurisdicción, mucho menos, cuando no obstante haberse vencido el término legal, la administración notifica la decisión como ocurrió en el presente caso. En tal evento, es evidente que el contribuyente queda habilitado para solicitar a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que el juez administrativo concrete la ficción de favorabilidad que consagra la norma tributaria.”

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de noviembre del 2005, expediente 13672.

Del acervo probatorio reseñado y como no obra en el expediente administrativo actuación alguna de la que pueda inferirse que la Administración, ante la devolución de la citación comentada, adelantó las gestiones tendientes a hacer efectiva la notificación personal de la resolución que decidió el recurso gubernativo; ni elementos de juicio que contradigan los hechos probados, es forzoso concluir que la citación no se surtió en debida forma y por tanto fue ineficaz.

(...)

Lo anterior, porque la indebida notificación equivale a la ausencia de esta actuación procesal, para todos los efectos legales, circunstancia de la cual se deriva el silencio administrativo positivo. Además, sólo ante la imposibilidad de efectuar la notificación personal, surtidos los trámites legales para el efecto, es válido acudir a la notificación por edicto, tal como se infiere del artículo 565 del Estatuto Tributario (...)

Es decir, que en primer término procede la notificación personal y sólo de manera subsidiaria es válido acudir a la notificación por edicto. En conclusión, no es suficiente intentar notificar personalmente la resolución que decide el recurso y proceder luego a la notificación por edicto, sino que se requiere adelantar todas las gestiones necesarias, tendientes a efectuar la notificación personal, dentro del término que tiene la administración para resolverlo, so pena que opere el silencio administrativo positivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 22 de septiembre del 2005, expediente 13791.

La sala encuentra que no asiste razón al apelante, puesto que si bien la DIAN no se pronunció acerca de la prueba pedida en el recurso, esto es, la inspección a los documentos que acreditaban la realidad de las exportaciones, tal omisión no significa que la reconsideración no se hubiera decidido, dado que, por el contrario, consta en el expediente que por resolución 900146 de 26 de diciembre del 2000, notificada el 25 de enero del 2001, la demandada resolvió el referido medio de impugnación en el sentido de confirmar el acto administrativo de rechazo de la devolución. Por lo demás, y aun cuando se hubiera decretado y practicado la prueba, la decisión de la Administración no podía ser distinta a la que finalmente tomó, dado que, inevitablemente, se reitera, la DIAN debía rechazar la solicitud de devolución por encontrarse acreditado que en el período en que se realizaron las operaciones que dieron lugar al saldo a favor en la liquidación de IVA del bimestre 1 de 1997, no se encontraba vigente el Registro Nacional de Exportadores.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 21 de febrero del 2005, expediente 14263.

Para que se entienda resuelto el recurso, no basta que la Administración profiera el acto correspondiente, sino que además debe notificarlo al interesado dentro del término previsto en la ley. Si el acto que resuelve el recurso de reconsideración no se notifica dentro del año siguiente a su interposición, se entiende fallado a favor del recurrente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección B, sentencia del 4 de diciembre del 2008, expediente 110013331041200700049-01.

En concordancia con los principios de celeridad y eficiencia que rigen las actuaciones administrativas, dentro de las cuales se encuentran las actuaciones tributarias, la ley ha previsto que las decisiones de los recursos interpuestos en vía gubernativa por parte de los contribuyentes en contra de las liquidaciones oficiales, resoluciones sancionatorias y demás actos controvertibles ante la propia Administración de Impuestos debe proferirse dentro del término de un año, so pena de entenderse fallados a favor del contribuyente; es decir, de que se configure el silencio administrativo positivo, tal y como lo prevén los artículos 732 y 734 del E.T. aplicables a los asuntos distritales por remisión expresa del artículo 104 del decreto 807 de 1993 .

Artículo 732. Término para resolver los recursos. La administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.

Artículo 734. Silencio administrativo. 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.”

“La previsión de la parte final del citado artículo 734 hace relación a la posibilidad de que la declaratoria del silencio administrativo positivo sea realizada por la misma Administración, actuando de oficio, o a petición del contribuyente interesado, actuación esta última que deberá llevarse a cabo una vez transcurrido el término de un año desde la interposición del recurso con los requisitos contemplados en el artículo 722 del Estatuto Tributario, para que en caso de ser declarado por la Administración termine el proceso de discusión gubernativa, evitándole al contribuyente la carga de tener que acudir a la jurisdicción contencioso administrativa en busca de dicha declaratoria.

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 su 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.

Así lo ha expresado la sala, al decir “ ...si bien de conformidad con el artículo 734 del Estatuto Tributario el silencio administrativo positivo debe ser declarado de oficio o a solicitud de parte por la administración, estima la sala, que si la administración no lo hace de oficio y tampoco lo solicita el contribuyente ante la administración, ello no impide que tal pretensión pueda materializarse ante la jurisdicción, mucho menos, cuando no obstante haberse vencido el término legal, la administración notifica la decisión como ocurrió en el presente caso.

En tal evento, es evidente que el contribuyente queda habilitado para solicitar a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que el juez administrativo concrete la ficción de favorabilidad que consagra la norma tributaria”.

La posibilidad de invocar en la demanda la pretensión de reconocer en sede judicial el silencio administrativo positivo es simplemente la garantía procesal que se le otorga al contribuyente para preservar que la figura del acto ficto a favor del mismo no sea inocua, en los casos en que por controversias surgidas a raíz de la decisión del recurso gubernativo, no sea posible solicitarla ante el ente fiscal.”

Según el recuento anteriormente hecho y de acuerdo con las normas referidas, la resolución DDI-071300 de 27 de noviembre del 2006 se intentó notificar personalmente, para lo cual se introdujo al correo la citación CORDIS 2006-EE-317370 de 28 de noviembre del 2006 el día 7 de diciembre de la misma anualidad para ser enviada a las instalaciones de la sociedad y ésta fue recibida el día 15 de diciembre, aspecto no controvertido por la Administración. De conformidad con el último inciso del pretranscrito artículo 565 del E.T. la Administración debe esperar 10 días hábiles contados a partir de la introducción al correo para proceder a notificar por edicto el acto referido (término que vencía el 21 de diciembre del 2006); sin embargo, en el caso de autos el edicto fue fijado el 14 de diciembre (si bien el edicto no indica el año al que corresponde, las partes coinciden en afirmar que es del año 2006); es decir, no se dejó correr el término legalmente establecido para acudir a la notificación subsidiaria, lo cual resulta violatorio de la referida norma, pues tal proceder redujo el término con el que contaba la contribuyente para notificarse de manera personal y a su vez el término que debió estar fijado el edicto, así:

(...).

Bajo las anteriores precisiones, salta a la vista la violación de las normas regulatorias del asunto, lo cual permite concluir que la resolución del recurso de reconsideración no fue notificada en debida forma; es decir, no se surtió dentro del término señalado legalmente para proferir la decisión, lo cual deviene en la configuración del silencio administrativo positivo.

Para la sala no es de recibo el argumento presentado por la parte demandada en el sentido de que el error de la notificación se subsanó con la actuación de la sociedad al radicar oportunamente la acción de nulidad y restablecimiento, pues

tal proceder no permite convalidar la irregularidad en la notificación de la resolución que decidió el recurso y por el contrario ratifica la configuración del silencio administrativo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "A", sentencia del 23 de septiembre del 2009, expediente No. 110013331044200700105-01. Ver Transcripción en el artículo 732.

ARTÍCULO 735. RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES QUE IMPONEN SANCIÓN DE CLAUSURA Y SANCIÓN POR INCUMPLIR LA CLAUSURA. *Contra la resolución que impone la sanción por clausura del establecimiento de que trata el artículo 657 procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación, quien deberá fallar dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición.*

Contra la resolución que imponga la sanción por incumplir la clausura de que trata el artículo 658, procede el recurso de reposición que deberá interponerse en el término de diez (10) días a partir de su notificación.

ARTÍCULO. RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES QUE IMPONEN SANCIÓN DE CLAUSURA Y SANCIÓN POR INCUMPLIR LA CLAUSURA. Contra la resolución que impone la sanción por clausura del establecimiento de que trata este estatuto procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación, quien deberá fallar dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición.

Contra la resolución que imponga la sanción por incumplir la clausura procede el recurso de reposición que deberá interponerse en el término de diez (10) días a partir de su notificación.

ARTÍCULO 736. REVOCATORIA DIRECTA. *Sólo procederá la revocatoria directa prevista en el Código Contencioso Administrativo, cuando el contribuyente no hubiere interpuesto los recursos por la vía gubernativa.*

ARTÍCULO. REVOCATORIA DIRECTA. Sólo procederá la revocatoria directa prevista en el Código Contencioso Administrativo, cuando el contribuyente no hubiere interpuesto los recursos por la vía gubernativa.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de abril del 2008, expediente 15998.

De conformidad con el artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración es un recurso propio del régimen impositivo que procede contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que impongan sanciones o las que ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales, con requisitos y trámite propio; medio a través del cual el administrado ejerce su derecho de defensa ante la misma entidad que profirió el acto definitivo y es obligatorio para el debido agotamiento de la vía gubernativa. La revocatoria directa de los actos administrativos está regulada de manera general en

el capítulo V del Código Contencioso Administrativo. El artículo 69 señala que ésta procede cuando se configure una de las siguientes causales: a) Que el acto se halle en manifiesta oposición a la Constitución Política o a la ley; b) Que el acto no esté conforme con el interés público o social, o atente contra él; y c) Que el acto cause agravio injustificado a una persona. Según la jurisprudencia la revocatoria directa es un recurso extraordinario por medio del cual la administración revisa su propio acto, de manera oficiosa o a petición del interesado, tal connotación obedece a que éste no se presenta en desarrollo del procedimiento administrativo, sino que obedece a reglas jurídicas diferentes. En materia impositiva el Estatuto Tributario en el artículo 736 establece que procederá la revocatoria directa prevista en el C.C.A., cuando el contribuyente no hubiere interpuesto los recursos propios de la vía gubernativa; además este régimen señala los términos dentro de los cuales debe solicitarse y con el que cuenta la Administración para decidirla. Es claro para la sala que la revocatoria directa es incompatible con la vía gubernativa, pues para que sea viable, el contribuyente que haga uso de este medio de impugnación contra el acto administrativo no debe haber interpuesto los recursos ordinarios, así que intentados cualquiera sea el resultado, este hecho por se impide el trámite del recurso extraordinario.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección “A”, sentencia del 19 de noviembre del 2009, expediente 110013331041200800067-01.

Ahora bien, el artículo 69 del Código Contencioso Administrativo prevé la revocatoria directa de los actos administrativos en los siguientes términos:

“Artículo 69. Los actos administrativos deberán ser revocados por los mismos funcionarios que los hayan expedido o por sus inmediatos superiores, de oficio o a solicitud de parte, en cualquiera de los siguientes casos:

1. Cuando sea manifiesta su oposición a la Constitución Política o a la Ley;
2. Cuando no estén conformes con el interés público o social, o atenten contra él;
3. Cuando con ellos se cause agravio injustificado a una persona.”

En cuanto a la procedencia y oportunidad de la revocatoria directa, los artículos 70 y 71 del Código Contencioso Administrativo establecieron las siguientes pautas: 1. No podrá pedirse la revocación directa de los actos administrativos respecto de los cuales el peticionario haya ejercitado recursos de la vía gubernativa. Lo anterior significa que existe incompatibilidad entre la procedencia de la revocatoria con el agotamiento de la vía gubernativa; por cuanto la Administración ya tuvo oportunidad de enmendar los posibles yerros de su actuación mediante los recursos y 2. La revocatoria podrá cumplirse en cualquier tiempo, inclusive en relación con actos en firme o aun cuando se haya acudido a la jurisdicción contencioso administrativa, siempre que en este caso no se haya dictado auto admisorio de la demanda. En todo caso, las solicitudes de revocación directa de los actos administrativos, bien sean de contenido general o particular y concreto, deberán resolverse dentro del término de 3 meses siguientes a la fecha de su presentación. Vale la pena agregar que para impuestos el término para ejercitar la revocatoria directa será de dos años, de conformidad con el artículo 737 del Estatuto Tributario.

De otro lado, para efectos de revocar los actos de contenido general, basta que la Administración decida revocarlos, dada su esencia impersonal y abstracta que no consolida una situación jurídica particular. Por el contrario, cuando se trata de actos de contenido particular y concreto, la normatividad contencioso administrativa ha establecido un procedimiento reglado, en razón de la creación de situaciones subjetivas, individuales y concretas de los administrados sobre un derecho, protegido por la Constitución Política en su artículo 58, cuando dice que se garantizan los derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles.

Por lo anterior, el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo estableció las reglas para efectos de revocar directamente los actos administrativos de contenido particular y concreto, en los siguientes términos:

“Artículo 73. Revocación de actos de carácter particular y concreto. Cuando un acto administrativo haya creado o modificado una situación jurídica de carácter particular y concreto o reconocido un derecho de igual categoría, no podrá ser revocado sin el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular.

Pero habrá lugar a la revocación de esos actos, cuando resulten de la aplicación del silencio administrativo positivo, si se dan las causales previstas en el artículo 69, o si fuere evidente que el acto ocurrió por medios ilegales.

Además, siempre podrán revocarse parcialmente los actos administrativos en cuanto sea necesario para corregir simples errores aritméticos, o de hecho que no incidan en el sentido de la decisión”.

De conformidad con la norma transcrita, para que la Administración pueda revocar un acto administrativo particular y concreto se requiere previo consentimiento expreso del afectado, y para proceder a la revocatoria de un acto particular, sin que medie el consentimiento del afectado debe: 1) Tratarse de circunstancias originadas en la aplicación del silencio

administrativo, si se dan las causales previstas en el artículo 69, y 2) Cuando el acto hubiere ocurrido por medios ilegales, lo cual exige la demostración por parte de la Administración.

Sobre el alcance del referido artículo, la H. Corte Constitucional se ha pronunciado en innumerables sentencias, como en la T.600/07.

Dijo la alta corporación:

“...

2. Improcedencia de la revocatoria directa de actos de carácter particular y concreto. Reiteración de jurisprudencia.

2.1. La revocatoria directa de los actos administrativos ha sido prevista en el ordenamiento jurídico, como un mecanismo de control de legalidad de los propios actos, radicado en cabeza de la administración. Sin embargo, es preciso señalar que en la revocatoria de los actos administrativos se presentan dos escenarios claramente diferenciables, en cuanto a sus implicaciones sobre los derechos fundamentales, dependiendo de si el acto que se pretende revocar es de carácter general o particular.

Así, por una parte, la posibilidad de revocar actos administrativos de carácter general no enfrenta mayores limitaciones y puede ser realizada en cualquier tiempo, cuando sobrevenga cualquiera de las causales genéricas establecidas por el artículo 69 del Código Contencioso Administrativo.

2.2. La revocatoria directa de actos de carácter particular, en cambio, por afectar situaciones jurídicas subjetivas, sólo procede con el consentimiento expreso y escrito del titular del derecho, toda vez que una decisión de este tipo puede afectar derechos fundamentales, erosionar la confianza del ciudadano en la administración y poner en riesgo la seguridad jurídica y el respeto por los derechos adquiridos.

Sobre el particular, la Corte señaló, en sentencia T-830 del 2005, al estudiar la revocatoria directa de un acto de reconocimiento pensional, que:

“En punto de la teoría de los actos propios, el imperativo de buena fe se traduce en la obligación de mantener en el futuro la conducta inicialmente desplegada, supuesto del cual dependen –entre otras cosas– la credibilidad en las actuaciones del Estado, el efecto vinculante de sus decisiones para los particulares y la seriedad del procedimiento administrativo. La revocatoria del acto propio por parte de la Administración, que suspenda o modifique desfavorablemente situaciones jurídicas subjetivas configuradas, desplegada de manera irregular y contradictoria de la voluntad inicialmente manifestada, contraviene los principios de lealtad y buena fe”.

2.3. Por las razones expuestas, la ley impone a la administración el deber de realizar un trámite especial destinado a obtener el consentimiento del particular cuando considere necesario revocar un acto de esta especie, señalando que en caso de no obtener tal autorización la administración deberá asumir la carga de acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa, con el fin de solicitar la declaratoria de nulidad del acto.

2.4. Sólo en aquellos casos en los cuales el acto fue producido por medios ilegales (artículo 73 Código Contencioso Administrativo) o se aportaron documentos falsos por parte del interesado (artículo 19, Ley 797 del 2003), existe la posibilidad de revocar el acto sin el consentimiento del particular, puesto que la Constitución sólo obliga a las autoridades a respetar los derechos legalmente adquiridos.

Sin embargo, la jurisprudencia de la corporación ha aclarado que es requisito indispensable para proceder a la revocatoria del acto producido por medios ilegales, que exista absoluta certeza sobre la ocurrencia de un hecho delictivo en la formación del acto. Es decir, no basta con una simple sospecha de la autoridad, ni pueden revocarse actos cuya supuesta ilegalidad derive de problemas de interpretación de la normatividad...”

En síntesis, tanto el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo como la jurisprudencia al respecto coinciden en señalar que el acto producido por el silencio administrativo positivo y el que se origina por medios ilegales, esto es, el acto ilícito, pueden revocarse directamente sin el consentimiento del titular del derecho. El acto administrativo que así lo declare deberá en todo caso hacer expresa mención de dicha circunstancia y de la totalidad de los elementos de juicio que llevaron al convencimiento de la Administración, es decir, se debe demostrar la actuación fraudulenta, lo cual implica necesariamente la aplicación de un procedimiento que permita a la Administración reunir dichos elementos de juicio.

En el presente caso, la Administración revocó directamente la resolución No. 00015 de 27 de noviembre del 2007, por cuanto no se encuentran prescritas las obligaciones fiscales Renta 1994; 1995; 1996; Ventas 1995-01/02/06; 1997-02/03; Retención en la Fuente 1995-01 a 12; 1996- 01/02/03/04/07/08/09/11; 1997-04/05 y 06, y la parte resolutive no concuerda con las apreciaciones hechas en la parte considerativa de la misma resolución, teniendo en cuenta que lo resuelto no se ajusta a derecho, siendo manifiesta su oposición a la ley.

A juicio de la sala, si bien la parte considerativa no concuerda con la parte resolutive, no resulta evidente que el reconocimiento de la prescripción de algunas obligaciones hubiere ocurrido por medios ilegales, o que de lo expuesto por la Administración pueda inferirse que hubo alteración o falsedad en los documentos aportados, así las cosas, la falta de certidumbre sobre un ilícito comportamiento de la sociedad actora no permite la aplicación unilateral de la facultad revocatoria excepcional, en la que no encaja el caso.

De otra parte, la Administración no adelantó el procedimiento consagrado en el artículo 74 del Código Contencioso Administrativo, el cual establece:

“Artículo 74. -Procedimiento para la revocación de actos de carácter particular y concreto. Para proceder a la revocación de actos de carácter particular y concreto se adelantará la actuación administrativa en la forma prevista en los artículos 28 y concordantes de este código. En el acto de revocatoria de los actos presuntos obtenidos por el silencio administrativo positivo se ordenará la cancelación de las escrituras que autoriza el artículo 42 y se ordenará iniciar las acciones penales o disciplinarias correspondientes. El beneficiario del silencio que hubiese obrado de buena fe podrá pedir reparación del daño ante la jurisdicción en lo contencioso administrativo, si el acto presunto se revoca”.

Para poder ser revocado un acto administrativo es necesario obtener el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular, para ello es necesario comunicarle al particular la existencia de la actuación y el objeto de la misma, con lo cual se garantiza el derecho de audiencia y de defensa del particular afectado. A la luz del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, la existencia de la actuación oficiosa debe comunicarse a los particulares que puedan resultar afectados por la misma, la comunicación debe hacerse de forma directa para que puedan hacer valer sus derechos; ahora bien, si después de realizado el procedimiento que la ley impone no es posible obtener el consentimiento del particular, no obstante habersele hecho saber de la intención de la Administración de revocar el acto que lo beneficia, en su defecto, la Administración puede acudir a la acción de lesividad ante esta jurisdicción para enervar la legalidad de dichos actos administrativos.

En el presente caso, si bien es cierto obra derecho de petición en el que se advierte que la sociedad tenía conocimiento de que la Administración pretendía revocar la resolución No. 00015 de 27 de noviembre del 2007, también lo es que en el mismo se observa que la demandante no estuvo de acuerdo con tal pretensión.

Al respecto, el H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia de 4 de septiembre del 2008, M. P. doctor Héctor J. Romero Díaz, expediente No. 15982, se pronunció en los siguientes términos:

“...

El artículo 69 del Código Contencioso Administrativo dispone que los actos administrativos deberán ser revocados por los mismos funcionarios que los hayan expedido o por sus inmediatos superiores, de oficio o a solicitud de parte, en cualquiera de los siguientes casos: (3) cuando con ellos se cause un agravio injustificado a una persona.

Y el artículo 73 *ibidem* se refiere a la revocación de actos de carácter particular y concreto y señala que cuando un acto administrativo ha creado o modificado una situación jurídica de carácter particular y concreto o reconocido un derecho de igual categoría, no podrá ser revocado sin el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular, pero “habrá lugar a la revocación de estos actos, cuando resulten de la aplicación del silencio administrativo positivo, si se dan las causales previstas en el artículo 69, o si fuere evidente que el acto ocurrió por medios legales”, es decir, sin el consentimiento expreso del titular.

Indica finalmente la disposición que siempre podrán revocarse parcialmente los actos administrativos en cuanto sea necesario para corregir simples errores aritméticos o de hecho que no incidan en el sentido de la decisión.

Advierte la sala que la modificación del estrato, el uso y las áreas de los predios, con efectos en la liquidación de la contribución de valorización, no corresponde a la corrección de un simple error aritmético, porque tales conceptos hacen parte de las características del inmueble sobre el cual recae el gravamen y en consecuencia, su asignación no es el resultado de una simple operación matemática, que pueda ser corregida oficiosamente y sin el consentimiento expreso del titular.

En consecuencia, la actuación no corresponde a la prevista en el último inciso del artículo 73, pues el objeto de los actos demandados no fue corregir un error aritmético, sino rectificar varios factores de liquidación de acuerdo con unas pruebas que debieron ser apreciadas en el momento oportuno de la distribución de la contribución, rectificación que incidió en el sentido de la decisión, toda vez que la contribución inicialmente asignada en la resolución 2500 de 1997 tenía que estar soportada en los documentos donde constaran tales factores.

Ahora bien, el hecho de que se pretenda equilibrar las cargas tributarias y restablecer el ordenamiento jurídico y garantizar los derechos fundamentales de los administrados, pues si bien es cierto, se ha de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, ello no implica desconocer los conceptos de justicia y equidad que rigen la facultad

impositiva (art.95 (9) C.P.); y el derecho fundamental del debido proceso, que obliga a la Administración a actuar con la observancia de las formas propias de cada juicio, y a exigir el pago del tributo, en la forma y condiciones establecidas en la Constitución y en la ley.

De otra parte, el IDU revocó la resolución 2500 de 1997 que definió una situación jurídica a favor de la sociedad sin su consentimiento expreso y sin señalar cuál de las causales previstas en el artículo 73 se daba para revocar la decisión sin el consentimiento del titular como son: cuando resulten de la aplicación del silencio administrativo y otra, relativa a que el acto hubiere ocurrido por medios ilegales, es decir, se trate de un acto ilícito, en el cual la expresión de voluntad del Estado nace viciada bien por violencia, por error o por dolo, no al acto inconstitucional e ilegal de que trata el artículo 69 del Código Contencioso Administrativo, que habiéndose formado sin vicios en la manifestación de voluntad de la Administración, pugna contra la Constitución o la ley .

Finalmente, la Administración tampoco adelantó el procedimiento del artículo 74 *ibidem*, según el cual “Para proceder a la revocación de actos de carácter particular y concreto se adelantará la actuación administrativa en la forma prevista en el artículo 28 del Código...” Es decir, en todo caso es deber de la Administración comunicar a los particulares que pueden resultar afectados con tal decisión, “la actuación administrativa iniciada de oficio”, de lo contrario, se violaría el derecho de defensa y contradicción.

En efecto, las resoluciones demandadas no fueron expedidas en virtud de alguna petición de la sociedad, como lo aduce la recurrente, fueron de manera oficiosa y sin comunicar previamente la actuación que se había iniciado en contra de ella, razón por la cual, para la sala deben anularse las resoluciones demandadas porque fue ilegal y violatorio del debido proceso, la actuación administrativa que se acusa, como lo decidió el tribunal, por lo que se confirmará en este punto la sentencia apelada. No prospera la apelación de la demandada.

En relación con la apelación de la demandante de que se revoque el numeral 3 de la sentencia recurrida y, en su lugar se ordene la devolución con indexación de los \$238.518.000 cancelados por motivo de las resoluciones demandadas, según facturas de 14 de julio y 30 de octubre del 2003 (folios 57, 58 y 60), la sala considera que debe accederse a la devolución de lo indebidamente pagado, pues evidentemente el pago de las contribuciones reliquidadas por las resoluciones nulas se tornaron en un pago de lo no debido y de no restablecerse el derecho de la sociedad, se generaría un enriquecimiento sin causa para la Administración.

Además, no es requisito para que la jurisdicción ordene la devolución de una suma indebidamente pagada que previamente a la demanda se solicite ante la Administración su devolución, pues evidentemente puede solicitarse como consecuencia de la nulidad declarada, es decir, a título de restablecimiento del derecho.

...”

En este orden de ideas, la Administración no podía revocar el acto mediante el cual se reconoce la prescripción de las obligaciones fiscales de Renta 1994; 1995; 1996; Ventas 1995-01/02/06; 1997-02/03; Retención en la Fuente 1995-01 a 12; 1996- 01/02/03/04/07/08/09/11; 1997-04/05 y 06, con lo cual se había creado una situación de carácter particular y concreta, sin contar con la anuencia escrita y expresa de su titular. La única vía que le quedaba era la de demandar su propio acto, conducta ésta que es la que debía seguir.

Además, como lo ha señalado la jurisprudencia de la H. Corte Constitucional, los particulares no tienen por qué correr con las consecuencias negativas de los errores de las entidades públicas y, cuando tienen derechos a su favor, creados por actos de la Administración –así éstos provengan de equivocaciones cometidas por ella– se les debe garantizar, como lo hace el Código Contencioso Administrativo, que tales derechos permanecerán incólumes en tanto no haya una decisión judicial que los desvirtúe, previas las reglas del debido proceso .

Por consiguiente es evidente que la Administración no utilizó los procedimientos establecidos para el caso, esto es, obtener el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular, con lo cual no se garantizó el derecho de audiencia y de defensa del particular afectado.

CONCEPTO DIAN 63285 DEL 2007

En el escrito de la referencia se pregunta si la revocatoria directa de los actos proferidos dentro del proceso de cobro coactivo debe tramitarse bajo las disposiciones generales del Código Contencioso Administrativo o de las especiales contempladas en los artículos 736 y siguientes del Estatuto Tributario.

Para la consulta, se parte de considerar que la revocatoria directa a que alude el artículo 736 del Estatuto Tributario aplica solamente a los actos administrativos que se profieran dentro de los procesos de determinación, liquidación y discu-

sión de los impuestos administrados por la DIAN, y que dentro de las normas que regulan el proceso de cobro en el mismo ordenamiento, artículo 833-1 *ibídem* y siguientes, determina la no procedencia de recursos que no estén expresamente establecidos para ese trámite.

Sobre el tema cabe anotar, que cuando la H. Corte Constitucional en la sentencia C-078 del 20 de febrero de 1997 para decidir la exequibilidad del artículo 737 del Estatuto Tributario, resolvió el problema jurídico de la violación constitucional de la norma especial por oponerse a una de carácter general contenida en el Código Contencioso Administrativo, precisó que el Código Contencioso Administrativo regula de manera general el instituto de la revocación directa de los actos administrativos y que el Estatuto Tributario se refiere a ella para el caso específico de los actos de carácter impositivo. En este sentido recordó que el mismo Código, artículo 1°, establece que en materia procesal administrativa tendrán prelación las normas de carácter especial y solo en lo no previsto por ellas se aplicarán las normas de la parte primera de ese ordenamiento que sean compatibles.

Teniendo en cuenta lo anterior y que el instituto jurídico de la revocación directa como mecanismo legal para que la administración pública pueda dejar sin efecto los actos expedidos por ella misma, mediante el ejercicio de la acción por parte del ciudadano en cuanto cumpla los requisitos para su procedencia, al no haber disposición que expresamente sustraiga de las normas especiales de revocación directa previstas en el Estatuto Tributario, las actuaciones de la Administración tributaria que en el mismo ordenamiento regulan los artículos posteriores a ellas, tales como los procedimientos de cobro, devoluciones o compensaciones, para el efecto tendrán aplicación prevalente las normas de carácter especial y solo serán supletorias las generales del Código Contencioso.

En consecuencia, nada impide que dentro de un proceso de cobro coactivo, una vez se den los presupuestos legales para ejercitar la revocatoria directa, se proceda a la aplicación del instituto jurídico de conformidad con las normas especiales establecidas en materia tributaria, siendo supletoria la utilización de las previstas en el Código Contencioso Administrativo y restringida a aquellos aspectos que las primeras no contemplan.

No obstante, la H Corte Constitucional en la sentencia C-742 de octubre 8 de 1999, (Expediente D-2356) M.P. doctor José Gregorio Hernández Galindo señaló:

“/...

V. Consideraciones de la Corte Constitucional.

Exequibilidad de la disposición demandada. Distinción entre la atribución oficiosa de revocar los actos administrativos y los requisitos que la ley puede establecer para que los administrados la soliciten. No vulneración del derecho de defensa de quienes tienen interés en impugnar los actos administrativos.

La revocación directa es la prerrogativa que tiene la administración para enmendar, en forma directa o a petición de parte, sus actuaciones contrarias a la ley o a la Constitución, que atenten contra el interés público o social o que generen agravio injustificado a alguna persona. Y es una prerrogativa en tanto que la administración puede extinguir sus propios actos por las causales previstas en la ley y está facultada para hacerlo en cualquier momento, incluso cuando el acto administrativo ya ha sido demandado ante lo contencioso administrativo; pero también es una obligación que forzosamente debe asumir en los eventos en que, *motu proprio*, constatare la ocurrencia de una de las causales señaladas. Si así fuere, la administración tiene el deber de revocar el acto lesivo de la constitucionalidad o legalidad o atentatorio del interés público o social o que causa agravio injustificado a una persona.

Es necesario distinguir dos situaciones:

1. La revocación de los actos administrativos, tal como hoy está prevista, puede adelantarla en forma directa la administración en cualquier tiempo, incluso en relación con actos en firme, o aun cuando se haya acudido a los tribunales contencioso administrativos, siempre que en este último caso no se haya dictado auto admisorio de la demanda, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 del Código Contencioso Administrativo. Esto significa que la administración no pierde su facultad de enmendar sus errores, pudiendo en todo tiempo proceder a la revocación de los actos administrativos que están dentro de las previsiones del artículo 69 Código Contencioso Administrativo.

Estas normas, que no están ahora sujetas al examen de la Corte, se toman como referencia en lo pertinente a las posibilidades que el sistema jurídico ofrece a los gobernados en relación con la disposición en estudio.

2. Las partes pueden optar por pedir la revocación de los actos administrativos o ejercer los recursos en la vía gubernativa a que se refiere el artículo 50 Código Contencioso Administrativo. Pero resulta claro que si ya se ejercieron los recursos en la vía gubernativa no puede pedirse después la revocación del acto administrativo en cuestión, pues precisamente se supone que es allí, en la vía gubernativa, donde se debió solicitar no sólo la aclaración o modificación de un acto administrativo sino también su revocación.

.../".

De esta manera, el ejercicio de la revocatoria directa como acción, o sea, como medio de impugnación extraordinario por parte de los contribuyentes en materia tributaria y por ende en el proceso de cobro administrativo coactivo, está supe-
ditado al cumplimiento de los términos y requisitos señalados en los artículos 736 y ss del Estatuto Tributario.

Por otra parte, la administración tiene facultad de enmendar sus errores en cualquier tiempo, o lo que es lo mismo, puede ejercer la facultad oficiosa de revocación, siempre y cuando, en relación con el acto objeto de la misma no se haya dictado auto admisorio de la demanda de conformidad con el artículo 71 del Código Contencioso Administrativo en el evento en que se haya incoado la acción contenciosa administrativa; facultad que puede ejercer mediante la revocatoria de los actos administrativos, sobre el supuesto de la conjuración de cualquiera de las causales consagradas en el artículo 69 ibídem, como son que corresponda a un acto lesivo de la constitucionalidad o ilegalidad o atentatorio del interés público o social que cause agravio injustificado a una persona, cuando resulte de la aplicación del silencio administrativo positivo o fuere evidente que el acto ocurrió por medios ilegales, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 73 del CCA.

En el anterior sentido se aclara el concepto 024785 del 2002.

ARTÍCULO 737. OPORTUNIDAD. *El término para ejercitar la revocatoria directa será de dos (2) años a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo.*

ARTÍCULO. OPORTUNIDAD. El término para ejercitar la revocatoria directa será de dos (2) años a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo.

ARTÍCULO 738. COMPETENCIA. *Radica en el administrador de Impuestos Nacionales respectivo, o su delegado, la competencia para fallar las solicitudes de revocatoria directa.*

ARTÍCULO. COMPETENCIA. Radica en el secretario de hacienda, o quien haga sus veces, o su delegado, la competencia para fallar las solicitudes de revocatoria directa.

CONCEPTO DIAN 80494 DEL 2009

En atención a la inquietud expuesta en el radicado de la referencia por la jefe de división de gestión jurídica de esa dirección seccional y reiterada por su despacho mediante correo electrónico solicitando precisión sobre la dependencia o funcionario competente de la dirección seccional para decidir solicitudes de revocatoria directa sobre actos administrativos de carácter tributario relativos a determinación de impuestos e imposición de sanciones, se precisa:

Mediante oficio 062922 del 04 de agosto del 2009, emanado de esta subdirección, se señaló, con fundamento en la interpretación sistemática del artículo 738 del Estatuto Tributario, el artículo 40 del decreto 4048 del 2008 y la resolución 0009 del 04 de noviembre del 2008, que "en materia tributaria, cuando la solicitud de revocatoria directa se refiera de manera exclusiva a actos administrativos de determinación de impuestos o imposición de sanciones, la competencia para su decisión se determinará conforme a los parámetros establecidos por el artículo 40 del decreto 4048 del 2008, el cual desarrolla lo previsto por el artículo 560 del Estatuto Tributario".

Precisa el referido pronunciamiento que "para los demás actos administrativos de carácter tributario la competencia para decidir las solicitudes de revocatoria directa está en cabeza del director seccional respectivo o su delegado conforme con el procedimiento previsto para la delegación".

Así las cosas, el tenor gramatical del referido pronunciamiento es palmario y no amerita análisis o explicación adicional, debiendo ser acatado conforme con las previsiones del párrafo del artículo 20 del decreto 4048 del 2008.

ARTÍCULO 738-1. TÉRMINO PARA RESOLVER LAS SOLICITUDES DE REVOCATORIA DIRECTA. *Las solicitudes de revocatoria directa deberán fallarse dentro del término de un (1) año contado a partir de su petición en debida forma. Si dentro de este término no se profiere decisión, se entenderá resuelta a favor del solicitante, debiendo ser declarado de oficio o a petición de parte el silencio administrativo positivo. <Adicionado por la Ley 223 de 1995, art. 136>*

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Para las solicitudes de revocatoria directa pendientes de fallo, el término señalado en este artículo empezará a correr a partir del mes siguiente de la vigencia de la presente ley.

ARTÍCULO. TÉRMINO PARA RESOLVER LAS SOLICITUDES DE REVOCATORIA DIRECTA. Las solicitudes de revocatoria directa deberán fallarse dentro del término de un (1) año contado a partir de su petición en debida forma. Si dentro de este término no se profiere decisión, se entenderá resuelta a favor del solicitante, debiendo ser declarado de oficio o a petición de parte el silencio administrativo positivo.

ARTÍCULO 739. RECURSO CONTRA PROVIDENCIAS QUE SANCIONAN A CONTADORES PÚBLICOS O REVISORES FISCALES. *Contra la providencia que impone la sanción de que tratan los artículos 660 y 661 procede únicamente el recurso de reposición por la vía gubernativa, el cual deberá interponerse dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación de la providencia respectiva. Este recurso deberá ser resuelto por un comité integrado por el jefe de la División de Programación y Control de la subdirección jurídica, y por el jefe de la División de Programación y Control de la subdirección de fiscalización, o quienes hagan sus veces.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 740. INDEPENDENCIA DE LOS RECURSOS. *Lo dispuesto en materia de recursos se aplicará sin perjuicio de las acciones ante lo Contencioso Administrativo, que consagren las disposiciones legales vigentes.*

ARTÍCULO. INDEPENDENCIA DE LOS RECURSOS. Lo dispuesto en materia de recursos se aplicará sin perjuicio de las acciones ante lo Contencioso Administrativo, que consagren las disposiciones legales vigentes.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 741. RECURSOS EQUIVOCADOS. *Si el contribuyente hubiere interpuesto un determinado recurso sin cumplir los requisitos legales para su procedencia, pero se encuentran cumplidos los correspondientes a otro, el funcionario ante quien se haya interpuesto resolverá este último si es competente, o lo enviará a quien deba fallarlo.*

ARTÍCULO. RECURSOS EQUIVOCADOS. Si el contribuyente hubiere interpuesto un determinado recurso sin cumplir los requisitos legales para su procedencia, pero se encuentran cumplidos los correspondientes a otro, el funcionario ante quien se haya interpuesto resolverá este último si es competente, o lo enviará a quien deba fallarlo.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

TÍTULO VI
RÉGIMEN PROBATORIO

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

ARTÍCULO 742. LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS. *La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.*

ARTÍCULO. LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, 5 de noviembre del 2009, expediente 11001-33-31-044-2008-00035-01.

Sobre la motivación de los actos de determinación oficial del impuesto, el artículo 742 del E.T. dispone que “la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente”; en efecto, la sala encuentra que la Administración dentro del requerimiento especial (fls. 47 a 59) y la liquidación oficial de revisión (fls. 69 a 89), si bien hace alusión al contrato suscrito entre la compañía demandante y BRIDGESTONE GLOBAL MINING SUPPORT CENTER, no es menos cierto que también hace alusión al contrato de representación suscrito con BRIDGESTONE CORPORATION, así como las facturas de venta expedidas a TRISTANI RUBBER INDUSTRIES, INC. y BRIDGESTONE INDUSTRIAL PRODUCTS AMERICA, entre otros documentos; es decir, hace un repaso de todas las pruebas documentales con las que cuenta para después de realizar un análisis conjunto que la llevó a concluir que los ingresos provenientes de las operaciones realizadas con BRIDGESTONE CORPORATION, MITSUI & CO. (USA), INC. y BRIDGESTONE INDUSTRIAL PRODUCTS AMERICA, no se encontraban exentas del IVA, lo anterior en armonía con la referida norma tributaria.

Al verificar el contenido de la resolución de reconsideración se observa que en ella la Administración expone los motivos de hecho y de derecho que la llevan a confirmar la decisión recurrida.

ARTÍCULO 743. IDONEIDAD DE LOS MEDIOS DE PRUEBA. *La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.*

ARTÍCULO. IDONEIDAD DE LOS MEDIOS DE PRUEBA. La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúan las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 744. OPORTUNIDAD PARA ALLEGAR PRUEBAS AL EXPEDIENTE. Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:

1. *Formar parte de la declaración.*
2. *Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales.*
3. *Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación;*
4. *Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste.*
5. *Haberse practicado de oficio.*
6. *Haber sido obtenidas y allegadas en desarrollo de un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 51>*
7. *Haber sido enviadas por Gobierno o entidad extranjera a solicitud de la administración colombiana o de oficio.<Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 51>*
8. *Haber sido obtenidas y allegadas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información, para fines de control fiscal con entidades del orden nacional <o con agencias de gobiernos extranjeros>. <Adicionado por la Ley 633 del 2000, art. 44> <Expresión declarada inexigible. Corte Constitucional. Sentencia C-622/2004>*
9. *Haber sido practicadas por autoridades extranjeras a solicitud de la Administración Tributaria, o haber sido practicadas directamente por funcionarios de la Administración Tributaria debidamente comisionados de acuerdo a la ley. <Adicionado por la Ley 633 del 2000, art. 44>*

ARTÍCULO. OPORTUNIDAD PARA ALLEGAR PRUEBAS AL EXPEDIENTE. Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:

1. Formar parte de la declaración;

2. Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales.
3. Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación;
4. Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste; y
5. Haberse practicado de oficio.
6. Haber sido obtenidas y allegadas en desarrollo de un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario.
7. Haber sido enviadas por Gobierno o entidad extranjera a solicitud de la administración colombiana o de oficio.
8. Haber sido obtenidas y allegadas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información, para fines de control fiscal con entidades del orden nacional o con agencias de gobiernos extranjeros.
9. Haber sido practicadas por autoridades extranjeras a solicitud de la Administración Tributaria, o haber sido practicadas directamente por funcionarios de la Administración Tributaria debidamente comisionados de acuerdo a la ley.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 745. LAS DUDAS PROVENIENTES DE VACÍOS PROBATORIOS SE RESUELVEN A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. *Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo III de este título.*

ARTÍCULO. LAS DUDAS PROVENIENTES DE VACÍOS PROBATORIOS SE RESUELVEN A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas sobre circunstancias especiales que deben ser probadas por el contribuyente.

ARTÍCULO 746. PRESUNCIÓN DE VERACIDAD. *Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.*

ARTÍCULO. PRESUNCIÓN DE VERACIDAD. Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de octubre del 2009, expediente 16761.

De acuerdo con lo anterior, le corresponde en principio a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación con las que cuenta para obtener las pruebas correspondientes. Pero también puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de un descuento, exención, ingreso no gravado, costo, deducción, pasivos, etc. Para el caso concreto, la Administración planteó que los gastos por “Contribuciones y afiliaciones, Afiliaciones y sostenimiento, Libros suscripciones” no son necesarios para la producción de la renta. Esta negación desplaza la carga probatoria al contribuyente, quien deberá demostrar que lo son. Sin embargo, la demandante no asumió ningún esfuerzo argumentativo o demostrativo que permitiera acreditar la necesidad de tales gastos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de octubre del 2007, expediente 15934.

De la lectura de la norma transcrita se establece que los obligados a suministrar la información en medios magnéticos por el año gravable 1999, son las personas naturales o jurídicas que a 31 de diciembre de 1998 alcancen o superen los topes de patrimonio bruto o de ingresos brutos allí señalados. La administración para identificar los sujetos pasivos de dicha obligación acudió a la información contenida en la declaración de renta, dado que se presumen ciertos los datos consignados en las declaraciones tributarias. La actora, persona jurídica, en su denuncia rentística correspondiente al año gravable 1998 (stiker 0648844065141-9, radicada el 13-abr-99), declaró en el renglón 13 “Total patrimonio bruto”: \$238.060.000 y en el renglón 26 “Total ingresos brutos”: \$8.383.510.000 (v fl. 18 c.a.); declaración frente a cual ni se argumenta ni en el expediente obra prueba de que haya sido modificada por el contribuyente o por la entidad oficial. Así se presumen ciertos los datos consignados en ella. Así las cosas, no se desvirtuó la veracidad de los datos consignados en la declaración de renta del año 1998, los cuales confrontados con las cifras señaladas en el numeral 6 del artículo 35 del decreto 2588 de 1999 permiten concluir que los ingresos brutos declarados superan la base fijada en dicha norma y por ende, la demandante es sujeto pasivo de la obligación de suministrar la información por el año gravable 1999, de que trata el parágrafo 2 del artículo 631 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 31 de agosto del 2006, expediente 15023.

De otra parte, si bien es cierto la presunción de veracidad que cobija las declaraciones tributarias (art. 746 E.T.) puede ser desvirtuada por la Administración, se entiende que ella está concebida a favor del contribuyente. En consecuencia, no es acertado invocar tal presunción para que se desconozcan los valores declarados por concepto de los ajustes por inflación realizados, como lo plantea la actora, pues si existen errores al diligenciar la declaración tributaria, lo que corresponde es presentar corrección respectiva, siguiendo los procedimientos previstos para el efecto en los artículos 588 y 589 y 590 del Estatuto Tributario, tal como lo precisó el a quo. En conclusión, las razones expuestas por la actora no permiten desvirtuar la legalidad de la adición de ingresos propuesta por la Administración, pues no hay coherencia entre los valores propuestos en sus distintas intervenciones en el proceso y tampoco se aportan pruebas idóneas que permitan tener certeza acerca del valor que, según la actora, es el que realmente surge del “saldo crédito” de la cuenta corrección monetaria, como ingreso gravado. Por ello, debe reconocerse la actuación administrativa ajustada a derecho.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de octubre del 2005, expediente 13566.

Como el descuento por pronto pago forma parte de la liquidación privada del impuesto, la sala ha sostenido que dicho incentivo no puede ser desconocido por la Administración sin que ésta modifique oficialmente la declaración que lo con-

tiene, dado que debe garantizar el derecho de defensa del contribuyente e iniciar el proceso de revisión de la liquidación privada, contemplado en los artículos 80 y siguientes del decreto distrital 807 de 1993, en concordancia con los artículos 46 y siguientes del acuerdo 21 de 1983. Además, cuando la autoridad tributaria decide rechazar el incentivo fiscal determinado en la declaración privada de un contribuyente, al igual que el pago efectuado como consecuencia de tal estímulo, está desconociendo, de manera ilegal, la presunción de veracidad que sobre dicho documento recae, puesto que lo hace sin mediar acto administrativo que modifique su contenido.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 31 de marzo del 2005, expediente 13904.

La respuesta o contestación que dé el contribuyente al emplazamiento para declarar se encuentra revestida de una presunción de veracidad, la cual impide que la administración desconozca su contenido a menos que se trate de alguna de las circunstancias que ameritan una comprobación especial.

(...)

Como puede apreciarse, los hechos consignados en forma numérica o textual en las declaraciones tributarias, en las correcciones efectuadas a las mismas o en general a los requerimientos administrativos se consideran ciertos, a menos que sobre éstos se haya solicitado al contribuyente una comprobación especial o se refiera a alguno de los hechos que el mismo Estatuto Tributario menciona en sus artículos 786 a 791. Ahora, dentro de los requerimientos administrativos se encuentran los requerimientos ordinarios y especiales, los emplazamientos, pliegos de cargos y en general todos los actos preparatorios expedidos por la administración donde se planteen o propongan las sanciones o liquidaciones oficiales al proferirse en caso de no desvirtuarse con aquellos lo planteado por el ente fiscalizador.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección B, sentencia del 28 de enero del 2009, expediente 110013331044-200600027-00.

De acuerdo con el anterior recuento, logra advertirse que ni la Administración de Impuestos hizo uso de su facultad de fiscalización para efectos de verificar la declaración de retención, ni la demandante hizo uso de su derecho a corregir su declaración.

El artículo 714 del E.T. dispone que las liquidaciones privadas quedan en firme, si dentro de los 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial.

Así mismo, el artículo 589 del E.T. prevé la posibilidad de corregir las declaraciones con el fin de disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, elevando una solicitud de corrección ante la Administración de Impuestos dentro del año siguiente al término para presentar la declaración.

De conformidad con el artículo 21 del decreto 2588 de 1999 el plazo para presentar la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de noviembre del 2000, vencía el 14 de diciembre de la misma anualidad y por lo tanto, los plazos consagrados en las normas referidas empezaron a correr desde el 15 de diciembre del 2000.

Es así como al no haberse dado aplicación a las disposiciones referidas dentro de los plazos establecidos, la declaración privada adquirió firmeza y se configuró una situación jurídica consolidada al haber precluido los términos procesales de discusión ante la autoridad administrativa.

Igualmente debe recordarse que el artículo 746 del E.T. consagra que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

No obstante, el a quo consideró que la Administración de Impuestos debió dar aplicación al artículo 43 de la Ley 962 del 2005 que dice a la letra:

“Artículo 43. Corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago. Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.

Bajo estos mismos presupuestos, la Administración podrá corregir sin sanción, errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará de la corrección al interesado.

La declaración, así corregida, reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, si dentro del mes siguiente al aviso el interesado no ha presentado por escrito ninguna objeción.”

Del contenido de la norma se puede colegir que:

Las correcciones a las que se refiere se pueden surtir de oficio o a solicitud de parte.

Las correcciones se pueden hacer en cualquier tiempo.

La inconsistencia que se pretende corregir no puede afectar el valor por declarar.

Para el las declaraciones mensuales de retención en la fuente la modificación no puede resultar relevante para definir de fondo la discriminación de los valores retenidos.

La intención de la norma es que prevalezca la verdad real sobre la formal.

Al verificarse la prueba documental aportada por la accionante consistente en un contrato de compraventa de activos vinculados al establecimiento comercial GIMNASIO HENRY FAYOL (documento simple con firmas auténticas) que presuntamente dio lugar a la retención declarada, aspecto que por lo demás no fue controvertido por la Administración, se colige que el valor de la operación o negocio fue de \$5.000.000 y que de conformidad con el artículo 398 del E.T. la retención que éste genera es del 1%, que corresponde a \$50.000, suma que coincide con el total a pagar declarado.

Con base en lo anterior, la sala considera que existe certeza sobre la operación que generó la retención practicada, puesto que se trata de la venta de bienes que no requieren un contrato solemne y por ello, el documento aportado que permite determinar el objeto del negocio, las partes y el valor, pone al descubierto la existencia de un error en la declaración y a su vez permite dar aplicación al pretranscrito artículo 43 de la Ley 962 del 2005 que posibilita la corrección de la declaración por errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para determinar el valor a declarar, premisa que se cumple en el caso de autos, por cuanto la corrección de las casillas 15 (RO) y 20 (RR) contenidas en la casilla A “RETENCIONES A TÍTULO DE IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS” no modifica el valor a pagar contenido en la casilla 35 (TP). En efecto, tal y como lo consideró el a quo, la Administración de manera oficiosa debió aplicar el referido artículo una vez tuvo conocimiento de la situación y contó con las pruebas pertinentes.

No debe perderse de vista que en el momento en que la Administración de Impuestos pretende dar inicio a un proceso de cobro coactivo, debe contar con un título ejecutivo que contenga una obligación, expresa, clara y exigible, en el caso bajo examen el título lo constituye la declaración privada de la retención en la fuente y el valor que se hace exigible es aquel correspondiente al total a pagar, por cuanto es éste el que integra cada uno de los conceptos señalados en las casillas que discriminan los valores retenidos y se constituye en el valor del título, y en el evento de existir alguna inconsistencia con dicho total y los valores que lo conforman, debe la Administración dentro del proceso de fiscalización y determinación del impuesto (que es anterior al de cobro) verificarla, lo cual no aconteció en este caso, ya que la Administración dentro del término legalmente establecido no adelantó ninguna gestión encaminada a tal fin.

Es cierto que el Estatuto Tributario en su canon 829-1 impide que se debatan dentro del procedimiento administrativo de cobro cuestiones que debieron ser objeto de discusión en la vía gubernativa, pues para cobrar administrativamente una obligación fiscal, es necesario que el documento que presta mérito ejecutivo esté en firme. Así, si existen cuestionamientos en relación con el título ejecutivo, el interesado debe acudir a los mecanismos legalmente otorgados, tales como la solicitud de corrección de la declaración, para posteriormente, si es del caso, acudir a la jurisdicción contencioso administrativa, en acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Pero ello no obsta para hacer prevalecer la verdad real sobre la formal, mucho menos cuando existe una norma que permite la modificación de la declaración privada que sirve como título y tal corrección no afecta el recaudo de la retención practicada.

Cabe anotar que el sistema tributario se funda en los principios de justicia y equidad de los cuales se desprende que no resulta procedente que la Administración exija a sus administrados más de lo que debe exigir a cada uno para el financiamiento de las cargas públicas.

En síntesis, al quedar establecido que resultaba procedente la corrección de la declaración de la retención en la fuente del período 11 del año 2000 y que el valor por pagar por dicho concepto asciende en rigor de la verdad probada a la suma de \$50.000, monto que ya fue cancelado por la señora Pulido al momento de presentar su declaración, se colige que no existe un saldo insoluto que deba cobrarse coactivamente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "A", 21 de enero del 2009, expediente No. 110013331040200700085-01.

La sala considera oportuno recordar que la presentación de la declaración tributaria es el deber más importante que les corresponde cumplir a los contribuyentes, ya que gracias a su realización la Administración puede conocer el acaecimiento de los hechos gravados, respecto de un determinado contribuyente, de tal manera que sea posible deducir la existencia en concreto de la obligación tributaria. La declaración constituye una manifestación libre y espontánea de la voluntad del contribuyente, es decir, una confesión desde el punto de vista probatorio, que debe ser considerada como indivisible, salvo prueba en contrario, razón por la cual la declaración tributaria goza del privilegio de la presunción de veracidad, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario.

Por ello evidentemente la declaración tributaria constituye un acto jurídico en cuanto comporta una conducta humana que produce efectos en derecho, efectos que se generan porque el mismo ordenamiento lo dispone.

Por lo anterior, el procedimiento tributario, basado en que la declaración privada del contribuyente es el reconocimiento de la obligación sustancial; consagra en primera medida que se presume su veracidad, razón por la cual para que la Administración pueda desvirtuar la liquidación privada realizada se deben desarrollar los procesos de determinación oficial y además consagra específicamente que éstas prestan mérito ejecutivo a favor del sujeto activo.

Teniendo en cuenta la característica propia de las declaraciones tributarias como actos jurídicos generadores de efectos, el régimen del procedimiento tributario distrital ha estipulado que pueden ser objeto tanto de verificación oficial por parte de la Administración, como de corrección por parte del declarante.

De esta forma la ley concede la facultad de enmendar los errores de los contribuyentes en las declaraciones, a través de las correcciones a las mismas en los términos establecidos, procedimiento que omitió la actora en el sub examine.

Por consiguiente, mal puede argüir la accionante en el recurso de reconsideración, casi tres años después (16 de febrero del 2006) de presentada la declaración del impuesto predial unificado que nos ocupa (2 de mayo del 2003), que por error involuntario la presentó sin ser el sujeto pasivo de la obligación, sin que se advierta que hubiera adelantado procedimiento legal alguno para corregirla, o para que la Administración la tuviera por no presentada, o solicitara el pago de lo no debido, por lo que por este aspecto, la actuación de la Administración se ajustó a la legalidad.

ARTÍCULO 746-1. PRÁCTICA DE PRUEBAS EN VIRTUD DE CONVENIOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. *Cuando en virtud del cumplimiento de un convenio de intercambio de información para efectos de control tributario y financiero, se requiera la obtención de pruebas por parte de la Administración Tributaria Colombiana, serán competentes para ello los mismos funcionarios que de acuerdo con las normas vigentes son competentes para adelantar el proceso de fiscalización. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 52>*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 746-2. PRESENCIA DE TERCEROS EN LA PRÁCTICA DE PRUEBAS. *Cuando en virtud del cumplimiento de un convenio de intercambio de información para efectos de control tributario y financiero se requiera la obtención de pruebas por parte de*

la Administración Tributaria Colombiana, se podrá permitir en su práctica, la presencia de funcionarios del Estado solicitante, o de terceros, así como la formulación, a través de la autoridad tributaria colombiana, de las preguntas que los mismos requieran. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 52>

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

CAPÍTULO II

Medios de prueba

ARTÍCULO 747. HECHOS QUE SE CONSIDERAN CONFESADOS. *La manifestación que se hace mediante escrito dirigido a las oficinas de impuestos por el contribuyente legalmente capaz, en el cual se informe la existencia de un hecho físicamente posible que perjudique al contribuyente, constituye plena prueba contra éste.*

Contra esta clase de confesión sólo es admisible la prueba de error o fuerza sufridos por el confesante, dolo de un tercero, o falsedad material del escrito contentivo de ella.

ARTÍCULO. HECHOS QUE SE CONSIDERAN CONFESADOS. La manifestación que se hace mediante escrito dirigido a las oficinas de impuestos por el contribuyente legalmente capaz, en el cual se informe la existencia de un hecho físicamente posible que perjudique al contribuyente, constituye plena prueba contra éste.

Contra esta clase de confesión sólo es admisible la prueba de error o fuerza sufridos por el confesante, dolo de un tercero, o falsedad material del escrito contentivo de ella.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de octubre del 2007, expediente 15326.

La confesión como medio de prueba está consagrada en el artículo 747 del Estatuto Tributario, entendiéndose que la confesión en materia fiscal proviene directamente del contribuyente legalmente capaz y sólo tiene tal carácter cuando versa sobre hechos que sean físicamente posibles y conlleven un perjuicio para el mismo contribuyente. Luego se deduce que los hechos objeto de confesión son propios y no ajenos, y que su incidencia tiene relación directa con la determinación de obligaciones y deberes inherentes al mismo contribuyente confeso, es decir, que provienen de quien es parte en el proceso. En cuanto al testimonio como medio de prueba, dispone el artículo 750 ib. que el testimonio como la declaración proveniente de terceros sirve como medio de prueba para la determinación de obligaciones y deberes inherentes a un contribuyente distinto del declarante; ya sea a través de las declaraciones tributarias del tercero, de sus manifestaciones verbales, o en escritos dirigidos a la administración, dependiendo de que exista o no requerimiento previo por parte del ente fiscal. Ahora bien, la distinción que hace el legislador, con respecto a las formas en que puede materializarse la prueba testimonial, implica que el testimonio puede provenir de un tercero que tenga la calidad de contribuyente, o de una persona que no tenga tal calidad, pero no porque ocurra lo primero, puede afirmarse que el testimonio se convierta en confesión, ya que en los términos propuestos por la norma, el testimonio está dirigido a establecer obligaciones fiscales atribuibles a una persona distinta del declarante, al margen de que las declaraciones rendidas por él puedan llegar a contener manifestaciones que le sean desfavorables o le perjudiquen, pues en el testimonio el declarante actúa como tercero y no como contribuyente, y además, porque el objeto de la prueba testimonial es la demostración de hechos ajenos a las obligaciones del declarante.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de noviembre del 2004, expediente 14016.

Como se advierte del texto transcrito, la manifestación admite prueba en contrario y para el efecto el interesado deberá acreditar el error o la fuerza sufridos, el dolo de un tercero o la falsedad material del escrito contentivo de la confesión. Así las cosas, si en el libelo se alega la improcedencia de la sanción por inexactitud por desconocerse que no existieron maniobras dolosas o fraudulentas en el proceso de determinación de los ajustes por inflación que declaró la sociedad y si allí mismo se admite que la diferencia se aceptó erróneamente en la interposición del recurso, el actor tenía la carga de demostrar el error a que alude para que no se considerara como confesado tal hecho. Sin embargo, al revisar la demanda

nada arguye al respecto ni mucho menos se acredita el supuesto yerro, por lo que mal podían dejar de aplicarse en su integridad los efectos del artículo que se comenta frente al ajuste por inflación del patrimonio.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección “B”, sentencia del 9 de julio del 2009, expediente No. 250002327000200600778-02.

En el presente evento la actora solicita que se tengan en cuenta unos documentos que mejoran su posición frente al impuesto de renta del 2001, ya que señalan que el pasivo es mayor al declarado, al igual que la deducción por arrendamientos. Aspecto que no se puede aceptar bajo el entendido que su denuncia está sellado o inhabilitado para ser mejorado positivamente a favor suyo, por haber dejado transcurrir el tiempo sin ejercer los derechos que la ley le proporcionaba.

La realidad financiera de la declaración no fue certera cuando presentó el denuncia rentístico y cuando la administración ejerció sus poderes de revisión y encontró que era inexacto, pretende la declarante equilibrar las cargas con pruebas que no tuvo en cuenta en el momento de elaborar su liquidación, lo cual no es aceptable por las siguientes razones:

1. Porque de acuerdo con el artículo 747 del E.T. se considera como confesión aquellas manifestaciones a la Dirección de Impuestos de “hechos físicamente posibles que perjudiquen al contribuyente, a menos que demuestre fuerza mayor o caso fortuito.

En el presente evento, la declarante registró en su denuncia unos costos y deducciones en menor valor a las certificadas en el proceso de fiscalización, lo cual constituye una confesión en la medida que le perjudica. Para poder aceptar los nuevos valores es menester que demuestre los hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito que la indujeron a declarar en su contra. Esto no sólo porque lo dice la ley sino por el principio de la racionalidad de que no puede estar jugando con las cifras de la declaración de acuerdo con el desarrollo de la investigación.

2. Porque afecta la actividad fiscalizadora, pues cada vez que se vaya a modificar la declaración habrá más situaciones que equilibrarían la carga impositiva que haya determinado la administración.

Es sabido que la facultad de fiscalización del Estado está basada en la información de los declarantes, que se presume veraz en todo sentido y le corresponde a la administración demostrar en contrario y ello no se cumpliría si se aceptara modificaciones del denuncia por fuera del término, bajo el principio de justicia y equidad ya que existen otros derechos en juego como el ejercicio de fiscalización del Estado, la buena fe, seguridad jurídica, etc. (...).

Por lo expuesto, este cargo no está llamado a prosperar.

ARTÍCULO 748. CONFESIÓN FICTA O PRESUNTA. *Cuando a un contribuyente se le ha requerido verbalmente o por escrito dirigido a su última dirección informada, para que responda si es cierto o no un determinado hecho, se tendrá como verdadero si el contribuyente da una respuesta evasiva o se contradice.*

Si el contribuyente no responde al requerimiento escrito para que pueda considerarse confesado el hecho, deberá citársele por una sola vez, a lo menos, mediante aviso publicado en un periódico de suficiente circulación.

La confesión de que trata este artículo admite prueba en contrario y puede ser desvirtuada por el contribuyente demostrando cambio de dirección o error al informarlo. En este caso no es suficiente la prueba de testigos, salvo que exista un indicio por escrito.

ARTÍCULO. CONFESIÓN FICTA O PRESUNTA. Cuando a un contribuyente se le ha requerido verbalmente o por escrito dirigido a su última dirección informada, para que responda si es cierto o no un determinado hecho, se tendrá como verdadero si el contribuyente da una respuesta evasiva o se contradice.

Si el contribuyente no responde al requerimiento escrito, para que pueda considerarse confesado el hecho deberá citársele por una sola vez, a lo menos, mediante aviso publicado en un periódico de suficiente circulación.

La confesión de que trata este artículo admite prueba en contrario y puede ser desvirtuada por el contribuyente demostrando cambio de dirección o error al informarlo. En este caso no es suficiente la prueba de testigos, salvo que exista un indicio por escrito.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 749. INDIVISIBILIDAD DE LA CONFESIÓN. *La confesión es indivisible cuando la afirmación de ser cierto un hecho va acompañada de la expresión de circunstancias lógicamente inseparables de él, como cuando se afirma haber recibido un ingreso, pero en cuantía inferior, o en una moneda o especie determinadas.*

Pero cuando la afirmación va acompañada de la expresión de circunstancias que constituyen hechos distintos, aunque tengan íntima relación con el confesado, como cuando afirma haber recibido, pero a nombre de un tercero, o haber vendido bienes, pero con un determinado costo o expensa, el contribuyente debe probar tales circunstancias.

ARTÍCULO. INDIVISIBILIDAD DE LA CONFESIÓN. La confesión es indivisible cuando la afirmación de ser cierto un hecho va acompañada de la expresión de circunstancias lógicamente inseparables de él, como cuando se afirma haber recibido un ingreso pero en cuantía inferior, o en una moneda o especie determinadas.

Pero cuando la afirmación va acompañada de la expresión de circunstancias que constituyen hechos distintos, aunque tengan íntima relación con el confesado, como cuando afirma haber recibido, pero a nombre de un tercero, o haber vendido bienes, pero con un determinado costo o expensa, el contribuyente debe probar tales circunstancias.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

TESTIMONIO

ARTÍCULO 750. LAS INFORMACIONES SUMINISTRADAS POR TERCEROS SON PRUEBA TESTIMONIAL. *Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.*

ARTÍCULO. LAS INFORMACIONES SUMINISTRADAS POR TERCEROS SON PRUEBA TESTIMONIAL. Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de octubre del 2007, expediente 15326.

La confesión como medio de prueba está consagrada en el artículo 747 del Estatuto Tributario, entendiéndose que la confesión en materia fiscal proviene directamente del contribuyente legalmente capaz y sólo tiene tal carácter cuando versa sobre hechos que sean físicamente posibles y conlleven un perjuicio para el mismo contribuyente. Luego se deduce que los hechos objeto de confesión son propios y no ajenos, y que su incidencia tiene relación directa con la determinación de obligaciones y deberes inherentes al mismo contribuyente confeso, es decir, que provienen de quien es parte en el proceso. En cuanto al testimonio como medio de prueba dispone el artículo 750 ib. que el testimonio como la declaración proveniente de terceros sirve como medio de prueba para la determinación de obligaciones y deberes inherentes a un contribuyente distinto del declarante; ya sea a través de las declaraciones tributarias del tercero, de sus manifestaciones verbales, o en escritos dirigidos a la administración, dependiendo de que exista o no requerimiento previo por parte del ente fiscal. Ahora bien, la distinción que hace el legislador, con respecto de las formas en que puede materializarse la prueba testimonial, implica que el testimonio puede provenir de un tercero que tenga la calidad de contribuyente, o de una persona que no tenga tal calidad, pero no porque ocurra lo primero puede afirmarse que el testimonio se convierta en confesión, ya que en los términos propuestos por la norma, el testimonio está dirigido a establecer obligaciones fiscales atribuibles a una persona distinta del declarante, al margen de que las declaraciones rendidas por él puedan llegar a contener manifestaciones que le sean desfavorables o le perjudiquen, pues en el testimonio el declarante actúa como tercero y no como contribuyente, y además, porque el objeto de la prueba testimonial es la demostración de hechos ajenos a las obligaciones del declarante.

ARTÍCULO 751. LOS TESTIMONIOS INVOCADOS POR EL INTERESADO DEBEN HABERSE RENDIDO ANTES DEL REQUERIMIENTO O LIQUIDACIÓN. *Cuando el interesado invoque los testimonios de que trata el artículo anterior, éstos surtirán efectos, siempre y cuando las declaraciones o respuestas se hayan presentado antes de haber mediado requerimiento o practicado liquidación a quien los aduzca como prueba.*

ARTÍCULO. LOS TESTIMONIOS INVOCADOS POR EL INTERESADO DEBEN HABERSE RENDIDO ANTES DEL REQUERIMIENTO O LIQUIDACIÓN. Cuando el interesado invoque los testimonios de que trata el artículo anterior, éstos surtirán efectos, siempre y cuando las declaraciones o respuestas se hayan presentado antes de haber mediado requerimiento o practicado liquidación a quien los aduzca como prueba.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 752. INADMISIBILIDAD DEL TESTIMONIO. *La prueba testimonial no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito.*

ARTÍCULO. INADMISIBILIDAD DEL TESTIMONIO. La prueba testimonial no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de julio del 2008, expediente 16156.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que las glosas propuestas por la Administración se contraen a la adición de ingresos, esta corporación advierte que el respaldo probatorio debe estar conformado por facturas, soportes y documentos contables, extractos bancarios, etc., de la compañía investigada, lo que hace inconducente la prueba testimonial, máxime cuando en el presente caso no estuvo acompañada de medios probatorios que soportaran lo expresado por los testigos, pues estos allegaron facturas expedidas por terceros (STONEWALL) a la sociedad LATIN AIR y extractos bancarios (Atlantic Security Bank) (fl. 445 c.a.) que no vinculan a la sociedad actora, lo cual tampoco permite demostrar que la real beneficiaria de los pagos bien sea directa o indirectamente, por concepto del contrato de prestación de servicios de carga, haya sido la demandante y ni siquiera puede tenerse como indicio escrito como exige el precepto. Del análisis de la información contable que obra en el expediente como son los estados financieros, las notas a los mismos, el libro mayor y balances, así como la certificación del revisor fiscal (fls. 493 y ss. c.a.) se establece que el argumento de la actora no fue desvirtuado por la Administración, toda vez que ni los mencionados documentos ni las demás pruebas recaudadas y que resultarían idóneas para demostrar la percepción de ingresos bien sea directa o indirectamente por la actora como contraprestación del contrato de exclusividad, permiten inferir que aquella recibió pagos en virtud de éste. De otro lado, la existencia de un contrato de exclusividad y otro con STONEWALL no demuestra necesariamente la percepción de ingresos por concepto de este último, cuya ejecución no aparece demostrada en el expediente. Por lo anterior, esta corporación estima que la contabilidad de la demandante constituye plena prueba de conformidad con el artículo 774 del E.T. al no haber sido desvirtuada por la Administración. Por su parte los testimonios, como se explicó, no son pruebas idóneas y suficientes para despojar a los asientos contables de la eficacia probatoria que la ley le ha otorgado cuando se llevan en debida forma (art. 772 E.T.), como ocurre en el presente caso.

ARTÍCULO 753. DECLARACIONES RENDIDAS FUERA DE LA ACTUACIÓN TRIBUTARIA. *Las declaraciones rendidas fuera de la actuación tributaria pueden ratificarse ante las oficinas que conozcan del negocio o ante las dependencias de la Dirección General de Impuestos Nacionales comisionadas para el efecto, si en concepto del funcionario que debe apreciar el testimonio resulta conveniente conainterrogar al testigo.*

ARTÍCULO. DECLARACIONES RENDIDAS FUERA DE LA ACTUACIÓN TRIBUTARIA. Las declaraciones rendidas fuera de la actuación tributaria pueden ratificarse ante la administración tributaria, si en concepto del funcionario que debe apreciar el testimonio resulta conveniente conainterrogar al testigo.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

INDICIOS Y PRESUNCIONES

ARTÍCULO 754. DATOS ESTADÍSTICOS QUE CONSTITUYEN INDICIO. *Los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística y por el Banco de la República, constituyen indicio grave en caso de ausencia absoluta de pruebas directas, para establecer el valor de ingresos, costos, deducciones y activos patrimoniales, cuya existencia haya sido probada.*

ARTÍCULO. DATOS ESTADÍSTICOS QUE CONSTITUYEN INDICIO. La información tributaria nacional y los datos estadísticos, producidos, o reportados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística y por el Banco de la República, constituyen indicio grave en caso de ausencia absoluta de pruebas directas, para establecer el valor de ingresos, costos, deducciones y activos patrimoniales, cuya existencia haya sido probada.

Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 29 de enero del 2004, expediente 13095.

Los datos estadísticos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección General de Impuestos Nacionales sobre sectores económicos de contribuyentes constituirán indicio para efectos de adelantar los procesos de determinación de los impuestos, retenciones y establecer la existencia y cuantía de los ingresos costos, deducciones, impuestos descontables y activos patrimoniales.

ARTÍCULO 754-1. INDICIOS CON BASE EN ESTADÍSTICAS DE SECTORES ECONÓMICOS. *Los datos estadísticos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección General de Impuestos Nacionales sobre sectores económicos de contribuyentes constituirán indicio para efectos de adelantar los procesos de determinación de los impuestos, retenciones y establecer la existencia y cuantía de los ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y activos patrimoniales. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 60>*

ARTÍCULO. INDICIOS CON BASE EN ESTADÍSTICAS DE SECTORES ECONÓMICOS.

Los datos estadísticos oficiales sobre sectores económicos de contribuyentes, incluida la información estadística elaborada por la administración tributaria territorial constituirán indicio para efectos de adelantar los procesos de determinación de los impuestos, retenciones y establecer la existencia y cuantía de los ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y activos patrimoniales.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 19 de abril del 2007, expediente 15357.

Así las cosas, la Administración aplicó lo dispuesto en el artículo 754-1 del Estatuto Tributario sobre la prueba indiciaria con base en datos estadísticos de sectores económicos, en este caso el proveniente del sector inmobiliario sobre el valor del canon de arrendamiento de los apartamentos ubicados en la zona donde se encontraba el Edificio la Pola de propiedad de la accionante, para efectos de determinar el monto de ingresos por arrendamiento sujetos a imposición por impuesto sobre la renta. En efecto, la prueba indiciaria exige que de un hecho conocido o indicador, el cual debe estar plenamente probado dentro del proceso, se deduzca como efecto otro hecho desconocido, siendo pertinente su aplicación en la medida en que no existan pruebas directas. En el caso en estudio, existía un hecho conocido y demostrado referente al valor mensual de arriendo de los bienes raíces de la actora, de acuerdo con los estudios enviados por las entidades inmobiliarias, de donde infirió un hecho desconocido, como era el valor de los ingresos anuales por arrendamiento recibidos en el período fiscal de 1995. Ahora bien, para el ente fiscal no fue posible establecer la renta por ese concepto en dicha vigencia, dado que no llevaba una contabilidad que mostrara fielmente su situación económica, respaldada con los respectivos soportes, y en la etapa gubernativa, ni en la jurisdiccional, allegó pruebas que lo demostraran. Es más, las declaraciones juramentadas de algunos arrendatarios y los cruces con terceros arrojaron información contradictoria que impidió calcular la renta producida por los bienes. Por tanto, la actora no aportó pruebas que dejaran sin sustento la determinación de ingresos a través de prueba indiciaria, toda vez que al desvirtuarse su contabilidad, la certificación de contador público es ineficaz y las declaraciones extrajuicio allegadas no demuestran los ingresos anuales por arrendamiento correspondientes a los pisos 2, 3 y 4 del Edificio la Pola en la anualidad fiscal discutida.

Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 29 de enero del 2004, expediente 13124.

(...) al artículo 754-1 del Estatuto Tributario, sobre los indicios con base en estadísticas de sectores económicos, esto es, con base en el margen de rentabilidad establecido por la división de estudios económicos para la actividad económica principal del contribuyente, prueba que fue recaudada en desarrollo de la investigación, y que según la misma disposición constituye indicio en la determinación de los ingresos.

ARTÍCULO 755. LA OMISIÓN DEL NIT O DEL NOMBRE EN LA CORRESPONDENCIA, FACTURAS Y RECIBOS PERMITEN PRESUMIR INGRESOS. *El incumplimiento del deber contemplado en el artículo 619 hará presumir la omisión de pagos declarados por terceros, por parte del presunto beneficiario de los mismos.*

ARTÍCULO. LA OMISIÓN DEL NIT O DEL NOMBRE EN LA CORRESPONDENCIA, FACTURAS Y RECIBOS PERMITEN PRESUMIR INGRESOS. El incumplimiento del deber contemplado en el artículo 619 del Estatuto Tributario Nacional hará presumir la omisión de pagos declarados por terceros, por parte del presunto beneficiario de los mismos.

OFICIO DIAN 66812 DEL 2005

En el escrito de la referencia consulta usted en cuáles documentos del contribuyente se debe informar el Número de Identificación Tributaria.

De conformidad con el artículo 4° del decreto 2788 del 2004, dentro de los elementos que componen el RUT está la identificación, que corresponde al nombre de las personas naturales o a la razón social de las personas jurídicas y demás sujetos de obligaciones administradas por la DIAN, adicionado por un código numérico denominado número de identificación tributaria, NIT, permitiendo su individualización en forma inequívoca para todos los efectos en materia tributaria, aduanera y cambiaria, y en especial para el cumplimiento de las obligaciones de dicha naturaleza.

El artículo 619 del Estatuto Tributario establece:

“En la correspondencia, facturas y demás documentos se debe informar el NIT. En los membretes de la correspondencia, facturas, recibos y demás documentos de toda empresa y de toda persona natural o entidad de cualquier naturaleza, que reciba pagos en razón de su objeto, actividad o profesión, deberá imprimirse o indicarse, junto con el nombre del empresario o profesional, el correspondiente número de identificación tributaria”.

La disposición transcrita indica que en la correspondencia, en las facturas y en los demás documentos se debe informar el Número de Identificación Tributaria. La norma no especifica la totalidad de los documentos en los que se debe colocar el NIT, por eso utiliza la expresión los demás, para referirse a los documentos que tengan efectos con relevancia fiscal.

La consecuencia de no incluir el nombre o el NIT está reflejada en el artículo 755 del Estatuto Tributario, el cual dispone que el no indicarlos en la correspondencia, facturas y recibos, permite presumir la omisión de los pagos declarados por terceros, por parte del presunto beneficiario de los mismos. Igualmente, se debe indicar el NIT, de manera especial para el cumplimiento de obligaciones tributarias, con las consecuencias señaladas en la ley en caso de no hacerlo, como ocurre en la presentación de declaraciones tributarias.

ARTÍCULO 755-1. PRESUNCIÓN EN JUEGOS DE AZAR. *Cuando quien coloque efectivamente apuestas permanentes, a título de concesionario, agente comercializador o subcontratista, incurra en inexactitud en su declaración de renta o en irregularidades contables, se presumirá que sus ingresos mínimos por el ejercicio de la referida actividad estarán conformados por las sumatorias del valor promedio efectivamente pagado por los apostadores por cada formulario, excluyendo los formularios recibidos y no utilizados en el ejercicio. Se aceptará como porcentaje normal de deterioro, destrucción, pérdida o anulación de formularios, el 10% de los recibidos por el contribuyente.*

El promedio de que trata el inciso anterior se establecerá de acuerdo con datos estadísticos técnicamente obtenidos por la Administración de Impuestos o por las entidades concedentes, en cada región y durante el año gravable o el inmediatamente anterior. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 57>

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 755-2. PRESUNCIÓN DE RENTA GRAVABLE POR INGRESOS EN DIVISAS. *Los ingresos provenientes del exterior en moneda extranjera por concepto de servicios o transferencias se presumen constitutivos de renta gravable a menos que se demuestre lo contrario.*

PARÁGRAFO. Esta presunción no será aplicable a los ingresos percibidos en moneda extranjera por el servicio exterior diplomático, consular y de organismos internacionales acreditados en Colombia. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 61>

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 755-3. RENTA PRESUNTIVA POR CONSIGNACIONES EN CUENTAS BANCARIAS Y DE AHORRO. *Cuando exista indicio grave de que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorro que figuren a nombre de terceros pertenecen a ingresos originados en operaciones realizadas por el contribuyente, se presumirá legalmente que el monto de las consignaciones realizadas en dichas cuentas durante el periodo gravable ha originado una renta líquida gravable equivalente a un cincuenta por ciento (50%) del valor total de las mismas, independientemente de que figuren o no en la contabilidad o no correspondan a las registradas en ella. Esta presunción admite prueba en contrario. <Modificado por la Ley 863 del 2003, art. 29>*

Para el caso de los responsables del impuesto sobre las ventas, dicha presunción se aplicará sin perjuicio de la adición del mismo valor, establecido en la forma indicada en el inciso anterior, como ingreso gravado que se distribuirá en proporción a las ventas declaradas en cada uno de los bimestres correspondientes.

Los mayores impuestos originados en la aplicación de lo dispuesto en este artículo no podrán afectarse con descuento alguno.

Nota: se considera que no es una norma aplicable por las entidades territoriales por su especificidad para el impuesto sobre la renta e IVA.

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

FACULTAD PARA PRESUMIR

INGRESOS EN VENTAS

ARTÍCULO 756. LAS PRESUNCIONES SIRVEN PARA DETERMINAR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. *Los funcionarios competentes para la determinación de los impuestos podrán adicionar ingresos para efectos de los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro del proceso de determinación oficial previsto en el título IV del libro V del Estatuto Tributario, aplicando las presunciones de los artículos siguientes. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 58>*

ARTÍCULO. LAS PRESUNCIONES SIRVEN PARA DETERMINAR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. Los funcionarios competentes para la determinación de los impuestos podrán adicionar ingresos para efectos de los impuestos que se determinen a partir de los ingresos o de las ventas, dentro del proceso de determinación oficial, aplicando las presunciones de los artículos siguientes.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección “A”, sentencia del 12 de octubre del 2005, expediente 250002327000200300795-01.

...

Para tal efecto se analizarán las normas que regulan la materia así:

Artículo 763 del Estatuto Tributario:

“Cuando la contabilidad del responsable no permita identificar los bienes vendidos o los servicios prestados, se presumirá que la totalidad de las ventas y servicios no identificados corresponden a bienes o servicios gravados con la tarifa más alta de los bienes que venda el responsable.”

Por su parte, el decreto 2649 de 1993, respecto del tema objeto de estudio señala:

ARTÍCULO 1º. Definición. De conformidad con el artículo 6º de la Ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.

ARTÍCULO 3º. Objetivos básicos. La información contable debe servir fundamentalmente para:

1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período.

2. Predecir flujos de efectivo.

3. Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios.

4. Tomar decisiones en materia de inversiones y crédito.

5. Evaluar la gestión de los administradores del ente económico.

6. Ejercer control sobre las operaciones del ente económico.

7. Fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas.

8. Ayudar a la conformación de la información estadística nacional.

9. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad.

ARTÍCULO 4º. Cualidades de la información contable. Para poder satisfacer adecuadamente sus objetivos, la información contable debe ser comprensible y útil. En ciertos casos se requiere, además, que la información sea comparable.

La información es comprensible cuando es clara y fácil de entender.

La información es útil cuando es pertinente y confiable.

La información es pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna.

La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos.

La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes.

En relación con la forma y requisitos de la contabilidad, el Estatuto Tributario señala:

ARTÍCULO 772. La contabilidad como medio de prueba. ...

ARTÍCULO 773. Forma y requisitos para llevar la contabilidad. ...

ARTÍCULO 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. ...

En ese sentido, el decreto 1165 de 1996, al hacer referencia al tema en el siguiente sentido:

ARTÍCULO 4º. Identificación de las operaciones en la contabilidad. Sin perjuicio de la obligación de discriminar el impuesto sobre las ventas en las facturas, los responsables del régimen común deberán identificar en su contabilidad las operaciones excluidas, exentas, y las gravadas de acuerdo con las diferentes tarifas.

De otra parte, la norma en que fundamenta la Administración el proceder, para incluir todos los ingresos excluidos en los ingresos gravados, es la presunción contenida en el artículo 763 del Estatuto Tributario, (...)

No obstante dicha presunción admite prueba en contrario de conformidad con el artículo 761 del Estatuto Tributario que a la letra dice: (...)

(...)

De conformidad con lo anterior, realizado el análisis de las normas aplicables al caso en concreto y valoradas las pruebas allegadas al plenario la sala hará las siguientes precisiones:

Para efectos de determinar la aptitud de la contabilidad del actor y por tratarse de un asunto técnico que debe dirimirse con fundamento en un concepto contable se ordenó, decretó y practicó un dictamen pericial con el fin de que un auxiliar de la justicia, erudito en el tema, aportara los elementos de juicio necesarios para dilucidar la controversia.

El perito contable rindió su dictamen visible a folios 108 a 209, sobre los puntos solicitados en la demanda, los cuales obran a folios 15 y 16 del cuaderno principal, y que se sintetizan de la siguiente manera:

(...)

De otra parte es claro el dictamen al señalar:

La contabilidad presentada por JOSÉ ISIDRO MARTÍN PRIETO “Hamburguesas INN”, se está elaborando de acuerdo con los requisitos legales y normas generales en especial las establecidas en los decretos 2649 y 2650 de 1993, así como con las normas fiscales en relación a la facturación, específicamente, a los tickets de máquina registradora y comprobante “Z” ya que este cumple con el artículo 615 ET) (...)

Además se cumple con los artículos 509 obligación de llevar registro Auxiliar y cuenta en 773 forma y registros para llevar la contabilidad, 774 se encuentran registrados en Cámara de Comercio y sus registros están respaldados en comprobantes internos reflejando las operaciones diarias de ventas gravadas y no gravadas 776 las cifras registradas en los asientos contables referentes a costos, reducciones, exenciones especiales y pasivos, no exceden el valor de los comprobantes externos. (...)

De otro lado cumple con lo estipulado en el Código de Comercio sobre la forma y requisitos para llevar la contabilidad.

En este orden de ideas, establecido como ha quedado, que la contabilidad del contribuyente está conforme a las prescripciones legales y que la suma liquidada en la liquidación privada del impuesto a las ventas referido es congruente con la que arroja la contabilidad del actor, se desvirtúa la presunción consagrada en el artículo 763 del Estatuto Tributario y en consecuencia la sala concluye que no existe fundamento alguno para que la DIAN la haya aplicado.

Por último es preciso señalar que como quiera que el anterior cargo cuenta con vocación de prosperidad, la sala se releva del estudio de los demás cargos formulados por el actor, no sin antes decretar la nulidad de los actos demandados y como restablecimiento del derecho ordenar dejar en firme la declaración privada presentada por el actor, correspondiente al sexto bimestre del año 2000.

Conforme con lo anterior, se accederá a las pretensiones de la demanda.

ARTÍCULO 757. PRESUNCIÓN POR DIFERENCIA EN INVENTARIOS. *Cuando se constate que los inventarios son superiores a los contabilizados o registrados, podrá presumirse que tales diferencias representan ventas gravadas omitidas en el año anterior.*

El monto de las ventas gravadas omitidas se establecerá como el resultado de incrementar la diferencia de inventarios detectada, en el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior. Dicho porcentaje se establecerá de conformidad con lo previsto en el artículo 760.

Las ventas gravadas omitidas, así determinadas, se imputarán en proporción a las ventas correspondientes a cada uno de los bimestres del año; igualmente se adicionarán a la renta líquida gravable del mismo año. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 58>

ARTÍCULO. PRESUNCIÓN POR DIFERENCIA EN INVENTARIOS. Cuando se constate que los inventarios son superiores a los contabilizados o registrados, podrá presumirse que tales diferencias representan ventas gravadas omitidas en el año anterior.

El monto de las ventas gravadas omitidas se establecerá como el resultado de incrementar la diferencia de inventarios detectada, en el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior. Dicho porcentaje se establecerá de conformidad con lo previsto en el artículo 760.

Las ventas gravadas omitidas, así determinadas, se imputarán en proporción a las ventas correspondientes a cada uno de los bimestres del año; igualmente se adicionarán a la renta líquida gravable del mismo año.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 758. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR CONTROL DE VENTAS O INGRESOS GRAVADOS. *El control de los ingresos por ventas o prestación de servicios gravados, de no menos de cinco (5) días continuos o alternados de un mismo mes, permitirá presumir que el valor total de los ingresos gravados del respectivo mes es el que resulte de multiplicar el promedio diario de los ingresos controlados, por el número de días hábiles comerciales de dicho mes.*

A su vez, el mencionado control, efectuado en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, permitirá presumir que los ingresos por ventas o servicios gravados correspondientes a cada período comprendido en dicho año son los que resulten de multiplicar el promedio mensual de los ingresos controlados por el número de meses del período.

La diferencia de ingresos existente entre los registrados como gravables y los determinados presuntivamente, se considerará como ingresos gravados omitidos en los respectivos períodos.

Igual procedimiento podrá utilizarse para determinar el monto de los ingresos exentos o excluidos del impuesto a las ventas.

El impuesto que originen los ingresos así determinados no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

La adición de los ingresos gravados establecidos en la forma señalada en los incisos anteriores se efectuará siempre y cuando el valor de los mismos sea superior en más de un 20% a los ingresos declarados o no se haya presentado la declaración correspondiente. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 58>

En ningún caso el control podrá hacerse en días que correspondan a fechas especiales en que por la costumbre de la actividad comercial general se incrementan significativamente los ingresos. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 58>

PARÁGRAFO. *Lo dispuesto en este artículo será igualmente aplicable en el impuesto sobre la renta, en cuyo caso los ingresos establecidos en la forma aquí prevista se considerarán renta gravable del respectivo período. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 58>*

ARTÍCULO. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR CONTROL DE VENTAS O INGRESOS GRAVADOS. El control de los ingresos por ventas o prestación de servicios gravados, de no menos de cinco (5) días continuos o alternados de un mismo mes, permitirá presumir que el valor total de los ingresos gravados del respectivo mes es el que resulte de multiplicar el promedio diario de los ingresos controlados, por el número de días hábiles comerciales de dicho mes.

A su vez, el mencionado control, efectuado en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, permitirá presumir que los ingresos por ventas o servicios gravados correspondientes a cada período comprendido en dicho año, son los que resulten de multiplicar el promedio mensual de los ingresos controlados por el número de meses del período.

La diferencia de ingresos existente entre los registrados como gravables y los determinados presuntivamente se considerará como ingresos gravados omitidos en los respectivos períodos.

Igual procedimiento podrá utilizarse para determinar el monto de los ingresos exentos o excluidos del impuesto respectivo.

El impuesto que originen los ingresos así determinados no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

La adición de los ingresos gravados establecidos en la forma señalada en los incisos anteriores se efectuará siempre y cuando el valor de los mismos sea superior en más de un 20% a los ingresos declarados o no se haya presentado la declaración correspondiente.

En ningún caso el control podrá hacerse en días que correspondan a fechas especiales en que por la costumbre de la actividad comercial general se incrementan significativamente los ingresos.

ARTÍCULO 759. PRESUNCIÓN POR OMISIÓN DE REGISTRO DE VENTAS O PRESTACIÓN DE SERVICIOS. *Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar ventas o prestaciones de servicios durante no menos de cuatro (4) meses de un año calendario, podrá presumirse que durante los períodos comprendidos en dicho año se han omitido ingresos por ventas o servicios gravados por una cuantía igual al resultado de multiplicar por el número de meses del período, el promedio de los ingresos omitidos durante los meses constatados.*

Así mismo, se presumirá que en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, el contribuyente omitió ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, por igual cuantía en el respectivo año o período gravable. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 58>

El impuesto que originen los ingresos así determinados no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

ARTÍCULO. PRESUNCIÓN POR OMISIÓN DE REGISTRO DE VENTAS O PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar ventas o prestaciones de servicios durante no menos de cuatro (4) meses de un año calendario, podrá presumirse que durante los períodos comprendidos en dicho año se han omitido ingresos por ventas o servicios gravados por una cuantía igual al resultado de multiplicar por el número de meses del período, el promedio de los ingresos omitidos durante los meses constatados.

ARTÍCULO 760. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS.

Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.

El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).

En los casos en que la omisión de compras se constate en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.

El impuesto que originen los ingresos así determinados no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 58>

ARTÍCULO. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS. Cuando se constate que el contribuyente o responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.

El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).

En los casos en que la omisión de compras se constate en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.

El impuesto que originen los ingresos así determinados no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente ha omitido ingresos gravados en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "A", 2 de marzo del 2005, expediente No. 2500023270002003-00991-01.

(...)

La actuación de las oficinas de impuestos se encuentra conforme a la legalidad por la inversión de la carga probatoria al demandante, al estar cuestionada su declaración de corrección presentada por la anualidad de 1999, y desvirtuada su presunción de legalidad, además de encontrarse igualmente sustentada la confirmación de la glosa, por no haberse aportado la prueba para comprobar las ventas brutas con las sociedades tal como lo solicitó la administración, prueba que no ha sido mejorada en la presente instancia. Dando lugar a que no sean aceptados los argumentos esgrimidos por la parte actora.

En cuanto a la omisión del registro de compras realizadas por la sociedad al existir la diferencia de \$354.601.850, entre su contabilidad y lo certificado por los terceros, sin desvirtuar ante la administración la diferencia señalada, daba lugar a la aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario, para presumir que en la declaración de corrección presentada por el contribuyente por el impuesto de renta y complementarios por el año de 1999, se efectuaron omisión de ingresos, que se establece conforme lo indica la misma norma, y este fue el procedimiento de la Administración, tal como se encuentra plasmado en el requerimiento especial, y en la liquidación de revisión y que obra como anexos de la demanda y en los antecedentes administrativos del expediente.

Como bien lo argumenta el actor en su demanda, la presunción de ingresos por omisión del registro de compras admite prueba en contrario, pero la prueba debe corresponder a demostrar que las compras se encuentran registradas, al constatar la administración que no se encontraron los valores totales de compras debidamente contabilizados, las consideraciones que se esgrimen por parte del actor no pueden ser atendidas ante la falta de previsión legal para las circunstancias diferentes a la demostración de la contabilización de las compras, afirmaciones que se alejan de la previsión legal, en la cual se fundamenta la actuación de la administración, la cual corresponde al ordenamiento legal en la materia.

(...).

Los hechos que originaron la sanción de inexactitud por omisión en ingresos por ventas, omisión en el registro de compras y solicitud de costo de ventas, en aplicación del artículo 647 del E.T., se encuentra acreditados y por ende la sanción está impuesta legalmente, no siendo procedente su levantamiento en esta instancia.

Así las cosas, el demandante no logró desvirtuar la legalidad de los actos acusados, razón por la cual se denegarán las súplicas de la demanda.

ARTÍCULO 761. LAS PRESUNCIONES ADMITEN PRUEBA EN CONTRARIO. *Las presunciones para la determinación de ingresos, costos y gastos admiten prueba en contrario, pero cuando se pretenda desvirtuar los hechos base de la presunción con la contabilidad, el contribuyente o responsable deberá acreditar pruebas adicionales. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 58>*

ARTÍCULO. LAS PRESUNCIONES ADMITEN PRUEBA EN CONTRARIO. Las presunciones para la determinación de ingresos, costos y gastos admiten prueba en contrario, pero cuando se pretenda desvirtuar los hechos base de la presunción con la contabilidad, el contribuyente o responsable deberá acreditar pruebas adicionales.

Nota: Este artículo no amerita ninguna adecuación.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "A", 16 de enero del 2008, expediente No. 250002327000200300830-02.

Por consiguiente, era dable determinar si en la contabilidad del contribuyente aparecen discriminadas las ventas gravadas y las excluidas, para lo cual se decretó la práctica de una prueba pericial solicitada por la parte actora, con el objeto de que un auxiliar de la justicia (contador público) realizara el estudio pertinente, a fin de verificar los hechos que requieren especiales conocimientos.

Al respecto, la sala advierte que el dictamen pericial rendido dentro del presente proceso cumple con los requisitos de ley y no fue objetado por las partes por error grave, tan sólo fue objeto de algunas "consideraciones" por parte de la Administración, en la que concluye que "al no estar discriminados los ingresos excluidos de los gravados y exentos en el documento fuente, es decir, el comprobante Z y no cumplirse con las normas fiscales que regulan esta clase de eventos, el manejo contable dado a los ingresos operacionales del contribuyente le resta a la contabilidad su carácter de fuente confiable porque no representa fielmente los hechos económicos, según lo contemplan los artículos 1º y 4º del decreto 2649 de 1993 "(fls. 170-171 c.p.).

ARTÍCULO 762. PRESUNCIÓN DEL VALOR DE LA TRANSACCIÓN EN EL IMPUESTO A LAS VENTAS. *Cuando se establezca la inexistencia de factura o documento equivalente, o cuando éstos demuestren como monto de la operación valores inferiores al corriente en plaza, se considerará, salvo prueba en contrario, como valor de la operación atribuible a la venta o prestación del servicio gravado, el corriente en plaza.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 763. PRESUNCIÓN DE INGRESOS GRAVADOS CON IMPUESTO A LAS VENTAS, POR NO DIFERENCIAR LAS VENTAS Y SERVICIOS GRAVADOS DE LOS QUE NO LO SON. *Cuando la contabilidad del responsable no permita identificar los bienes vendidos o los servicios prestados, se presumirá que la totalidad de las ventas y servicios no identificados corresponden a bienes o servicios gravados con la tarifa más alta de los bienes que venda el responsable.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

DETERMINACIÓN PROVISIONAL DEL IMPUESTO

ARTÍCULO 764. DETERMINACIÓN PROVISIONAL DEL IMPUESTO POR OMISIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA. *Cuando el contribuyente omita la presentación de la declaración tributaria, estando obligado a ello, la Administración de Impuestos Nacionales podrá determinar provisionalmente como impuesto a cargo del contribuyente una suma equivalente al impuesto determinado en su última declaración, aumentado en el incremento porcentual que registre el índice de precios al consumidor para empleados, en el período comprendido entre el último día del período gravable correspondiente a la*

última declaración presentada y el último día del período gravable correspondiente a la declaración omitida.

Contra la determinación provisional del impuesto prevista en este artículo procede el recurso de reconsideración.

El procedimiento previsto en el presente artículo no impide a la administración determinar el impuesto que realmente le corresponda al contribuyente.

ARTÍCULO. DETERMINACIÓN PROVISIONAL DEL IMPUESTO POR OMISIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA. Cuando el contribuyente omita la presentación de la declaración tributaria, estando obligado a ello, la Administración podrá determinar provisionalmente como impuesto a cargo del contribuyente una suma equivalente al impuesto determinado en su última declaración, aumentado en el incremento porcentual que registre el índice de precios al consumidor para empleados, en el período comprendido entre el último día del período gravable correspondiente a la última declaración presentada y el último día del período gravable correspondiente a la declaración omitida.

Contra la determinación provisional del impuesto prevista en este artículo procede el recurso de reconsideración.

El procedimiento previsto en el presente artículo no impide a la administración determinar el impuesto que realmente le corresponda al contribuyente.

Parágrafo. La expedición de la liquidación exige que al contribuyente se le vincule previamente, para lo cual deberá la administración expedir un emplazamiento para declarar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de septiembre del 2006, expediente 14621.

Ahora bien, considera la sala que si bien esta liquidación provisional del impuesto aparece prevista dentro del régimen probatorio y por tal razón pudiera pensarse que se trata de un medio de prueba, lo cierto es que no tiene las características para ser considerada como tal, pues se trata de un pronunciamiento oficial, cuyo único medio para su controversia es a través del ejercicio del recurso de reconsideración, previsto legalmente para impugnar liquidaciones oficiales, actos sancionatorios y demás actos de impuestos administrados por la DIAN. Tiene por objeto, como su nombre lo indica, determinar provisionalmente el impuesto a cargo de un contribuyente que ha omitido cumplir con el deber de declarar, liquidando como impuesto a cargo, el mismo impuesto determinado en su última declaración con un incremento porcentual correspondiente al índice de precios al consumidor para empleados, en el período comprendido entre el último día del período gravable correspondiente a la última declaración presentada y el último día del período gravable correspondiente a la declaración omitida. Lo anterior no obsta para que la Administración pueda determinar el que corresponda al contribuyente, mediante una liquidación de aforo. De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta igualmente que el efecto por no ejercer el recurso de reconsideración o porque tal medio de impugnación no prospere, es que considera la sala que tal liquidación tiene el carácter de acto administrativo definitivo y por tanto, la liquidación que en un principio era provisional se torna en definitiva y presta mérito para su ejecución (artículo 828 del Estatuto Tributario).

Tribunal administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "A", sentencia del 25 de noviembre del 2009, expediente 11001-33-31-040-2007-00171-01.

La liquidación provisional del impuesto está regulada en primer término por el artículo 764 del Estatuto Tributario Nacional, el cual es aplicable a los impuestos distritales por remisión expresa del artículo 113 del decreto 807 de 1993. En cuanto a la liquidación provisional específicamente en lo que tiene que ver al impuesto predial unificado, ésta fue regulada en el artículo 60 del decreto distrital 362 del 2002. Es así como disponen las normas citadas:

Estatuto Tributario Nacional:

ARTÍCULO 764. DETERMINACIÓN PROVISIONAL DEL IMPUESTO POR OMISIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA. Cuando el contribuyente omita la presentación de la declaración tributaria, estando obligado a ello, la Administración de Impuestos Nacionales podrá determinar provisionalmente como impuesto a cargo del contribuyente, una suma equivalente al impuesto determinado en su última declaración, aumentado en el incremento porcentual que registre el índice de precios al consumidor para empleados, en el período comprendido entre el último día del período gravable correspondiente a la última declaración presentada y el último día del período gravable correspondiente a la declaración omitida.

Contra la determinación provisional del impuesto prevista en este artículo procede el recurso de reconsideración.

El procedimiento previsto en el presente artículo no impide a la administración determinar el impuesto que realmente le corresponda al contribuyente. (Negrita de la sala).

Decreto distrital 362 del 2002:

ARTÍCULO 60. Determinación provisional del impuesto predial unificado por omisión de la declaración tributaria.

El artículo 90-1 del decreto 807 de 1993, quedará así:

ARTÍCULO 90-1. Determinación provisional del impuesto predial unificado por omisión de la declaración tributaria. Cuando el contribuyente del impuesto predial unificado omita la presentación de la declaración tributaria, estando obligado a ello, el funcionario competente de la Dirección Distrital de Impuestos podrá determinar provisionalmente como impuesto a cargo del contribuyente una suma equivalente al impuesto liquidado en su última declaración aumentado en el porcentaje establecido con base en la metodología legal vigente de ajuste de cifras. Así mismo fijará sanción de extemporaneidad correspondiente en un valor equivalente a la que debe calcular el contribuyente. El valor del impuesto determinado provisionalmente causará intereses de mora a partir del vencimiento del término para declarar y pagar.

Para proferir la liquidación provisional del impuesto de que trata el inciso anterior, no se aplicará el procedimiento general de determinación oficial del tributo establecido en este decreto. Sin embargo, contra ésta procederá el recurso de reconsideración de conformidad con la normatividad vigente.

El procedimiento previsto en el presente artículo no impide a la administración determinar el impuesto que realmente corresponda al contribuyente. Sin embargo, la liquidación provisional quedará en firme si dentro de los dos (2) años siguientes a su notificación no se ha proferido emplazamiento para declarar.

Para efecto del cobro coactivo de la resolución que determina provisionalmente el impuesto, éste podrá adelantarse si contra ésta no se interpuso el recurso de reconsideración, o si interpuesto éste fue rechazado o resuelto en contra del contribuyente. En todos los casos los pagos realizados a propósito de la liquidación provisional del impuesto deberán imputarse a ésta o a la liquidación definitiva del tributo en el evento que la administración tributaria haya adelantado el proceso correspondiente.

Para los contribuyentes que no hubieren presentado declaración alguna por concepto del impuesto predial unificado, la Administración Tributaria podrá determinar provisionalmente el impuesto a partir de los avalúos catastrales vigentes para cada año omitido. A la liquidación provisional aquí considerada será aplicable lo establecido en los incisos anteriores.

La administración tributaria distrital podrá determinar provisionalmente el impuesto a cargo de los predios residenciales de los estratos 1 y 2 de acuerdo con el sistema preferencial establecido en el artículo 26 del decreto 352 del 2002. (Negrita de la sala).

Debe tenerse en cuenta que el artículo 90-1 del decreto 807 de 1993 advierte que la liquidación provisional del impuesto predial no impide a la Administración determinar oficialmente el impuesto que realmente corresponda, para lo cual está prevista la liquidación de aforo que consagra el artículo 103 del decreto 807 de 1993, que dispone:

ARTÍCULO 103º.- Liquidación de Aforo. Cuando los contribuyentes no hayan cumplido con la obligación de presentar las declaraciones, la Dirección Distrital de Impuestos podrá determinar los tributos, mediante la expedición de una liquidación de aforo, para lo cual deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 715, 716, 717, 718 y 719 del Estatuto Tributario en concordancia con lo consagrado en los artículos 60 y 62.

De las normas transcritas se tiene que a través de la liquidación provisional del tributo la administración liquida en forma no definitiva el impuesto teniendo como parámetros para ello el impuesto determinado en su última declaración aumentado con el índice de precios al consumidor para empleados para el período comprendido entre el último día del período gravable correspondiente a la última declaración presentada y el último día del período gravable correspondiente a la declaración omitida. Dicha liquidación provisional puede ser controvertida a través del ejercicio del recurso de reconsideración, sin

embargo, la liquidación provisional no impide que la Administración redetermine el impuesto en forma definitiva mediante liquidación oficial de aforo prevista en el artículo 103 del decreto 807 de 1993 y 717 del Estatuto Tributario Nacional, cuando quiera que se detecten modificaciones en la información catastral del predio que den lugar a una modificación de la liquidación provisional.

Ahora bien, cuando un contribuyente no ha presentado la declaración tributaria correspondiente, el procedimiento a seguir es el previsto en los artículos 643, 715, 716 y 717 del Estatuto Tributario nacional para determinar el impuesto a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Esta norma también cobija a las entidades territoriales que deben aplicar los procedimientos administrativos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, conforme a lo dispuesto por el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 59 de la Ley 788 del 2002.

Las mencionadas normas que regulan el procedimiento de liquidación de aforo disponen:

ARTÍCULO 715. Emplazamiento previo por no declarar. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados 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.

ARTÍCULO 716. 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.

ARTÍCULO 717. Liquidación de aforo. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.

ARTÍCULO 719. Contenido de la liquidación de aforo. La liquidación de aforo tendrá el mismo contenido de la liquidación de revisión, señalado en el artículo 712, con explicación sumaria de los fundamentos del aforo.

ARTÍCULO 712. Contenido de la liquidación de revisión. La liquidación de revisión deberá contener:

- a) Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.
- b) Período gravable a que corresponda.
- c) Nombre o razón social del contribuyente.
- d) Número de identificación tributaria.
- e) Bases de cuantificación del tributo.
- f) Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.
- g) Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración.
- h) Firma o sello del control manual o automatizado.

En concordancia con lo anterior el artículo 60 del decreto 807 de 1993 dispone:

ARTÍCULO 60. SANCIÓN POR NO DECLARAR. Modificado decreto 422 de 1996 modificado por el artículo 33° decreto distrital 362 del 2002.

La sanción por no declarar dentro del mes siguiente al emplazamiento o a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, será equivalente a:

1. En el caso en que la omisión de la declaración se refiera al impuesto predial unificado, será equivalente al 4% del impuesto a cargo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción.

En el evento de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar será equivalente a uno punto cinco (1,5) salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto de sanción por mes o fracción de mes calendario de retardo, desde la fecha del vencimiento para declarar hasta el momento de proferir el acto administrativo.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO. Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar y se determina el respectivo impuesto predial unificado o..., el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá en un 20% de la inicialmente impuesta. Para tal efecto el sancionado deberá presentar un escrito ante la correspondiente unidad de recursos tributarios o quien haga sus veces, en el cual consten los hechos aceptados, adjuntando prueba del pago o acuerdo de pago del impuesto, retenciones y sanciones incluida la sanción reducida. En ningún caso esta sanción podrá ser inferior a la sanción por extemporaneidad aplicable por la presentación de la declaración después del emplazamiento.

ARTÍCULO 60-1. Procedimiento unificado de la sanción por no declarar y de la liquidación de aforo de los impuestos predial unificado y sobre vehículos automotores. Para los impuestos predial unificado y sobre vehículos automotores la Administración Tributaria Distrital en el acto administrativo de la liquidación de aforo determinará el impuesto correspondiente y la sanción por no declarar respectiva. (Adicionado por el decreto 362 del 2002).

En el presente caso, la sala observa que la Dirección de Impuestos Distritales profirió el emplazamiento para declarar, de que trata el artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional (fs. 53-54), en el cual le indicó al contribuyente que además del impuesto debía liquidarse sanción por extemporaneidad. Sin embargo, no le informó que la consecuencia legal de no presentar declaración sería la imposición de la sanción por no declarar prevista en el artículo 60 del decreto 807 de 1993.

El contribuyente respondió señalando que ya había cumplido con la obligación de declarar y pagar con fundamento en la liquidación provisional remitida por la administración, con lo cual estimó haber cumplido con la obligación tributaria.

Observa la sala que ni en la liquidación provisional ni en el posterior emplazamiento para declarar la administración le indicó al contribuyente las bases y tarifas sobre las cuales debía liquidar el tributo y la sanción. En la motivación de la liquidación de aforo señaló: Una vez verificada la situación del predio a primero de enero del 2001, se observa que la liquidación del impuesto a cargo y sanción liquidada en la liquidación provisional no corresponde a la realidad física y económica del predio.

Al respecto observa la sala que se trata de una motivación deficiente en cuanto que debió la Administración señalar las diferencias físicas y económicas concretas a que estaba haciendo referencia y que daban lugar a efectuar modificaciones en la liquidación provisional enviada al contribuyente previamente.

Lo anterior pone en evidencia la violación al debido proceso y el derecho de defensa del administrado quien se ve sorprendido con la liquidación de aforo sin que previamente se le hubiese advertido en el emplazamiento para declarar de las nuevas bases de liquidación, el sustento de las mismas y de la sanción correspondiente. Adicionalmente la administración desconoció el principio de congruencia que debe existir entre el acto de trámite (emplazamiento para declarar) y los actos definitivos, dado que en el emplazamiento no anunció la imposición de la sanción por no declarar.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección B, sentencia del 28 de enero del 2009, expediente 110013331044-200600027-00.

De acuerdo con el anterior recuento logra advertirse que ni la Administración de Impuestos hizo uso de su facultad de fiscalización para efectos de verificar la declaración de retención, ni la demandante hizo uso de su derecho a corregir su declaración.

El art. 714 del E.T. dispone que las liquidaciones privadas quedan en firme si dentro de los 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial.

Así mismo, el art. 589 del E.T. prevé la posibilidad de corregir las declaraciones con el fin de disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, elevando una solicitud de corrección ante la Administración de Impuestos dentro del año siguiente al término para presentar la declaración.

De conformidad con el art. 21 del Decreto 2588 de 1999 el plazo para presentar la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de noviembre de 2000, vencía el 14 de diciembre de la misma anualidad y por lo tanto, los plazos consagrados en las normas referidas empezaron a correr desde el 15 de diciembre de 2000.

Es así como al no haberse dado aplicación a las disposiciones referidas dentro de los plazos establecidos, la declaración privada adquirió firmeza y se configuró una situación jurídica consolidada al haber precluido los términos procesales de discusión ante la autoridad administrativa.

Igualmente debe recordarse que el art. 746 del E.T. consagra que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

No obstante, el a quo consideró que la Administración de Impuestos debió dar aplicación al art. 43 de la Ley 962 del 2005 que dice a la letra:

“Artículo 43. Corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago. Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.

Bajo estos mismos presupuestos, la Administración podrá corregir sin sanción, errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará de la corrección al interesado.

La declaración, así corregida, reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, si dentro del mes siguiente al aviso el interesado no ha presentado por escrito ninguna objeción.”

Del contenido de la norma se puede colegir que:

- Las correcciones a las que se refiere se pueden surtir de oficio o a solicitud de parte.
- Las correcciones se pueden hacer en cualquier tiempo.
- La inconsistencia que se pretende corregir no puede afectar el valor por declarar.
- Para el las declaraciones mensuales de retención en la fuente la modificación no puede resultar relevante para definir de fondo la discriminación de los valores retenidos.
- La intención de la norma es que prevalezca la verdad real sobre la formal.

Al verificarse la prueba documental aportada por la accionante consistente en un contrato de compraventa de activos vinculados al establecimiento comercial GIMNASIO HENRY FAYOL (documento simple con firmas auténticas) que presuntamente dio lugar a la retención declarada, aspecto que por lo demás no fue controvertido por la Administración, se colige que el valor de la operación o negocio fue de \$5.000.000 y que de conformidad con el art. 398 del E.T. la retención que éste genera es del 1%, que corresponde a \$50.000, suma que coincide con el total a pagar declarado.

Con base en lo anterior, la Sala considera que existe certeza sobre la operación que generó la retención practicada, puesto que se trata de la venta de bienes que no requieren de un contrato solemne y por ello, el documento aportado que permite determinar el objeto del negocio, las partes y el valor, pone al descubierto la existencia de un error en la declaración y a su vez permite dar aplicación al pretranscrito art. 43 de la Ley 962 del 2005 que posibilita la corrección de la declaración por errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para determinar el valor a declarar, premisa que se cumple en el caso de autos, por cuanto la corrección de las casillas 15 (RO) y 20 (RR) contenidas en la casilla A “RETENCIONES A TÍTULO DE IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS” no modifica el valor a pagar contenido en la casilla 35 (TP). En efecto, tal y como lo consideró el a quo, la Administración de manera oficiosa debió aplicar el referido artículo una vez tuvo conocimiento de la situación y contó con las pruebas pertinentes.

No debe perderse de vista que en el momento en que la Administración de Impuestos pretende dar inicio a un proceso de cobro coactivo, debe contar con un título ejecutivo que contenga una obligación, expresa, clara y exigible, en el caso bajo examen el título lo constituye la declaración privada de la retención en la fuente y el valor que se hace exigible es aquél correspondiente al total a pagar, por cuanto es éste el que integra cada uno de los conceptos señalados en las casillas que discriminan los valores retenidos y se constituye en el valor del título, y en el evento de existir alguna inconsistencia con dicho total y los valores que lo conforman, debe la Administración dentro del proceso de Fiscalización y Determinación del Impuesto (que es anterior al de cobro) verificarla, lo cual no aconteció en este caso, ya que la Administración dentro del término legalmente establecido no adelantó ninguna gestión encaminada a tal fin.

Es cierto que el Estatuto Tributario en su canon 829-1 impide que se debatan dentro del procedimiento administrativo de cobro, cuestiones que debieron ser objeto de discusión en la vía gubernativa, pues para cobrar administrativamente una obligación fiscal, es necesario que el documento que presta mérito ejecutivo esté en firme. Así, si existen cuestionamientos en relación con el título ejecutivo, el interesado debe acudir a los mecanismos legalmente otorgados, tales como la solicitud

de corrección de la declaración, para posteriormente, si es del caso, acudir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Pero ello no obsta para hacer prevalecer la verdad real sobre la formal, mucho menos cuando existe una norma que permite la modificación de la declaración privada que sirve como título y tal corrección no afecta el recaudo de la retención practicada .

Cabe anotar que el sistema tributario se funda en los principios de justicia y equidad de los cuales se desprende que no resulta procedente que la Administración exija a sus administrados más de lo que debe exigir a cada uno para el financiamiento de las cargas públicas.

En síntesis, al quedar establecido que resultaba procedente la corrección de la declaración de la retención en la fuente del período 11 del año 2000 y que el valor por pagar por dicho concepto asciende en rigor de la verdad probada a la suma de \$50.000, monto que ya fue cancelado por la señora Pulido al momento de presentar su declaración, se colige que no existe un saldo insoluto que deba cobrarse coactivamente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta, Subsección “A”, Sentencia del 6 de agosto del 2008, Expediente No: 250002327000200601043 – 02

El problema jurídico a resolver se centra en determinar, si para la expedición de la liquidación provisional del impuesto de vehículos, debe existir un acto previo que garantice el derecho de defensa al contribuyente o si por el contrario en tratándose de una liquidación provisional basta con la expedición de la misma.

[...]

Al respecto es necesario precisar, que el procedimiento tributario Distrital consagrado en el Decreto 807 de 1993, ordena:

Artículo. 90-2.- Determinación provisional del impuesto sobre vehículos automotores por omisión de la declaración tributaria. Cuando el contribuyente del impuesto sobre vehículos automotores omita la presentación de la declaración tributaria, estando obligado a ello, el funcionario competente de la Dirección Distrital de Impuestos, podrá determinar provisionalmente como impuesto a cargo del contribuyente una suma equivalente al resultado de aplicar la tarifa correspondiente al avalúo comercial del vehículo, fijado mediante resolución por el Ministerio de Transporte para el año gravable respecto del cual se ha omitido la declaración. La administración podrá utilizar la información contenida en bases de datos oficiales.

En la liquidación que determine provisionalmente el impuesto, así mismo se fijará sanción de extemporaneidad correspondiente en un valor equivalente a la que debió calcular el contribuyente. El valor del impuesto determinado provisionalmente causará intereses de mora a partir del vencimiento del término para declarar.

Para proferir la liquidación provisional del impuesto de que trata el inciso anterior, no se aplicará el procedimiento general de determinación oficial del tributo establecido en éste decreto. Sin embargo contra ésta procederá el recurso de reconsideración de conformidad con la normatividad vigente.

El procedimiento previsto en el presente artículo no impide a la administración determinar el impuesto que realmente corresponda al contribuyente. Sin embargo, la liquidación provisional quedará en firme si dentro de los dos (2) años siguientes a su notificación no se ha proferido emplazamiento para declarar. (Subrayado fuera de texto)

(...)

De la norma referenciada se tiene que, la Administración cuenta con la posibilidad para liquidar provisionalmente el impuesto, cuando el contribuyente ha omitido cumplir con el deber formal de declarar y de liquidar la sanción por extemporaneidad, sin que para tal efecto se requiera aplicar el procedimiento general de determinación oficial del tributo establecido en el Decreto 807 de 1993.

Ello quiere decir que, si bien la norma consagra la facultad a la Administración, para liquidar provisionalmente el impuesto, sin seguir el trámite que se requiere para la expedición de la liquidación oficial de aforo, la cual es la pertinente ante omisiones de declaración, dicha facultad no es absoluta, al aplicar los principios constitucionales del debido proceso y el derecho de defensa del actor.

Advierte la Corporación, que en el procedimiento tributario nacional, así como en el territorial, cuando se expide una liquidación oficial, prevé la obligación de expedir un acto previo que contenga las razones por las cuales se expedirá dicha liquidación, llámese emplazamiento o requerimiento, y se convierte en obligatorio, con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente.

La obligación de expedir un acto previo a la determinación oficial, se encuentra inserta en los procedimientos de corrección, revisión y aforo, por lo que a juicio de la Sala, la facultad de expedir una determinación provisional del impuesto, no puede ser ajena a dicha obligación, ya que, tal como sucede en el sub-examine, dicha facultad, suplantaría el procedimiento general de determinación de tributos ante contribuyentes omisos, como es el aforo.

Corolario de lo expuesto, bastaría con que la Administración expidiera un acto de determinación provisional, sin ningún requisito adicional, para que el mismo adquiriera la característica de un acto definitivo, y que si bien el mismo es susceptible de recurso de reconsideración; si el contribuyente no hace uso del mismo, dicho acto de determinación provisional se convertiría en definitivo, generándose así un procedimiento atípico en la determinación oficial del tributo, violatorio de las garantías constitucionales.

Existe precedente jurisprudencial sobre el tema, proferido por el H. Consejo de Estado al señalar:

Así las cosas, la naturaleza jurídica de la liquidación provisional es la de aforar al contribuyente estando obligado a declarar y no ha cumplido tal obligación formal y es por ello que la Sala considera que por la naturaleza y efectos de tal procedimiento, la Administración debe enviar al contribuyente un emplazamiento o requerimiento en el que se le informe que no ha presentado la declaración tributaria y la consecuencia si persiste en la omisión.

A juicio de la Sala, la determinación del tributo por liquidación provisional también implica respeto del derecho de defensa y contradicción del contribuyente, pues existe esta garantía procesal para que el administrado plantee su inconformidad, solicite o presente pruebas y en general para que exponga sus razones de hecho y de derecho para desvirtuar o aceptar total o parcialmente lo planteado en ese acto preparatorio oficial. (...)

De otra parte advierte la Sala, que en el acto de determinación provisional, además de liquidar la parte correspondiente a impuesto, se liquidó la sanción por extemporaneidad, hecho que de acuerdo con las normas señaladas en los artículos 637, 638, 703, 704, 715 del Estatuto Tributario, entre otros, requieren acto previo para su imposición.

Sobre el tema de la sanción por extemporaneidad, si bien el H. Consejo de Estado en sentencia del 22 de septiembre del 2004. Rad No. 13972, con ponencia de la Dra. Ligia López Díaz, había señalado que no se requería acto previo para la imposición de la sanción por extemporaneidad, dicha posición fue modificada por el H. Consejo de Estado en el siguiente sentido:

En el presente caso, el fisco expidió la liquidación oficial de corrección aritmética, sin que previamente el declarante conociera del proceso que se adelantaba en su contra, o se le informara sobre la intención de sancionarla, con lo cual, se le impidió que antes de ser impuesta la multa, pudiera invocar las razones de su conducta o como el mismo alega, subsanar el error voluntariamente reduciendo la actividad administrativa.

El demandante no conoció con anterioridad las razones del fisco para determinar la sanción por extemporaneidad incrementada en el 30%, ni tuvo la oportunidad de examinar su actuación antes de que se profiriera la liquidación oficial de corrección aritmética, lo que le hubiere permitido corregir oportunamente su declaración, sin perjuicio de la facultad para revisarla con que cuenta la administración, en caso de considerarlo pertinente.

De otra parte, es preciso aclarar que en materia sancionatoria tributaria existen dos procedimientos establecidos para imponer sanciones, el primero hace relación al procedimiento ordinario que comienza con el requerimiento especial y termina con la expedición de la liquidación oficial, a través de dicho procedimiento es posible expedir liquidaciones oficiales y aplicar las sanciones correspondientes y el segundo se trata de un procedimiento único para imponer sanciones en resolución independiente y se encuentra consagrado en el artículo 638 del Estatuto Tributario el cual dispone:

(...). Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.

(...)

Como se observa, independientemente del procedimiento que se utilice para imponer la sanción, no existe en el ordenamiento jurídico una norma que autorice a la Administración para imponer sanciones de plano, ya que se requiere en uno u otro evento, un acto previo.

De conformidad con las normas legales y el precedente jurisprudencial, que comparte la Subsección por tratarse de una posición garantista de los derechos constitucionales de primer orden y que hacen parte del estado social de derecho, la Sala confirmará la sentencia apelada, ya que no es posible avalar la conducta realizada por la Administración al expedir el acto deprecado, violatorio de las garantías citadas.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Sub-sección "A", sentencia del 16 de julio del 2008, Expediente No. 110013333104420060053-01

De acuerdo con las normas anteriores se tiene que la administración tributaria distrital debe aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional. Se observa que los dos estatutos contemplan la posibilidad de que la administración emita una liquidación provisional del impuesto que corresponda cuando quiera que el obligado no cumpla con la obligación de declararlo dentro del término legal. La liquidación provisional es susceptible de recurso de reconsideración y su expedición no impide que posteriormente la administración determine en forma definitiva el impuesto que posteriormente deba pagar el contribuyente.

De lo anterior se deriva que como su nombre lo indica la liquidación provisional del tributo no es una liquidación definitiva puesto que con posterioridad a ella la administración puede investigar al contribuyente para determinar la base y tarifa del impuesto y emplazarlo para que declare como requisito previo a la liquidación definitiva del impuesto.

Ahora bien la norma distrital contempla que si dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación provisional no se ha proferido emplazamiento para declarar, la liquidación provisional quedará en firme. No obstante, no puede pasarse por alto que el artículo 103 del Decreto distrital 352 del 2002 (ETD) remite a los artículos 715 a 719 del ET para efectos del trámite para la liquidación de aforo, normas que establecen:

[...]

De la anterior preceptiva se infiere entonces que a más de la liquidación provisional contemplada en las normas transcritas al inicio, para que pueda predicarse la firmeza de la liquidación en aquellos casos en que el contribuyente no se allana a presentar la declaración correspondiente, la administración debe adelantar el procedimiento de emplazamiento previo y liquidación de aforo.

Es así como la liquidación provisional es tan solo un acto previo y opcional a la liquidación de aforo y en ningún caso su firmeza puede exceder los cinco años establecidos para la liquidación de aforo en el artículo 717 del ET.

Por su parte el emplazamiento previo a la liquidación de aforo es obligatorio tal como lo establece el artículo 715 del ET.

Así las cosas no comparte la Sala lo manifestado por la administración en el sentido de que del inciso segundo del artículo 90-1 se deduce que no se debe aplicar el procedimiento general de determinación de los tributos y por ende no es menester proferir con antelación emplazamiento o requerimiento alguno.

Es cierto que el inciso segundo del artículo 90-1 del decreto 401 de 1999, no establece ningún procedimiento anterior para la determinación provisional del impuesto, pero de una interpretación con los principios que orientan la actuación de las autoridades tributarias y los principios constitucionales que propenden por la efectividad y protección de los derechos de los administrados, como son los de defensa y el debido proceso, obliga a que el ente estatal previamente a la expedición de cualquier acto que afecte una situación particular, de la oportunidad a su titular de que exponga sus argumentos de oposición, los cuales deben ser tenidos en cuenta al momento de proferir decisión definitiva.

[...]

Como puede apreciarse al no haber expedido emplazamiento para declarar y liquidación definitiva de aforo, la administración dejó vencer el término de cinco años para el efecto. Adicionalmente y como antes se dijo, la liquidación provisional no adquiere el carácter de definitiva si no se agota el trámite establecido razón por la cual no puede predicarse su firmeza, aún habiéndose resuelto el recurso de reconsideración confirmando la liquidación provisional.

En Consejo de Estado se ha pronunciado sobre el tema de las liquidaciones provisionales, en los siguientes términos:

Así las cosas, la naturaleza jurídica de la liquidación provisional es la de aforar al contribuyente estando obligado a declarar y no ha cumplido tal obligación formal y es por ello que la Sala considera que por la naturaleza y efectos de tal procedimiento, la Administración debe enviar al contribuyente un emplazamiento o requerimiento en el que se le informe que no ha presentado la declaración tributaria y la consecuencia si persiste en la omisión. A juicio de la Sala, la determinación del tributo por liquidación provisional también implica respeto del derecho de defensa y contradicción del contribuyente, pues existe esta garantía procesal para que el administrado plantee su inconformidad, solicite o presente pruebas y en general para que exponga sus razones de hecho y de derecho para desvirtuar o aceptar total o parcialmente lo planteado en ese acto preparatorio oficial. De otro lado en el acto en debate se incluyó una sanción que al tenor de lo previsto en los artículos 637, 638, 703, 704, 715 del Estatuto Tributario, entre otros, requieren acto previo para su imposición.

PRUEBA DOCUMENTAL

ARTÍCULO 765. FACULTAD DE INVOCAR DOCUMENTOS EXPEDIDOS POR LAS OFICINAS DE IMPUESTOS. *Los contribuyentes podrán invocar como prueba, documentos expedidos por las oficinas de impuestos, siempre que se individualicen y se indique su fecha, número y oficina que los expidió.*

ARTÍCULO. FACULTAD DE INVOCAR DOCUMENTOS EXPEDIDOS POR LAS OFICINAS DE IMPUESTOS. Los contribuyentes podrán invocar como prueba, documentos expedidos por las oficinas de impuestos, siempre que se individualicen y se indique su fecha, número y oficina que los expidió.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 766. PROCEDIMIENTO CUANDO SE INVOQUEN DOCUMENTOS QUE REPOSEN EN LA ADMINISTRACIÓN. *Cuando el contribuyente invoque como prueba el contenido de documentos que se guarden en las oficinas de impuestos, debe pedirse el envío de tal documento, inspeccionarlo y tomar copia de lo conducente, o pedir que la oficina donde estén archivados certifique sobre las cuestiones pertinentes.*

ARTÍCULO. PROCEDIMIENTO CUANDO SE INVOQUEN DOCUMENTOS QUE REPOSEN EN LA ADMINISTRACIÓN. Cuando el contribuyente invoque como prueba el contenido de documentos que se guarden en las oficinas de impuestos, debe pedirse el envío de tal documento, inspeccionarlo y tomar copia de lo conducente, o pedir que la oficina donde estén archivados certifique sobre las cuestiones pertinentes.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 767. FECHA CIERTA DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS. *Un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación.*

ARTÍCULO. FECHA CIERTA DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS. Un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16479

Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma,

de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. El apelante insiste en que la Administración no practicó ni valoró las pruebas allegadas y con ello incurrió en una vía de hecho, en violación de los derechos de defensa, debido proceso y acceso a la administración de justicia. Al respecto, tal como lo advirtió el a quo, el actor formula su inconformidad de manera general, sin precisar documento alguno, por lo que tratándose de documentos privados, para tenerlos como prueba la autoridad tributaria deben ceñirse a lo preceptuado en los artículos 767 del Estatuto Tributario y 268 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, sin que el apelante haya acreditado el cumplimiento de los requisitos legales que las normas consagran. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demanda la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Hechos suficientes para considerar, como lo hizo la Administración y lo decidió el Tribunal, que la contabilidad de la sociedad no se ajusta a la normativa que rige la materia, ni ofrece confiabilidad alguna para tenerla como prueba a favor de la contribuyente, al no reflejar la situación económica real de la entidad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de octubre del 2007, Expediente 15093

El artículo 770 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, se debe contar con documentos idóneos. Y un documento privado cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación, según el art. 767 ib. Así, se estableció un instrumento probatorio que debe ser atendido, de tal suerte que si el documento exigido no existe o es incompleto no es posible demostrar el pasivo. En este caso, el contribuyente no lleva libros de contabilidad, por lo que la prueba de las deudas debía realizarse con documentos de fecha cierta. El actor no comprobó con un documento de fecha cierta aportado en la oportunidad legal la existencia del pasivo en la suma de \$15.500.000 a 31 de diciembre de 1997. Por lo anterior no prospera el cargo y debe mantenerse el rechazo planteado en los actos acusados.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre del 2006, Expediente 13906

Si bien es cierto, debe reconocerse a los mencionados pagarés, el carácter de documentos privados de fecha cierta, en los términos previstos en el artículo 767 del Estatuto Tributario, por obrar en ellos constancia de la fecha de su otorgamiento y presentación ante Notario; para la Sala, contrario a lo estimado por el a quo, no constituyen prueba suficiente para desvirtuar la presunción legal que consagra el artículo 755-3, por las siguientes razones: Según las fechas que constan en los citados pagarés, los préstamos respaldados por ellos, fueron otorgados entre el 2 de enero y el 26 de noviembre de 1995, y debían ser pagados mensualmente. Es decir que los préstamos fueron adquiridos, para ser cancelados en el mismo año gravable. En consecuencia, ante la ausencia de pruebas adicionales, es forzoso concluir que en el año gravable 1995, el contribuyente percibió ingresos por \$350.000.000, que le permitieron cancelar los préstamos otorgados, ingresos que no fueron incluidos en su liquidación privada. Lo anterior, por cuanto no obran en el proceso pruebas adicionales que permitan confirmar que los dineros prestados fueron efectivamente consignados en las cuentas bancarias del contribuyente; cuáles fueron las sumas canceladas por el actor durante el año 1995 por concepto de tales préstamos; y cuáles son los valores que

supuestamente adeudaba a 31 de diciembre de 1995, por el mismo concepto. Así las cosas, lo que en realidad demuestran los mencionados pagarés, es que efectivamente el contribuyente omitió declarar los ingresos por \$350.000.000. De otra parte, en los términos del artículo 747 del Estatuto Tributario, puede considerarse confesado tal hecho, como lo señala la demandada al no existir otras pruebas que permitan desvirtuarlo, ni contener la demanda explicación alguna tendiente a justificar la omisión.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de septiembre del 2006, Expediente 15233

La anterior disposición está en concordancia con el artículo 280 del Código de Procedimiento Civil, según el cual la fecha cierta del documento privado, se cuenta desde que haya ocurrido un hecho que permita adquirir certeza de su existencia. En cuanto al reconocimiento tácito del documento que argumenta la actora se observa: El artículo 252 del mismo ordenamiento dispone que el documento privado es auténtico, entre otros, en los siguientes casos: 1. Si fue reconocido ante juez o notario, o si judicialmente se ordenó tenerlo por reconocido. Lo anterior no aplica en el caso bajo análisis, por cuanto el reconocimiento de las letras de cambio ante Notario, se surtió cuatro años después (1999) de la fecha en que supuestamente se suscribieron los documentos y se adquirió el pasivo a cargo del actor y a favor de terceras personas (1995). Tampoco existen pruebas adicionales que permitan dar certeza acerca de la realidad de lo allí consignado, ni de la fecha de su otorgamiento. 2. Si fue reconocido implícitamente de conformidad con el artículo 276, esto es que la parte que aportó al proceso el documento privado, reconoce con ello su autenticidad y no podrá impugnarlo, o si habiéndose aportado al proceso, la parte contra quien se opone no lo tachó de falso oportunamente (art. 252-3). Las situaciones descritas no se adecuan a la realidad del caso bajo análisis, dado que el proceso de tacha de falsedad, es sin perjuicio de que los documentos tachados de falsos, tengan o no fecha cierta y la razón que impidió a la Administración aceptar los documentos fue la falta de fecha cierta.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre del 2005, Expediente 14177

Según los términos de la demanda, la falsa motivación de los actos administrativos demandados se origina en que, a juicio del actor, las razones que se aducen en el requerimiento especial para desestimar la prueba contable contenida en el certificado del contador público, así como la prueba documental representada en fotocopias simples, no son las mismas que se exponen en la liquidación oficial de revisión, ni en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Verificada la sentencia recurrida se observa que no asiste razón al apelante, cuando sostiene ausencia de pronunciamiento sobre la falsa motivación de los actos acusados, ya que por el contrario, son expresas y suficientes las razones que en ella se exponen para negar la prosperidad del cargo. Es así como se remite el Tribunal a lo expresado en el requerimiento especial en relación con el certificado de contador público y las fotocopias simples, para confrontarlo con lo analizado en la liquidación de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, lo cual le permitió concluir que no se trató de cambiar la motivación de las glosas propuestas, sino de la valoración de las pruebas referidas a la certificación del contador público y las fotocopias simples que fueron allegadas por el contribuyente para tratar de desvirtuar los ingresos adicionados. Valoración probatoria que encontró el a quo ajustada al régimen probatorio aplicable y concretamente a las disposiciones contenidas en los artículos 767 (documentos de fecha cierta) y 777 del Estatuto Tributario (prueba contable), sobre la cual no contiene el recurso de apelación interpuesto argumentación en contrario, que lleve a modificar la decisión impugnada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de septiembre del 2005, Expediente 14359

Observa la Sala que por costos deben entenderse los egresos que deben imputarse en forma concreta a un bien particular, o como lo prevé el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993 "representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos". En el sub examine se observa que las facturas expedidas por la sociedad Hernando Pulecio y Cía. S. en C. no fueron aportadas en el momento de la inspección contable como parte de la contabilidad del contribuyente como tampoco con ocasión del memorial de octubre 8 de 1997 (fl. 65 c.a.) con el que envía las fotocopias auténticas de los anexos de la declaración de renta y complementarios año 1995, oportunidad en la cual solo acompañó comprobantes de egresos sin sus correspondientes soportes de carácter externo. Además se observa al igual que lo hizo la Administración, que las mencionadas facturas tienen como fecha de autenticación el 24 de marzo de 1998 (fls. 119, 120 y 121 c.a.) cuando el periodo investigado es el año 1995, razón por la cual la fecha cierta tal como lo prevé el artículo 767 del E.T., corresponde a más de dos años después de realizadas las operaciones por lo cual bien pueden tenerse como prueba post-constituida, sin la fuerza suficiente para desvirtuar las glosas de la Administración. De otra parte, el hecho que no se hubiera encontrado local o establecimiento de la sociedad Hernando Pulecio y Cía S. en C. y que se encuentre inactiva

ante la Cámara de Comercio, resta credibilidad a la realidad de los costos declarados y para su aceptación no es suficiente el contrato que obra a folio 123 c.a. toda vez que su fecha de autenticación es de 24-03-98 y el período discutido es 1995. Además en la cifra denunciada por la suma de \$20.550.000 como costos, se advierten serias inconsistencias entre el objeto social registrado ante la Cámara de Comercio y la actividad contemplada en el contrato, frente a las facturas aducidas como pruebas.

ARTÍCULO 768. RECONOCIMIENTO DE FIRMA DE DOCUMENTOS PRIVADOS. *El reconocimiento de la firma de los documentos privados puede hacerse ante las oficinas de impuestos.*

ARTÍCULO. RECONOCIMIENTO DE FIRMA DE DOCUMENTOS PRIVADOS. El reconocimiento de la firma de los documentos privados puede hacerse ante las oficinas de impuestos.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 769. CERTIFICADOS CON VALOR DE COPIA AUTÉNTICA. *Los certificados tienen el valor de copias auténticas, en los casos siguientes:*

- a. *Cuando han sido expedidos por funcionarios públicos, y hacen relación a hechos que consten en protocolos o archivos oficiales;*
- b. *Cuando han sido expedidos por entidades sometidas a la vigilancia del Estado y versan sobre hechos que aparezcan registrados en sus libros de contabilidad o que consten en documentos de sus archivos;*
- c. *Cuando han sido expedidos por las cámaras de comercio y versan sobre asientos de contabilidad, siempre que el certificado exprese la forma como están registrados los libros y dé cuenta de los comprobantes externos que respaldan tales asientos.*

ARTÍCULO. CERTIFICADOS CON VALOR DE COPIA AUTÉNTICA. Los certificados tienen el valor de copias auténticas, en los casos siguientes:

- a) Cuando han sido expedidos por funcionarios públicos, y hacen relación a hechos que consten en protocolos o archivos oficiales;
- b) Cuando han sido expedidos por entidades sometidas a la vigilancia del Estado y versan sobre hechos que aparezcan registrados en sus libros de contabilidad o que consten en documentos de sus archivos;
- c) Cuando han sido expedidos por las cámaras de comercio y versan sobre asientos de contabilidad, siempre que el certificado exprese la forma como están registrados los libros y dé cuenta de los comprobantes externos que respaldan tales asientos.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de junio del 2009, Expediente 16209

Con el objeto de obtener el reconocimiento como deducción de la alegada pérdida en venta de cartera el demandante argumenta que los certificados de Coltefinanciera y Corfinsura constituyen plena prueba conforme al literal b) del artículo 769 del Estatuto Tributario y que el certificado del revisor fiscal es prueba suficiente según el artículo 777 del Estatuto Tributario, de que se presentó esa pérdida. Las certificaciones expedidas por Coltefinanciera y Corfinsura y el certificado

de revisor fiscal no demuestran la realidad de la operación que se pretende acreditar, toda vez que no existe prueba del alegado contrato de factoring, y de dichos medios de prueba no se deduce si se efectuó un contrato de compraventa de cartera en el que el comprador asume el riesgo del deudor, si se efectuó la compraventa de un portafolio conformado por créditos junto con sus accesorios y otros activos, o si se celebró un contrato de factoring en el cual se reconoce el facturado el valor del cobro en la medida que los deudores paguen los créditos. Toda vez que no existe prueba del alegado contrato de compra de cartera, no se reconoce la pérdida alegada conforme al artículo 90 del Estatuto Tributario.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección "A", Sentencia del 9 de julio del 2008, Expediente: 250002327000200600588-02

De acuerdo a lo anterior la Sala advierte que de conformidad con el artículo 781 del Estatuto Tributario, la no presentación de los libros y comprobantes de contabilidad, cuando la Administración lo exige, constituye indicio en contra del contribuyente, por cuanto la existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla, y permite a la Administración desconocer, entre otros conceptos, los pasivos, costos y deducciones declarados, salvo que "el contribuyente los acredite plenamente", para lo cual no podrá invocar su contabilidad como medio de prueba, a menos que justifique la no presentación, comprobando de manera plena hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito .

Como se desprende de la norma citada y de los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, los comprobantes y demás documentos que respaldan los registros contables, hacen parte integrante de la contabilidad, por lo que la obligación de presentar los libros de contabilidad cuando la Administración lo exija, implica igualmente exhibición de los comprobantes y demás documentos, y si el contribuyente no presenta los comprobantes en la oportunidad requerida, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra", salvo que se justifique la no presentación mediante la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

En el sub-lite está probado y aceptado por el propio demandante, que los libros y comprobantes de contabilidad no fueron suministrados. En consecuencia, en aplicación del mencionado artículo 781 del Estatuto Tributario, procedía el rechazo de las deducciones, tal como se dispuso en los actos acusados.

De otra parte, correspondía al actor la carga de probar la procedencia de los conceptos y factores objeto del rechazo, y para ello debía recurrir a otros medios de prueba distintos de su contabilidad, pues ésta no puede ser invocada como prueba, sin antes haberse demostrado las causas que motivaron su no presentación.

Con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, el accionante argumenta que su declaración de renta y complementarios año gravable 2001, adolecía de errores en el valor de las partidas que sustentaban las deducciones, para lo cual anexa certificación expedida por el contador público, señor OSCAR CAMPO GALVIS, en la que se lee:

[...]

Es claro que la certificación de contador público y de revisor fiscal, es prueba suficiente, de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario, que la equipara a la prueba contable, ésta debe permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con el cumplimiento de las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; y que las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y por ende, reflejan la situación financiera del ente económico. Estas características no se evidencian en la certificación aportada por la sociedad, lo que le resta poder de convicción frente al aspecto que pretende comprobar.

Cabe agregar que si bien es cierto se aceptan las certificaciones como prueba –copia auténtica-, tal como lo señala el artículo 769 del Estatuto Tributario, estas deben ser expedidas por funcionarios públicos, y hacer relación a hechos que consten en protocolos o archivos oficiales; o ser expedidas por entidades sometidas a la vigilancia del Estado y versar sobre hechos que aparezcan registrados en sus libros de contabilidad o que consten en documentos de sus archivos, o cuando han sido expedidas por las Cámaras de Comercio y versar sobre asientos de contabilidad, siempre que el certificado exprese la forma como están registrados los libros y dé cuenta de los comprobantes externos que respaldan tales asientos, también lo es que en el sub-exámene la certificación transcrita no se adecua a ninguno de los casos descritos, por lo que no es dable tenerla como prueba.

ARTÍCULO 770. PRUEBA DE PASIVOS. *Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar*

respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 771. PRUEBA SUPLETORIA DE LOS PASIVOS. *El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo anterior, acarreará el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 771-1. VALOR PROBATORIO DE LA IMPRESIÓN DE IMÁGENES ÓPTICAS NO MODIFICABLES. *La reproducción impresa de imágenes ópticas no modificables, efectuadas por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales sobre documentos originales relacionados con los impuestos que administra, corresponde a una de las clases de documentos señalados en el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil, con su correspondiente valor probatorio. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 79>*

ARTÍCULO. VALOR PROBATORIO DE LA IMPRESIÓN DE IMÁGENES ÓPTICAS NO MODIFICABLES. *La reproducción impresa de imágenes ópticas no modificables, efectuadas por la Administración Tributaria sobre documentos originales relacionados con los impuestos que administra, corresponde a una de las clases de documentos señalados en el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil, con su correspondiente valor probatorio.*

ARTÍCULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. *Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.*

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

PARAGRAFO. *En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración. <Adicionado por la Ley 383 de 1997, art. 3º>*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 771-3. CONTROL INTEGRAL. *El valor de los bienes introducidos al territorio nacional sin el pago de los tributos aduaneros correspondientes, no podrá ser tratado*

como costo o deducción en el impuesto sobre la renta por el infractor, por quien de cualquier forma participe en la infracción o por quienes a sabiendas de tal hecho efectúan compras de estos bienes.

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 771-4. CONTROL EN LA EXPEDICIÓN DEL REGISTRO O LICENCIA DE IMPORTACIÓN. *El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, verificará toda la información suministrada por el usuario en la solicitud de registro o licencia de importación. Cuando exista diferencia entre el precio declarado y los precios oficiales o de referencia, según sea el caso, podrá postergar el trámite de la solicitud, hasta que el importador demuestre la veracidad de la información consignada en la solicitud de registro o licencia de importación.*

En todos los casos, informará a la autoridad aduanera para que inicie las investigaciones a que hubiere lugar.

PARAGRAFO. *El control que realice el Incomex se efectuará sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. <Adicionado por la Ley 383 de 1997, art. 5º>*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 771-5. MEDIOS DE PAGO PARA EFECTOS DE LA ACEPTACIÓN DE COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS E IMPUESTOS DESCONTABLES. *Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.*

Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.

Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 8º de la Ley 31 de 1992

Parágrafo. *Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:*

- *En el primer año, el menor entre el ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado o cien mil (100.000) UVT, o el cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.*
- *En el segundo año, el menor entre el setenta por ciento (70%) de lo pagado u ochenta mil (80.000) UVT, o el cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.*

- *En el tercer año, el menor entre el cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado o sesenta mil (60.000) UVT, o el cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.*
- *A partir del cuarto año, el menor entre cuarenta por ciento (40%) de lo pagado o cuarenta mil (40.000) UVT, o el treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.*

Esta gradualidad prevista en el presente artículo empieza su aplicación a partir del año gravable 2014. <Adicionado por la Ley 1430 del 2010, art. 26>

PRUEBA CONTABLE

ARTÍCULO 772. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA. *Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.*

ARTÍCULO. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16479

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. El apelante insiste en que la Administración no practicó ni valoró las pruebas allegadas y con ello incurrió en una vía de hecho, en violación de los derechos de defensa, debido proceso y acceso a la administración de justicia. Al respecto, tal como lo advirtió el a quo, el actor formula su inconformidad de manera general, sin precisar documento alguno, por lo que tratándose de documentos privados, para tenerlos como prueba la autoridad tributaria deben ceñirse a lo preceptuado en los artículos 767 del Estatuto Tributario y 268 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, sin que el apelante haya acreditado el cumplimiento de los requisitos legales que las normas consagran. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demanda la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16493

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Hechos suficientes para considerar, como lo hizo la Administración y lo decidió el Tribunal, que la contabilidad de la sociedad no se ajusta a la normativa que rige la materia, ni ofrece confiabilidad alguna para tenerla como prueba a favor de la contribuyen-

te, al no reflejar la situación económica real de la entidad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de febrero del 2009, Expediente 16502

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de Julio del 2008, Expediente 16156

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que las glosas propuestas por la Administración se contraen a la adición de ingresos, esta Corporación advierte que el respaldo probatorio debe estar conformado por facturas, soportes y documentos contables, extractos bancarios, etc., de la compañía investigada, lo que hace inconducente la prueba testimonial, máxime cuando en el presente caso, no estuvo acompañada de medios probatorios que soportaran lo expresado por los testigos pues estos allegaron facturas expedidas por terceros (STONEWALL) a la sociedad LATIN AIR y extractos bancarios (Atlantic Security Bank) (fl. 445 c.a.) que no vinculan a la sociedad actora, lo cual tampoco permite demostrar que la real beneficiaria de los pagos bien sea directa o indirectamente, por concepto del contrato de prestación de servicios de carga haya sido la demandante y ni siquiera puede tenerse como indicio escrito como exige el precepto. Del análisis de la información contable que obra en el expediente como son los estados financieros, las notas a los mismos, el libro mayor y balances, así como la certificación del revisor fiscal (fls. 493 y ss. c.a.) se establece que el argumento de la actora no fue desvirtuado por la Administración, toda vez que ni los mencionados documentos ni las demás pruebas recaudadas y que resultarían idóneas para demostrar la percepción de ingresos bien sea directa o indirectamente por la actora como contraprestación del contrato de exclusividad, permiten inferir que aquélla recibió pagos en virtud de éste. De otro lado, la existencia de un contrato de exclusividad y otro con STONEWALL no demuestra necesariamente la percepción de ingresos por concepto de este último, cuya ejecución no aparece demostrada en el expediente. Por lo anterior esta Corporación estima que la contabilidad de la demandante constituye plena prueba de conformidad con el artículo 774 del E.T. al no haber sido desvirtuada por la Administración. Por su parte los testimonios, como se explicó, no son pruebas idóneas y suficientes para despojar a los asientos contables de la eficacia probatoria que la ley le ha otorgado cuando se llevan en debida forma (art. 772 E.T.), como ocurre en el presente caso.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de marzo del 2008, Expediente 15931

Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes deben sujetarse a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad (Art. 774 E.T.). Deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si refleja la situación financiera del ente económico. Pero principalmente, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar. Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, la calidad de “prueba suficiente” que le otorga la norma tributaria no puede

limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental. El profesional de las ciencias contables es responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social y está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones. La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones, permitiendo que las autoridades administrativas y jurisdiccionales puedan darle la eficacia, pertinencia y suficiencia que se requiere al momento de evaluar la confiabilidad, razonabilidad y credibilidad de la contabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor. En la certificación aportada y suscrita por el revisor fiscal de la sociedad pueden verificarse los anteriores requisitos, pues en ella se da cuenta del total de los ingresos percibidos por ajustes integrales por inflación y la manera como fueron declarados para efectos del impuesto sobre la renta. Si la Administración tributaria tenía dudas sobre la credibilidad del certificado, debió utilizar sus facultades para hacer las comprobaciones pertinentes y desvirtuar la prueba contable. Como ello no ocurrió así, debe ser aceptada de conformidad con el valor probatorio que asigna a la contabilidad el artículo 772 del Estatuto Tributario, es decir como una prueba a favor del contribuyente.

ARTÍCULO 773. FORMA Y REQUISITOS PARA LLEVAR LA CONTABILIDAD. *Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:*

1. *Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.*
2. *Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.*

ARTÍCULO. FORMA Y REQUISITOS PARA LLEVAR LA CONTABILIDAD. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.
2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16479

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvir-

tuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. El apelante insiste en que la Administración no practicó ni valoró las pruebas allegadas y con ello incurrió en una vía de hecho, en violación de los derechos de defensa, debido proceso y acceso a la administración de justicia. Al respecto, tal como lo advirtió el a quo, el actor formula su inconformidad de manera general, sin precisar documento alguno, por lo que tratándose de documentos privados, para tenerlos como prueba la autoridad tributaria deben ceñirse a lo preceptuado en los artículos 767 del Estatuto Tributario y 268 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, sin que el apelante haya acreditado el cumplimiento de los requisitos legales que las normas consagran. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demanda la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16493

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Hechos suficientes para considerar, como lo hizo la Administración y lo decidió el Tribunal, que la contabilidad de la sociedad no se ajusta a la normativa que rige la materia, ni ofrece confiabilidad alguna para tenerla como prueba a favor de la contribuyente, al no reflejar la situación económica real de la entidad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16502

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 1 de octubre del 2009, Expediente 17214

Como se analizó en el acápite anterior, en el expediente se encuentran los testimonios de los supuestos proveedores que afirmaron de manera definitiva no haber realizado ningún tipo de operaciones con la sociedad actora, lo cual fue comprobado en su oportunidad por la demandada. Advertimos como el Revisor Fiscal de la empresa Importaciones, Exportaciones y Representaciones Latinoamericanas Ltda., quien afirmó bajo juramento que conforme obra en su certificado de existencia y representación legal, su actividad económica, es la importación y comercialización de piezas de aviación, actividad ésta que es totalmente ajena a la marroquinería a la que se dedica la parte actora. Se estableció que la emisión de cheques que soportaban los pagos de las compras efectuadas, nunca llegaron a sus destinatarias y se cobraron por

personas naturales diferentes a los supuestos proveedores, además las partidas contables correspondientes no se encontraban debidamente soportadas con comprobantes internos y externos que permitieran establecer la veracidad de la contabilidad presentada por la sociedad como lo exigen los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario, además de no evidenciar muestras de reversiones contables que indicaran la supresión de las partidas discutidas. No contando con las pruebas pertinentes, conducentes y útiles para concluir que las compras que aquí se cuestionan coinciden con las reversadas, dicho cargo no es aceptable. No encuentra la Sala respaldo a la obligatoriedad de la tacha del proveedor de que trata el artículo 495 del Estatuto Tributario, ya que dicho procedimiento no era necesario en el presente caso, toda vez que, las pruebas soportadas fueron recaudadas en su mayoría mediante constatación directa en las diligencias de inspección practicadas, otras obtenidas en cruces de información y otras con valor probatorio vinculante suficiente para presumir la inexistencia de las operaciones glosadas que dieron lugar al rechazo de los valores cuestionados, hechos que en ningún momento fueron desvirtuados por la actora.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de octubre del 2007, Expediente 15537

En el caso sub-examine, la DIAN evidenció que el Libro Diario se encontraba registrado hasta el 30 de noviembre de 1999, es decir al momento de la visita (30 de junio de 2000) presentaba un atraso mayor a cuatro meses, sin embargo, la sociedad actora indica que “había incorporado en los libros magnéticos computarizados, los registros correspondientes a los asientos contables en la forma como la ley lo prescribe y que no imprimó dichos registros por circunstancias de fuerza mayor”. Encuentra la Sala, una vez examinado el expediente, que el actor no aportó en el transcurso de la vía gubernativa ni el trámite del proceso, prueba que permitiera verificar que los registros correspondientes al Libro Diario estuvieran al día cuando se realizó la visita de inspección contable, pues, en el acta del 30 de junio de 2000 no se dejó constancia de que faltara sólo su impresión; tampoco probó la “fuerza mayor” que adujo fue el impedimento para la impresión. Alega además que el Tribunal, no valoró la certificación expedida por el Revisor Fiscal en la que consta que los libros se ajustan a la técnica contable de acuerdo a lo establecido en el artículo 128 del Decreto 2649 de 1993. Si bien, el Revisor Fiscal tiene la responsabilidad de procurar y velar por el cumplimiento por parte de la sociedad de las normas legales y estatutarias sobre el manejo contable y patrimonial de los entes en los cuales desempeña sus funciones, a juicio de la Sala, en el caso sometido a consideración, no se puede considerar dicho documento como una prueba idónea para desvirtuar el atraso en el libro diario al 30 de noviembre de 1999, toda vez que dicha certificación fue expedida el 12 de noviembre del 2002, es decir veintiocho meses después de practicada la inspección contable (30 de junio de 2000) por la señora Mónica Marcela Cabrera Cifuentes en calidad de Revisor Fiscal quien según el Certificado expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, fue nombrada para dicho cargo el 13 de marzo del 2002, es decir no ejercía esas funciones para la época de los hechos (fl. 16 c.p.). Por último, dado que los actos administrativos tienen presunción de legalidad, y que el acta de inspección contable goza, adicionalmente, por virtud de lo dispuesto en el artículo 782 del Estatuto Tributario, de la presunción de que los datos consignados en ella, “están fielmente tomados de los libros”, se requería, para desvirtuar tales presunciones, prueba contraria plena, necesariamente a cargo de la accionante, la cual no se aportó, ni en la vía gubernativa ni en el proceso contencioso administrativo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2007 septiembre 26, Expediente 14078

El artículo 773 del Estatuto Tributario dispone que para efectos fiscales, la contabilidad debe sujetarse a lo dispuesto en el Código de Comercio y deberá reflejar el movimiento diario de ventas y compras; sin embargo, las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen los comprobantes externos que respalden los valores anotados. Además, la norma señala que para efectos tributarios la contabilidad debe cumplir con los requisitos que determine el Gobierno mediante reglamentos, de tal forma, que sin tener que llevar libros incompatibles con el objeto del negocio, se pueda tener un control efectivo y reflejar la situación económica de la empresa. A su vez, el artículo 49 del Código de Comercio establece que cuando se hace referencia a los libros de comercio, “se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquéllos”. Aunque la ley no ha fijado cuáles son los libros obligatorios, el artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, por medio del cual se reglamentó la contabilidad en general y se expidieron las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, señaló que se deben llevar los libros necesarios para “1) Asentar en orden cronológico todas las operaciones bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes [...]”. El artículo 53 del Código de Comercio señala que “en los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que los respalden.”. De las anteriores disposiciones se desprende la exigencia de llevar un libro diario, el cual surge de la necesidad de registrar en orden cronológico las operaciones, de la aplicación de la partida doble y del artículo 33 del Decreto 2821 de 1974, que requiere que la contabilidad debe mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de marzo, Expediente 13776

La Sala observa que si bien es cierto, las inconsistencias detectadas por la Administración en la contabilidad de la actora, referidas a la ausencia de autorización previa para el cambio del método de valoración de inventarios, y el hecho de que no se hubiera ajustado al Plan Único de Cuentas a la reversión contable del sistema y método para la determinación del costo de venta, las cuales implican que la contabilidad no se lleva en debida forma, y que por ende, los términos de los artículos 772 y 773 del Estatuto Tributario, no constituiría prueba suficiente, a favor de la contribuyente; también lo es, que tales Inconsistencias no permiten tipificar el hecho irregular que Sanciona el literal e) del artículo 654 transcrito, pues no se demostró en el procedimiento administrativo, que los libros de contabilidad de la actora no permitieron determinar el valor de los costos de venta realizados, factor de determinación de la base de liquidación del impuesto, que es lo que sanciona la norma.

Consejo de Estado. Sección Cuarta, Sentencia del 29 de mayo del 2003, Expediente 13149

La norma exige que entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición existan más de cuatro meses de atraso. Es decir, la conducta sancionable según el texto de la norma es el atraso en la contabilidad por eso se utiliza la expresión "entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros.

ARTÍCULO 774. REQUISITOS PARA QUE LA CONTABILIDAD CONSTITUYA PRUEBA. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. *Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;*
2. *Estar respaldados por comprobantes internos y externos;*
3. *Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;*
4. *No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;*
5. *No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio.*

ARTÍCULO. REQUISITOS PARA QUE LA CONTABILIDAD CONSTITUYA PRUEBA. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;
2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;
3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;
4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;
5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16479

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. El apelante insiste en que la Administración no practicó ni valoró las pruebas allegadas y con ello incurrió en una vía de hecho, en violación de los derechos de defensa, debido proceso y acceso a la administración de justicia. Al respecto, tal como lo advirtió el a quo, el actor formula su inconformidad de manera general, sin precisar documento alguno, por lo que tratándose de documentos privados, para tenerlos como prueba la autoridad tributaria deben ceñirse a lo preceptuado en los artículos 767 del Estatuto Tributario y 268 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, sin que el apelante haya acreditado el cumplimiento de los requisitos legales que las normas consagran. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demanda la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de marzo del 2008, Expediente 15931

Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes deben sujetarse a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad (Art. 774 E.T.). Deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si refleja la situación financiera del ente económico. Pero principalmente, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar. Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, la calidad de “prueba suficiente” que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental. El profesional de las ciencias contables es responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social y está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones. La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones, permitiendo que las autoridades administrativas y jurisdiccionales puedan darle la eficacia, pertinencia y suficiencia que se requiere al momento de evaluar la confiabilidad, razonabilidad y credibilidad de la contabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor. En la certificación aportada y suscrita por el revisor fiscal de la sociedad pueden verificarse los anteriores requisitos, pues en ella se da cuenta del total de los ingresos percibidos por ajustes integrales por inflación y la manera como fueron declarados para efectos del impuesto sobre la renta. Si la Administración tributaria tenía dudas sobre la credibilidad del certificado, debió utilizar sus facultades para hacer las comprobaciones pertinentes y desvirtuar la prueba contable. Como ello no ocurrió así, debe ser aceptada de conformidad con el valor probatorio que asigna a la contabilidad el artículo 772 del Estatuto Tributario, es decir como una prueba a favor del contribuyente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16493

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Hechos suficientes para considerar, como lo hizo la Administración y lo decidió el Tribunal, que la contabilidad de la sociedad no se ajusta a la normativa que rige la materia, ni ofrece confiabilidad alguna para tenerla como prueba a favor de la contribuyente, al no reflejar la situación económica real de la entidad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas

al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de febrero del 2009, Expediente 16502

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 1 de octubre del 2009, Expediente 17214

Como se analizó en el acápite anterior, en el expediente se encuentran los testimonios de los supuestos proveedores que afirmaron de manera definitiva no haber realizado ningún tipo de operaciones con la sociedad actora, lo cual fue comprobado en su oportunidad por la demandada. Advertimos como el Revisor Fiscal de la empresa Importaciones, Exportaciones y Representaciones Latinoamericanas Ltda., quien afirmó bajo juramento que conforme obra en su certificado de existencia y representación legal, su actividad económica, es la importación y comercialización de piezas de aviación, actividad ésta que es totalmente ajena a la marroquinería a la que se dedica la parte actora. Se estableció que la emisión de cheques que soportaban los pagos de las compras efectuadas, nunca llegaron a sus destinatarias y se cobraron por personas naturales diferentes a los supuestos proveedores, además las partidas contables correspondientes no se encontraban debidamente soportadas con comprobantes internos y externos que permitieran establecer la veracidad de la contabilidad presentada por la sociedad como lo exigen los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario, además de no evidenciar muestras de reversiones contables que indicaran la supresión de las partidas discutidas. No contando con las pruebas pertinentes, conducentes y útiles para concluir que las compras que aquí se cuestionan coinciden con las reversadas, dicho cargo no es aceptable. No encuentra la Sala respaldo a la obligatoriedad de la tacha del proveedor de que trata el artículo 495 del Estatuto Tributario, ya que dicho procedimiento no era necesario en el presente caso, toda vez que, las pruebas soporte fueron recaudadas en su mayoría mediante constatación directa en las diligencias de inspección practicadas, otras obtenidas en cruces de información y otras con valor probatorio vinculante suficiente para presumir la inexistencia de las operaciones glosadas que dieron lugar al rechazo de los valores cuestionados, hechos que en ningún momento fueron desvirtuados por la actora.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de Julio del 2008, Expediente 16156

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que las glosas propuestas por la Administración se contraen a la adición de ingresos, esta Corporación advierte que el respaldo probatorio debe estar conformado por facturas, soportes y documentos contables, extractos bancarios, etc., de la compañía investigada, lo que hace inconducente la prueba testimonial, máxime cuando en el presente caso, no estuvo acompañada de medios probatorios que soportaran lo expresado por los testigos pues estos allegaron facturas expedidas por terceros (STONEWALL) a la sociedad LATIN AIR y extractos bancarios (Atlantic Security Bank) (fl. 445 c.a.) que no vinculan a la sociedad actora, lo cual tampoco permite demostrar que la real beneficiaria de los pagos bien sea directa o indirectamente, por concepto del contrato de prestación de servicios de carga haya sido la demandante y ni siquiera puede tenerse como indicio escrito como exige el precepto. Del análisis de la información contable que obra en el expediente como son los estados financieros, las notas a los mismos, el libro mayor y balances, así como la certificación del revisor fiscal (fls. 493 y ss. c.a.) se establece que el argumento de la actora no fue desvirtuado por la Administración, toda vez que ni los mencionados documentos ni las demás pruebas recaudadas y que resultarían idóneas para demostrar la percepción de ingresos bien sea directa o indirectamente por la actora como

contraprestación del contrato de exclusividad, permiten inferir que aquélla recibió pagos en virtud de éste. De otro lado, la existencia de un contrato de exclusividad y otro con STONEWALL no demuestra necesariamente la percepción de ingresos por concepto de este último, cuya ejecución no aparece demostrada en el expediente. Por lo anterior esta Corporación estima que la contabilidad de la demandante constituye plena prueba de conformidad con el artículo 774 del E.T. al no haber sido desvirtuada por la Administración. Por su parte los testimonios, como se explicó, no son pruebas idóneas y suficientes para despojar a los asientos contables de la eficacia probatoria que la ley le ha otorgado cuando se llevan en debida forma (art. 772 E.T.), como ocurre en el presente caso.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de marzo del 2008, Expediente 15931

Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes deben sujetarse a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad (Art. 774 E.T.). Deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si refleja la situación financiera del ente económico. Pero principalmente, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar. Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, la calidad de “prueba suficiente” que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental. El profesional de las ciencias contables es responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social y está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones. La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones, permitiendo que las autoridades administrativas y jurisdiccionales puedan darle la eficacia, pertinencia y suficiencia que se requiere al momento de evaluar la confiabilidad, razonabilidad y credibilidad de la contabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor. En la certificación aportada y suscrita por el revisor fiscal de la sociedad pueden verificarse los anteriores requisitos, pues en ella se da cuenta del total de los ingresos percibidos por ajustes integrales por inflación y la manera como fueron declarados para efectos del impuesto sobre la renta. Si la Administración tributaria tenía dudas sobre la credibilidad del certificado, debió utilizar sus facultades para hacer las comprobaciones pertinentes y desvirtuar la prueba contable. Como ello no ocurrió así, debe ser aceptada de conformidad con el valor probatorio que asigna a la contabilidad el artículo 772 del Estatuto Tributario, es decir como una prueba a favor del contribuyente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de mayo del 2007, Expediente 15370

Para la Sala el hecho de que no se reconozca y se contabilice la cuenta de cobro por parte del deudor, en nada desnaturaliza que se emitió por un valor determinado, que debía coincidir con el ingreso causado y por supuesto consignado en la declaración de renta. Y es que los principios o normas contables aceptados en Colombia, señalan que la contabilidad debe permitir identificar en forma clara, completa y fidedigna las operaciones del ente económico [art. 1° del Decreto 2649 de 1993], lo que guarda armonía con el artículo 774 del Estatuto Tributario que establece dentro de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba, que deben estar respaldados por comprobantes internos y externos y reflejar completamente la situación del ente social. De tal suerte, que un registro parcial de las cuentas de cobro contraviene los parámetros contables, al no reflejar debidamente los hechos económicos, en detrimento de la verdadera situación financiera de la empresa y de paso la realidad fiscal que precisamente se soporta en el manejo contable, deviene en que la certificación contable no ofrezca certeza al juzgador sobre los hechos que con esta se pretenden probar. De ahí que para la Sala es indiscutible que la falta de aceptación y contabilización de las cuentas de cobro por la sociedad deudora, para no registrarlas o hacer en forma parcial, no puede catalogarse como una sana práctica contable, en la medida en que desdibuja el estado económico del ente social y no justifica la omisión de ingresos. Además, se advierte que la sociedad pretende desconocer el manejo contable de causación y sustituirlo por el de caja, dado que registraba contablemente lo efectivamente pagado, y dejaba de lado los ingresos inicialmente causados, para luego alegar que no le fueron pagados, cuando debió contabilizar los ingresos que efectivamente esperaba recibir (causados) y realizar los pertinentes registros respecto de los pagos no recibidos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de abril del 2007, Expediente 15357

“Es cierto, que la certificación de contador público y de revisor fiscal, son pruebas suficientes, lo cual surge del artículo 777 del Estatuto Tributario, disposición que los equipara a la prueba contable, pero no puede pasarse por alto que para que la contabilidad sea “suficiente” como prueba, debe reunir, entre otros requisitos, el “No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley” artículo 774 E. T.; de suerte que si como ocurrió en el

sublite, mediante los certificados de los retenedores, se estableció diferencia con lo registrado en los libros de contabilidad de la contribuyente, las certificaciones contables expedidas posteriormente, con base en la misma, no pueden tener el valor probatorio que la ley les otorga.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de octubre del 2006, Expediente 15272

Ahora bien, en cuanto a los documentos soportes de la deducción, la actora tanto en vía gubernativa, como jurisdiccional allegó certificaciones de contador sobre los valores causados durante el año gravable de 1996 a favor de los partícipes ocultos, de acuerdo con la información tomada de la contabilidad del libro mayor y diario (fls. 764 a 768 c.a #2). Igualmente obra Acta General de Socios No. 10 de febrero 10 de 1997 (fl. 760 ib) en la cual los socios acordaron unánimemente dejar constancia de que celebraron en forma verbal con la sociedad, cada uno separadamente, un contrato de cuentas en participación. Entonces, como el contrato en comento no está sujeto a ningún tipo de solemnidad para que pueda predicarse su existencia, y además la entidad demandada no cuestionó la contabilidad de la actora, tal como da cuenta de ello el Acta de Libros de Contabilidad (fl.327 c.a. #1), merece credibilidad la prueba contable aportada para la aceptación de la deducción

ARTÍCULO 775. PREVALENCIA DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD FRENTE A LA DECLARACIÓN. *Cuando haya desacuerdo entre la declaración de renta y patrimonio y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen éstos.*

ARTÍCULO. PREVALENCIA DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD FRENTE A LA DECLARACIÓN. Cuando haya desacuerdo entre las declaraciones de tributos del orden territorial los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen éstos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 22 de septiembre del 2005, Expediente 14060

Para la Sala el dictamen goza de toda validez probatoria ya que cumple con los requisitos exigidos por la ley para su práctica y fue allegado oportunamente y del mismo se corrió traslado a las partes para que presentaran sus objeciones, frente a lo cual guardaron silencio. De otro lado, debe tenerse en cuenta que el dictamen pericial se solicitó con el fin de que con fundamento en la contabilidad, se estableciera el monto de los ingresos y patrimonio de la accionante, por tanto teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 775 del Estatuto Tributario, esta última prevalece sobre las declaraciones de renta. Así las cosas, de acuerdo al dictamen, observa la Sala que el patrimonio bruto poseído por la actora en el último día del año gravable de 1993, fue de \$1.041.604.230 y los ingresos brutos por la misma anualidad de \$1.542.693.624 (página 37 del dictamen pericial), sumas que no superaron los montos a que se refiere el parágrafo 2 del artículo 631 del Estatuto Tributario, transcrito anteriormente, por tanto la sociedad accionante no estaba obligada a suministrar información en medios magnéticos en el año gravable de 1994.

**ARTÍCULO 776. PREVALENCIA DE LOS COMPROBANTES SOBRE LOS ASIEN-
TOS DE CONTABILIDAD.** *Si las cifras registradas en los asientos contables referentes a costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos exceden del valor de los comprobantes externos, los conceptos correspondientes se entenderán comprobados hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes.*

**ARTÍCULO. PREVALENCIA DE LOS COMPROBANTES SOBRE LOS ASIEN-
TOS DE CONTABILIDAD.** Si las cifras registradas en los asientos contables difieren del valor de los comprobantes externos, los conceptos correspondientes se entenderán comprobados hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes.

ARTÍCULO 777. LA CERTIFICACIÓN DE CONTADOR PUBLICO Y REVISOR FISCAL ES PRUEBA CONTABLE. *Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.*

ARTÍCULO. LA CERTIFICACIÓN DE CONTADOR PUBLICO Y REVISOR FISCAL ES PRUEBA CONTABLE. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16479

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. El apelante insiste en que la Administración no practicó ni valoró las pruebas allegadas y con ello incurrió en una vía de hecho, en violación de los derechos de defensa, debido proceso y acceso a la administración de justicia. Al respecto, tal como lo advirtió el a quo, el actor formula su inconformidad de manera general, sin precisar documento alguno, por lo que tratándose de documentos privados, para tenerlos como prueba la autoridad tributaria deben ceñirse a lo preceptuado en los artículos 767 del Estatuto Tributario y 268 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, sin que el apelante haya acreditado el cumplimiento de los requisitos legales que las normas consagran. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demanda la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16493

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Hechos suficientes para considerar, como lo hizo la Administración y lo decidió el Tribunal, que la contabilidad de la sociedad no se ajusta a la normativa que rige la materia, ni ofrece confiabilidad alguna para tenerla como prueba a favor de la contribuyente, al no reflejar la situación económica real de la entidad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16502

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario. En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de noviembre del 2007, Expediente 14712

A juicio de la Sala las anteriores certificaciones no son suficientes para demostrar la realidad de los costos solicitados en la corrección, pues, conforme al artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes. Para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico. Como lo precisó la Sala, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues “en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”. En efecto, aunque en una de las certificaciones se mencionan las cuentas donde se registran los costos, no indica los números ni las fechas de los comprobantes externos e internos que los soportan, ni explica claramente la forma de contabilización. Además, como la sociedad lo reconoció, no tenía los documentos soportes de esos costos. Por su parte la DIAN al hacer la comprobación a los registros contables de la sociedad, estableció que los porcentajes que representaron los costos en el precio de venta de enero de 1995 fueron del 47 por ciento y 49 por ciento, frente a un 64 por ciento solicitado por la demandante [Informe de verificación, folio 351]. De acuerdo con lo anterior, no se pueden reconocer todos los costos solicitados, sino los comprobados por la Administración y reconocidos en la resolución de reconsideración; y aunque, en los términos del artículo 709 del Estatuto Tributario la corrección a la declaración provocada con el requerimiento especial, se concreta a que el contribuyente acepte alguna de las glosas planteadas, sin que sea dable incluir partidas no declaradas inicialmente, no se puede desconocer que todo ingreso lleva aparejado un costo y que no se puede determinar el impuesto de renta sobre los ingresos brutos sin depuración de los correspondientes gastos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de noviembre del 2007, Expediente 14712

Con la demanda la sociedad allegó certificaciones de la Cámara de Comercio de existencia y representación de Industrias e Inversiones Samper S.A., Carbones del Caribe S.A., Agregados y Concretos S.A., Flota Fluvial Carbonera Ltda., y Cementos Rioclaro S.A., sin embargo, a los certificados de los revisores fiscales de cada una de las mencionadas compañías no puede dárseles valor probatorio suficiente para demostrar la reversión de ingresos. En efecto, en cada uno de los certificados se dice simplemente que se contabilizaron unas notas crédito (folio 247) que se anularon unas facturas (folios 270 y 272), que no se realizó la compra correspondiente a una factura y que dicho valor no constituyó costo ni deducción para el comprador (folio 263), que las facturas que se mencionan no fueron registradas en la contabilidad (folio 274). Por su parte, la certificación del revisor fiscal de la demandante enlista las facturas anuladas, las notas crédito y débito, el valor y el comprador y señala que fueron anuladas las operaciones por ventas de suministros de almacén y clíncker (folio 290). En ninguna de las certificaciones se indican las cuentas y las fechas en que se afectaron, el motivo de la anulación, el concepto e imputación de las notas débito y crédito que permita distinguir o tener claro porque a unos compradores se les efectuó notas débitos y a otros notas crédito, pues, la naturaleza contable de una y otra es diferente. Salvo el certificado de

la demandante, ningún otro expresa que los libros se llevan en debida forma y que se encuentran registrados en la Cámara de Comercio. Es decir, la prueba resulta insuficiente para demostrar la realidad de las reversiones de ingresos, pues, los certificados no se expidieron conforme al criterio que ha sentado la Sala para su validez, como se precisó en cargo anterior. Por lo anterior, se mantendrá el rechazo de la deducción solicitada por reversión de ingresos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de abril del 2007, Expediente 15357

Es cierto, que la certificación de contador público y de revisor fiscal, son pruebas suficientes, lo cual surge del artículo 777 del Estatuto Tributario, disposición que los equipara a la prueba contable, pero no puede pasarse por alto que para que la contabilidad sea “suficiente” como prueba, debe reunir, entre otros requisitos, el “No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley” artículo 774 E. T.; de suerte que si como ocurrió en el sublite, mediante los certificados de los retenedores, se estableció diferencia con lo registrado en los libros de contabilidad de la contribuyente, las certificaciones contables expedidas posteriormente, con base en la misma, no pueden tener el valor probatorio que la ley les otorga.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2006 noviembre 30, Expediente 15595

Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con el cumplimiento de las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; y que las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y por ende, reflejan la situación financiera del ente económico. Estas características no se evidencian en la certificación aportada por la sociedad, lo que le resta poder de convicción frente al aspecto que pretende comprobar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de noviembre del 2006, Expediente 15682

La forma de probar en el proceso que se ha efectuado el ajuste de la cuenta “Impuesto sobre las ventas por pagar” es a través de los libros de contabilidad, siempre que se lleven en debida forma. El literal a) del artículo 6° del Decreto 1000 de 1997 dispone que para estos efectos es suficiente la certificación del contador o revisor fiscal, según el caso, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración de hacer las comprobaciones pertinentes, conforme al artículo 777 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de noviembre del 2006, Expediente 15596

La forma de probar en el proceso que se ha efectuado el ajuste de la cuenta “Impuesto sobre las ventas por pagar” es a través de los libros de contabilidad, siempre que se lleven en debida forma. El literal a) del artículo 6 del Decreto 1000 de 1997 dispone que para estos efectos es suficiente la certificación del contador o revisor fiscal, según el caso, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración de hacer las comprobaciones pertinentes, conforme al artículo 777 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de septiembre del 2006, Expediente 14754

Respecto del rechazo de los costos y deducciones con ocasión de las pruebas presentadas con el recurso de reconsideración, la Corporación ha fijado directriz sobre los requisitos que deben cumplir las certificaciones de contador público o de revisor fiscal que se aporten, para que puedan ser tenidas como plena prueba, así en la sentencia de 14 de junio del 2002, expediente 12840. Consejera Ponente. Ligia López Díaz, se señaló que dichas certificaciones, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico. En el presente caso, la accionante allegó con el recurso de reconsideración certificación de revisor para probar los costos, deducciones, en el que señala que la contabilidad se lleva en debida forma en cumplimiento del ordenamiento legal establecido en Código de Comercio y que los libros están registrados en la Cámara de Comercio, no obstante la relación de los costos y gastos es global, y si bien en algunos casos hace referencia a las cuentas que se afectan, no indica de ninguna manera los números ni las fechas de los comprobantes externos e internos, ni la determinación clara de la forma de contabilización.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de mayo del 2006, Expediente 13899

Conforme al artículo 771 del Estatuto Tributario el incumplimiento de lo dispuesto en el mencionado artículo 770, acarrea el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario, situación que tal como quedó indicado en el informe de visita, tampoco se probó. No sobra precisar que si bien el artículo 770 del Estatuto Tributario, da la posibilidad de probar los pasivos con la declaración de terceros, las mismas son apenas testimonios que deben ser valorado en conjunto con otras pruebas, además en el evento en que los mismos o cumplan con el deber de declararlos, es una circunstancia que no puede perjudicar al contribuyente. De otro lado, si bien de acuerdo con el artículo 777 el Estatuto Tributario las certificaciones de los contadores o revisores fiscales son prueba contable, la misma norma deja a salvo la facultad que tiene la Administración de hacer las verificaciones que considere necesarias y por ello está facultada para exigir los soportes que respaldan las cifras. La cantadora de la sociedad actora, da constancia de que en los libros de contabilidad a fecha 31 de diciembre de 1995 aparece un pasivo con la señora Olga Zuluaga y/o Mauricio Avella por la suma de \$100.000.000 según recibo de caja 4554 de diciembre 22 de 1995. (fls 730 a 733 cd). Este recibo mencionado es un documento interno que acredita el ingreso a la caja de la suma señalada pero no es el documento idóneo para demostrar a que título se hace, pues el ingreso de unos recursos puede tener diversos orígenes o fuentes, tales, como el pago de u a obligación, venta de mercancía, venta de un activo fijo, un contrato de mutuo, un reembolso etc. Así las cosas, los documentos que aportó la contribuyente, no acreditan la real existencia del préstamo por el cual se pretende le sean reconocidos intereses en cuantía de \$33.691.000, razón por la cual era procedente su rechazo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de febrero del 2006, Expediente 15461

Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; Deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico. Estas características no son evidentes en la certificación del revisor fiscal aportada por la sociedad y que se transcribió anteriormente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre del 2005, Expediente 14177

Según los términos de la demanda, la falsa motivación de los actos administrativos demandados se origina en que, a juicio del actor, las razones que se aducen en el requerimiento especial para desestimar la prueba contable contenida en el certificado del contador público, así como la prueba documental representada en fotocopias simples, no son las mismas que se exponen en la liquidación oficial de revisión, ni en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Verificada la sentencia recurrida se observa que no asiste razón al apelante, cuando sostiene ausencia de pronunciamiento sobre la falsa motivación de los actos acusados, ya que por el contrario, son expresas y suficientes las razones que en ella se exponen para negar la prosperidad del cargo. Es así como se remite el Tribunal a lo expresado en el requerimiento especial en relación con el certificado de contador público y las fotocopias simples, para confrontarlo con lo analizado en la liquidación de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, lo cual le permitió concluir que no se trató de cambiar la motivación de las glosas propuestas, sino de la valoración de las pruebas referidas a la certificación del contador público y las fotocopias simples que fueron allegadas por el contribuyente para tratar de desvirtuar los ingresos adicionados. Valoración probatoria que encontró el a quo ajustada al régimen probatorio aplicable y concretamente a las disposiciones contenidas en los artículos 767 (documentos de fecha cierta) y 777 del Estatuto Tributario (prueba contable), sobre la cual no contiene el recurso de apelación interpuesto argumentación en contrario, que lleve a modificar la decisión impugnada.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección "A", Sentencia del 9 de julio del 2008, Expediente: 250002327000200600588-02

De acuerdo a lo anterior la Sala advierte que de conformidad con el artículo 781 del Estatuto Tributario, la no presentación de los libros y comprobantes de contabilidad, cuando la Administración lo exige, constituye indicio en contra del contribuyente, por cuanto la existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla, y permite a la Administración desconocer, entre otros conceptos, los pasivos, costos y deducciones declarados, salvo que "el contribuyente los acredite plenamente", para lo cual no podrá invocar su contabilidad como medio de prueba, a menos que justifique la no presentación, comprobando de manera plena hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito .

Como se desprende de la norma citada y de los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, los comprobantes y demás documentos que respaldan los registros contables, hacen parte integrante de la contabilidad, por lo que la obligación de presentar los libros de contabilidad cuando la Administración lo exija, implica igualmente exhibición de los comprobantes y demás documentos, y si el contribuyente no presenta los comprobantes en la oportunidad requerida, "no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra", salvo que se justifique la no presentación mediante la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

En el sub-lite está probado y aceptado por el propio demandante, que los libros y comprobantes de contabilidad no fueron suministrados. En consecuencia, en aplicación del mencionado artículo 781 del Estatuto Tributario, procedía el rechazo de las deducciones, tal como se dispuso en los actos acusados.

De otra parte, correspondía al actor la carga de probar la procedencia de los conceptos y factores objeto del rechazo, y para ello debía recurrir a otros medios de prueba distintos de su contabilidad, pues ésta no puede ser invocada como prueba, sin antes haberse demostrado las causas que motivaron su no presentación.

Con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, el accionante argumenta que su declaración de renta y complementarios año gravable 2001, adolecía de errores en el valor de las partidas que sustentaban las deducciones, para lo cual anexa certificación expedida por el contador público, señor OSCAR CAMPO GALVIS, en la que se lee:

[...]

Es claro que la certificación de contador público y de revisor fiscal, es prueba suficiente, de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario, que la equipara a la prueba contable, ésta debe permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con el cumplimiento de las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; y que las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y por ende, reflejan la situación financiera del ente económico. Estas características no se evidencian en la certificación aportada por la sociedad, lo que le resta poder de convicción frente al aspecto que pretende comprobar.

Cabe agregar que si bien es cierto se aceptan las certificaciones como prueba –copia auténtica-, tal como lo señala el artículo 769 del Estatuto Tributario, estas deben ser expedidas por funcionarios públicos, y hacer relación a hechos que consten en protocolos o archivos oficiales; o ser expedidas por entidades sometidas a la vigilancia del Estado y versar sobre hechos que aparezcan registrados en sus libros de contabilidad o que consten en documentos de sus archivos, o cuando han sido expedidas por las Cámaras de Comercio y versar sobre asientos de contabilidad, siempre que el certificado exprese la forma como están registrados los libros y dé cuenta de los comprobantes externos que respaldan tales asientos, también lo es que en el sub-exámine la certificación transcrita no se adecua a ninguno de los casos descritos, por lo que no es dable tenerla como prueba.

OFICIO DIAN 88321 del 2007

Se consulta si las conciliaciones fiscales debe firmarlas el Representante Legal o quien haga sus veces.

De conformidad con lo previsto en los artículos 11 del Decreto 1265 de 1999 y 10 de la Resolución No. 1618 del 2006, este despacho es competente para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación de las normas tributarias de orden nacional, presupuesto bajo el cual será atendida su solicitud.

Sobre el tema de consulta le informo que no hay disposición de carácter tributario que obligue al representante legal o quien haga sus veces a firmar la Conciliación Contable Fiscal, la cual constituye un soporte sobre las diferencias que se presentan entre los valores consignados en las declaraciones tributarias y los libros de contabilidad.

No obstante lo anterior, conforme con lo establecido en el artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trate de presentar en las oficinas de la administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.

Adicionalmente tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligado lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente si cumplen los requisitos que establece el artículo 774 del E.T.

CONCEPTO DIAN 98149 del 2006

Damos respuesta a la consulta de la referencia, donde solicita se revise el Concepto Nro. 011649 del 28 de febrero de 2000, en relación con el alcance de la certificación expedida por el revisor fiscal para efectos de la exención en el impuesto sobre la renta, de que trata el artículo 4° de la Ley 218 de 1995.

Como argumento de su petición, expone que dentro de las funciones que la Ley 43 de 1990 asigna a los contadores y revisores fiscales, no está la de certificar información fiscal sino contable y por tanto, en relación con el requisito citado en el literal c) del numeral 2° del artículo 4° de la Ley 218 de 1995, el revisor fiscal no certifica que el monto de la renta exenta sea el de la utilidad comercial, sino que esa utilidad comercial constituye renta exenta. Agrega que la renta líquida fiscal no es un valor que se pueda verificar en la contabilidad, ni puede ser objeto de las pruebas de auditoría que sobre los libros y documentos contables hacen los revisores fiscales.

Concluye que si al aplicar las normas tributarias, la renta líquida resulta diferente a la utilidad comercial, debe tenerse, de todas maneras, como exenta, pues es la actividad de la sociedad la que se ajusta a las pautas establecidas en el Decreto 1264 de 1994 y la Ley 218 de 1995.

Para resolver se considera:

El artículo 4° del Decreto 1264 de 1994 modificado por el artículo 4° de la Ley 218 de 1995, establece, entre otros, los siguientes requisitos para solicitar la exención del impuesto sobre la renta por parte de las empresas establecidas en las zonas afectadas por la avalancha del Río Páez:

1. Certificación expedida por el alcalde respectivo, en la cual conste que la empresa o establecimiento objeto del beneficio se encuentre instalada físicamente en la jurisdicción de uno de los municipios a que se refiere el artículo 1° de este Decreto.

2. Certificación del revisor fiscal o contador público, según corresponda, en la cual conste:

a) Que se trata de una inversión en una nueva empresa establecida en el respectivo municipio entra la fecha en que empezó a regir el presente Decreto y el 31 de diciembre del año 2003;

b) La fecha de iniciación del periodo productivo o de las fases correspondientes a la etapa improductiva;

c) El monto de la inversión efectuada y de renta exenta determinada de acuerdo con lo establecido en el presente Decreto.

(...) (subrayado fuera de texto)

En el concepto cuestionado, frente a la pregunta de qué sucede cuando el valor determinado como renta exenta en las declaraciones es mayor al valor certificado como monto de la renta exenta por los contadores públicos o revisores fiscales, se plantea la tesis de que la certificación de contador y revisor fiscal tiene el valor probatorio que le atribuye el artículo 777 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que tiene la Administración Tributaria para comprobar los hechos certificados y emplazar al contribuyente a que corrija, cuando encuentre indicios de inexactitud en la información.

Por lo que se observa en el concepto citado en momento alguno se exige a los contadores y revisores fiscales certificar sobre información tributaria y tampoco ese es el sentido del literal c), numeral 2° del artículo 4° de la Ley 218 de 1995.

El alcance de la certificación de que trata el artículo 4° de la Ley 218 de 1995, es similar al fijado en el artículo 581 del Estatuto Tributario respecto a los efectos de la firma del contador en las declaraciones tributarias, es decir, que con ella se hace constar que la información contable a partir de la cual se elaboran las declaraciones tributarias, está conforme a los principios y normas que rigen la contabilidad y que corresponde a la realidad financiera del contribuyente; esto sin perjuicio de las facultades con que cuenta la Administración Tributaria para verificar los hechos económicos que dieron lugar a los registros contables.

En este sentido, es necesario recordar que según lo previsto en los artículos 33, 34, 44, 114 y 115 del Decreto 2649 de 1993 reglamentario de la contabilidad, las cuentas de orden y las notas hacen parte integral de los estados financieros objeto de dictamen.

Por lo expuesto, este Despacho concluye que no hay lugar a modificar la doctrina expuesta en el Concepto Nro. 017649 del 28 de febrero de 2000.

INSPECCIONES TRIBUTARIAS

ARTÍCULO 778. DERECHO DE SOLICITAR LA INSPECCIÓN. *El contribuyente puede solicitar la práctica de inspecciones tributarias. Si se solicita con intervención de testigos actuarios, serán nombrados, uno por el contribuyente y otro por la oficina de impuestos.*

Antes de fallarse deberá constar el pago de la indemnización del tiempo empleado por los testigos, en la cuantía señalada por la oficina de impuestos.

ARTÍCULO. DERECHO DE SOLICITAR LA INSPECCIÓN. El contribuyente puede solicitar la práctica de inspecciones tributarias. Si se solicita con intervención de testigos actuarios, serán nombrados, uno por el contribuyente y otro por la oficina de impuestos.

Antes de fallarse deberá constar el pago de la indemnización del tiempo empleado por los testigos, en la cuantía señalada por la administración tributaria.

ARTÍCULO 779. INSPECCIÓN TRIBUTARIA. *La Administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.*

Se entiende por inspección tributaria, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma. <Modificado por la Ley 223 de 1995, art. 137>.

ARTÍCULO. INSPECCIÓN TRIBUTARIA. La administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Se entiende por inspección tributaria, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de marzo del 2009, Expediente 16727

De otra parte, respecto de la: disposición en comentario y frente a la inspección tributaria, esta Corporación en reiteradas oportunidades ha señalado que ante la claridad del texto de la disposición no cabe interpretación distinta a la de que el término de notificación del requerimiento especial se suspende “a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta” por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución. Así las cosas, la Sala advierte que el argumento de la parte apelante según el cual la inspección tributaria suspende el término de notificación del requerimiento especial cuando comienza la práctica de la diligencia, corresponde a la aplicación del artículo 706 E.T. antes de su modificación por la Ley 223 de 1995, la cual empezó a regir el 20 de diciembre del mismo año por tratarse de una norma de procedimiento cuya aplicación es inmediata de conformidad con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 y que por tal motivo no puede ser tenida en cuenta para la época de los hechos aquí analizados. Ahora bien, en relación con el artículo 706 E.T. aplicable al caso, la Sala ha sentado el criterio que no es la simple notificación del auto que ordena la inspección tributaria la que permite que opere la mencionada suspensión, pues es necesario que la práctica de la prueba sea real, es decir que durante el término en cuestión los funcionarios comisionados efectivamente realicen el levantamiento de al menos una diligencia acorde con lo establecido en el artículo 779 E.T.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2008, Expediente 15967

Para la Sala el argumento planteado no tiene vocación de prosperidad, toda vez conforme se observa a folio 59 del cuaderno principal, el auto de inspección tributaria No 30063200200008 del 19 de marzo del 2002, fue introducido al correo el 19 de marzo del 2002 bajo el No 30097 y entregado en la dirección informada por la sociedad contribuyente el 21 de marzo del 2002, el mismo día en que se inició la inspección tributaria, conforme se observa a folio 75 del expediente. El auto que ordena la inspección es un acto preparatorio mediante el cual la Administración Tributaria manifiesta al contribuyente su intención de practicar una diligencia de inspección tributaria, su notificación tiene por finalidad garantizar el debido proceso y el derecho de defensa que le asiste a los Administrados. En el caso concreto tales garantías fueron respetadas por parte de la DIAN y el hecho de haber recibido el auto que ordena la práctica de la inspección el mismo día en que se inició la diligencia no invalida el actuar de la demandada, toda vez que los funcionarios estaban debidamente comisionados para el efecto y el demandante tuvo conocimiento de la anunciada visita de inspección.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de abril del 2008, Expediente 15421

El artículo 705 del Estatuto Tributario prevé que el requerimiento especial debe notificarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y si la declaración fue extemporánea, los dos años se cuentan desde la

fecha de presentación de la misma. También señala que cuando la declaración presenta un saldo a favor, el requerimiento debe notificarse a más tardar, dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución. El artículo 706 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 223 de 1995, norma vigente al momento de la presentación de la declaración privada (15 de febrero de 1996) dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende, entre otros eventos, “cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta”. Así, cuando se practica inspección tributaria de oficio, el término para notificar el requerimiento se suspende por tres meses, a partir de la fecha de notificación del auto que la decreta. La suspensión opera solamente cuando existe realmente inspección tributaria, pues, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, no puede entenderse que han ejercido alguna “inspección”, ni menos que ha empezado la suspensión del mencionado término. Además, la interpretación armónica del artículos 706 y 779 del Estatuto Tributario (conforme al cual la inspección tributaria debe decretarse por auto que se notifica por correo o personalmente, e iniciarse una vez notificado el auto que la ordena), permite concluir que para que la inspección oficiosa suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos dentro del plazo por el que opera la suspensión de términos, el cual corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia. El artículo 706 del Estatuto Tributario también permite la suspensión del término para notificar el requerimiento especial si se practica inspección tributaria a solicitud del contribuyente, caso en el cual, la suspensión opera mientras dure la diligencia. Cabe anotar que para que la práctica de la inspección tributaria decretada de oficio o a solicitud de parte tenga la virtualidad de suspender el término para notificar el requerimiento especial, el auto que decreta la inspección tributaria debe notificarse dentro del término de firmeza de la declaración, esto es, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, si la declaración fue oportuna; a la fecha de presentación de la declaración, si la misma fue extemporánea, o a la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor, si la declaración tributaria presenta saldo a favor (artículo 714 del Estatuto Tributario).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de abril del 2008, Expediente 15421

Si se permitiera que una vez ordenada la supuesta inspección oficiosa, la diligencia se realizara pasados los tres meses durante los cuales opera la suspensión de términos, se llegaría a la conclusión de que para suspender el plazo para notificar el requerimiento especial, basta sólo con la notificación del auto que decreta la inspección tributaria, y que la prueba puede realizarse en cualquier momento, lo cual desnaturaliza el alcance del artículo 706 del Estatuto Tributario y de la inspección misma. Así pues, ni se decretó inspección tributaria de oficio, ni la misma se practicó. Ahora bien, aunque se encuentra acreditado que la inspección tributaria se decretó a solicitud del contribuyente el 9 de diciembre de 1997, la diligencia no se practicó. Ello, porque lo que suspende el término para notificar el requerimiento especial es la práctica de la prueba, para lo cual basta que se notifique el auto que la ordena (artículo 779 del Estatuto Tributario); y, si bien no existe término para que la Administración inicie la inspección decretada a petición del contribuyente, lo que más se ajusta al debido proceso y al objeto mismo de la inspección, es que, una vez decretada, la diligencia se inicie antes de que venza el término de firmeza de la declaración. Si se practica después de dicha oportunidad, sencillamente la inspección no puede tener el efecto de suspender un término que ya venció. Como en el caso en estudio la declaración se presentó extemporáneamente el 15 de febrero de 1996, los dos años de firmeza de la misma vencían el 15 de febrero de 1998. Y, aunque la inspección se decretó antes del término de firmeza (9 de diciembre de 1997), la DIAN no la practicó, pues, debía iniciarse antes del 15 de febrero de 1998. No obstante, dio inicio a la inspección, que duró dos días, el 16 de marzo del mismo año, esto es, cuando ya se encontraba en firme la aludida declaración. En suma, como quiera que no se practicó inspección tributaria alguna, el plazo para notificar el requerimiento especial vencía el 15 de febrero de 1998, motivo por el cual el requerimiento notificado el 11 de mayo de 1998 fue extemporáneo, razón suficiente para confirmar la sentencia apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de febrero del 2008, Expediente 15201

La suspensión del término para notificar el requerimiento especial, opera solamente cuando existe realmente inspección tributaria, pues, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, no puede entenderse que han ejercido alguna “inspección”, ni menos que ha empezado la suspensión del mencionado término. Igualmente, la expresión del artículo 706 del Estatuto Tributario “se practique inspección tributaria”, implica que efectivamente ésta se realice, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección. Si bien el artículo 779 del Estatuto Tributario no señala el término dentro del cual debe practicarse la inspección tributaria, tan pronto esta se ha decretado, la interpretación armónica de esta norma y el artículo 706 ibídem, permite concluir que para que la inspección suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos dentro del plazo por el que opera la suspensión de términos, el cual corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia. Si se permite que una vez ordenada la inspección, la diligencia se realice

pasados los tres meses a que alude el artículo 706 del Estatuto Tributario, se llega a la conclusión de que para suspender el término de notificación del requerimiento especial, sólo basta la notificación del auto que decreta la inspección tributaria, y que la prueba puede realizarse en cualquier momento. Lo anterior desnaturaliza el alcance del artículo en mención y de la inspección misma, pues, si se decreta, debe practicarse dentro del término de tres meses que indica la norma. Además, la DIAN quedaría habilitada para ordenar inspecciones con el único fin de suspender términos, y no de constatar los hechos que interesan al proceso. Las pruebas anteriores acreditan que la inspección tributaria se realizó después de los tres meses de suspensión del plazo para notificar el requerimiento especial, motivo por el cual no tuvo la virtualidad de suspender el término, pues, se insiste, no basta la notificación del auto que ordena la práctica de la diligencia, dado que la misma debe practicarse dentro del término legal y no cuando ya se encuentre en firme la declaración privada. Dado que no hubo suspensión de términos, la notificación del requerimiento especial surtida el 24 de agosto del 2001, fue extemporánea, pues la declaración privada quedó en firme el 26 de mayo del 2001, motivo suficiente para confirmar la sentencia apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre del 2007, Expediente 15053

Según se precisó, el artículo 84 del Decreto 807 de 1993 faculta a la Administración Distrital para ordenar la práctica de inspecciones tributarias y contables, de acuerdo con los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario. También señala dicha norma que es nula la inspección contable que no se realice bajo la responsabilidad de un contador público. Conforme al artículo 779 del Estatuto Tributario, la inspección tributaria es un medio de prueba a través del cual se verifica la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales. No distingue si el funcionario de la Administración que practique la inspección, debe tener una calidad profesional específica. Es, pues, un medio de prueba personal, a través del cual la Administración, mediante uno de sus funcionarios, constata directamente los hechos que interesan a la investigación fiscal, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Con tal finalidad, la ley permite que dentro de la inspección tributaria se decreten todos los medios de prueba autorizados por la ley, inclusive la inspección contable, previa observancia de las ritualidades que les sean propias. Por su parte, el artículo 782 del Estatuto Tributario dispone que la Administración puede ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales. En consecuencia, la inspección contable es un medio de prueba especial para verificar la contabilidad de quienes están legalmente obligados a llevarla, el cual, se insiste, puede decretarse dentro de la inspección tributaria. Aunque no existe constancia de que dicho funcionario fuera contador público, tal hecho no vicia de nulidad la inspección tributaria, dado que el artículo 84 del Decreto 807 de 1993 dispuso tal consecuencia en relación con la inspección contable que es diferente de la tributaria.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de octubre del 2007, Expediente 14742

Ahora bien, el 22 de mayo de 2000, día en que se vencía el término para notificar el requerimiento especial, se notificó el auto de Inspección Tributaria 300632000000022 (folio 19 c.a.) que para su cumplimiento se practicó una visita a las instalaciones de la sociedad el 16 de agosto de 2000, la cual fue atendida por su contador, quien manifestó que los libros de contabilidad por los años 1996 y 1997 no tenían registros, ni era posible hacerlos porque los soportes y demás documentos de esos años quedaron en poder del anterior contador, quien no los devolvió (folio 33 c.a.). La finalidad de decretar una inspección tributaria es practicar realmente la prueba, de manera que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría (artículo 779 del Estatuto Tributario). En el presente caso, la visita a la demandante pretendía constatar directamente los hechos que interesaban al proceso y, aunque no tuvo éxito por la falta de contabilidad de la sociedad, no puede concluirse que ésta no se practicó. Lo anterior no significa, como erróneamente lo señala el demandante, además, con fundamento en un sentencia que no respalda su afirmación, que la Sala tenga entendido que la citada suspensión corra a partir de la práctica de la inspección tributaria y no desde la notificación del auto que decreta la inspección, pues, el artículo 706 del Estatuto Tributario ordena inequívocamente que la suspensión opera desde la notificación del mencionado auto; cosa distinta es que la Sala tenga precisado que la prueba debe realizarse, para que opere la suspensión. De otra parte, la suspensión es por tres meses si la inspección se practica de oficio; y si es por solicitud del contribuyente, el término se suspende mientras dure la inspección. Como en el presente caso, la inspección se decretó de oficio, la suspensión operó por tres meses y no por un día, como lo señala el recurrente. Por lo tanto, la Administración tenía hasta el 22 de agosto de 2000 para notificar el requerimiento especial, como lo hizo el 18 de agosto de ese año, actuó dentro del término legal e impidió que la liquidación privada quedara en firme, sin que se pueda considerar pretermitido ningún término, porque la norma consagra la suspensión como un término máximo dentro del cual se debe notificar el acto y, no como un plazo mínimo. No prospera el cargo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de septiembre del 2007, Expediente 14093

Según el artículo 706 del Estatuto Tributario, con la modificación de la Ley 223 de 1995, cuando se practica inspección tributaria de oficio, el término para notificar el requerimiento se suspende por tres meses, a partir de la fecha de notificación del auto que la decreta. La suspensión del término para notificar el requerimiento especial, opera solamente cuando existe realmente inspección tributaria, pues, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, no puede entenderse que han ejercido alguna "inspección", ni menos que ha empezado la suspensión del mencionado término. Igualmente, la expresión del artículo 706 del Estatuto Tributario "se practique inspección tributaria", implica que efectivamente ésta se realice, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección. Las pruebas anteriores acreditan que la inspección tributaria, en efecto, se realizó, y si bien el auto que la ordenó se notificó el 3 de noviembre de 1999 y la diligencia empezó realmente el 24 de enero de 2000, según consta en acta de visita de esa fecha, no existió violación de los artículos 84 del Decreto 807 de 1993 y 779 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque, se insiste, dichas normas no señalan término alguno para, una vez decretada la inspección, dar inicio a la misma; además, la diligencia se inició dentro del plazo por el cual se suspende la notificación del requerimiento especial, cuando la inspección tributaria se decreta de oficio. Así las cosas, la inspección tributaria tuvo la virtualidad de suspender, por tres meses, el término para notificar el requerimiento especial.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto del 2007, Expediente 14684

Ahora bien, aunque la inspección contable y la tributaria persiguen la misma finalidad (artículo 779 del Estatuto Tributario), se diferencian en cuanto al objeto sobre el cual recae la prueba. La inspección contable recae exclusivamente en la información contable del contribuyente o de un tercero, mientras que la inspección tributaria puede recaer sobre cualquier otro elemento o factor que conduzca a la certeza. Por ello, en la inspección tributaria se pueden acudir o decretar otros tipos de pruebas, como testimonios, cruces de información, etc. Es un medio probatorio amplio, en cuanto permite el recaudo de otros elementos de juicio, incluidos los contables y por ello también se deben exhibir los libros si así lo exige la Administración. De manera que si la inspección contable tiene por finalidad verificar el cumplimiento de los deberes formales y recae exclusivamente en la información contable de los contribuyentes o terceros obligados a llevar contabilidad, de su práctica se puede derivar la actuación administrativa tendiente a imponer una sanción por irregularidades en la contabilidad y el acta que de ella se extienda, es un soporte probatorio válido para motivar la sanción, si en ella consta el hecho irregular censurado y no ha sido desvirtuada por el administrado. Así las cosas, la Administración tributaria en cuanto impuso la sanción por irregularidades en la contabilidad con fundamento y sustento en el acta de inspección contable se ajustó a derecho, motivo por el cual el cargo no está llamado a prosperar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de mayo del 2007, Expediente 15111

La inspección es un medio de prueba personal, en el que predomina la actividad directa del funcionario e implica que éste examine directamente los hechos que interesan al proceso, para verificar su existencia y demás circunstancias, que deban establecerse con su inmediatez. A la finalización de la inspección deberá extenderse un Acta, de la que no se requiere notificación o traslado, sí media requerimiento especial, pues en dicha oportunidad se surten su publicidad y contradicción. Los funcionarios autorizados para la práctica de dicha diligencia, están facultados para iniciarla y llevarla hasta su conclusión, pudiendo en su desarrollo, practicar o realizar todas las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces de información, testimonios, requerimientos, etc., que además de modo general consagra el artículo 684 del E. T., dentro de las "amplias facultades de fiscalización e investigación". Los artículos 779 y 782 a su vez prevén la realización en el curso de la inspección de la exhibición y examen parcial o general de los libros, documentos, comprobantes, etc., tanto del contribuyente como de terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para "verificar la exactitud de las declaraciones o establecer la existencia de hechos gravados o no". Advierte la Sala que la expresión "constatación directa" no necesariamente implica que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, pues a través de cruces de información con terceros, documentos, verificaciones, requerimientos, es posible que se constate en forma directa la existencia de hechos gravados, consagrados en el artículo 684 del estatuto tributario. Para que la inspección tributaria tenga valor probatorio se requiere que exista jurídicamente, que posea validez legal y eficacia probatoria. Entonces debe ser ordenada por el respectivo funcionario autorizado para ello, generalmente el Jefe de División de fiscalización del domicilio del contribuyente, realizada por los funcionarios comisionados, notificada dentro del término legal o sea antes de que se produzca la firmeza de la declaración privada y en caso de inspección contable, se requiere la presencia de un contador público.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre del 2006, Expediente 14883

Del contenido de la norma transcrita se desprende que para que exista válidamente una inspección tributaria, debe existir una constatación directa de los hechos materia de investigación, adelantada por los funcionarios comisionados para

el efecto. Examinada la actuación concluye la Sala, que la Administración no efectuó una constatación “directa” de los hechos que interesan a al proceso, ni sustentó la validez de la inspección con pruebas diferentes a la manifestación efectuada por el contribuyente en las propias dependencias de la DIAN de no poseer contabilidad, lo cual podría ser una confesión, pero no sustituye a la inspección ni a las conclusiones u observaciones que en desarrollo de la misma debían realizar los funcionarios comisionados. Adicionalmente, en el expediente no obra otra prueba practicada por la DIAN en desarrollo de la citada inspección que permita concluir que ésta efectivamente se realizó.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 31 de agosto del 2006, Expediente 15066

Contrario a lo estimado, no existe impedimento legal para que la Administración utilice simultáneamente con el término para responder el emplazamiento para corregir, las facultades de fiscalización previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, ya que se trata de una labor previa al requerimiento especial, de recaudo de pruebas que no afecta el debido proceso ni el derecho de defensa que le asiste al contribuyente. En consecuencia, si bien la Sala ha precisado que los términos de suspensión para la notificación del requerimiento especial previstos en el artículo 706 del E.T., se suman cuando la inspección tributaria y el emplazamiento para corregir se efectúan de forma subsiguiente, en el presente caso no se suspendió el término por cuatro meses, toda vez que la notificación del auto de inspección y del emplazamiento para corregir se efectuaron concomitantemente, quedando incluido el mes para responder el emplazamiento, dentro de los tres meses de duración de la inspección tributaria, (del 4 de abril del 2001 al 4 de julio del 2001) circunstancia que no vulneró el derecho de defensa del contribuyente por cuanto contó con la oportunidad legal para su respuesta.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de marzo del 2006, Expediente 14095

La misma disposición preceptúa que la inspección tributaria debe decretarse por auto que se notifica por correo o personalmente y debe iniciarse “una vez notificado el auto que la orden”. Así pues, la norma en comentario no prevé el día en el cual deba practicarse la inspección tributaria; lo que precisa es que no puede llevarse a cabo la diligencia sin que se hay notificado el auto que la decreta. Conforme al artículo 706 del Estatuto Tributario, con la modificación introducida por la Ley 223 de 1995, cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término para notificar el requerimiento especial se suspende por tres meses, contados “a partir de la fecha de notificación del auto que la decreta”. Luego, para la aludida suspensión es indiferente si la inspección tributaria no se ha practicado, pues la norma ligó la suspensión del plazo de notificación del requerimiento especial a la notificación del auto que decreta la diligencia y no a la efectiva realización de la misma, a diferencia de lo que sucede cuando la inspección tributaria se practica a solicitud del contribuyente, según la prevé la norma que se comenta.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de marzo del 2006, Expediente 15418

Para la Sala no se vulnera el debido proceso alegado toda vez que como quedó anotado, el emplazamiento para corregir lo profiere la Administración en uso de su facultad discrecional, al margen del proceso oficial de revisión, y no produce efecto vinculante alguno para el contribuyente, adicionalmente la sociedad demandante se limitó a señalar tanto en vía gubernativa como en la jurisdiccional que la Administración vulneró el debido proceso, alegando que notificado el emplazamiento para corregir debe respetarse el término previsto en el artículo 706 del E.T., sin que pueda la DIAN adelantar otra actividad, sin precisar en qué medida al notificarse el auto de inspección tributaria antes de vencerse dicho plazo, se impidió a la actora efectuar la corrección insinuada en el emplazamiento para corregir, término que por demás se cumplió sin manifestación por parte del demandante. Contrario a lo estimado, no existe impedimento legal para que la Administración utilice simultáneamente con el término para responder el emplazamiento para corregir, las facultades de fiscalización previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario ya que se trata de una labor previa al requerimiento especial de recaudo de pruebas que no afecta el debido proceso ni el derecho de defensa que le asiste al contribuyente. En consecuencia, si bien la Sala ha precisado⁴ que los términos de suspensión para la notificación del requerimiento especial previstos en el artículo 706 del E.T., se suman cuando la inspección tributaria y el emplazamiento para corregir se efectúan de forma subsiguiente, en el presente caso no se suspendió el término por cuatro meses, toda vez que la notificación del auto de inspección y del emplazamiento para corregir se efectuaron concomitantemente, quedando incluido el mes (del 4 de abril del 2001 al 4 de mayo del 2001) para responder el emplazamiento, dentro de los tres meses de duración de la inspección tributaria, (del 4 de abril del 2001 al 4 de julio del 2001) circunstancia que no vulneró el derecho de defensa del contribuyente por cuanto contó con la oportunidad legal para su respuesta.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de marzo del 2006, Expediente 15069

En consecuencia, toda vez que por disposición legal (art. 685 E.T.) son los indicios de inexactitud los que motivan el emplazamiento para corregir, resulta lógico que la Administración pretenda ampliar los medios de prueba a su alcance

para verificar la realidad fiscal del contribuyente, comprobando directamente la existencia o no de inexactitud en la declaración. Contrario a lo estimado, no existe impedimento legal para que la Administración utilice simultáneamente con el término para responder el emplazamiento para corregir, las facultades de fiscalización previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario ya que se trata de una labor previa al requerimiento especial de recaudo de pruebas que no afecta el debido proceso ni el derecho de defensa que le asiste al contribuyente. En consecuencia, si bien la Sala ha precisado que los términos de suspensión para la notificación del requerimiento especial previstos en el artículo 706 del E.T., se suman cuando la inspección tributaria y el emplazamiento para corregir se efectúan de forma subsiguiente, en el presente caso no se suspendió el término por cuatro meses, toda vez que la notificación del auto de inspección y del emplazamiento para corregir se efectuaron concomitantemente, quedando incluido el mes (del 4 de abril del 2001 al 4 de mayo del 2001) para responder el emplazamiento, dentro de los tres meses de duración de la inspección tributaria, (del 4 de abril del 2001 al 4 de julio del 2001) circunstancia que no vulneró el derecho de defensa del contribuyente por cuanto contó con la oportunidad legal para su respuesta.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre del 2005, Expediente 14625

Esta Corporación ha señalado que dentro de la inspección tributaria es posible que la Administración también examine los libros de contabilidad lo cual no convierte la diligencia en una inspección contable, cuyo propósito es más especializado y la cual sí requiere de un contador público como lo prevé el artículo 271 de de la Ley 223 de 1995. Así las cosas, aunque para cumplir el objeto de la inspección tributaria sea menester examinar los libros de contabilidad y comprobantes, basta con que el funcionario sea idóneo en la materia de impuestos. Además en el caso concreto la inspección adelantada suspendió los términos para proferir el requerimiento especial, característica propia de la inspección tributaria y no de la contable, de conformidad con el artículo 706 del E.T.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 8 de septiembre del 2005, Expediente 14191

Lo anterior, porque conforme lo previsto en el artículo 117 del Decreto 807 de 1993, “si se agota el proceso de investigación tributaria, sin que el contribuyente obligado a declarar impuesto de industria y comercio, hubiere demostrado, a través de su contabilidad, el monto de los ingresos brutos registrados en su declaración privada, la Dirección Distrital de Impuestos podrá, mediante estimativa, fijar la base gravable, con fundamento en la cual se expedirá la correspondiente liquidación oficial”, y para el efecto, según la misma norma, la administración puede recurrir a los cruces de información, soportes contables, pruebas indiciarias o investigación directa. Se concluye entonces que la administración, sin haber objetado la contabilidad de la contribuyente, y sin que se haya establecido la supuesta omisión de ingresos, de acuerdo con esa misma contabilidad, aplicó en forma errónea el estimativo de la base gravable que establece el artículo 117 del Decreto 807 de 1993, tomando la totalidad de los rendimientos obtenidos por el banco, y una participación porcentual que supuestamente tienen los recursos de la sección de ahorros en el total de las captaciones del banco, método que no autoriza la norma, ni es congruente con los elementos de juicio, y las pruebas que se aprecian en el plenario. Así las cosas, deviene en ilegal la actuación administrativa acusada, y en consecuencia procede la declaratoria de nulidad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de junio del 2005, Expediente 13975

En efecto, en el asunto que se examina, advierte la Sala que contrario a lo aducido por la recurrente, tal proceder resulta viable, en aplicación del principio de economía que debe regir las actuaciones administrativas en general, además si bien los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario que consagran la inspección tributaria y contable establecen que se levantará un acta de dichas diligencias, no existe fundamento legal alguno que permita afirmar que no pueda hacerse una sola por las dos inspecciones. Además debe tenerse en cuenta que la finalidad del levantamiento de las actas de inspección es la dejar constancia tanto para la administración como para el contribuyente de los hechos y pruebas obtenidos en la diligencia con el fin de preservar el derecho de defensa y el debido proceso que debe asistir a las actuaciones de la administración, fin que en nada se afecta con la realización de un acta conjunta por la inspección tributaria y contable.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de mayo del 2005, Expediente 13671

La “inspección tributaria” antes de la expedición de la Ley 223 de 1995, se asimilaba, desde el punto de vista conceptual y práctico a la “inspección contable”, es decir, se entendía como la inspección física a los libros de contabilidad del contribuyente.

[...]

Con base en la interpretación a las citadas disposiciones, esta Sección sentó el criterio según el cual, la suspensión del término para notificar el requerimiento especial opera exclusivamente por el lapso de duración de la inspección, por lo que mientras los funcionarios comisionados para la diligencia, no iniciaran las actividades propias de su encargo, esto es, el examen de libros y papeles de comercio, no podía entenderse que hubieran practicado alguna “inspección”, y menos aún, que hubiera empezado la suspensión del término previsto legalmente para la notificación del requerimiento especial. En cuanto a la notificación del auto que decreta la inspección, se consideró que era un acto previo o preparatorio de aquélla, no la inspección misma, ni parte de ella, de suerte que si se notificaba dicho auto, pero la comisión de inspectores no se hacía presente en el lugar en que le correspondía desempeñar el encargo, no cabía la suposición de haberse practicado inspección, ni de suyo, de haber operado la suspensión del término para notificar el requerimiento especial.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, de mayo del 2005, Expediente 13671

El artículo 151 de la Ley 223 de 1995, modificó el 779 del Estatuto Tributario y definió la “inspección tributaria” como un medio de prueba específico e independiente de la “inspección contable”; y en cuanto a la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, modificó el artículo 706, cuando dispuso: “El término para notificar el requerimiento se suspenderá: Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta” (art. 251).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de marzo del 2005, Expediente 13978

Lo anterior, porque tal como lo ha precisado la Sala, lo que suspende el plazo para proferir el Requerimiento Especial es la notificación del auto de inspección tributaria y no el tiempo que dure la investigación, porque la norma indica de manera expresa que el término se suspende por tres meses contados “a partir de la fecha de notificación del auto que la decreta”, y ante la claridad de la disposición no cabe interpretación distinta a la que se deduce de su tenor literal. Así que, si la notificación se efectuó a la dirección correcta y no fue devuelta por el correo, que es precisamente lo que ocurre en caso bajo examen, como lo reconoce expresamente el mismo contribuyente, no basta afirmar que no se recibió físicamente el documento, para que se le desconozcan los efectos legales del acto de notificación.

[...]

Conforme a las anteriores definiciones, después de la Ley 223 de 1995, la inspección tributaria tiene como finalidad recaudar distintos medios de prueba, tales como testimonios y documentos, y en desarrollo de la misma también puede decretarse una “inspección contable”, pero en todo caso, lo que suspende el término para notificar el Requerimiento Especial, es la notificación del auto que decreta la “inspección tributaria” y no la práctica de la inspección contable, por así disponerlo expresamente el artículo 706 en su versión modificada por la citada Ley 223.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de febrero del 2005, Expediente 14556

Para la Sala, la suspensión del término para proferir el requerimiento especial empieza a correr desde la fecha en que se notifique el auto que ordena la inspección tributaria, pero opera solamente cuando la diligencia se practica, para lo cual basta que dentro del periodo se realice al menos una prueba relacionada con la inspección, pues resulta claro que mientras los funcionarios comisionados o inspectores no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse como es obvio, que hubiesen efectuado la “inspección” ni menos que hubiese empezado la suspensión del mencionado término. En efecto, la sola notificación de la actuación que ordena la práctica de la inspección tributaria no implica su iniciación y menos permite deducir que a partir de la notificación del auto previo comisario (de Inspección), deba suspenderse el término para requerir, toda vez que se trata de un acto preparatorio y no es la inspección misma, de suerte que mientras los funcionarios no inicien las actividades propias del encargo, no puede darse por iniciada la diligencia, por lo tanto no son de recibo las argumentaciones aducidas por la Administración Tributaria sobre la suspensión del término por tres meses contados a partir de la fecha de notificación del auto de inspección tributaria.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección “A”, 28 de enero del 2009, Expediente 110013331040200700087-01

Ahora bien, la inspección tributaria de conformidad con el artículo 779 del Estatuto Tributario es un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias. La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la

ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

La finalidad del levantamiento de las actas de inspección es la de dejar constancia tanto para la Administración como para el contribuyente de los hechos y pruebas obtenidas en la diligencia con el fin de preservar el derecho de defensa y el debido proceso que debe asistir a las actuaciones administrativas .

Así las cosas a juicio de la Sala, le asiste razón al Ministerio Público, al advertir que se violó el artículo 779 del Estatuto Tributario, puesto que no obra un Acta que se hubiera levantado dentro de la visita realizada por la Administración a las instalaciones de la sociedad, ya que es parte integral de la actuación administrativa que se adelantó.

Tal omisión deriva en el incumplimiento del deber legal de motivar siquiera sumariamente la decisión administrativa, pues la determinación del impuesto se impuso con base en hechos no demostrados.

Y si bien los funcionarios presentaron informe de la visita de fiscalización, el mismo no da cuenta de cuáles fueron los cruces de inventarios, los faltantes, las pruebas y demás elementos de juicio que tuvo la Administración para proferir el requerimiento especial, no se cumplió respecto de éstas la publicidad debida a efecto de que el contribuyente tuviera el pleno conocimiento y pudiera ejercer a cabalidad su derecho de defensa y contradicción.

De acuerdo con las razones expuestas, la Sala concluye que el acto demandado violó las normas en que se fundamentaron y las indicadas por el actor, ya que como se precisó anteriormente, el acto administrativo acusado no se ajustó a la ley, por lo que se revocará la sentencia apelada y se decretará la nulidad de los mismos y como restablecimiento del derecho se declarará que la sociedad no está obligada al pago de suma alguna impuesta en los actos que se anulan.

ARTÍCULO 779-1. FACULTADES DE REGISTRO. *La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.*

En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento.

Para tales efectos, la fuerza pública deberá colaborar, previo requerimiento de los funcionarios fiscalizadores, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias. La no atención del anterior requerimiento por parte del miembro de la fuerza pública a quien se le haya solicitado, será causal de mala conducta.

PARAGRAFO 1o. *La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el presente artículo, corresponde al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta competencia es indelegable.*

PARAGRAFO 2o. *La providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo será notificado en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en el lugar, y contra la misma no procede recurso alguno. <Adicionado por la Ley 383 de 1997, art. 2º>*

ARTÍCULO. FACULTADES DE REGISTRO. La administración tributaria territorial podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.

En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Administración podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento.

Para tales efectos, la fuerza pública deberá colaborar, previo requerimiento de los funcionarios fiscalizadores, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias. La no atención del anterior requerimiento por parte del miembro de la fuerza pública a quien se le haya solicitado, será causal de mala conducta.

PARÁGRAFO 1º. La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el presente artículo, corresponde al Secretario de Hacienda o Tesorero. Esta competencia es indelegable.

PARÁGRAFO 2º. La providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo será notificado en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en el lugar, y contra la misma no procede recurso alguno.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 16 de julio del 2009, Expediente 16653

El registro es una facultad que la Ley concede a la Administración de Impuestos cuyo procedimiento es autónomo y se encuentra en su totalidad contenido en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, ya transcrito. Esta diligencia no requiere investigación previa como condición para su realización, antes bien, su resultado puede derivar en un requerimiento especial, éste sí con las glosas y explicaciones que la misma norma exige al determinar su contenido. Entonces, cuando la citada norma otorga la facultad al ente tributario para “ordenar mediante resolución motivada”, alude a que en ésta debe expresar el motivo que tenga para llevar a cabo el registro, no para modificar la declaración presentada, lo cual debe exponerse en el requerimiento especial con posterioridad a la investigación efectuada. Sin embargo, de la lectura de la Resolución que ordena la citada diligencia, encontramos las siguientes razones: “Que la División de Fiscalización Tributaria de ésta Administración, tiene conocimiento de posibles irregularidades de carácter tributario, cometidas por el contribuyente AGUIRRE MORALES ANÍBAL [...]” y “Que con base en los hechos objeto de la investigación y de las verificaciones realizadas por dicha división, es necesario realizar diligencia de registro para esclarecer las presuntas anomalías cometidas por el citado contribuyente [...]” Luego, la providencia que ordena el registro, sí contiene el “MOTIVO” por el que se decide llevar a cabo la enunciada diligencia.

Alega también el demandante que la totalidad que las pruebas obtenidas deben declararse nulas por haberlas “secuestrado” de manera ilegal en las instalaciones del negocio del contribuyente. Contrario a lo que expresa el apoderado del demandante, la norma faculta expresamente a los funcionarios que lleven a cabo el registro para “Tomar las medidas necesarias” con el fin de evitar el ocultamiento o destrucción de las posibles pruebas “mediante su inmovilización o aseguramiento”, sin existir legalmente un procedimiento puntual sobre la forma en que puedan ser aseguradas las mismas. No obstante, el secuestro de documentos implica su aseguramiento y es una medida necesaria para evitar el ocultamiento o destrucción de los mismos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de junio del 2005, Expediente 13714

La diligencia de registro hace parte del Título VI del Estatuto Tributario, relativo al régimen probatorio, y está prevista para recolectar documentos y pruebas contables de un contribuyente, o de terceros depositarios de los documentos de aquél, y para asegurar las obtenidas, con el propósito de ejercer las facultades de fiscalización y determinación de los tributos y de las sanciones; se trata, entonces, de un acto meramente instrumental o de trámite, pues impulsa la actuación administrativa que puede terminar con la determinación oficial del tributo o de una sanción. Además, no decide de fondo sobre la actuación de la Administración, ni hace imposible que la misma continúe, pues, por el contrario, se repite, la impulsa para que a su vez concluya con la decisión definitiva, que es la que se encuentra sujeta a los recursos en vía gubernativa y al control jurisdiccional. A su vez, como lo tiene dicho la Sala1 el acto que ordena el registro de las oficinas y locales de un contribuyente o de un tercero depositario de sus documentos contables y archivos, no tiene la categoría de acto demandable, porque la diligencia de registro no es obligatoria para impulsar el proceso tributario, ni su ausencia afecta la validez de

las actuaciones posteriores, de trámite o definitivas, como ocurre, por ejemplo, con la falta de requerimiento especial, que tampoco es objeto de control judicial independiente, por cuanto el control se efectúa dentro del ejercido al acto definitivo de liquidación oficial.

ARTÍCULO 780. LUGAR DE PRESENTACIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD. *La obligación de presentar libros de contabilidad deberá cumplirse, en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos.*

ARTÍCULO. LUGAR DE PRESENTACIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD. La obligación de presentar libros de contabilidad deberá cumplirse, en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2004 diciembre 07, Expediente 14181

Conforme lo prescribe el artículo 780 del Estatuto Tributario, la obligación de presentar los libros de contabilidad debe cumplirse en las oficinas o establecimiento del contribuyente obligado a llevarlos, razón por la cual la Administración acudió a practicar la inspección tributaria a la dirección informada, esto es, a la "Cra 21 Numero 41-47" de Dosquebradas, domicilio principal que figuraba en los archivos y que coincide con del certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de ese municipio de fecha 9 de julio del 2003 que obra a folio 215 del cuaderno principal, además como se señaló ni siquiera se alegó que hubiera cambiado su dirección. Por su parte el artículo 781 ib dispone que la no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente, pues "no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor" y que se aceptará como única causa justificativa de la no presentación, "la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito".

ARTÍCULO 781. LA NO PRESENTACIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD SERA INDICIO EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE. *El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.*

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla.

ARTÍCULO. LA NO PRESENTACIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD SERA INDICIO EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE. El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los factores que disminuyen la base gravable o de los descuentos tributarios según el caso, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de abril del 2008, Expediente 15136

De acuerdo con lo anterior, es evidente que la sociedad sí incurrió en la conducta descrita en la norma citada con las consecuencias del desconocimiento de costos, deducciones y descuentos, salvo que el contribuyente los hubiera acreditado plenamente. En efecto, la DIAN el 22 de septiembre de 1999 visitó a la sociedad para continuar la inspección contable, sin embargo, ésta se negó a presentar los libros de contabilidad con el argumento de la firmeza de la declaración presentada el 8 de abril de 1999, no obstante ya tenía conocimiento de que había sido considerada como no válida mediante el auto declarativo notificado el 3 de septiembre de 1999. Contrario a lo señalado por la sociedad, la inspección contable sí tenía sentido y debió atenderse porque los hechos en relación con la declaración inicialmente presentada habían cambiado en virtud de las múltiples correcciones a la declaración y era necesario para efectos de fiscalizar la liquidación de corrección de 29 de junio de 1999, por tanto, la sociedad no podía negarse a presentar los libros so pretexto de una firmeza que sabía que no había operado. Por ello tampoco puede considerarse que no procede la aplicación del artículo 781 del Estatuto Tributario por el hecho de que el 4 de diciembre de 1998, cuando se inició la inspección contable, se presentaron los libros de contabilidad como consta en el Acta de esa fecha, pues, en esa oportunidad la DIAN no verificó los datos de la declaración, sino el registro de los libros que fueron presentados y su foliatura. Además, es deber de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, conforme con el artículo 632 *ibidem*, poner a disposición de la Administración de Impuestos, cuando ésta lo requiera, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables. De manera que si la Administración solicita su exhibición, el contribuyente debe ponerlos a su disposición, so pena de la aplicación del indicio en su contra. Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones y descuentos, la no presentación de los libros de contabilidad cuando la autoridad tributaria lo exigiere, también es causal de la sanción por hechos irregulares en la contabilidad, prevista en el artículo 654 del Estatuto Tributario y liquidada conforme al artículo 655 *ibidem*.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de septiembre del 2007, Expediente 15576

La anterior certificación carece de efectos probatorios, como quiera que al ser requeridos por la Administración los libros de contabilidad junto con sus soportes no fueron presentados, lo que hace improcedente aducirla como prueba contable, salvo comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito (art.781 E.T.). Unido a lo anterior, y tal como lo ha destacado la Corporación en reiterada jurisprudencia⁴, tales certificaciones deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico, aspectos que brillan por su ausencia, y hacen inconducente e ineficaz ese medio probatorio.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de agosto del 2007, Expediente 15190

La Sala observa que las razones expuestas por la Sociedad actora en su escrito de febrero 4 de 1998 (fl. 27 c.p.) no son circunstancias que puedan ser catalogadas como fuerza mayor o caso fortuito pues el primer evento implica que sea consecuencia de la naturaleza, imprevisible e irresistible ajena y exterior a la actividad (terremoto, avalancha, etc.) y el segundo que sea una situación que no se haya previsto para el caso concreto (estallido de una llanta de un automotor, apresamiento de enemigos, actos de autoridad), y los argumentos de la contadora se basan en que quienes atendieron la visita no son las personas indicadas para exhibir los libros de contabilidad. Por lo expuesto era procedente la sanción no sólo por la no exhibición de los libros de contabilidad sino también por su atraso superior a cuatro meses, por lo tanto, se confirmará la sentencia de julio 16 del 2004 del Tribunal Administrativo de Antioquia, objeto del recurso.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección "A", Sentencia del 9 de julio del 2008, Expediente: 250002327000200600588-02

De acuerdo a lo anterior la Sala advierte que de conformidad con el artículo 781 del Estatuto Tributario, la no presentación de los libros y comprobantes de contabilidad, cuando la Administración lo exige, constituye indicio en contra del

contribuyente, por cuanto la existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla, y permite a la Administración desconocer, entre otros conceptos, los pasivos, costos y deducciones declarados, salvo que “el contribuyente los acredite plenamente”, para lo cual no podrá invocar su contabilidad como medio de prueba, a menos que justifique la no presentación, comprobando de manera plena hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito .

Como se desprende de la norma citada y de los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, los comprobantes y demás documentos que respaldan los registros contables, hacen parte integrante de la contabilidad, por lo que la obligación de presentar los libros de contabilidad cuando la administración lo exija, implica igualmente exhibición de los comprobantes y demás documentos, y si el contribuyente no presenta los comprobantes en la oportunidad requerida, “no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra”, salvo que se justifique la no presentación mediante la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

En el sub-lite está probado y aceptado por el propio demandante, que los libros y comprobantes de contabilidad no fueron suministrados. En consecuencia, en aplicación del mencionado artículo 781 del Estatuto Tributario, procedía el rechazo de las deducciones, tal como se dispuso en los actos acusados.

De otra parte, correspondía al actor la carga de probar la procedencia de los conceptos y factores objeto del rechazo, y para ello debía recurrir a otros medios de prueba distintos de su contabilidad, pues ésta no puede ser invocada como prueba, sin antes haberse demostrado las causas que motivaron su no presentación.

Con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, el accionante argumenta que su declaración de renta y complementarios año gravable 2001, adolecía de errores en el valor de las partidas que sustentaban las deducciones, para lo cual anexa certificación expedida por el contador público, señor ÓSCAR CAMPO GALVIS, en la que se lee:

[...]

Es claro que la certificación de contador público y de revisor fiscal, es prueba suficiente, de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario, que la equipara a la prueba contable, ésta debe permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con el cumplimiento de las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; y que las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y por ende, reflejan la situación financiera del ente económico. Estas características no se evidencian en la certificación aportada por la sociedad, lo que le resta poder de convicción frente al aspecto que pretende comprobar.

Cabe agregar que si bien es cierto se aceptan las certificaciones como prueba –copia auténtica–, tal como lo señala el artículo 769 del Estatuto Tributario, estas deben ser expedidas por funcionarios públicos, y hacer relación a hechos que consten en protocolos o archivos oficiales; o ser expedidas por entidades sometidas a la vigilancia del Estado y versar sobre hechos que aparezcan registrados en sus libros de contabilidad o que consten en documentos de sus archivos, o cuando han sido expedidas por las Cámaras de Comercio y versar sobre asientos de contabilidad, siempre que el certificado exprese la forma como están registrados los libros y dé cuenta de los comprobantes externos que respaldan tales asientos, también lo es que en el sub-exámene la certificación transcrita no se adecua a ninguno de los casos descritos, por lo que no es dable tenerla como prueba.

CONCEPTO DIAN 048784 del 5 de agosto del 2002

El artículo 781, del Estatuto Tributario dispone: “La no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente. El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla.”

La norma transcrita parte del supuesto de que la Administración tributaria exige la presentación de la contabilidad del contribuyente junto con los soportes y comprobantes, que son elementos integrantes de la misma, y el contribuyente no los presenta. En efecto, debe entenderse que las partidas asentadas en los Libros de Contabilidad corresponden a unos comprobantes de contabilidad que constituyen su soporte, sin los cuales el registro contable puede carecer de valor o desfigurarse la operación respectiva tal como lo prescriben los artículos 123, 124 y 128 del Decreto 2649 de 1993.

En tal evento es claro que se configura lo previsto también en el artículo 654 del mismo Estatuto Tributario cuando describe hechos irregulares en la contabilidad y, correlativamente la aplicación de las sanciones previstas en el artículo siguiente. Con esas normas, concuerda el artículo 781 en los efectos directamente tributarios de desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos y pasivos correspondientes, mientras no sean probados o acreditados plenamente por el contribuyente afectado...

Si una vez solicitados por la Administración Tributaria, no se presentan los certificados bancarios que acreditan el pago de los intereses, como soporte de los respectivos asientos contables o no se demuestra plenamente el gasto, procede el desconocimiento de la deducción, lo cual se reflejará en el acto administrativo que se expida con motivo de la investigación adelantada (emplazamiento para corregir, requerimiento especial, etc.). Posteriormente la deducción respectiva ya no podrá ser demostrada con base en los registros contables, sino que el contribuyente deberá comprobarla plenamente en las etapas de determinación o discusión del impuesto, de acuerdo con la investigación que se esté adelantando y únicamente se aceptarán como causas justificativas de la no presentación de los comprobantes en la etapa investigativa hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, en los términos del artículo 781 ibídem.

ARTÍCULO 782. INSPECCIÓN CONTABLE. *La Administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.*

De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta de la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitantes y las partes intervinientes.

Cuando alguna de las partes intervinientes, se niegue a firmarla, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia. En todo caso se dejará constancia en el acta.

Se considera que los datos consignados en ella, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación. <Modificado por la Ley 223 de 1995, art. 138>

ARTÍCULO. INSPECCIÓN CONTABLE. La administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta de la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitantes y las partes intervinientes.

Cuando alguna de las partes intervinientes, se niegue a firmarla, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia. En todo caso se dejará constancia en el acta.

Se considera que los datos consignados en ella, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación.

PARÁGRAFO. Es requisito de validez que la inspección tributaria sea desarrollada por un funcionario de la Administración quien tenga la calidad de contador público.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre del 2007, Expediente 15053

Según se precisó, el artículo 84 del Decreto 807 de 1993 faculta a la Administración Distrital para ordenar la práctica de inspecciones tributarias y contables, de acuerdo con los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario. También señala dicha norma que es nula la inspección contable que no se realice bajo la responsabilidad de un contador público. Conforme al artículo 779 del Estatuto Tributario, la inspección tributaria es un medio de prueba a través del cual se verifica la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales. No distingue si el funcionario de la Administración que practique la inspección, debe tener una calidad profesional específica. Es, pues, un medio de prueba personal, a través del cual la Administración, mediante uno de sus funcionarios, constata directamente los hechos que interesan a la investigación fiscal, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Con tal finalidad, la ley permite que dentro de la inspección tributaria se decreten todos los medios de prueba autorizados por la ley, inclusive la inspección contable, previa observancia de las ritualidades que les sean propias. Por su parte, el artículo 782 del Estatuto Tributario dispone que la Administración puede ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales. En consecuencia, la inspección contable es un medio de prueba especial para verificar la contabilidad de quienes están legalmente obligados a llevarla, el cual, se insiste, puede decretarse dentro de la inspección tributaria. Aunque no existe constancia de que dicho funcionario fuera contador público, tal hecho no vicia de nulidad la inspección tributaria, dado que el artículo 84 del Decreto 807 de 1993 dispuso tal consecuencia en relación con la inspección contable que es diferente de la tributaria.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de agosto del 2007, Expediente 15190

De la lectura del segundo inciso de la norma transcrita se desprende que los contribuyentes a quienes se les solicite la exhibición de libros de contabilidad por correo, cuentan con un plazo de 8 días, el cual una vez vencido autoriza a la Administración para practicar la inspección ordenada. Este término constituye una garantía para el contribuyente, habida cuenta que se trata de una excepción a su derecho a la intimidad protegido constitucionalmente. Para el caso, el término otorgado al contribuyente para exhibir los libros fue de ocho (8) días hábiles, teniendo en cuenta que el Auto que ordenó la inspección se notificó por correo el 8 de enero de 1998, como ya quedó demostrado anteriormente. Como consta en el acta de inspección contable la funcionaria se presentó el día 2 de febrero de 1998, hecho que es reconocido por la misma parte actora cuando dio respuesta al pliego de cargos No. 11-48-73-5 de marzo 25 de 1998 (fl. 25 c. 2), es decir, atendiendo al término otorgado al contribuyente para exhibir su contabilidad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de mayo del 2007, Expediente 15111

La inspección es un medio de prueba personal, en el que predomina la actividad directa del funcionario e implica que éste examine directamente los hechos que interesan al proceso, para verificar su existencia y demás circunstancias, que deban establecerse con su intermediación. A la finalización de la inspección deberá extenderse un Acta, de la que no se requiere notificación o traslado, sí media requerimiento especial, pues en dicha oportunidad se surten su publicidad y contradicción. Los funcionarios autorizados para la práctica de dicha diligencia, están facultados para iniciarla y llevarla hasta su conclusión, pudiendo en su desarrollo, practicar o realizar todas las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces de información, testimonios, requerimientos, etc., que además de modo general consagra el artículo 684 del E. T., dentro de las “amplias facultades de fiscalización e investigación”. Los artículos 779 y 782 a su vez prevén la realización en el curso de la inspección de la exhibición y examen parcial o general de los libros, documentos, comprobantes, etc., tanto del contribuyente como de terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para “verificar la exactitud de las declaraciones o establecer la existencia de hechos gravados o no”. Advierte la Sala que la expresión “constatación directa” no necesariamente implica que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, pues a través de cruces de información con terceros, documentos, verificaciones, requerimientos, es posible que se constate en forma directa la existencia de hechos gravados, consagrados en el artículo 684 del estatuto tributario. Para que la inspección tributaria tenga valor probatorio se requiere que exista jurídicamente, que posea validez legal y eficacia probatoria. Entonces debe ser ordenada por el respectivo funcionario autorizado para ello, generalmente el Jefe de División de fiscalización del domicilio del contribuyente, realizada por los funcionarios comisionados, notificada dentro del término legal o sea antes de que se produzca la firmeza de la declaración privada y en caso de inspección contable, se requiere la presencia de un contador público.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de noviembre del 2005, Expediente 14327

Según lo establecido por el artículo 782 del Estatuto Tributario, se presume que la información obtenida en la inspección tributaria corresponde a la que aparece registrada y soportada en los libros de contabilidad de la empresa investigada, a menos que la contribuyente demuestre lo contrario. Correspondía a la demandante la carga de probar que las sumas adicionadas a la base gravable por la entidad fiscal eran erradas a no correspondían a la realidad expresada en sus libros de contabilidad y los respectivos comprobantes externos, concretamente las facturas de venta. Sin embargo, no contiene la demanda argumentación alguna de la que pueda inferirse una errada determinación de la base gravable; tampoco se anexan pruebas que permitan desvirtuar los valores oficialmente establecidos por el mismo concepto. La única oposición de la demandante consistió en afirmar que se decretó más de una inspección tributaria, que para fijar la base gravable en la liquidación oficial se había tenido en cuenta el valor de los fletes desde la fábrica hasta el departamento del Tolima. Estas apreciaciones que resultan erradas por cuanto la Administración puede realizar más de una inspección tributaria cuando se trata de adquirir certeza acerca de los valores glosados, antes de decidir el recurso, que es precisamente lo que se evidencia en el caso bajo análisis y porque, como lo demuestra el acta de inspección tributaria, las glosas tienen como fundamento el valor facturado por concepto de fletes dentro del departamento de Cundinamarca.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de junio del 2005, Expediente 13975

En efecto, en el asunto que se examina, advierte la Sala que contrario a lo aducido por la recurrente, tal proceder resulta viable, en aplicación del principio de economía que debe regir las actuaciones administrativas en general, además si bien los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario que consagran la inspección tributaria y contable establecen que se levantará un acta de dichas diligencias, no existe fundamento legal alguno que permita afirmar que no pueda hacerse una sola por las dos inspecciones. Además debe tenerse en cuenta que la finalidad del levantamiento de las actas de inspección es la dejar constancia tanto para la administración como para el contribuyente de los hechos y pruebas obtenidos en la diligencia con el fin de preservar el derecho de defensa y el debido proceso que debe asistir a las actuaciones de la administración, fin que en nada se afecta con la realización de un acta conjunta por la inspección tributaria y contable.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de marzo del 2005, Expediente 13978

Lo anterior, porque tal como lo ha precisado la Sala, lo que suspende el plazo para proferir el Requerimiento Especial es la notificación del auto de inspección tributaria y no el tiempo que dure la investigación, porque la norma indica de manera expresa que el término se suspende por tres meses contados “a partir de la fecha de notificación del auto que la decreta”, y ante la claridad de la disposición no cabe interpretación distinta a la que se deduce de su tenor literal. Así que, si la notificación se efectuó a la dirección correcta y no fue devuelta por el correo, que es precisamente lo que ocurre en caso bajo examen, como lo reconoce expresamente el mismo contribuyente, no basta afirmar que no se recibió físicamente el documento, para que se le desconozcan los efectos legales del acto de notificación.

[...]

Conforme a las anteriores definiciones, después de la Ley 223 de 1995, la inspección tributaria tiene como finalidad recaudar distintos medios de prueba, tales como testimonios y documentos, y en desarrollo de la misma también puede decretarse una “inspección contable”, pero en todo caso, lo que suspende el término para notificar el Requerimiento Especial, es la notificación del auto que decreta la “inspección tributaria” y no la práctica de la inspección contable, por así disponerlo expresamente el artículo 706 en su versión modificada por la citada Ley 223.

ARTÍCULO 783. CASOS EN LOS CUALES DEBE DARSE TRASLADO DEL ACTA.
Quando no proceda el requerimiento especial o el traslado de cargos, del acta de visita de la inspección tributaria, deberá darse traslado por el término de un mes para que se presenten los descargos que se tenga a bien.

ARTÍCULO. CASOS EN LOS CUALES DEBE DARSE TRASLADO DEL ACTA. Cuando no proceda el requerimiento especial o el traslado de cargos, del acta de visita de la inspección tributaria, deberá darse traslado por el término de un mes para que se presenten los descargos que se tenga a bien.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de octubre del 2007, Expediente 15267

La conducta sancionable es el atraso en la contabilidad, ya que, frente a tal circunstancia, la información contable no es oportuna ni, en consecuencia, permite establecer la real situación económica y financiera del comerciante y, en materia tributaria, las bases gravables correctas para la determinación de los impuestos a cargo de aquél. El artículo 782 del Estatuto Tributario establece la inspección contable como un medio de prueba para que la Administración verifique la exactitud de las declaraciones, la existencia de hechos gravados y el cumplimiento de obligaciones formales. Y, dispone que de la diligencia debe extenderse un acta suscrita por los funcionarios que la practican y por las partes intervinientes, a quienes se les debe entregar copia de la misma. Según la norma en mención, se considera que los datos consignados en el acta, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad. De acuerdo con el artículo 783 ibídem, del acta de visita debe darse traslado al contribuyente por un mes, para que presente sus descargos, siempre que no proceda requerimiento especial o traslado de pliego de cargos, pues, la finalidad de éstos es idéntica a la del traslado del acta, o sea, la presentación de descargos, con los cuales el contribuyente puede ejercer su derecho de defensa, cuando conoce cualquiera de tales actos. El artículo 655 ejusdem, que ordena el traslado del acta de visita cuando la sanción por irregularidades en la contabilidad se imponga por resolución independiente, es norma general para tales sanciones. Esa norma se debe interpretar armónicamente con el artículo 783 ibídem, el cual, por su especialidad en materia de inspección contable, tiene preferente aplicación. Lo anterior, porque el objeto de las dos disposiciones es que la administración ponga en conocimiento el acta de inspección, cuyo traslado siempre es obligatorio, aunque se lleve a cabo con el requerimiento o el pliego. En consecuencia, la DIAN respetó el debido proceso porque dio traslado del acta de 9 de junio de 2000 con el pliego de cargos, que dictó previamente a la sanción impuesta.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre del 2005, Expediente 14625

Al respecto se advierte que el artículo 783 E.T. es claro al determinar que sólo cuando no procede el requerimiento especial o el traslado de cargos, debe darse el traslado independiente del acta por lo cual al notificar el requerimiento especial se inicia el traslado del acta, vale decir que el expediente queda a disposición del contribuyente en las oficinas de impuestos durante el término de ley para dar respuesta al Requerimiento Especial, con el fin de que tenga la oportunidad de controvertir los hechos consignados en la misma.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de octubre del 2005, Expediente 14581

Conforme al artículo 783 transcrito cuando procede el requerimiento especial, como en el caso en estudio, no procede traslado del acta. Además en el sub examine la propuesta de rechazar las partidas declaradas en el requerimiento especial obedeció a cruce de Información con la Cámara de Comercio del Cauca, que indicó que el contribuyente no llevaba libros de contabilidad registrados y a la falta de respuesta del requerimiento ordinario No. 007 del 17 de marzo de 1997, que solicitaba la comprobación de los valores consignados en la liquidación privada. Por todo lo dicho no prospera el cargo respecto al traslado del acta administrativa en el requerimiento especial.

PRUEBA PERICIAL

ARTÍCULO 784. DESIGNACIÓN DE PERITOS. *Para efectos de las pruebas periciales, la Administración nombrará como perito a una persona o entidad especializada en la materia, y ante la objeción a su dictamen, ordenará un nuevo peritazgo. El fallador valorará los dictámenes dentro de la sana crítica.*

ARTÍCULO. DESIGNACIÓN DE PERITOS. Para efectos de las pruebas periciales, la Administración nombrará como perito a una persona o entidad especializada en la materia, y ante la objeción a su dictamen, ordenará un nuevo peritazgo. El fallador valorará los dictámenes dentro de la sana crítica.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de julio del 2007, Expediente 15466

La firma de la declaración tiene como objetivo la determinación de un responsable en tanto se liquida la obligación tributaria o se cumple con un deber formal. Constituye el reconocimiento expreso del monto del impuesto establecido. Así mismo, permite verificar la autenticidad del contribuyente o responsable, para evitar suplantaciones. De otra parte, es requisito de procedencia la expedición de un acto previo al rechazo de la solicitud de devolución, donde expresamente se tenga la declaración como no presentada y que permita el adecuado ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, como ha sido el criterio reiterado de la Sala. De lo anterior, puede concluirse que se vulneró el debido proceso del contribuyente, toda vez que se desconoció el valor de la declaración juramentada y no se tuvieron en cuenta sus observaciones frente a la prueba pericial presentada, con lo cual se afectó su derecho de defensa y de contradicción. La prueba no fue valorada adecuadamente por la Administración y no se siguieron los trámites establecidos en la ley para su práctica. Adicionalmente no se profirió un acto administrativo previo que tuviera la declaración como no presentada. En consecuencia, se revocará la sentencia impugnada y en su lugar se declarará la nulidad de los actos demandados. Como restablecimiento del derecho, se ordenará la devolución del saldo a favor reflejado en la declaración de renta del contribuyente por el año gravable 1994 con los intereses moratorios que correspondan a partir del vencimiento del término para devolver, esto es 120 días hábiles³ después de la solicitud del 3 de noviembre de 1995, y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, de conformidad con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 785. VALORACIÓN DEL DICTAMEN. *La fuerza probatoria del dictamen pericial será apreciada por la oficina de impuestos, conforme a las reglas de sana crítica y tomando en cuenta la calidad del trabajo presentado, el cumplimiento que se haya dado a las normas legales relativas a impuestos, las bases doctrinarias y técnicas en que se fundamente y la mayor o menor precisión o certidumbre de los conceptos y de las conclusiones.*

ARTÍCULO. VALORACIÓN DEL DICTAMEN. La fuerza probatoria del dictamen pericial será apreciada por la administración, conforme a las reglas de sana crítica y tomando en cuenta la calidad del trabajo presentado, el cumplimiento que se haya dado a las normas legales relativas a impuestos, las bases doctrinarias y técnicas en que se fundamente y la mayor o menor precisión o certidumbre de los conceptos y de las conclusiones.

CAPÍTULO III

Circunstancias especiales que deben ser probadas por el contribuyente

ARTÍCULO 786. LAS DE LOS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA. *Cuando exista alguna prueba distinta de la declaración de renta y complementarios del contribuyente, sobre la existencia de un ingreso, y éste alega haberlo recibido en circunstancias que no lo hacen constitutivo de renta, está obligado a demostrar tales circunstancias.*

ARTÍCULO. LAS DE CONCEPTOS NO GRAVADOS. Cuando exista alguna prueba distinta de la declaración tributaria sobre la existencia de conceptos gravados, y el contribuyente alega que corresponden a circunstancias que no lo hacen gravado, está obligado a demostrar tales circunstancias.

ARTÍCULO 787. LAS DE LOS PAGOS Y PASIVOS NEGADOS POR LOS BENEFICIARIOS. *Cuando el contribuyente ha solicitado en su declaración de renta y complementarios la aceptación de costos, deducciones, exenciones especiales o pasivos, cumpliendo todos los requisitos legales, si el tercero beneficiado con los pagos o acreencias respectivos niega el hecho, el contribuyente está obligado a informar sobre todas las circunstancias de modo, tiempo y lugar referentes al mismo, a fin de que las oficinas de impuestos prosigan la investigación.*

ARTÍCULO. LAS DE LOS FACTORES QUE DISMINUYEN LA BASE GRAVABLE O DE LOS DESCUENTOS TRIBUTARIOS SEGÚN EL CASO NEGADOS POR TERCEROS. Cuando el contribuyente ha solicitado en su declaración la aceptación de factores que disminuyen la base gravable o descuentos tributarios, o exenciones, cumpliendo todos los requisitos legales, si el tercero involucrado niega el hecho, el contribuyente está obligado a informar sobre todas las circunstancias de modo, tiempo y lugar referentes al mismo, a fin de que la administración tributaria prosiga la investigación.

ARTÍCULO 788. LAS QUE LOS HACEN ACREEDORES A UNA EXENCIÓN. *Los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria, cuando para gozar de ésta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo.*

ARTÍCULO. LAS QUE LOS HACEN ACREEDORES A UNA EXENCIÓN. Los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta - Subsección "A", Sentencia del 6 de noviembre del 2008, Expediente 250002327000200501844-02

Por lo anterior, la Sala concluye que no puede la Corporación afirmar que se encuentra excluida del pago del Impuesto sobre las Ventas por constituirse como un club social de trabajadores o pensionados, ya que es evidente que está conformada por diversos tipos de personas, no solo trabajadores o pensionados, también comerciantes, por lo que no puede ampararse en el supuesto establecido en el artículo 594 2 del Estatuto Tributario, el cual hace referencia a que las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar, no producen efecto legal alguno, cuando resulta evidente que la accionante se encontraba en la obligación legal de declarar.

De otra parte, la Sala precisa que de conformidad con el artículo 788 del Estatuto Tributario, es al contribuyente a quien le corresponde probar los hechos constitutivos del beneficio, lo que en el sub-exámine no sucedió. Y sí por el contrario la Administración demostró la calidad de responsable del Impuesto sobre las Ventas por actividades gravadas y no exentas.

OFICIO DIAN 02100 DE 2008

Menciona en su comunicación de la referencia que en la prestación de servicios hoteleros en algunos casos no se prestan directamente por los inversionistas sino que delegan a un tercero la operación o administración de los hoteles mediante contratos de mandato, cuentas en participación o una "asociación" conocida como Joint Venture. En consecuencia, solicita pronunciamiento de este Despacho para precisar, en este contexto, el alcance de los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 4, 8 y 9 del Decreto 2755 del 2003 para la procedencia de la exención de la renta. Además, señala que hay casos en los que, en el desarrollo de un proyecto hotelero, participan varios inversionistas que se vinculan al mismo utilizando la fiducia y copropiedad hotelera, casos en los cuales se delega igualmente a un tercero operador o administrador del hotel o de la unidad o habitación, bajo los contratos mencionados.

Dentro del marco de generalidad preceptuado en el artículo 19 del Decreto 4048 del 2008, se considera:

El artículo 207-2 del Estatuto Tributario en sus numerales 3 y 4 consagra que son rentas exentas las generadas por servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles y en hoteles que se remodelen y/o amplíen por el término y condiciones que allí se establecen y con los requisitos y controles que establezca el reglamento. A su vez, el Decreto 2755 del 2003 en sus artículos 4 a 9 reglamenta los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

En efecto, en lo que se refiere al desarrollo de la actividad de prestación de servicios hoteleros, es posible que, como en cualquier actividad productora de renta, la actividad se desarrolle directamente por el contribuyente o por intermedio de mandatarios.

En los eventos de intermediación, el beneficio de exención aplica para el contribuyente mandante como beneficiario de la renta exenta generada por la prestación de servicios hoteleros, y no para el mandatario en cuanto es claro que para éste la retribución que percibe por sus servicios en su condición de mandatario tienen distinta naturaleza por que provienen del ejercicio del mandato independientemente de la denominación que se le da a la retribución. Igualmente es claro para esta Dirección, que por el hecho de pactarse como retribución al mandatario un porcentaje de las utilidades provenientes de la prestación de los servicios, no puede decirse que varía el concepto del ingreso relativo a la retribución del mandato. En el contrato de mandato es presupuesto esencial que los ingresos provenientes de la prestación de los servicios relativos a las rentas exentas aquí referidas sean declarados y depurados por el mandante quien a la vez solicitará los respectivos costos, deducciones y retenciones en la fuente, para lo cual el mandatario deberá expedirle una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia contenidas en el artículo 3° del Decreto 1514 de 1998. Así mismo, dicha disposición prevé que las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario, y si éste adquiere bienes o servicios en cumplimiento del mandato, la factura deberá ser expedida a nombre del mandatario para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tengan derecho el mandante.

El mandatario a su vez, deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste, y el mandatario practicará, al momento del pago o abono en cuenta, todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas, y timbre establecidas en las formas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante, e igualmente cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor, como lo ordena el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997.

Por tanto, en aquellos casos de inversionistas en nuevos hoteles y en hoteles que se remodelen y/o amplíen en los términos y condiciones consagrados en los numerales 3° y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y sus normas reglamentarias, los hoteleros inscritos tienen derecho a la exención sea que presten los servicios hoteleros directamente o a través de mandatarios que operan o administran los hoteles. Por su parte, considera el Despacho que dada la naturaleza

eminentemente instrumental de la figura, igual ocurre cuando en el desarrollo un proyecto hotelero participan varios inversionistas que se vinculan al mismo utilizando contratos de fiducia mercantil para la intermediación en la prestación de los servicios hoteleros, sobre el supuesto que el constituyente sea a la vez beneficiario, o cuando siendo propietario de una unidad o habitación en una copropiedad hotelera, el servicio hotelero se presta igualmente por un tercero quien en su condición de mandatario administra el hotel y por tanto la unidad o habitación que hace parte de aquel. Concluyendo, en el caso del mandato es claro, como ya se anotó, que el beneficio aplica para el contribuyente mandante y no para el mandatario administrador de la copropiedad hotelera. No sucede lo mismo, respecto de los ingresos provenientes de títulos emitidos en procesos de titularización inmobiliaria, en razón de que la naturaleza de la renta para su tenedor es diferente a la proveniente de servicios hoteleros.

Otra modalidad utilizada por los inversionistas para el ejercicio de su actividad económica directamente y por ende sin intermediación, es el en "asociación", con el fin de adelantar proyectos que requieren aunar capitales, conocimientos tecnológicos y esfuerzos temporales propios del desarrollo en determinadas actividades, mediante la utilización de contratos de cuentas en participación, de Riesgo Compartido o Joint Venture así como consorcios y uniones temporales, casos en los cuales, si bien estas formas de colaboración empresarial en si mismas no tienen el carácter de sujetos pasivos del impuesto, si le tienen las partes contratantes o asociadas en quienes se concretan tanto las obligaciones sustanciales y formales como los beneficios tributarios. De lo anterior puede concluirse igualmente, que en estos casos la exención del impuesto sobre la renta relativa a los ingresos percibidos por concepto de prestación de servicios hoteleros en nuevos hoteles o en hoteles que se remodelen y/o amplíen, procede también cuando la inversión sea efectuada utilizando contratos de Cuentas en Participación, contratos de Riesgo Compartido o Joint Venture, Consorcios y Uniones Temporales, casos en los cuales la exención procederá en cabeza de las partes o de los miembros de la asociación respecto de la renta que perciban de acuerdo con su participación en el contrato que corresponda, siempre y cuando el servicio hotelero se preste por las partes intervinientes en los contratos o por los miembros de los consorcios y uniones temporales, o por los mandatarios de éstos para la prestación de dichos servicios.

Es preciso señalar que en ningún caso los ingresos provenientes de arrendamientos de nuevos hoteles y de hoteles remodelados y/o ampliados dan lugar al arrendador al beneficio de exención, por tratarse de un tipo de renta diferente a la de prestación de servicios hoteleros.

En tanto tiene íntima relación con los servicios de intermediación y que por lo tanto adquiere especial relevancia en los casos de mandatarios del exterior para prestar servicios en territorio nacional, es de señalar que de acuerdo con el artículo 471 y siguientes del Código de Comercio, para que una sociedad extranjera pueda emprender negocios permanentes en Colombia deberá establecer una sucursal con domicilio en el territorio nacional, para lo cual debe cumplir los requisitos allí exigidos. Y al tenor del artículo 474 lb. se tienen por actividades permanentes, entre otras, la prestación de servicios.

Resta manifestar, que conforme lo consagra el artículo 788 del Estatuto Tributario, los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria, cuando para gozar de esta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso del activo.

ARTÍCULO 789. LOS HECHOS QUE JUSTIFICAN AUMENTO PATRIMONIAL. *Los hechos que justifiquen los aumentos patrimoniales deben ser probados por el contribuyente, salvo cuando se consideren ciertos de conformidad con el artículo 746.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 790. DE LOS ACTIVOS POSEIDOS A NOMBRE DE TERCEROS. *Cuando sobre la posesión de un activo, por un contribuyente, exista alguna prueba distinta de su declaración de renta y complementarios, y éste alega que el bien lo tiene a nombre de otra persona, debe probar este hecho.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 791. DE LAS TRANSACCIONES EFECTUADAS CON PERSONAS FALLECIDAS. *La Administración Tributaria desconocerá los costos, deducciones, descuentos*

y pasivos patrimoniales cuando la identificación de los beneficiarios no corresponda a cédulas vigentes, y tal error no podrá ser subsanado posteriormente, a menos que el contribuyente o responsable pruebe que la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada, o con su sucesión.

ARTÍCULO. DE LAS TRANSACCIONES EFECTUADAS CON PERSONAS FALLECIDAS.

La Administración Tributaria desconocerá los costos, deducciones, descuentos y pasivos patrimoniales cuando la identificación de los beneficiarios no corresponda a cédulas vigentes, y tal error no podrá ser subsanado posteriormente, a menos que el contribuyente o responsable pruebe que la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada, o con su sucesión.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

TÍTULO VII

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO I

Responsabilidad por el pago del impuesto

ARTÍCULO 792. SUJETOS PASIVOS. *Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.*

ARTÍCULO 792. SUJETOS PASIVOS. Los sujetos pasivos en materia tributaria son los contribuyentes, sustitutos, agentes de retención y responsables.

Contribuyente: Quien realiza el hecho generador en todos los elementos que lo componen y se ve obligado al pago del tributo.

Sustituto y agentes de retención con sustitución: No realiza el hecho generador, pero desplazan al contribuyente y está obligado a pagar el monto de la obligación tributaria por decisión del legislador. La relación tributaria se traba con ellos y se persigue el tributo y las sanciones.

Agentes de retención sin sustitución: No realizan el hecho imponible, están obligados a pagar una deuda ajena, y no desplazan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La relación tributaria se traba con ellos, se persigue el tributo y las sanciones.

Responsable: No realiza el hecho imponible, pero incurre en un supuesto fáctico que normalmente es considerado una infracción, contravención o delito; razón por la cual deben cumplir con la obligación del contribuyente.

ARTÍCULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. *Responden con el contribuyente por el pago del tributo:*

- a. *Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario;*
- b. *En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. La solidaridad de que trata este artículo no se aplicará a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas. <Modificado por la Ley 633 del 2002, art. 51>*
- c. *La sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida;*

- d. *Las sociedades subordinadas, solidariamente entre sí y con su matriz domiciliada en el exterior que no tenga sucursal en el país, por las obligaciones de ésta;*
- e. *Los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica.*
- f. *Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.*

ARTÍCULO. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Responden con el contribuyente por el pago del tributo:

- a. Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario;
- b. En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. La solidaridad de que trata este artículo no se aplicará a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas.
- c. La sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida;
- d. Las sociedades subordinadas, solidariamente entre sí y con su matriz domiciliada en el exterior que no tenga sucursal en el país, por las obligaciones de ésta;
- e. Los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica.
- f. Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de octubre del 2009, Expediente 16533

En relación con la excepción de renuncia tácita a la solidaridad (artículo 1573 del Código Civil), por el hecho de que LA DIAN haya librado mandamiento inicialmente contra la sociedad INAUTO LTDA., y posteriormente contra el actor, en su calidad de deudor solidario, la Sala reitera que la misma no está llamada a prosperar. Ello, porque no es una de las excepciones que taxativamente proceden contra el mandamiento de pago, según el artículo 831 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, la solidaridad no es renunciable en materia tributaria, pues, además de que es una figura obligatoria (artículos 793 y ss. del Estatuto Tributario), al no estar expresamente permitida su renuncia en el Estatuto Tributario, implicaría la violación del artículo 6 de la Constitución Política, dado que la función pública es reglada, motivo por el cual los funcionarios públicos responden no sólo por violación de la Constitución y la Ley sino por la omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de junio del 2008, Expediente 15913

Pues bien, de acuerdo con lo narrado, no hay sustento jurídico para considerar la inexistencia del título ejecutivo porque la garantía que prestó el demandante, por sí sola, es un documento que presta mérito ejecutivo, desde la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas. En efecto, conforme con el artículo 828 numeral 4, prestan mérito ejecutivo: "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". Como se anotó, el deudor solidario ofreció como garantía un inmueble de su propiedad descrito en el oficio presentado el 25 de septiembre de 1998 y esta garantía fue aprobada por la Resolución 000273 de 17 de diciembre de 1998 (artículo 1), acto administrativo que al haber concedido el plazo para el pago de la deuda, haber aprobado la garantía ofrecida por el deudor solidario, estaba aceptando al demandante en tal calidad, por lo tanto, en el caso de autos, sí existió título ejecutivo desde el momento en que la Administración declaró sin vigencia la facilidad de pago y ordenó hacer efectiva la garantía. El demandante en el recurso de apelación señala que la facilidad de pago concedida no le fue notificada y por tanto no le es vinculante, sin embargo, aunque no fue un tema de la demanda y su alegato en el recurso de apelación es inoportuno, la Sala observa que la Resolución 000273 de 17 de diciembre de 1998 fue notificada por correo certificado el 21 de diciembre de ese año, por lo tanto queda sin piso el argumento del apelante. De otra parte, el acto administrativo que declaró el incumplimiento de la facilidad, Resolución 000516 de 29 de abril de 1999, quedó ejecutoriado en esa fecha, toda vez que contra el mismo no se interpuso ningún recurso; por el contrario, el 27 de agosto de 1999 Jaime Castaño solicitó a la DIAN que le concediera hasta el 28 de diciembre de 1999 para cancelar la totalidad de la deuda, que no secuestrara el bien embargado y que si transcurrido el término no hubiera pagado, podían proceder contra el inmueble. Por todo lo anterior, a juicio de la Sala, sí existe título ejecutivo, por lo que el cargo no está llamado a prosperar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de abril del 2008, Expediente 16073

Tratándose de sociedades comerciales y Cooperativas, la legislación tributaria previó la responsabilidad solidaria de sus socios frente al pago del impuesto, en los términos de los artículos 793 y 794 del E.T. Como las sanciones tributarias no encajan dentro del concepto anterior, se entiende que, por regla general, respecto del pago de las mismas no opera la responsabilidad solidaria, excepto en el caso del artículo 795 ibídem, es decir, cuando la sanción se genera por la omisión de impuestos por parte de los terceros que incurrir en evasión tributaria, de la cual hayan sido elementos determinantes las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta o las contribuyentes exentas del mismo. En tal evento, dicha norma ordena que esas entidades, sus representantes legales y los miembros de su junta o consejo directivo, respondan solidariamente con el tercero. Por su parte, el artículo 847 del E. T. atribuyó responsabilidad solidaria por las deudas insolutas determinadas por la Administración, a los liquidadores de las sociedades que entren en proceso de disolución, cuando desconocen la prelación de créditos fiscales; y a los representantes legales de las mismas, cuando ocurrido el hecho que produjo la disolución, no informan del mismo a la Administración dentro de los 10 días siguientes, para que ésta le indique las deudas de plazo vencido a cargo de la sociedad, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, entre los socios y accionistas de la sociedad. Por tanto, en cualquier caso, debe entenderse que la deuda para cuyo pago se previó esta responsabilidad a cargo de los liquidadores, cobija el impuesto declarado o determinado oficialmente, o la sanción señalada en el artículo 795 ejusdem, sólo si tiene alguna de las calidades subjetivas que menciona el mencionado artículo 794. De acuerdo con lo anterior, la Sala concluye que respecto del concepto por el cual se libró el mandamiento de pago 990135 de 11 de junio de 1999 (sanción por no informar), no surgió responsabilidad solidaria alguna para la demandante4, aunque hubiere incurrido en las omisiones que del artículo 847 del E.T.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de diciembre del 2005, Expediente 13752

Para efectos tributarios, la responsabilidad de la sociedad absorbente, por las obligaciones tributarias de la sociedad absorbida, está expresamente definida en los artículos 14-1 y 793 literal c) del Estatuto Tributario, en los siguientes términos: "La sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas." (art.14-1). "Responden con el contribuyente por el pago del tributo: [...]c) La sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida". La precisión y claridad las citadas disposiciones, no deja duda respecto de la responsabilidad de la absorbente, por todas las obligaciones tributarias que surgieron o existían a cargo de las sociedades fusionadas o absorbidas, incluidas las sanciones que se derivan del incumplimiento a dichas obligaciones. Como no existe discusión acerca de las obligaciones que el Banco Nacional de Comercio tenía como entidad autorizada para el recaudo de impuestos, entre ellas la de presentar dentro de los términos legales la información y documentos referidos a su actividad

recaudadora, el Banco Ganadero, en su condición de entidad absorbente, es responsable de la sanción derivada de su incumplimiento.

CONCEPTO DIAN 84664 del 2008

Se solicita la revisión del Concepto No. 077464 del 19 de octubre del 2005 por considerar que la solidaridad instaurada en la Ley 633 de 2000 para los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios, con respecto a los intereses y actualización, se aplica a partir de las deudas tributarias adquiridas con posterioridad a la vigencia de esta ley.

Mediante el artículo 51 de la Ley 633 de 2000 se adicionaron los Parágrafos 1° y 2° al artículo 867 del Estatuto Tributario. El Parágrafo 2° hizo solidarios también a los consorcios, además de extender la solidaridad a los intereses y actualización. 4442530

En efecto, el parágrafo 2° citado, era del siguiente tenor:

“Parágrafo 2°—En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios responderá n solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. La solidaridad de que trata este artículo no se aplicará a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas.

En los mismos términos se entienden modificados el inciso primero y el literal b) del artículo 793 y el artículo 794 de este Estatuto”.

Esta norma estuvo vigente hasta la expedición de la Ley 863 del 29 de diciembre del 2003, como quiera que su artículo 34 sustituyó íntegramente el artículo 867-1 del Estatuto Tributario del que hacía parte el parágrafo 2° transcrito. En razón de la modificación, el artículo se circunscribió a regular el tema de la actualización del valor de las sanciones tributarias pendientes de pago, sin hacer mención de la solidaridad, en cuanto que este tema fue objeto del artículo 30 de la misma Ley 863 del 2003 mediante el cual se modificaron los incisos primero y segundo del artículo 794 del Estatuto Tributario, relativo a la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad.

Ahora bien, con el fin de establecer la vigencia de la solidaridad a que hacía referencia el parágrafo 2° del artículo 51 de la Ley 633 de 2000, resulta pertinente tomar en consideración el principio de irretroactividad de la ley, sobre el cual la Sentencia C-549 de 1993 de la Honorable Corte Constitucional indicó:

El orden jurídico exige, en materia tributaria, la existencia del principio de irretroactividad. Y lo tiene que exigir, porque la noción de orden es la armonía de las partes entre sí y de éstas con el todo. Y no puede haber armonía sino existe adecuación jurídica y sentido de oportunidad de la ley en su aplicación en el tiempo. Si la eficacia de una norma es fuera de oportunidad, es inadecuada, y al serlo se torna en inconveniente; y lo que es contrario al principio de conveniencia regulativa es también contrario, por lógica coherencia, al orden público, pues éste riñe con la falta de armonía (...)

La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente (...).

No debe olvidarse que el artículo 363 de nuestra Constitución Política consagra de manera expresa este principio, así: “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

En consecuencia, el parágrafo 2° adicionado al artículo 867-1 del Estatuto Tributario mediante el artículo 51 de la Ley 633 de 2000 rige sobre las deudas que se adquirieron a partir de la vigencia de dicha norma y hasta el momento en que fue sustituida por el artículo 30 de la Ley 863 del 29 de diciembre del 2003, momento a partir del cual la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad se regula por esta última.

En los anteriores términos se modifica la respuesta dada a la pregunta número 5 del Oficio No. 077464 del 19 de octubre del 2005.

CONCEPTO DIAN 16542 del 2008

¿Consulta en relación con el artículo 793 del E.T qué se entiende por sucesión ilíquida, y si la expresión sucesión ilíquida es sinónimo de sucesión liquidada. Pregunta igualmente, si finiquitada una sucesión la Administración Tributaria pierde competencia para proceder al cobro coactivo de sus acreencias fiscales?

[...]

Los artículos 586 y siguientes del C.P.C se ocupan del trámite de la sucesión y según lo establecido en el artículo 587 *Ibidem* desde el fallecimiento de una persona, cualquiera de los interesados que indica el artículo 1312 del C.C. podrá pedir la apertura del proceso de sucesión.

Para efectos tributarios el artículo 7 del Estatuto establece:

“Las personas naturales y las sucesiones líquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios.

La sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquélla en la cual se ejecutorie la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el Decreto Extraordinario 902 de 1988”. Lo anterior es concordante con el artículo 1016 del C.C que señala:

“En toda sucesión por causa de muerte, para llevar a efecto las disposiciones del difunto o de la ley, se deducirá n del acervo o masa de bienes que el difunto ha dejado incluso los créditos hereditarios:

3) Los impuestos fiscales que gravaren toda la masa hereditaria.”

Así las cosas, la sucesión ilíquida es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta y complementarios, y en consecuencia esta obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y procedimentales, por efecto de la asimilación o sustitución que la Ley hace de la persona natural causante, respecto de sus bienes y rentas que deja y que se califica de ilíquida en tanto no sean adjudicados a sus herederos. De conformidad con lo expuesto es evidente que los conceptos de sucesión ilíquida y de sucesión liquidada, tienen un significado diferente.

Ahora bien, respecto a la responsabilidad solidaria de los herederos y legatarios que suceden al causante a partir del momento mismo del fallecimiento y en consecuencia del que yace la herencia, los artículos 793 y 844 del Estatuto Tributario disponen:

“Artículo 793. Responsabilidad solidaria. ...

[...]

“Artículo 844. En los procesos de sucesión. Los funcionarios ante quienes se adelanten o tramiten sucesiones, cuando la cuantía de los bienes sea superior a setecientos mil pesos (\$700.000) (700 UVT) deberán informar previamente a la partición el nombre del causante y el avalúo o valor de los bienes. Esta información deberá ser enviada a la oficina de cobranzas de la administración de impuestos nacionales que corresponda, con el fin de que esta se haga parte en el trámite y obtenga el recaudo de las deudas de plazo vencido y de las que surjan hasta el momento en que se liquide la sucesión.

Si dentro de los veinte (20) días siguientes a la comunicación, la administración de impuestos no se ha hecho parte, el funcionario podrá continuar con los trámites correspondientes.

Los herederos, asignatarios o legatarios podrán solicitar acuerdo de pago por las deudas fiscales de la sucesión. En la resolución que apruebe el acuerdo de pago se autorizará al funcionario para que proceda a tramitar la partición de los bienes, sin el requisito del pago total de las deudas.”

A su vez, este Despacho mediante Oficio 089040 del 20 de diciembre del 2004 manifestó “(...) la intervención de la Administración Tributaria, no es otra que la de acreedora, en virtud de lo cual la entidad se encuentra facultada para hacerse parte dentro del proceso, bien sea dentro de los veinte (20) días siguientes al recibo del aviso, o en cualquier tiempo siempre y cuando sea con anterioridad a proferirse la sentencia de adjudicación, aprobación, liquidación u homologación”.

Todo lo anterior permite precisar que la responsabilidad ante el fisco no se extingue tan pronto se define el proceso sucesoral; cosa diferente, es que los aspectos adjetivos del trámite sucesoral fijen una oportunidad para la intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como parte en el proceso.

Es claro en este punto que la DIAN pierde la facultad de hacerse parte en la oportunidad procesal relativa al trámite sucesoral si previa recepción de la comunicación del notario o juez ante quien se adelanta el trámite de la sucesión no se hace parte con anterioridad al fallo de adjudicación; pero ello no trae como consecuencia que la obligación tributaria sustancial se haya extinguido y con ello su competencia para proceder al cobro coactivo, mientras no se concrete alguna de las formas de extinción de la obligación tributaria previstas en los artículos 800 y siguientes del E.T.

CONCEPTO DIAN 4774 del 2007

Respecto a su inquietud sobre la aplicación de los beneficios para obligaciones tributarias del artículo 7 de la Ley 1066 del 2005 a los deudores solidarios, este despacho hace las siguientes consideraciones:

El literal f) del artículo 793 del Estatuto Tributario establece que responden solidariamente con el contribuyente por el pago del tributo los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.

El artículo 7 de la Ley 1066 del 2006 adiciona un párrafo transitorio al artículo 814 del Estatuto Tributario y prevé:

Parágrafo transitorio. Los contribuyentes que dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley cancelen el treinta por ciento (30%) del valor del impuesto y de las sanciones, frente a uno o varios conceptos y períodos que se encuentren en mora a 31 de diciembre del 2004, podrán tener derecho a obtener una facilidad de pago bajo las siguientes condiciones:

Teniendo en cuenta que el artículo 7 de la Ley 1066 del 2006 adiciona de manera transitoria el artículo 814 del Estatuto Tributario con el fin de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones a los deudores morosos, y que los deudores solidarios responden con el contribuyente por el pago del tributo, se concluye, que aquellos podrán acceder a las facilidades de pago de la s que trata el artículo 7 de la citada ley para el pago de obligaciones tributarias, siempre y cuando no se hubiere hecho efectiva la garantía otorgada.

Finalmente y en relación con la inquietud sobre la aplicación del artículo 7 de la Ley 1066 del 2006 a obligaciones aduaneras le informo que las modificaciones introducidas al artículo 814 del Estatuto Tributario por el cual se regulan las facilidades para el pago son aplicables a las obligaciones de carácter aduanero, toda vez que el artículo 545 del Decreto 2685 de 1999 establece que para el pago de las obligaciones aduaneras podrán concederse acuerdos o facilidades, de conformidad con las normas que para el efecto se establecen en el Estatuto Tributario.

OFICIO DIAN 18791 del 2006

En el escrito de la referencia consulta usted, cuales son las responsabilidades tributarias de los socios de una sociedad gestora de carácter limitado como de una sociedad en comandita por acciones.

Al respecto me permito manifestarle que las obligaciones tributarias nacionales se clasifican en: a) Obligación tributaria sustancial y b) obligaciones tributarias accesorias.

La primera se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y tiene por objeto el pago del tributo. Las segundas consisten en los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes, porque así lo señalan la ley o el reglamento. Entre estos últimos se encuentra la obligación de presentarlas declaraciones tributarias.

El artículo 13 del Estatuto Tributario, establece que: " Las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de que los respectivos socios, comuneros o asociados paguen el impuesto correspondiente a sus aportes o derechos y sobre sus participaciones o utilidades, cuando resulten gravadas de acuerdo con las normas legales.

Se asimilan a sociedades de responsabilidad limitada: las sociedades colectivas, las en comandita simple, las sociedades ordinarias de minas, las sociedades irregulares o de hecho de características similares a las anteriores, las comunidades organizadas, las corporaciones y asociaciones con fines de lucro y las fundaciones de interés privado."

El artículo 14 del E.T. dispone: LAS SOCIEDADES ANONIMAS y ASIMILADAS ESTAN SOMETIDAS AL IMPUESTO. Las sociedades anónimas y asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de que los respectivos accionistas, socios o suscriptores, paguen el impuesto que les corresponda sobre sus acciones y dividendos o certificados de inversión y utilidades, cuando éstas resulten gravadas de conformidad con las normas vigentes.

Se asimilan a sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones y las sociedades irregulares o de hecho de características similares a unas u otras.

De acuerdo con lo anterior, es claro que si las sociedades realizan los hechos generadores de los impuestos de renta, ventas y timbre, deben responder por los impuestos que se generen, lo mismo que por los valores correspondientes a las retenciones en la fuente que deben efectuar.

El artículo 793 del E. T., dispone que en el evento que la sociedad no cancele las sumas que debe pagar, los socios responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica de la cual sean miembros,

a prorrata de sus aportes o participación en la misma y del tiempo durante el cual los hubiere poseído en el respectivo período gravable.

La solidaridad de los socios no existe respecto de las sanciones, razón por la cual, por este concepto, responderá exclusivamente la persona jurídica. Así mismo la solidaridad de que trata esta disposición no se aplicará a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas.

A su turno, el artículo 794 *Ibíd*em, prescribe:

“Inciso 1°. En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.”

“Inciso 2°.- Modificado por el artículo 30 de la Ley 863 del 2003-. Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión, ni será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas.”

De acuerdo con lo anterior, es claro que por expreso mandato legal la solidaridad dispuesta por la materia fiscal no se predica de los socios de sociedades anónimas o asimiladas a anónimas, por lo que estas responden en forma directa y exclusiva de los conceptos a que hace alusión el inciso 1° del artículo 794 *Supra*.

Cabe anotar que copia de su consulta se remitió a la Subdirección de Fiscalización con el fin de poner en conocimiento de dicha dependencia las irregularidades señaladas en su escrito.

OFICIO DIAN 89890 del 2005

1. Si procede algún recurso contra el mandamiento de pago con el que conforme al artículo 828-1 del Estatuto Tributario se vincula el deudor solidario al proceso de cobro coactivo?

En primer lugar es pertinente tener en cuenta, conforme a lo preceptuado en la Circular 00140 del 2004, acorde con la Sentencia C-1202 del 2003, de la Corte Constitucional, que al proferirse las actuaciones administrativas dentro del proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones, con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de los deudores solidarios y/o subsidiarios, deberá n comunicarse mediante escrito dirigido a cada solidario que se encontrare obligado junto con el deudor principal por el mismo período objeto de determinación la existencia, de la actuación administrativa que se inicia al contribuyente, el objeto de la misma, especificando el impuesto, año y período gravable sobre los cuales se propone modificar la liquidación privada, tales como: requerimiento especial y su ampliación cuando a ello hubiere lugar, liquidación de revisión, liquidaciones de aforo y liquidaciones de corrección proferidos en contra del contribuyente respecto del cual se deriva la obligación tributaria sustancial de esta manera, la actuación respecto del acto administrativo debe ejercerse mediante la figura de litisconsorcio facultativo dentro del proceso de determinación y discusión del impuesto o de imposición de sanciones, según sea el caso, que se sigue en contra del deudor principal, en los términos y condiciones de este.

Ahora bien, la solidaridad se da por efectos de la ley conforme lo dispuesto por el artículo 793 del Estatuto Tributario, vinculación que se da en los términos del artículo 828-1 *Ibíd*em, actuación de vinculación contra la cual no proceden recursos en los términos de la ley tributaria al considerarse como actuaciones administrativas de trámite al tenor del artículo 833-1 asaz, los cuales no es posible implementar doctrinariamente. No obstante, considera el Despacho que si por alguna circunstancia se le vincula como solidario a un contribuyente sin serlo por no estar dentro de ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 793 del Estatuto, antes de la notificación del mandamiento de pago puede comunicar dicha circunstancia a la oficina que este conociendo del proceso, aducir las circunstancias que lo excluyen de la calidad de deudor solidario por no darse ninguna de las condiciones que lo vinculan.

No obstante, la ley de manera expresa señala las excepciones que proceden contra el mandamiento de pago y la oportunidad para alegarlas, es así, como los artículos 830 y 831 del Estatuto Tributario, señalan de manera expresa que dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación del mandamiento de pago, podrá n proponerse mediante escrito las excepciones, como lo es la calidad de deudor solidario, según lo dispuesto por el párrafo de la última disposición mencionada, adicionado por el artículo 84 de la Ley 6ª de 1992.

2. En cuanto si es posible la vinculación del deudor solidario sin que previamente se haya iniciado el cobro coactivo al principal, o cuando se ha proferido título ejecutivo contra el deudor principal si éste no ha recurrido, considera el despacho, que debe tenerse en cuenta lo señalado en la Circular 00140 del 2004, la cual da las directrices para la vinculación de los

deudores solidarios acorde con lo mencionado en la sentencia C-1201 del 9 de diciembre del 2003 de la Corte Constitucional, que señala en uno de sus apartes reproducidos en la mencionada Circular:

[...]

En cuando al segundo inciso de la disposición, que fue adicionado por la reciente Ley 788 del 2002, la Corte igualmente entiende que, sobre el supuesto de que el deudor solidario haya sido citado al proceso de determinación de la obligación tributaria, donde ha podido ejercer su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, no resulta inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

[...]

Luego agrega:

[...]

En conclusión, la Corte entiende que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es exequible siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

[...]

De esta manera, la vinculación del deudor solidario se da desde la formación del título como es el requerimiento especial, su ampliación y la determinación, aunque este responde a prorrata de sus aportes y en tal medida puede proponer los recursos mediante la figura del litisconsorcio facultativo sin que existan términos independientes para quienes obren en calidad de litisconsortes, pero ello no implica que el recurso de los solidarios ya sea contra actos de determinación o contra el acto que rechace las excepciones esté supeditado a que el deudor principal lo haya interpuesto. De igual forma se puede vincular a los solidarios, sin que previamente se haya iniciado el cobro coactivo al principal, toda vez que la ley no establece como requisito para la vinculación de los últimos, la del primero.

CONCEPTO DIAN72437 del 2005

La Administración Tributaria, como titular de acreencias insolutas, poseedora de títulos ejecutivos a cargo del causante (que contienen obligaciones claras, expresas y exigibles, y constituyen plena prueba en su contra), está facultada a para efectuar el cobro de las respectivas obligaciones.

El artículo 581 del Código de Procedimiento Civil dispone que si dentro de los quince días siguientes al momento de abrirse la sucesión no se hubiere aceptado la herencia o una cuota de ella, ni hubiere albacea con tenencia de bienes que haya aceptado el cargo, el juez, de oficio o a petición del cónyuge sobreviviente, de cualquiera de los parientes o dependientes del difunto o de quien pretenda promover demanda respecto de ella, declarará yacente la herencia y le designará curador. En la solicitud deberán relacionarse y determinarse los bienes del causante de que se tenga conocimiento e indicarse el lugar de su ubicación, y conocerá de ella el juez competente para iniciar el proceso de sucesión.

Es preciso tener en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1012 del Código Civil, la apertura de la sucesión se produce al momento de la muerte del causante y, en virtud de ello, las personas llamadas por la ley o por el testador a recoger la herencia (delación) pueden, mediante una expresión clara e inequívoca de voluntad, confirmar o rechazar dicha calidad o título, aceptando o repudiando "libremente" la asignación deferida (Sentencia N° 046 de julio 18 de 1998, Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, MP Dr. Carlos Esteban Jaramillo S).

Igualmente, es necesario diferenciar entre la apertura de la sucesión y la apertura del proceso o juicio sucesoral pues, tal como lo ha precisado la jurisprudencia, si el juicio de sucesión no se ha abierto aún y se desconoce quiénes son los herederos del causante, el acreedor debe tramitar la declaratoria de la herencia yacente y solicitar que se le notifiquen al curador de la misma los títulos existentes contra el difunto; curador de la herencia que, al contrario del curador ad litem, sí tiene facultad de disposición de los bienes. (Auto de 1° de mayo de 1999, Tribunal Superior de Bogotá. MP Dra. Ana Lucía Pulgarín Delgado).

En estas condiciones, la DIAN, en su condición de acreedora hereditaria, una vez verifique que existen bienes en cabeza del causante, puede solicitar mediante el cumplimiento de las formalidades señaladas en la ley (arts. 581 y 582 del Código de Procedimiento Civil) la declaratoria de la herencia yacente, para que el juez competente nombre el curador y se surta, por intermedio de éste, la notificación de los títulos ejecutivos y/o del mandamiento de pago, según el estado del proceso.

Lo anterior teniendo en cuenta que, no obstante la ley consagra el procedimiento administrativo coactivo como medio especial para satisfacer el crédito fiscal, con características propias e independientes, los vacíos que surjan al respecto,

deben suplirse con las disposiciones del Código Contencioso Administrativo y, a falta de éstas, con las disposiciones del Código de Procedimiento Civil.

ARTÍCULO 794. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD. *En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.*

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión, ni será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas. <Modificado por la Ley 863 del 2003, art. 30>

PARAGRAFO. En el caso de cooperativas, la responsabilidad solidaria establecida en el presente artículo, sólo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa. <Modificado por la Ley 488 de 1998, art. 108>

ARTÍCULO. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD. En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión, ni será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas.

PARAGRAFO. En el caso de cooperativas, la responsabilidad solidaria establecida en el presente artículo, sólo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de junio del 2009, Expediente 16219

De acuerdo con el artículo 332 del Código de Procedimiento Civil, la cosa juzgada es un medio exceptivo que requiere de la conjunción de los siguientes factores: identidad de partes, identidad de objeto e identidad de causa, es decir, que los sujetos pasivo y activo de la acción sean los mismos en ambos procesos; que las pretensiones en el nuevo proceso correspondan a las mismas que integraban el petitum del primer proceso y que el motivo o razón que sustenta la primera demanda invoque nuevamente en una segunda. En el caso bajo análisis, si bien existe identidad jurídica de partes frente a los pronunciamientos anteriores, no hay identidad de objeto ni identidad de causa, pues, como se precisó, los actos

demandados en este proceso son diferentes a los que fueron objeto de pronunciamiento anterior y las circunstancias que rodearon la expedición de éstos, también fueron diferentes a las que antecedieron a aquéllos, por lo tanto, los fundamentos de las pretensiones tampoco son los mismos. En efecto, a diferencia de los dos mandamientos de pago anteriores al ahora demandado, hubo un hecho determinante para que la DIAN iniciara por tercera vez la ejecución de las deudas a cargo de la demandante, que fue la vinculación como “deudora solidaria” por las obligaciones de TEXTILES DURÁN LTDA. -en liquidación-, a través de la Resolución 01 de 19 de agosto de 1997 confirmada por la 000333 de 28 de agosto de 1998, conforme a la interpretación jurisprudencial de los artículos 794 y 828-1 del Estatuto Tributario efectuada por el Consejo de Estado en abundante jurisprudencia, según la cual, no es la notificación del mandamiento de pago la oportunidad y el medio para hacer la vinculación del deudor solidario a un proceso de cobro coactivo, sino que se requiere un acto administrativo debidamente notificado en el que se establezca su calidad de deudor solidario, “la proporción de su participación”, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas. Ahora bien, aunque en los procesos mencionados se adelantó el cobro coactivo por las mismas obligaciones de TEXTILES DURAN LTDA. -en liquidación- a cargo de la demandante en su calidad de socia y deudora solidaria, no hay identidad de objeto, pues se tratan de diferentes mandamientos de pago y resoluciones de excepciones. Tampoco hay identidad de causa, pues en aquellos procesos se debatió la falta de título ejecutivo por no haber vinculado a los deudores solidarios previamente al mandamiento de pago, mientras que en éste, las excepciones propuestas parten de la base de reconocer que sí hubo tal vinculación a través de la Resolución 01 de 1997, pero que la misma no se encuentra ejecutoriada, que hay inexistencia de la obligación y que operó la prescripción como se advirtió en los antecedentes, además, las razones de la presente demanda son la violación del derecho de defensa, del principio de cosa juzgada y la falta de competencia de la DIAN para iniciar un tercer proceso de cobro en virtud de los pronunciamientos anteriores, de manera que la causa petendi en uno y otros son diferentes, razón por la cual, no se presenta la cosa juzgada aducida como fundamento del recurso. No prospera el cargo.”

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de abril del 2008, Expediente 16073

Tratándose de sociedades comerciales y Cooperativas, la legislación tributaria previó la responsabilidad solidaria de sus socios frente al pago del impuesto, en los términos de los artículos 793 y 794 del E.T. Como las sanciones tributarias no encajan dentro del concepto anterior, se entiende que, por regla general, respecto del pago de las mismas no opera la responsabilidad solidaria, excepto en el caso del artículo 795 *ibídem*, es decir, cuando la sanción se genera por la omisión de impuestos por parte de los terceros que incurrir en evasión tributaria, de la cual hayan sido elementos determinantes las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta o las contribuyentes exentas del mismo. En tal evento, dicha norma ordena que esas entidades, sus representantes legales y los miembros de su junta o consejo directivo, respondan solidariamente con el tercero. Por su parte, el artículo 847 del E. T. atribuyó responsabilidad solidaria por las deudas insolutas determinadas por la Administración, a los liquidadores de las sociedades que entren en proceso de disolución, cuando desconocen la prelación de créditos fiscales; y a los representantes legales de las mismas, cuando ocurrido el hecho que produjo la disolución, no informan del mismo a la Administración dentro de los 10 días siguientes, para que ésta le indique las deudas de plazo vencido a cargo de la sociedad, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, entre los socios y accionistas de la sociedad. Por tanto, en cualquier caso, debe entenderse que la deuda para cuyo pago se previó esta responsabilidad a cargo de los liquidadores, cubija el impuesto declarado o determinado oficialmente, o la sanción señalada en el artículo 795 *eiusdem*, sólo si tiene alguna de las calidades subjetivas que menciona el mencionado artículo 794. De acuerdo con lo anterior, la Sala concluye que respecto del concepto por el cual se libró el mandamiento de pago 990135 de 11 de junio de 1999 (sanción por no informar), no surgió responsabilidad solidaria alguna para la demandante⁴, aunque hubiere incurrido en las omisiones de del artículo 847 del E.T.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de octubre del 2007, Expediente 15358

Determina así la ley, una responsabilidad solidaria de toda clase de asociados, de personas jurídicas por “los impuestos de la sociedad”, correspondientes a los años gravables de 1987 y siguientes, “repartida” a prorrata de sus aportes o acciones en la misma y del tiempo durante el cual los hubiesen poseído en el respectivo año gravable. La finalidad de esta disposición, que data desde la Ley 75 de 1986 (artículo 26) fue contrarrestar la evasión fiscal y asegurar el pago efectivo de los impuestos determinados en cabeza de las sociedades, que a veces eran constituidas por algunas personas con el fin de evadir impuestos, escudados en la personalidad jurídica de la sociedad y valiéndose de la falta de eficacia de la administración tributaria, para lograr el efectivo cobro de los impuestos, tasas y contribuciones.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto del 2007, Expediente 15329

Se precisa que es necesario entonces que exista un título ejecutivo que sirva de soporte al mandamiento de pago, en donde se haga referencia a los elementos descritos en la norma, para que el obligado al pago pueda ejercer de manera

efectiva su derecho de defensa. Ahora bien, el mandamiento de pago no puede servir al mismo tiempo de título ejecutivo y documento de cobro, pues se estaría coartando el legítimo derecho de contradecir la calidad de deudor solidario y la proporción de la obligación que le corresponde en razón de sus aportes en la sociedad y el término de posesión de los mismos. La Sala ha dicho en reiteradas oportunidades, que no es válida la vinculación del deudor solidario hecha directamente en el mandamiento de pago, sino que ésta debe realizarse mediante un acto administrativo previo que deberá ser notificado en debida forma a los socios vinculados, donde se establezca su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas. Lo anterior, porque como se ha expresado en anteriores oportunidades, la notificación del mandamiento de pago debe entenderse restringida al proceso administrativo de cobro coactivo y no a la actuación precedente de formación del título ejecutivo, que necesariamente debe cumplirse, porque el proceso de cobro, que se inicia con la notificación del mandamiento de pago, no tiene como finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino hacer efectivas las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes. En el asunto que estudia la Sala, advierte la Sala que la Administración profirió el mandamiento de pago sin un acto previo que estableciera la calidad de deudor solidario del municipio demandante, la proporción de su participación, las cuantías y los períodos correspondientes.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto del 2007, Expediente 15644

El artículo 847 del Estatuto Tributario, señala que cuando una sociedad comercial entra en cualquiera de las causales de disolución, debe dar aviso a la DIAN, a través del representante legal, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho, con el fin de que ésta le comunique las deudas fiscales de plazo vencido a su cargo. También dispone que los liquidadores que no procuren el pago de las deudas de acuerdo con la prelación de créditos y los representantes legales que omitan dar aviso oportuno a la DIAN de la causal de disolución, serán solidariamente responsables por las deudas insolutas determinadas por la Administración, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, conforme al artículo 794 ibídem. Así pues, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, a prorrata de sus aportes y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable (artículo 794 del Estatuto Tributario vigente para 1996), los liquidadores son solidariamente responsables por las deudas insolutas de la sociedad, sólo si desconocen la prelación de créditos fiscales.

[...]

La Administración libró mandamiento de pago 410 de 21 de septiembre de 2000, contra la sociedad Agropol Limitada y contra los socios, por concepto de impuesto de renta de 1995 y 1996 y la sanción por libros de 1996. Los socios pagaron \$4.507.200, por impuestos y la sanción a cargo de la sociedad Agropol Limitada (fls. 127 y 128 c. ppal.). Con fundamento en el artículo 847 del Estatuto Tributario, el 24 de septiembre del 2001 la DIAN expidió los mandamientos de pago 526, 527 y 528 en contra de los socios, en su calidad de liquidadores, por el saldo de obligaciones a cargo de Agropol Limitada, por impuestos y sanciones por \$12.767.853 más los intereses y actualización. Sin embargo, la Administración aplicó el artículo 847 del Estatuto Tributario sin que se cumpliera el requisito que hacía posible su aplicación, y, por ende, la responsabilidad solidaria de los liquidadores por las deudas insolutas de la declaración, pues no está probado que los demandantes, en su calidad de liquidadores, hubieran desconocido la prelación de créditos. En efecto, en el mandamiento de pago la Administración no controvertió la forma como los socios liquidadores cancelaron las obligaciones; por el contrario, la DIAN tan sólo derivó la responsabilidad solidaria de los actores en la transcripción de la norma, sin explicar ni aportar pruebas que demostraran la violación de la prelación legal de los créditos. Adicionalmente, sólo con ocasión de la contestación de la demanda la DIAN se limitó a afirmar que los actores, como liquidadores, no hicieron la provisión para el pago de impuestos, aspecto que además de no haber sido puesto en conocimiento de los actores en el trámite de la actuación administrativa, carece de todo soporte probatorio. En consecuencia, como no se dieron los presupuestos para que la Administración derivara responsabilidad solidaria de los liquidadores, en los términos del artículo 847 del Estatuto Tributario, los actos acusados son ilegales, motivo suficiente para confirmar la sentencia apelada, pero por las razones aquí expuestas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de marzo del 2006, Expediente 15273

En el presente caso debe hacerse claridad que existe independencia en cuanto a la forma de vinculación del deudor solidario y el título ejecutivo que da lugar al inicio del cobro coactivo por las deudas de la sociedad y a cargo del socio en proporción de sus aportes. Es claro que, el procedimiento de cobro coactivo, no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino la de hacer efectivas, mediante su ejecución, las obligaciones, claras, expresas y actualmente exigibles, previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes, tal como lo dispone el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo. De esta forma, no comparte la Sala el proceder de la Administración,

cuando con fundamento en el artículo 83 de la Ley 6ª de 1992, consideró como suficiente la notificación al contribuyente del mandamiento de pago pues este no puede servir al mismo tiempo de título ejecutivo y documento de cobro.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de mayo del 2005, Expediente 14266

Implica que si bien es procedente condenar en costas a las entidades públicas vencidas, corresponde al juzgador valorar en cada caso la conducta asumida por las partes, en cuanto la condena no procede automáticamente, porque ésta no tiene el mismo tratamiento previsto en el Código de Procedimiento Civil, dentro del cual el criterio para su procedencia contra parte vencida es puramente objetivo." Al verificar en el presente caso la conducta asumida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la Sala considera que no ha existido, ni temeridad ni mala fe que puedan dar lugar a la condena en costas, pues no se encuentra la ausencia arbitraria de fundamentos en los actos anulados, como quiera que éstos resultan del ejercicio de las facultades legales en materia de cobro coactivo, y se fundamentan en las verificaciones previas efectuadas por la entidad, respecto de las sumas adeudadas por Comercializadora Nacional de Automotores Ltda., de la cual era socio el actor.

[...]

Al respecto ha dicho la Sala en reiteradas oportunidades, que no es válida la vinculación del deudor solidario hecha directamente en el mandamiento de pago, sino que ésta debe realizarse mediante un acto administrativo previo que deberá ser notificado en debida forma a los socios vinculados, donde se establezca su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas. Se ha precisado igualmente, que el criterio expuesto sigue siendo válido, después de la entrada en vigencia de la Ley 6ª de 1992, artículo 83, mediante la cual se incorporó al Estatuto Tributario el artículo 828-1 según el cual "La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago". Lo anterior, porque como se ha expresado en anteriores oportunidades, la notificación del mandamiento de pago debe entenderse restringida al proceso administrativo de cobro coactivo y no a la actuación precedente de formación del título ejecutivo, que necesariamente debe cumplirse, porque el proceso de cobro, que se inicia con la notificación del mandamiento de pago, no tiene como finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino hacer efectivas las obligaciones y exigibles, previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sección cuarta, subsección "B", sentencia del 6 de marzo del 2008, Expediente 05-00961-01.

Así las cosas, comienza la Sala por recordar que constituye título ejecutivo todo documento en el cual conste una obligación clara, expresa y exigible, de conformidad con lo prescrito en el artículo 488 del Código de Procedimiento Civil, el cual a la letra reza:

"ARTÍCULO 488. TÍTULOS EJECUTIVOS Pueden demandarse ejecutivamente las obligaciones expresas, claras y exigibles que consten en documentos que provengan del deudor o de su causante y constituyan plena prueba contra él, o las que emanen de una sentencia de condena proferida por el juez o tribunal de cualquier jurisdicción, o de providencia judicial que tenga fuerza ejecutiva conforme a la ley, o de las providencias que en procesos contencioso - administrativos o de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia.

La confesión hecha en el curso de un proceso no constituye título ejecutivo, pero sí la que conste en el interrogatorio previsto en el artículo 294".

De la norma transcrita, resulta claro para la Sala que el título ejecutivo debe por tanto reunir condiciones formales y de fondo, las primeras están dirigidas a que se trate de documento o documentos que conformen unidad jurídica, que sea o sean auténticos, y que emanen del deudor o de su causante, de una sentencia de condena proferida por el juez o tribunal de cualquier jurisdicción, o de otra providencia judicial que tenga fuerza ejecutiva conforme a la ley, o de las providencias que en procesos contencioso administrativos o de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia.

Ahora bien, las exigencias de fondo, atañen a que de estos documentos aparezca, a favor del ejecutante y a cargo del ejecutado, una obligación clara, expresa y exigible y además líquida o liquidable por simple operación aritmética si se trata de pagar una suma de dinero (Art. 497 C.P.C)

Frente a esas connotaciones que debe reunir todo título ejecutivo, según las expresas exigencias del aludido artículo 488 para que pueda librarse orden de pago contra quien lo suscribe como deudor, debe recabarse de acuerdo con lo señalado por la jurisprudencia y la doctrina, que por expresa debe entenderse cuando aparece manifiesta de la redacción misma

del título, por lo que en el documento que la contiene debe aparecer nítido el crédito o deuda; tiene que estar expresamente declarada, sin que haya para ello que acudir a elucubraciones o suposiciones.

La obligación es clara cuando además de expresa aparece determinada en el título; debe ser fácilmente inteligible y entenderse en un solo sentido.

Así mismo, la obligación es exigible cuando puede demandarse el cumplimiento de la misma por no estar pendiente de un plazo o condición. Dicho de otro modo, la exigibilidad de la obligación se debe, a la que debía cumplirse dentro de cierto término ya vencido, o una vez ocurrida la condición a la que estaba sujeta, o para la cual no se señaló término pero cuyo cumplimiento sólo podía hacerse dentro de cierto tiempo que ya transcurrió, y la que es pura y simple por no haberse sometido a plazo ni condición, previo requerimiento

Así las cosas, el proceso de cobro coactivo parte del supuesto de un título en firme en el cual consta una obligación clara, expresa y actualmente exigible conforme al artículo 828 del Estatuto Tributario,

“PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO:

“1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

“2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

“3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

“4. 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.

“5. 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 de Impuestos Nacionales.

“Parágrafo: Para efectos de los numerales 1º y 2º del presente artículo, bastará con la certificación del Administrador de Impuesto o su delegado, sobre la existencia y el valor de las liquidaciones privadas u oficiales.

Para el caso, es preciso señalar que la Administración de Impuestos inició proceso de cobro coactivo contra los socios de la sociedad INVERSIONES GOYI S.A., por el Impuesto sobre la Renta y Complementarios, correspondiente al período gravable 2002 del cual su Representante Legal presentó la declaración privada, que es la que sirve de título de recaudo ejecutivo.

En tal sentido, advierte la Sala que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 83 de la Ley 6ª de 1992, señala:

“VINCULACIÓN DE DEUDORES SOLIDARIOS. La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del Estatuto Tributario.

Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales o adicionales” (inciso adicionado por el artículo 9º de la Ley 788 del 2002).”

De la norma transcrita, la Sala deduce la facultad con que goza la Administración para vincular a los deudores solidarios a través del Mandamiento de Pago, sin necesidad de “títulos individuales o adicionales”. Dicha norma fue objeto de estudio por la H. Corte Constitucional, quién en sentencia C-1201 de 9 de diciembre del 2003, con ponencia del H. Magistrado Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA, la declaró exequible, no obstante, condicionó su exequibilidad a que la vinculación del deudor se hiciera en vía gubernativa, como lo determina el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo. La citada señala:

“Examen concreto de constitucionalidad de la disposición acusada.

14. Alejándose de las consideraciones comentadas anteriormente, vertidas como obiter dicta en la Sentencia C-210 del 2002, en la cual el asunto principalmente debatido era la existencia misma de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, la Corte declarará la exequibilidad de los dos incisos del artículo 828-1 del Estatuto Tributario.

En efecto, no resulta contrario a la Constitución que el legislador disponga, como lo hace el inciso primero, que la vinculación del deudor solidario al proceso de ejecución coactiva se haga mediante la notificación del mandamiento de pago;

sin embargo, ello no puede excluir su vinculación previa al proceso de determinación de la obligación tributaria, por todas las razones que han sido expuestas en la presente Sentencia.

Ahora bien, como se vio, durante un largo tiempo fue entendido por las autoridades administrativas que con base en ese primer inciso del artículo 828-1 del Estatuto Tributario era posible adelantar todo el proceso de determinación de la obligación tributaria sin la citación de los deudores solidarios, de manera que el h. Consejo de Estado se vio en la necesidad de construir una línea jurisprudencial garantista de los derechos de los mismos; en tal virtud, la Corte ahora debe aclarar que el primer inciso del artículo 828-1 no excluye, sino que por el contrario conlleva el que el deudor solidario deba ser citado de todas maneras al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, en la forma prevista en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

En cuanto al segundo inciso de la disposición, que fue adicionado por la reciente Ley 788 del 2002, la Corte igualmente entiende que, sobre el supuesto de que al deudor solidario haya sido citado al proceso de determinación de la obligación tributaria, donde ha podido ejercer su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, no resulta inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

La anterior interpretación hecha por la Corte no implica modificación alguna del procedimiento tributario vigente, toda vez que la vinculación del deudor solidario a la etapa de determinación de la obligación tributaria, si bien no está expresamente prevista en las normas especiales del Estatuto Tributario, si está regulada en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, norma general que resulta aplicable en virtud de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo primero de dicho ordenamiento, según el cual los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas, pero en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de la parte primera del referido Código que sean compatibles.

En conclusión, la Corte entiende que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es exequible siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

Es así, que la legislación tributaria (artículo 794 del Estatuto Tributario) contempla la extensión de la responsabilidad por el pago de los impuestos a los asociados, socios, comuneros, cooperados o suscriptores de la sociedad o ente colectivo a prorrata de su participación, sin hacer distinción alguna sobre el tipo de sociedad, esto es, sin establecer exención alguna a los miembros de las diferentes personas jurídicas o entes con personería que se constituyan.

De otro lado, al examinar los argumentos de la excepción de FALTA DE TÍTULO EJECUTIVO, ellos refieren a que la orden de pago excedió el valor de los aportes de la socia señora MARÍA INÉS BAENA PALACIOS, cuestión a la que la Administración acudió mediante la Resolución 00060 de 30 de diciembre del 2003 al resolver el recurso de reposición contra el Mandamiento de Pago No. 0394, sin que en esa oportunidad la ejecutada haya alegado como argumento la falta de vinculación previa a dichos actos.

Por su parte, el Estatuto Comercial prevé que el representante legal de la sociedad podrá celebrar o ejecutar todos los actos y contratos comprendidos dentro del objeto social y obligaciones de la sociedad o que se relacionen directamente con la existencia y funcionamiento de la misma. Es así, que en el momento de la presentación de la declaración privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por parte del representante legal de la sociedad INVERSIONES GOYI LTDA por el período gravable del 2002, se manifestó la voluntad de cada uno de los socios en cabeza de la persona jurídica principal, razón por la cual el cobro de la misma era exigible a cada uno de ellos de forma solidaria, ya que en la misma se registraron los movimientos fiscales del período gravable correspondiente y el valor del impuesto a pagar.

En el sub examine, encuentra la Sala que si bien es cierto en el momento de la presentación de la declaración privada la sociedad accionante se encontraba constituida como de responsabilidad limitada y, en virtud de su transformación se convirtió según sus estatutos en anónima, momento para el cual la Administración Tributaria libró mandamiento de pago, no lo es menos, se establece, que la sociedad se disolvió sin que existiera solución de continuidad en la sociedad transformada, la cual pasa a ser responsable de las obligaciones adeudadas por la primera de conformidad con lo establecido en la norma mercantil en concordancia con la tributaria .

Caso diferente es el resultado de un proceso de determinación del tributo, esto es el iniciado por la Administración de Impuestos sin la voluntad expresa del contribuyente, lo que amerita un proceso y tratamiento de vinculación solidaria diferente del cobro coactivo, respecto del iniciado con base a una liquidación privada sobre la cual se libró mandamiento de pago.

En consecuencia, es claro para la Sala que el título ejecutivo base de recaudo lo es la declaración privada presentada por la sociedad deudora la cual obliga a sus socios solidariamente al pago sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales al primero, por lo que la Sala revocará la sentencia impugnada.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección "A", 28 de mayo del 2009, Expediente 110013331043200700105-01

Ahora bien, la solidaridad implica que la exigibilidad de las obligaciones puede extenderse a otros sujetos distintos del deudor principal en las condiciones definidas convencionalmente o en virtud de la ley. En materia tributaria la solidaridad debe aplicarse estrictamente en los términos y situaciones expresamente señalados en la ley tributaria.

La responsabilidad solidaria de los socios sobre los impuestos, se encuentra consagrada en el artículo 794 del Estatuto Tributario, el cual preceptúa:

[...]

De acuerdo con la norma transcrita, los socios responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica de la cual sean socios, a prorrata de sus aportes en la misma y del tiempo durante el cual los hubiere poseído en el respectivo período gravable, con las excepciones del inciso final.

Si bien los socios responden solidariamente por los impuestos de la sociedad, estos deben ser vinculados, como lo prescribe el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, así:

[...]

La citada disposición, adicionada por los artículos 83 de la Ley 6ª de 1992 y 9 de la Ley 788 del 2002, fue sometida a control de legalidad ante la H. Corte Constitucional, Corporación que en Sentencia C-1201 de 9 de diciembre del 2003, con ponencia del Magistrado Doctor Marco Gerardo Monroy Cabra, declaró que es exequible "siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo".

Dijo la alta Corporación:

“...

Examen concreto de constitucionalidad de la disposición acusada.

14. Alejándose de las consideraciones comentadas anteriormente, vertidas como obiter dicta en la Sentencia C-210 del 2002, en la cual el asunto principalmente debatido era la existencia misma de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, la Corte declarará la exequibilidad de los dos incisos del artículo 828-1 del Estatuto Tributario.

En efecto, no resulta contrario a la Constitución que el legislador disponga, como lo hace el inciso primero, que la vinculación del deudor solidario al proceso de ejecución coactiva se haga mediante la notificación del mandamiento de pago; sin embargo, ello no puede excluir su vinculación previa al proceso de determinación de la obligación tributaria, por todas las razones que han sido expuestas en la presente Sentencia.

Ahora bien, como se vio, durante un largo tiempo fue entendido por las autoridades administrativas que con base en ese primer inciso del artículo 828-1 del Estatuto Tributario era posible adelantar todo el proceso de determinación de la obligación tributaria sin la citación de los deudores solidarios, de manera que el h. Consejo de Estado se vio en la necesidad de construir una línea jurisprudencial garantista de los derechos de los mismos; en tal virtud, la Corte ahora debe aclarar que el primer inciso del artículo 828-1 no excluye, sino que por el contrario conlleva el que el deudor solidario deba ser citado de todas maneras al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, en la forma prevista en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

En cuanto al segundo inciso de la disposición, que fue adicionado por la reciente Ley 788 del 2002, la Corte igualmente entiende que, sobre el supuesto de que al deudor solidario haya sido citado al proceso de determinación de la obligación tributaria, donde ha podido ejercer su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, no resulta inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

La anterior interpretación hecha por la Corte no implica modificación alguna del procedimiento tributario vigente, toda vez que la vinculación del deudor solidario a la etapa de determinación de la obligación tributaria, si bien no está expresamente prevista en las normas especiales del Estatuto Tributario, si está regulada en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, norma general que resulta aplicable en virtud de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo primero de dicho ordenamiento, según el cual los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas, pero en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de la parte primera del referido Código que sean compatibles.

En conclusión, la Corte entiende que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es exequible siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

...”

Así las cosas, para vincular al deudor solidario al proceso de cobro coactivo se requiere proferir el mandamiento de pago donde conste la obligación debidamente individualizada, pero para promover el proceso se requiere la constitución del título ejecutivo respecto del deudor solidario, como quiera que las liquidaciones oficiales, privadas y otros títulos ejecutivos lo son frente a los contribuyentes a quienes se les práctica, más no cobijan automáticamente a los deudores solidarios, por lo que previo a la vinculación del deudor, la Administración debe producir un acto administrativo notificado en debida forma en el cual determine individualmente las circunstancias que configuran la solidaridad, la proporción de la participación del socio, el tiempo de posesión durante el periodo gravable.

La Sala aclara que el procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino la de hacer efectivas, mediante su ejecución las obligaciones, las cuales deben constar en un título ejecutivo que demuestre que es expresa, clara y actualmente exigible, como lo establece el Código de Procedimiento Civil. Por consiguiente es esencial que el mandamiento de pago se refiera al título ejecutivo, que es precisamente el que demuestra la existencia de la obligación que se hace efectiva mediante esta clase de proceso. . La ejecución parte y requiere de la existencia de un acto previo, denominado título ejecutivo que una vez exigible permite el adelantamiento del proceso de cobro.

El mandamiento de pago no puede servir al mismo tiempo de título ejecutivo y documento de cobro, pues se estaría coartando el legítimo derecho de contradecir la calidad de deudor solidario y la proporción de la obligación que le corresponde en razón de sus aportes en la sociedad y el término de posesión de los mismos.

En sentido similar se pronunció el H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Magistrada Ponente Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, en sentencia de 11 de diciembre del 2008, Expediente 16823, en la cual dijo:

“...

Lo primero que es necesario precisar es que los deudores solidarios o subsidiarios llamados por la ley a responder de las obligaciones o deberes tributarios de un tercero, deben contar con la oportunidad de ejercer las garantías derivadas del debido proceso y derecho de defensa (art. 29 de la Constitución Política), no solamente a partir del momento en que se inicia la ejecución coactiva de la deuda fiscal con el mandamiento de pago, sino con anterioridad, bien sea a través de una actuación que así la de a conocer o involucrándolos en el proceso de determinación oficial del tributo.

En efecto, si bien la obligación sustancial tributaria surge ex lege, y la solidaridad se deriva de ella, debe estar contemplada en un título ejecutivo conocido por el deudor solidario o subsidiario, en el que dimensione la carga económica que debe asumir, y en donde por el interés jurídico que le asiste, haya tenido el derecho de intervenir en las distintas etapas en defensa de sus intereses.

Precisamente la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de diciembre 9 del 2003, declaró la exequibilidad del segundo inciso del artículo 828-1 del Estatuto Tributario [adicionado por el artículo 9o de la Ley 788 del 2002], bajo el entendido que el deudor solidario debe ser citado al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, en la forma prevista en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, para que ejerza su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, de ahí que no resultaba inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

De manera que es equivocada la posición de la entidad fiscal de considerar que por efectos de la aplicación del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, no es necesario que exista un título ejecutivo previo que permita vincular al deudor solidario, pues ha sido constante la posición jurisprudencial de la Sección en el sentido de distinguir el acto procesal de notificación del mandamiento de pago, con el título ejecutivo, ya que el primero es el medio a través del cual es posible la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro, y el segundo la causa material que justifica tal vinculación, es decir el acto contentivo de la obligación clara expresa y exigible, cuyo cobro se pretende.

Así las cosas, en concordancia con lo dicho por la Corte Constitucional, siempre y cuando se vincule al deudor solidario al proceso de determinación de la obligación tributaria [art. 28 del C.C.A.], el acto administrativo ejecutoriado con el que este proceso finaliza, en el que se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco, pueden serle oponibles en su calidad de título ejecutivo, así como el mandamiento de pago proferido dentro del proceso de ejecución coactiva con fundamento en el mismo.

En los demás eventos [liquidaciones privadas] para garantizar el postulado constitucional de debido proceso y derecho de defensa [art. 29 C.P.], la Sala reitera la necesidad de vincular al deudor solidario por las obligaciones tributarias que

deba la sociedad de la cual es socio, a través de un acto previo por medio del cual se determinen individualmente las circunstancias que configuran la solidaridad, se establezca la calidad de solidario del deudor, la proporción de la participación del socio en el capital social, tiempo de posesión durante el periodo gravable y la cuantía que le corresponde. Dicho acto, debidamente notificado y ejecutoriado es el título ejecutivo indispensable para librar el mandamiento de pago.

En conclusión, como la Sala no advierte la existencia de un título ejecutivo que vinculara al demandante como deudor solidario por las obligaciones tributarias de la sociedad MULTIJUEGOS Y APUESTAS LTDA., prospera la excepción prevista en el numeral 7 del artículo 831 del Estatuto Tributario de “falta de título ejecutivo” y en consecuencia procederá a confirmar la sentencia apelada en este punto.

...”

La Sala concluye que aún en el evento de que el cobro coactivo se origine en declaraciones privadas de la sociedad, y con el fin de garantizar el debido proceso y derecho de defensa, se debe vincular al deudor solidario a través de un acto previo al mandamiento de pago, en el que se determine individualmente las circunstancias que configuran la solidaridad, la calidad de solidario del deudor, la proporción de la participación del socio en el capital social, el tiempo de posesión durante el periodo gravable y la cuantía que le corresponde, acto que, debidamente notificado y ejecutoriado, es el título ejecutivo indispensable para librar el mandamiento de pago.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección “B”, sentencia del 8 de octubre del 2009, Expediente No- 07 -00141-01

Es así, que la legislación tributaria (E.T., art. 794) contempla la extensión de la responsabilidad por el pago de los impuestos a los asociados, socios, comuneros, cooperados o suscriptores de la sociedad o ente colectivo a prorrata de su participación, esto es, sin establecer exención alguna a los miembros de las diferentes personas jurídicas o entes con personería que se constituyan.

Por su parte, el Estatuto Comercial prevé que el representante legal de la sociedad podrá celebrar o ejecutar todos los actos y contratos comprendidos dentro del objeto social y cumplir con las obligaciones a cargo de la sociedad o que se relacionen directamente con la existencia y funcionamiento de la misma. Es así, que en el momento de la presentación de la declaración privada por parte del representante legal de la sociedad INVERSIONES RESIDENCIALES LTDA., se manifestó la voluntad de cada uno de los socios en cabeza de la persona jurídica principal, razón por la cual el cobro de la misma era exigible a cada uno de ellos de forma solidaria, ya que en la misma se registraron los movimientos fiscales del periodo gravable correspondiente y el valor del impuesto a pagar, sin que importe su transformación a anónima.

Caso diferente es el resultado de un proceso de determinación del tributo, esto es el iniciado por la Administración de Impuestos sin la voluntad expresa del contribuyente, lo que amerita un proceso y tratamiento de vinculación solidaria diferente del cobro coactivo, respecto del iniciado con base a una liquidación privada sobre la cual se libró mandamiento de pago.

En el sub examine, encuentra la Sala que si bien es cierto en el momento de la presentación de la declaración privada la sociedad accionante se encontraba constituida como de responsabilidad limitada y, en virtud de su transformación se convirtió según sus estatutos en anónima, momento para el cual la Administración Tributaria libró mandamiento de pago, no lo es menos, se establece, que la sociedad se disolvió sin que existiera solución de continuidad en la sociedad transformada, la cual pasa a ser responsable de las obligaciones adeudadas por la primera de conformidad con lo establecido en la norma mercantil en concordancia con la tributaria,

En consecuencia, es claro para la Sala que el título ejecutivo base de recaudo lo es la declaración privada presentada por la sociedad deudora, la cual obliga a sus socios solidariamente al pago sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales al primero, por lo que los actos objeto de la litis se encuentran ajustados a derecho.

OFICIO DIAN 02550 DE 2010

Se solicita a este Despacho precisar, qué sujetos constituyen deudores solidarios y en qué forma se les deben comunicar los actos realizados por la Administración dentro del proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones cuando el deudor principal es una Cooperativa.

Sobre el particular el inciso 1 del artículo 794 del Estatuto Tributario, regula la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad. Veamos:

“En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable [...]” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo del mismo artículo, regula específicamente la responsabilidad solidaria en el caso de cooperativas y en tal sentido establece que dicha responsabilidad solidaria sólo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa, en otras palabras, la responsabilidad solidaria únicamente estará en cabeza de los cooperados que ostenten las características establecidas en la norma, siempre teniendo presente que dicha responsabilidad solo se predica “[...] a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable [...]”.

En este contexto cuando la Circular 0140 de Octubre 4 del 2004 indica que las Divisiones de Fiscalización y Liquidación “[...] deberán comunicar mediante escrito dirigido a cada solidario o subsidiario que se encontrare obligado junto con el deudor principal por el mismo periodo objeto de determinación, la existencia de la actuación administrativa que se inicia al contribuyente [...]” es de entender que en el caso de las Cooperativas dada la expresa previsión legal, esta comunicación deberá hacerse, además del deudor principal, únicamente a los cooperados señalados como solidarios.

Con relación a cuál es el procedimiento que debe seguir la Administración para realizar dichas comunicaciones, el numeral 2 de la Circular 140 del 2004 estableció los parámetros requeridos al tenor de la normatividad vigente; adicionalmente este Despacho se pronunció sobre el tema mediante Oficio 97256 de Noviembre 28 del 2007 el cual da respuesta a sus inquietudes y por ello se anexa.

OFICIO DIAN15497 del 2008

Solicita en el escrito de la referencia aclarar si la interrupción del término de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, prevista para las sociedades que entran en concordato, liquidación forzosa administrativa, trámite de reestructuración empresarial, liquidación obligatoria y proceso de insolvencia, se aplica igualmente respecto de los responsables solidarios.

[...]

El Artículo 818 del Estatuto Tributario regula la interrupción de prescripción de la acción de cobro en los siguientes términos:

[...]

El artículo 794 del Estatuto Tributario, establece la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad de la siguiente manera:

[...]

Es preciso tener en cuenta que dadas las particularidades de la obligación solidaria tributaria, donde cada uno de los socios, copartícipes o asociados responde por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica, a prorrata de sus aportes y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable, acorde con lo dispuesto por el artículo 794 citado, existen pronunciamientos dentro de los cuales se destaca el contenido del Concepto 040423 del 14 de julio del 2003, transcrito en el oficio 108791 del 31 de octubre del 2008, en los que se afirmó:

Por otra parte, se advierte que el término de prescripción para efectuar el cobro coactivo tanto al obligado principal como a los deudores solidarios y subsidiarios tiene el mismo inicio, aunque los fenómenos legalmente establecidos para su interrupción o suspensión, dependerán de las circunstancias propias de cada ejecución individualmente considerada [...]”

De esta manera, para establecer si la interrupción del término de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, prevista para las sociedades que entran en concordato, liquidación forzosa administrativa, trámite de reestructuración empresarial, liquidación obligatoria y proceso de insolvencia, se aplica igualmente respecto de los responsables solidarios deben tenerse en cuenta las circunstancias bajo las cuales opera la interrupción, la suspensión, la renuncia expresa o tácita y que el término de prescripción para el deudor principal y para los deudores solidarios se encuentra supeditado a las circunstancias propias de cada ejecución individualmente considerada.

CONCEPTO DIAN 84664 DE 2008

¿El párrafo 2° del artículo 51 de la Ley 633 de 2000 que adicionó el artículo 867-1 del Estatuto Tributario se aplica a deudas tributarias generadas a partir de la vigencia de la mencionada ley o se aplica a deudas existentes antes de su vigencia?

Tesis jurídica:

El párrafo 2° del artículo 51 de la Ley 633 de 2000 referente a la responsabilidad solidaria para los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios, con respecto a los intereses y actualización, se aplica únicamente a las deudas tributarias generadas a partir de su vigencia.

Interpretación jurídica:

Se solicita la revisión del Concepto No. 077464 del 19 de octubre del 2005 por considerar que la solidaridad instaurada en la Ley 633 de 2000 para los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios, con respecto a los intereses y actualización, se aplica a partir de las deudas tributarias adquiridas con posterioridad a la vigencia de esta ley.

Mediante el artículo 51 de la Ley 633 de 2000 se adicionaron los Parágrafos 1° y 2° al artículo 867 del Estatuto Tributario. El Parágrafo 2° hizo solidarios también a los consorcios, además de extender la solidaridad a los intereses y actualización.

En efecto, el Parágrafo 2° citado, era del siguiente tenor:

“Parágrafo 2°.- En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios responderá n solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. La solidaridad de que trata este artículo no se aplicará a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas.

En los mismos términos se entienden modificados el inciso primero y el literal b) del artículo 793 y el artículo 794 de este Estatuto”.

Esta norma estuvo vigente hasta la expedición de la Ley 863 del 29 de diciembre del 2003, como quiera que su artículo 34 sustituyó íntegramente el artículo 867-1 del Estatuto Tributario del que hacía parte el párrafo 2° transcrito. En razón de la modificación, el artículo se circunscribió a regular el tema de la actualización del valor de las sanciones tributarias pendientes de pago, sin hacer mención de la solidaridad, en cuanto que este tema fue objeto del artículo 30 de la misma Ley 863 del 2003 mediante el cual se modificaron los incisos primero y segundo del artículo 794 del Estatuto Tributario, relativo a la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad.

Ahora bien, con el fin de establecer la vigencia de la solidaridad a que hacía referencia el párrafo 2° del artículo 51 de la Ley 633 de 2000, resulta pertinente tomar en consideración el principio de irretroactividad de la ley, sobre el cual la Sentencia C-549 de 1993 de la Honorable Corte Constitucional indicó:

El orden jurídico exige, en materia tributaria, la existencia del principio de irretroactividad. Y lo tiene que exigir, porque la noción de orden es la armonía de las partes entre sí y de éstas con el todo. Y no puede haber armonía sino existe adecuación jurídica y sentido de oportunidad de la ley en su aplicación en el tiempo. Si la eficacia de una norma es fuera de oportunidad, es inadecuada, y al serlo se torna en inconveniente; y lo que es contrario al principio de conveniencia regulativa es también contrario, por lógica coherencia, al orden público, pues éste riñe con la falta de armonía (...)

La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente (...).

No debe olvidarse que el artículo 363 de nuestra Constitución Política consagra de manera expresa este principio, así: “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

En consecuencia, el párrafo 2° adicionado al artículo 867-1 del Estatuto Tributario mediante el artículo 51 de la Ley 633 de 2000 rige sobre las deudas que se adquirieron a partir de la vigencia de dicha norma y hasta el momento en que fue sustituida por el artículo 30 de la Ley 863 del 29 de diciembre del 2003, momento a partir del cual la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad se regula por esta última.

En los anteriores términos se modifica la respuesta dada a la pregunta número 5 del Oficio No. 077464 del 19 de octubre del 2005.

OFICIO DIAN 34466 DE 2008

Consulta en el escrito de la referencia si una cooperativa constituida como consecuencia de una escisión en agosto del 2007, estaría obligada a liquidar y pagar el impuesto al patrimonio.

[...]

Para absolver el cuestionamiento planteado, es necesario remitirnos a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 222 de 1995 que establece los casos en los que se configura la escisión en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 3º. MODALIDADES. Habrá escisión cuando:

1. Una sociedad sin disolverse, transfiere en bloque una o varias partes de su patrimonio a una o más sociedades existentes o las destina a la creación de una o varias sociedades.

2. Una sociedad se disuelve sin liquidarse, dividiendo su patrimonio en dos o más partes, que se transfieren a varias sociedades existentes o se destinan a la creación de nuevas sociedades.

La sociedad o sociedades destinatarias de las transferencias resultantes de la escisión, se denominarán sociedades beneficiarias.

Los socios de la sociedad escindida participarán en el capital de las Sociedades beneficiarias en la misma proporción que tengan en aquélla, salvo que por unanimidad de las acciones, cuotas sociales o partes de interés Representadas en la asamblea o junta de socios de la escidente, se apruebe una participación diferente”.

La Superintendencia de Sociedades, en concepto N° 22713 de mayo 10 del 2002 en torno al tema de la figura jurídica de la escisión, sostuvo:

“...Sobre este particular debe precisarse que la escisión ha sido entendida en el derecho societario como una figura jurídica de reestructuración empresarial, en virtud de la cual una sociedad puede reorganizar los distintos elementos económicos, comerciales y administrativos empleados en su actividad comercial con el fin de alcanzar propósitos diversos, que pueden ir desde la simple solución de conflictos entre los asociados, hasta el más complejo proceso de redimensionamiento de la estructura organizacional.

“En los términos como fue consagrada en la ley colombiana, características fundamentales de la escisión son en primer lugar, el traspaso patrimonial en bloque de por lo menos una de las partes fraccionadas del patrimonio, según lo establecido en el Artículo 3 de la ley 222 de 1.995 que al consagrar las distintas modalidades de escisión, señala que la misma tiene lugar cuando una sociedad sin disolverse transfiere en bloque una o varias partes de su patrimonio” a sociedades existentes o las destina a la creación de una o más o, cuando una sociedad se disuelve sin liquidarse dividiendo su patrimonio en dos o más partes, transfiriéndolas igualmente a otras sociedades o destinándolas para la creación de nuevas y, en segundo lugar, la integración de los socios de la sociedad escidente a la sociedad beneficiaria como contraprestación por la parte patrimonial trasladada, característica que se desprende de ese mismo texto legal cuando ordena que salvo el voto unánime de las partes alicuotas representadas en la correspondiente reunión los socios de la sociedad escindida participarán en el capital de las sociedades beneficiarias en la misma proporción que tengan en aquella...”.

Por su parte el artículo 14-2 del Estatuto Tributario en relación con los efectos tributarios de la escisión de sociedades dispone:

[...]

Para efectos tributarios, en el caso de la escisión de una sociedad, no se considerará que existe enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide.

Las nuevas sociedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a períodos anteriores a la escisión. Lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794.”

El parágrafo del artículo 794 del Estatuto Tributario en relación con el tema de la responsabilidad solidaria de los administradores o gestores de negocios o actividades de las cooperativas señala:

[...]

PARÁGRAFO. Adicionado Ley 488/1998, artículo 108. En el caso de cooperativas, la responsabilidad solidaria establecida en el presente artículo, sólo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa [...].

De acuerdo con las normas transcritas y teniendo en cuenta que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo, las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta que a 1° de enero del 2007 poseían un patrimonio líquido, determinado en la forma prevista en el ordenamiento tributario, igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000), se encuentran obligadas a declarar y pagar dicho impuesto, por los años gravables 2007 a 2010.

En el caso de la escisión prevista en el numeral 1° del artículo 3° de la Ley 222 de 1995, es decir, el de una sociedad que sin disolverse, transfiere en bloque una o varias partes de su patrimonio a una o más sociedades existentes o las destina a la creación de una o varias sociedades, si la sociedad escidente a 1° de enero del 2007 cumplía con los requisitos previstos en el artículo 293 del Estatuto Tributario, se encuentra obligada a declarar y pagar el impuesto al patrimonio por los años gravables señalados en la ley, de igual manera, si la sociedad sin disolverse transfiere parte de su patrimonio a una o más sociedades existentes, si las sociedades beneficiarias a 1° de enero del 2007 cumplían con los requisitos previstos en el artículo 293 del Estatuto Tributario también estarán obligadas a declarar y pagar el mencionado impuesto.

En el evento de que una sociedad contribuyente del impuesto al patrimonio, sin disolverse, destine una o varias partes de su patrimonio a la creación de una o varias sociedades con posterioridad 1° de enero del 2007, no se configura para las nuevas sociedades creadas después de la fecha reseñada el hecho generador previsto en el artículo 293 del Ordenamiento Tributario.

En el caso de la escisión prevista en el numeral 2° del artículo 3° de la Ley 222 de 1995, si la sociedad, se disuelve sin liquidarse, dividiendo su patrimonio en dos o mas partes, que se transfieren a varias sociedades existentes o se destinan a la creación de nuevas sociedades, al no encontrarse dentro de las excepciones a la sujeción del impuesto al patrimonio previstas en el artículo 297 del Estatuto Tributario, estarán obligadas a su declaración y pago si se configura el hecho generador previsto en el artículo 293 del Ordenamiento Fiscal.

Las nuevas sociedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la entidad escindida en los términos establecidos en los artículos 14-2 y 794 del Estatuto Tributario.

CONCEPTO DIAN 97256 DE 2007

1. ¿Tratándose de deudores subsidiarios, a quién se debe dirigir la comunicación a la que se refiere la Circular No 140 del 2004?

Los obligados al cumplimiento de los deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omiten cumplir con tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión, así lo disponen los artículos 573 y 798 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la comunicación de los actos administrativos que se deriven de la actuación administrativa se deberá enviar a las personas que en el desarrollo de la misma se definan como deudores subsidiarios.

Lo anterior sin perjuicio del deber de notificar los actos administrativos al representante del contribuyente o a quien haga sus veces, como sujeto procesal dentro de la actuación administrativa.

2. ¿La comunicación de que trata la Circular No 140 del 2004, se debe dirigir a los socios o partícipes que formaron parte de la sociedad durante el periodo gravable a la cual se refiere la actuación?

El deudor solidario de una obligación tributaria debe ser comunicado oportunamente del proceso de determinación en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, que prescribe que cuando de ella se desprenda que hay particulares que puedan resultar afectados en forma directa, se debe comunicar la existencia de la actuación y el objeto de la misma.

Quiere ello decir, que se debe enviar la comunicación a todos los que hayan tenido la calidad de deudores solidarios así sea por un corto periodo, con el fin de darles la oportunidad de ejercer sus derechos dentro del proceso.

3. ¿A qué dirección se debe enviar la comunicación a los deudores solidarios o subsidiarios de que trata la Circular No 140 del 2004, cuando no se encuentran inscritos en el Registro Único Tributario? En caso que el oficio sea devuelto por el correo, ¿Cuál es el procedimiento a seguir?

En virtud de la sentencia C-1201 del 2003, de la Corte Constitucional el procedimiento para dar a conocer la actuación administrativa debe atender lo establecido en el artículo 14 del Código Contencioso Administrativo que consagra la citación de terceros determinados al proceso.

El inciso tercero del mismo artículo señala que si la citación no fuere posible, o pudiere resultar demasiado costosa o demorada, se hará la publicación de que trata el artículo 15 ibídem, que dispone que se insertará en la publicación que para el efecto tuviere la entidad, o en un periódico de amplia circulación nacional o local, según el caso, el texto o un extracto de aquel que permita identificar su objeto.

Por tanto, al existir un procedimiento definido a seguir no es pertinente utilizar las normas de notificación establecidas en el Estatuto Tributario.

4. ¿Qué otros actos administrativos se comunican, además de los señalados en la Circular No 140 del 2004?

De acuerdo con lo resuelto en la sentencia 0-1201 del 2003 de la Corte Constitucional, se deberán comunicar los actos que se profieran dentro del proceso administrativo tributario, en consideración a que con este procedimiento se procura garantizarles a los deudores subsidiarios o solidarios según el caso los derechos de defensa, contradicción y, en general, el debido proceso.

5. ¿Desde cuándo surte efectos la sentencia C-1201 del 2003, de la Corte Constitucional?

Sobre el particular se debe tener en cuenta lo previsto en la ley estatutaria de la administración de justicia en relación con el momento a partir del cual producen efectos las sentencias proferidas por la Corte Constitucional en virtud de la acción de inexecutable, en concordancia con la posición asumida por la misma corporación, la cual dispone que tienen efectos hacia el futuro a menos que la misma corporación resuelva lo contrario y a partir del día siguiente a aquel en que se tomó la decisión bajo la condición de haber sido divulgada a través de los medios ordinarios reconocidos por la corporación, aún cuando la notificación se surta con posterioridad, conforme lo manifestó la misma Corte en sentencia T-832 del 2003.

Como en el caso particular, la Corte no se pronunció sobre el tema, sus efectos son hacia el futuro.

En consecuencia, la obligación de enviar la comunicación a los deudores solidarios y subsidiarios dentro de los procesos de determinación surge a partir del momento en que produjo efectos la sentencia.

6. ¿Qué tipo de actuación constituye el oficio de comunicación de que trata la Circular 140 de octubre del 2004?

La comunicación en los términos de la sentencia 0-1201 del 2003 de la Corte Constitucional es el medio por el cual se da a conocer el inicio de una actuación administrativa tributaria a los terceros interesados y los respectivos actos administrativos conforme lo dispone el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

CONCEPTO DIAN 6973 del 2007

Sobre la presentación de información de las sociedades liquidadas, fusionadas o escindidas, conforme a lo establecido en los literales b), c), d), y e), del artículo 631 del Estatuto Tributario, le manifestamos:

Mediante Conceptos 040302 de 2000 y 034464 del 2005, que constituyen doctrina vigente de la entidad se precisó en relación con las sociedades liquidadas:

“En consecuencia, si una sociedad liquidada es objeto por parte de la Administración Tributaria de un actuación, por ejemplo un requerimiento ordinario, un emplazamiento para declarar, un emplazamiento para corregir, un requerimiento especial, etc., por años gravables anteriores a la liquidación, y encontrándose la administración dentro del término para revisar, es el liquidador quien debe responder en virtud del mandato contenido en las disposiciones comerciales antes mencionadas.

“En tal sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado en sentencia del 19 de abril de 1996 al manifestar “[...] la sociedad liquidada de conformidad con los artículos 22, 228, 230, 234 y 241 del Código de Comercio sigue respondiendo de sus pasivos a través del liquidador quien la representa [...]” Debe entenderse que dicha representación hace referencia también al cumplimiento de deberes formales [...]

“Como corolario de lo expuesto tenemos que cuando se trata de sociedades liquidadas la representación de las mismas la tendrá el liquidador dentro del término de los Cinco (5) años que contempla el artículo 256 del Código de Comercio y no se exigirá el requisito de la firma de revisor fiscal por imposibilidad de efectuar el nombramiento [...]”

De lo expuesto se puede concluir que es el liquidador de la sociedad quien tiene la obligación de enviar la información solicitada en virtud de las prescripciones del artículo 631 del Estatuto Tributario, para lo cual es indispensable que se cumpla con los parámetros señalados por las resoluciones que reglamentan la exigencia de la información.

Respecto de la fusión de sociedades, es a la sociedad absorbente o la nueva sociedad que surge de la fusión a quien le corresponde atender los requerimientos de la Administración, según lo dispone el artículo 14-1 del Estatuto Tributario, al ordenar que la nueva sociedad que surge de la fusión responde por las demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas.

En cuanto a las sociedades fusionadas el concepto 034464 del 2005, precisó: “[...] si bien jurídicamente se consolidan, en la práctica la cuenta corriente así como las obligaciones de la absorbida por los periodos fiscales anteriores a la fusión tienen origen en personas jurídicas diferentes, identificadas cada una tributariamente, así la absorbente a partir de la formalización de la fusión deba cumplir las obligaciones formales y sustanciales de la primera por los periodos fiscales en que aquella tuvo vida jurídica.”

En el caso de la escisión de sociedades, las nuevas sociedades producto de la escisión son responsables solidarios con la sociedad escindida tanto por los impuestos, anticipas, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de esta última, exigibles al momento de la escisión, y como de las que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a periodos anteriores a la escisión.

CONCEPTO DIAN 103722 DE 2006

La solidaridad implica que la exigibilidad de las obligaciones puede extenderse a otros sujetos distintos del deudor principal en las condiciones definidas convencionalmente o en virtud de la ley. En materia tributaria la solidaridad debe aplicarse estrictamente en los términos y situaciones expresamente señalados en la ley tributaria.

La responsabilidad solidaria de los socios sobre los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica de la cual sean socios, está consagrada entre otras normas, en el artículo 794 del Estatuto Tributario y ella procede a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Esta responsabilidad es atribuida al socio por el simple hecho de ser socio. Al respecto, la Honorable Corte Constitucional en la sentencia C-210 de 2000 consideró que: La responsabilidad nace de la condición simple y voluntaria de ser socio, independientemente de si se tiene o no la representación o administración del ente social, situación que exige una actitud responsable a los socios por los impuestos de la sociedad.

De otra parte y en cuanto a la responsabilidad solidaria de los representantes legales y liquidadores por los impuestos de la sociedad, el artículo 847 del Estatuto Tributario dispone que esta procede cuando los representantes legales omitan dar aviso dentro de los diez (10) días siguientes al momento en que se da cualquiera de las causales de disolución de la sociedad o cuando los liquidadores desconozcan la prelación de créditos fiscales, solidaridad que procede sobre las deudas insolutas que sean determinadas por la administración.

Los artículos 794 y 847 del Estatuto Tributario no establecen que para la vinculación de los representantes legales o liquidadores como deudores solidarios deba previamente vincularse a los socios como deudores solidarios, así como tampoco ordena que el cobro de las acreencias se efectúe primero en cabeza de estos últimos y según lo ha precisado la doctrina de este Despacho, es distinta la exigibilidad del pago a los deudores solidarios y subsidiarios.

Para los solidarios nace en forma coetánea con la del deudor principal, mientras que para el subsidiario sólo se hace presente cuando intentado el cobro al principal, este no lo haya satisfecho integralmente y no exista procesalmente forma de obtenerlo de manera forzada (Concepto No. 40423 de 14 de julio del 2003).

Al expresar el párrafo del artículo 847 del Estatuto Tributario que la solidaridad allí establecida se aplica sin perjuicio de la señalada en el artículo 794 ibídem, está indicando que la solidaridad de los administradores o liquidadores no perjudica la posibilidad que tiene la administración de recurrir, adicionalmente y si lo estima necesario, a la responsabilidad solidaria de los socios para el pago de las obligaciones de la sociedad.

Conforme con lo inicialmente manifestado, al aplicarse la solidaridad en materia tributaria de acuerdo con los términos señalados en la ley, la administración está legitimada para accionar contra cualquiera de los deudores solidarios sin que el hecho de no vincular a la totalidad de los mismos implique la violación al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

En cuanto a un supuesto perjuicio ocasionado al sujeto pasivo o a una presunta violación del espíritu de justicia, vale la pena traer a colación apartes de la Sentencia C-210 de 2000 de la Honorable Corte Constitucional en la cual, al estudiar la constitucionalidad del artículo 794 del Estatuto Tributario se refirió a la solidaridad en materia tributaria en los siguientes términos:

(...) la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad no es una carga injusta, ya que la figura de la responsabilidad tributaria, no traslada la carga tributaria a los socios, quienes, entre otras cosas, en razón de la solidaridad pueden recobrar lo pagado, subrogándose en los derechos de la Nación frente a la sociedad, hasta concurrencia de su importe, es decir, que la responsabilidad solidaria de los socios, es una regla general equitativa y justa, como quiera que la obligación fiscal, esto es, los sujetos, el hecho gravado, la base gravable y la tarifa, reposa, principalmente sobre el ente societario, como deudor tributario, de manera que, en el evento jurídico en que surja la aplicación del principio de solidaridad, el socio podría cancelar de su propio patrimonio la obligación tributaria y posteriormente subrogarse en los derechos del acreedor fiscal y naturalmente repetir contra los demás socios por la suma pagada, pues recuérdese que de la clase y naturaleza de las obligaciones solidarias está la posibilidad legal que uno de los deudores solidarios que pague al acreedor puede subrogarse en los créditos que haya satisfecho para luego recuperar el mayor valor pagado de la prestación debida hasta concurrencia de su deuda.

OFICIO DIAN 38858 del 2006

Conforme con lo anterior, le informo que este despacho se ha pronunciado de manera general sobre la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad. Así, mediante concepto Nro. 060395 de julio 3 del 2001, se precisó que los socios de sociedades y demás sujetos señalados en el ordenamiento tributario responden solidariamente con la sociedad por los impuestos, actualizaciones e intereses, más no por las sanciones.”

Es así como a su tenor literal expresa:

“En anteriores oportunidades este Despacho se ha pronunciado acerca de la solidaridad de los socios de la sociedad por las obligaciones tributarias de ésta prevista en especial en el artículo 194 del estatuto Tributario, y la forma en la cual responden; en este contexto, se expidió entre otros, el concepto No. 30633 de Marzo 31 de 2000 que se anexa para su ilustración.

No obstante lo analizado en el concepto que se remite, es importante precisar que el artículo 51 de la Ley 633 de 2000 que adicionó el artículo 867-1 del Estatuto Tributario, dispuso en el párrafo 2do: “En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual son miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo periodo gravable. La solidaridad de que trata este artículo no se aplicará a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas. En los mismos términos se entienden modificados el inciso primero y el literal b) del artículo 793 y el artículo 794 del este estatuto.

Es decir que dada la alusión al artículo 794 del Estatuto Tributario que hace el artículo 51 de la ley de reforma tributaria en comento, debe entenderse modificada la disposición tributaria referida y en consecuencia los socios de sociedades y

demás sujetos señalados en la misma responden solidariamente con la sociedad por los impuestos, actualización e intereses más no por las sanciones, y ella se determina en la forma prevista el artículo 794 en estudio.

La ley 222 de 1995, sujeta a las empresas unipersonales al régimen aplicable al de las sociedades de responsabilidad limitada, con idéntico tratamiento en materia fiscal (Art. 18 PAR.), Y siendo que los artículos 793 y 794 del E.T. consagran la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, el socio único en la empresa unipersonal debe responder solidariamente por las deudas fiscales a cargo de la persona jurídica.

OFICIO DIAN 33810 DE 2006

¿Puede ser vinculado como deudor solidario una sociedad anónima a un proceso coactivo?

Tal como se le indicó en el Oficio N° 027765 del 3 de abril del 2006, con fundamento en el artículo 794 del Estatuto Tributario, sí es factible vincular como deudor solidario en un proceso coactivo a una sociedad anónima, toda vez que la norma, para efectos de la responsabilidad solidaria, no hace ninguna distinción acerca de la calidad de los socios.

Es bueno advertir que la no aplicación de la disposición contenida en el artículo 794 del Estatuto Tributario en el caso de las sociedades anónimas, en los términos del inciso 2° de la norma, sólo tiene efectos respecto de la sociedad contribuyente, deudora principal de la obligación tributaria, pero no respecto de los socios que son los que responden solidariamente por la obligación.

Ahora bien, en cuanto al nuevo interrogante planteado en su oficio N° 33539 del 6 de abril del 2006, que no fue incluido en su primera solicitud, acerca del tratamiento aplicable antes de la modificación del artículo 794 del Estatuto Tributario por la Ley 863 del 2003, le informó que dicha modificación se refirió únicamente al concepto de las obligaciones objeto de responsabilidad (al incluir, además de los impuestos, la actualización y los intereses de mora), pero no cambió las condiciones para ser considerado deudor solidario en calidad de socio, por las deudas tributarias de la sociedad.

Lo anterior responde, igualmente, el nuevo interrogante planteado en su comunicación del 6 de abril del 2006, relativo a la vinculación de los socios efectuada con anterioridad a la modificación del citado artículo 794, pues es claro que tal vinculación, al amparo de la misma disposición, es procedente desde antes de la expedición de la Ley 863 del 2003.

2. Asimismo, en su oficio del 29 de diciembre del 2005 preguntó:

¿Se podría decretar la nulidad de un proceso coactivo al que ha sido vinculado como deudor solidario una sociedad anónima al no decretarse la excepción estando probada?

Teniendo en cuenta que dicha inquietud estaba fundamentada en las preguntas 1 y 2 de su cuestionario inicial, se le respondió con el mismo criterio. Frente al interrogante planteado en el punto 2, se le indicó, claramente y sin ambigüedades, que la excepción no era procedente, conforme lo indicado en la respuesta al primer interrogante.

Ahora bien, como en su nueva comunicación (radicada el 6 de abril de los corrientes) solicita usted que le aclaremos si en los procesos coactivos de cobro solo es posible proponer excepciones o si adicionalmente se pueden proponer nulidades, le remito la doctrina que al respecto ha proferido este Despacho, contenida en el Concepto N° 0 71001 de octubre 30 del 2002. En dicho pronunciamiento se admite la posibilidad de plantear incidentes de nulidad, conforme lo previsto en el Código de Procedimiento Civil, respecto de actuaciones surtidas dentro del proceso de cobro, con posterioridad al mandamiento de pago.

3. En su oficio del 29 de diciembre del 2005 consultó:

¿Podría ser vinculada una sociedad extranjera que nunca ha tenido sucursal, agencia, representante o agente de negocios ni sociedades subordinadas en Colombia como deudor solidario en un proceso coactivo?

¿Es aplicable la ley colombiana a una sociedad extranjera que nunca ha tenido sucursal, agencia, representante o agente de negocios ni sociedades subordinadas en Colombia y estuvo sometida en su totalidad de dineros recibidos en Colombia a retención?

Tal como se le informó en el oficio 027765 del 3 de abril del 2006, una sociedad extranjera que nunca ha tenido sucursal, agencia, representante o agente de negocios ni sociedades subordinadas en Colombia sí puede ser vinculada como

deudor solidario en un proceso coactivo. El fundamento legal para ello está contenido en los artículos 793 y 794 del Estatuto Tributario en armonía con lo dispuesto en el artículo 100 de la Constitución Política, según el cual los extranjeros se someten a la ley colombiana en las mismas condiciones de los nacionales.

Es del caso señalar que los artículos 793 y 794 citados, para efectos de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, no establecen ninguna excepción en atención a la calidad de los socios, como es la circunstancia de que uno de ellos sea una sociedad extranjera sin sucursal, agencia o sociedades subordinadas en Colombia.

En tal sentido se reitera lo expuesto en el oficio No. 027765 del 3 de abril del 2006 por cuanto, a la luz de nuestra legislación, es claro que en todos los casos en que una sociedad extranjera sea contribuyente o deudor solidario de obligaciones tributarias le es aplicable la ley tributaria colombiana. Para el efecto es preciso observar lo dispuesto en el artículo 20 del Estatuto Tributario:

“Art. 20.- Las sociedades extranjeras son contribuyentes. Salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

Para tales efectos, se aplica el régimen señalado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas.”

4. En su oficio del 29 de diciembre del 2005 preguntó:

¿Se puede adelantar un proceso de cobro coactivo en contra de una sociedad extranjera que nunca ha tenido sucursal, agente de negocios ni sociedades subordinadas en Colombia cuando está prohibido por la ley y el Pacto de Montevideo?

¿Se pueden ordenar medidas cautelares dentro de un proceso coactivo a una empresa extranjera que no tiene domicilio ni agente ni representante ni subordinada en Colombia?

Al respecto, en nuestra comunicación del 3 de abril del 2006 se le aclaró que los Acuerdos Multilaterales de Comercio de Servicios del MERCOSUR, como es el caso del Pacto de Montevideo, no tienen ninguna incidencia en el proceso coactivo de cobro de los impuestos administrados por la DIAN; es claro y se reitera que, en el evento en que una sociedad extranjera sea contribuyente o deudor solidario de obligaciones tributarias, la legislación aplicable es la colombiana, salvo las excepciones que puedan consagrar los pactos internacionales.

Respecto de las medidas cautelares, le reitero que sí se pueden ordenar medidas cautelares dentro de un proceso coactivo a una empresa extranjera que no tiene domicilio ni agencia ni representante ni subordinada en Colombia, en calidad de deudor solidario, dado que los bienes del deudor son prenda general de sus obligaciones, independientemente del lugar donde éste se encuentre. Lo anterior con fundamento en los artículos 837 del Estatuto Tributario y 2488 del Código Civil.

Finalmente, debemos señalar que el derecho a presentar solicitudes a la Administración y la obligación de responder a las mismas se desarrollan dentro del marco del debido respeto entre las autoridades y los particulares, en el entendido de que la claridad de las respuestas no depende de que estas correspondan a los intereses del consultante.

En el presente caso, el hecho de que la respuesta dada por este despacho no haya resultado favorable a sus intereses, como se infiere de los términos desobligantes de su comunicación, no significa que la solicitud no haya sido atendida en debida forma.

ARTÍCULO 795. SOLIDARIDAD DE LAS ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES QUE SIRVAN DE ELEMENTO DE EVASIÓN. *Cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal gravamen, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.*

ARTÍCULO. SOLIDARIDAD DE LAS ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES QUE SIRVAN DE ELEMENTO DE EVASIÓN. Cuando los no contribuyentes o los contribuyentes exentos, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.

ARTÍCULO 795-1. PROCEDIMIENTO PARA DECLARACIÓN DE DEUDOR SOLIDARIO. *En los casos del artículo 795, simultáneamente con la notificación del acto de determinación oficial o de aplicación de sanciones, la Administración Tributaria notificará pliego de cargos a las personas o entidades, que hayan resultado comprometidas en las conductas descritas en los artículos citados, concediéndoles un mes para presentar sus descargos. Una vez vencido éste término, se dictará la resolución mediante la cual se declare la calidad de deudor solidario, por los impuestos, sanciones, retenciones, anticipos y sanciones establecidos por las investigaciones que dieron lugar a este procedimiento, así como por los intereses que se generen hasta su cancelación.*

Contra dicha resolución procede el recurso de reconsideración y en el mismo sólo podrá discutirse la calidad de deudor solidario.

ARTÍCULO. PROCEDIMIENTO PARA DECLARACIÓN DE DEUDOR SOLIDARIO. En los casos del artículo anterior, solidaridad de las entidades no contribuyentes que sirvan de elemento de evasión, simultáneamente con la notificación del acto de determinación oficial o de aplicación de sanciones, la Administración Tributaria notificará pliego de cargos a las personas o entidades, que hayan resultado comprometidas en las conductas descritas en los artículos citados, concediéndoles un mes para presentar sus descargos. Una vez vencido éste término, se dictará la resolución mediante la cual se declare la calidad de deudor solidario, por los impuestos, sanciones, retenciones, anticipos y sanciones establecidos por las investigaciones que dieron lugar a este procedimiento, así como por los intereses que se generen hasta su cancelación.

Contra dicha resolución procede el recurso de reconsideración y en el mismo sólo podrá discutirse la calidad de deudor solidario.

ARTÍCULO 796. SOLIDARIDAD DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS POR EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. *Los representantes legales de las entidades del sector público, responden solidariamente con la entidad por el impuesto sobre las ventas no consignado oportunamente que se cause a partir de diciembre 24 de 1986, y por sus correspondientes sanciones.*

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 797. SOLIDARIDAD FISCAL ENTRE LOS BENEFICIARIOS DE UN TÍTULO VALOR. *Cuando varias personas aparezcan como beneficiarios en forma conjunta, o*

bajo la expresión y/o, de un título valor, serán solidariamente responsables del impuesto correspondiente a los respectivos ingresos y valores patrimoniales.

Cuando alguno de los titulares fuere una sociedad de hecho o sociedad que no presente declaración de renta y patrimonio, serán solidariamente responsables los socios o partícipes por los impuestos correspondientes a la sociedad.

Cuando alguno de los beneficiarios de que trata este artículo cancelare los impuestos correspondientes al respectivo título valor, la Administración Tributaria no podrá exigir el pago a los demás beneficiarios.

ARTÍCULO. SOLIDARIDAD FISCAL ENTRE LOS BENEFICIARIOS DE UN TÍTULO VALOR. Cuando varias personas aparezcan como beneficiarios en forma conjunta, o bajo la expresión y/o, de un título valor, serán solidariamente responsables del impuesto correspondiente a los respectivos ingresos y valores patrimoniales.

Cuando alguno de los titulares fuere una sociedad de hecho o sociedad que no presente declaración de renta y patrimonio, serán solidariamente responsables los socios o partícipes por los impuestos correspondientes a la sociedad.

Cuando alguno de los beneficiarios de que trata este artículo cancelare los impuestos correspondientes al respectivo título valor, la Administración Tributaria no podrá exigir el pago a los demás beneficiarios.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 798. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. *Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.*

ARTÍCULO. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

CONCEPTO DIAN 97256 DE 2007

Solicita se respondan una serie de preguntas relativas a la Circular 140 del 4 de octubre del 2004, que establece el procedimiento para comunicar a los responsables solidarios y subsidiarios de las obligaciones tributarias:

1. ¿Tratándose de deudores subsidiarios, a quién se debe dirigir la comunicación a la que se refiere la Circular No 140 del 2004?

Los obligados al cumplimiento de los deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omiten cumplir con tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión, así lo disponen los artículos 573 y 798 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la comunicación de los actos administrativos que se deriven de la actuación administrativa se deberá enviar a las personas que en el desarrollo de la misma se definan como deudores subsidiarios.

Lo anterior sin perjuicio del deber de notificar los actos administrativos al representante del contribuyente o a quien haga sus veces, como sujeto procesal dentro de la actuación administrativa.

2. ¿La comunicación de que trata la Circular No 140 del 2004, se debe dirigir a los socios o partícipes que formaron parte de la sociedad durante el periodo gravable a la cual se refiere la actuación?

El deudor solidario de una obligación tributaria debe ser comunicado oportunamente del proceso de determinación en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, que prescribe que cuando de ella se desprenda que hay particulares que puedan resultar afectados en forma directa, se debe comunicar la existencia de la actuación y el objeto de la misma.

Quiere ello decir, que se debe enviar la comunicación a todos los que hayan tenido la calidad de deudores solidarios así sea por un corto periodo, con el fin de darles la oportunidad de ejercer sus derechos dentro del proceso.

3. ¿A qué dirección se debe enviar la comunicación a los deudores solidarios o subsidiarios de que trata la Circular No 140 del 2004, cuando no se encuentran inscritos en el Registro Único Tributario? En caso que el oficio sea devuelto por el correo, ¿Cuál es el procedimiento a seguir?

En virtud de la sentencia C-1201 del 2003, de la Corte Constitucional el procedimiento para dar a conocer la actuación administrativa debe atender lo establecido en el artículo 14 del Código Contencioso Administrativo que consagra la citación de terceros determinados al proceso.

El inciso tercero del mismo artículo señala que si la citación no fuere posible, o pudiere resultar demasiado costosa o demorada, se hará la publicación de que trata el artículo 15 ibídem, que dispone que se insertará en la publicación que para el efecto tuviere la entidad, o en un periódico de amplia circulación nacional o local, según el caso, el texto o un extracto de aquel que permita identificar su objeto.

Por tanto, al existir un procedimiento definido a seguir no es pertinente utilizar las normas de notificación establecidas en el Estatuto Tributario.

4. ¿Qué otros actos administrativos se comunican, además de los señalados en la Circular No 140 del 2004?

De acuerdo con lo resuelto en la sentencia 0-1201 del 2003 de la Corte Constitucional, se deberán comunicar los actos que se profieran dentro del proceso administrativo tributario, en consideración a que con este procedimiento se procura garantizarles a los deudores subsidiarios o solidarios según el caso los derechos de defensa, contradicción y, en general, el debido proceso.

5. ¿Desde cuándo surte efectos la sentencia C-1201 del 2003, de la Corte Constitucional?

Sobre el particular se debe tener en cuenta lo previsto en la ley estatutaria de la administración de justicia en relación con el momento a partir del cual producen efectos las sentencias proferidas por la Corte Constitucional en virtud de la acción de inexecuibilidad, en concordancia con la posición asumida por la misma corporación, la cual dispone que tienen efectos hacia el futuro a menos que la misma corporación resuelva lo contrario y a partir del día siguiente a aquel en que se tomó la decisión bajo la condición de haber sido divulgada a través de los medios ordinarios reconocidos por la corporación, aún cuando la notificación se surta con posterioridad, conforme lo manifestó la misma Corte en sentencia T-832 del 2003.

Como en el caso particular, la Corte no se pronunció sobre el tema, sus efectos son hacia el futuro.

En consecuencia, la obligación de enviar la comunicación a los deudores solidarios y subsidiarios dentro de los procesos de determinación surge a partir del momento en que produjo efectos la sentencia.

6. ¿Qué tipo de actuación constituye el oficio de comunicación de que trata la Circular 140 de octubre del 2004?

La comunicación en los términos de la sentencia 0-1201 del 2003 de la Corte Constitucional es el medio por el cual se da a conocer el inicio de una actuación administrativa tributaria a los terceros interesados y los respectivos actos administrativos conforme lo dispone el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

ARTÍCULO 799. RESPONSABILIDAD DE LOS BANCOS POR PAGO IRREGULAR DE CHEQUES FISCALES. *Los establecimientos bancarios que pagaren o negociaren o en cualquier forma violaren lo previsto en la ley sobre el cheque fiscal, responderán en su totalidad por el pago irregular y sus empleados responsables quedarán sometidos a las sanciones legales y reglamentarias del caso.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

OFICIO DIAN 007234 DE 2005

Si un formulario de declaración, cualquiera sea su concepto, puede ser pagado con varios cheques.

La legislación tributaria reglamenta claramente los lugares en que se debe efectuar el pago de los impuestos, la autorización para recaudar su pago, la forma de aproximación de los valores en los recibos de pago, el pago de las obligaciones con títulos y certificados, y no contempla prohibición alguna respecto de efectuarlos con distintos cheques o diferentes modalidades de pago, es decir, que lo predominante aquí, es la finalidad, y no el medio con que se pretenda cancelar la obligación tributaria.

Por su parte el Decreto 3101 de diciembre 31 de 1990 señala en su artículo 21 que los bancos recibirán el pago de los impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, en efectivo, tarjeta de crédito que administre la entidad bancaria o mediante cheque girado sobre la misma plaza de la oficina que lo recibe y únicamente a la orden del banco receptor. Las demás entidades financieras autorizadas recibirán el pago mediante tarjeta de crédito.

En cuanto al pago del impuesto de timbre y la retención en la fuente por enajenación de activos fijos, sólo se podrá realizar en efectivo o mediante cheque librado por un establecimiento de crédito sometido al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, igual situación se debe observar respecto de la retención en la fuente que se debe consignar ante los notarios y las oficinas de tránsito, según sea el caso.

El párrafo del artículo 21 del Decreto en mención, establece por su parte que los bancos, los notarios y las oficinas de tránsito, bajo su responsabilidad, podrán recibir cheques librados en forma distinta a la señalada o habilitar cualquier procedimiento que facilite el pago, en estos casos, las entidades mencionadas deberán responder por el valor del recaudo, como si se hubiera pagado en efectivo. (subrayado fuera de texto).

Cabe aclarar que anualmente el Gobierno Nacional expide los decretos, por medio de los cuales se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones, es así como el Decreto 3805 de Diciembre 30 del 2003, en su artículo 29 prevé la presentación y pago de las declaraciones para la vigencia 2004 estableciendo: El pago del impuesto se podrá realizar en efectivo, cheque, tarjeta de crédito, débitos por abonos en cuenta o por cualquier otro sistema de pago ofrecido por las entidades financieras autorizadas para recaudar.

Los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente en el año 2005, se establecen mediante el Decreto 4345 del 22 de diciembre del 2004, indicándose que el pago del impuesto podrá realizar en las mismas formas de pago señaladas anteriormente.

La Ley 1 de enero 8 1980 creó el cheque fiscal, reglamentación que hace referencia al tratamiento que la entidad recaudadora autorizada debe otorgar a los valores recibidos por concepto del pago de impuestos, e igualmente a las sanciones previstas para quienes no den cumplimiento a los preceptos allí señalados, con el fin de garantizar los pagos efectuados a favor de la Nación- Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales por parte de los contribuyentes, en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El artículo 799 del Estatuto Tributario por su parte, también contempla la responsabilidad de los bancos por pagos irregulares de cheques fiscales, imputando a ellos la responsabilidad por el pago o negociación, violando cualquiera de las formas previstas en la Ley para los cheques fiscales.

Requiere Usted a este Despacho se aclare si realizados varios pagos en un mismo mes por concepto de Retención en la Fuente e Impuesto Sobre las Ventas, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene en cuenta la totalidad de los pagos realizados o solamente el último.

Las formas de extinción de las obligaciones tributarias, constituyen la materia de estudio del Libro Quinto, Título VII, Capítulo II, artículos 800 y siguientes del Estatuto Tributario es así como se establece en el artículo 803 ibídem que se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los bancos autorizados, aúnen los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retención en la fuente, o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto.

Significa lo anterior, que la totalidad de los pagos efectuados por el contribuyente independientemente del concepto, fecha o entidad autorizada para recibirlos, son tenidos en cuenta por la Entidad. Diferente situación constituye la imputación de los mismos, pues ésta se debe hacer conforme lo dispone el artículo 804 del mismo estatuto, modificado por el artículo 139 de la Ley 223 de 1995, respetando la prelación en la imputación de los pagos, entendida ésta como la institución que permite que todos aquellos pagos realizados por cualquier concepto, se deberán imputar al periodo e impuesto que indique el contribuyente o responsable de retención primero a las sanciones, segundo, a los intereses, y por último a los anticipos, impuestos o retenciones, junto con la actualización por inflación cuando hubiere lugar a ello.

Cuando el pago haya sido imputado de manera diferente a la señalada, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales lo reimputará en el orden señalado, sin que se requiera de acto administrativo previo.

En consecuencia, todos los pagos recibidos son tenidos en cuenta para el pago de las obligaciones Tributarias, aún cuando estos deban ser aplicados por la Entidad, respetando la prelación contenida en el artículo 804 citado.

Plantea en su escrito de consulta, si en el caso de autos había necesidad de corregir las declaraciones presentadas con su consecuente pago de moras e intereses por unas sumas de dinero que la administración ya había recibido.

La oficina Jurídica de conformidad con lo previsto por el artículo 1° de la Resolución N° 5467 del 2001, en concordancia con el artículo 11° del Decreto 1265 de 1999, como inicialmente se aclaró se encuentra facultada para pronunciarse únicamente sobre asuntos de carácter general, en consecuencia la respuesta al punto tercero se esbozará en dichos términos.

El artículo 634 del Estatuto Tributario, modificado por el art. 3° de la Ley 788 del 2002, establece la sanción por mora por el no pago oportuno de los impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente o responsable, quien deberá liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

Dicho pago se deberá efectuar respetando la prelación de pagos contenida en el artículo 804 citado.

En cuanto a la procedencia de la corrección de las declaraciones tributarias, obrantes al expediente dentro de la investigación número 142-82952, adelantado por la Procuraduría General de la Nación, ésta podrá ser determinada una vez realizadas las inspecciones y revisiones tributarias a que haya lugar, conforme lo señalan las disposiciones contempladas en los artículos 588 y siguientes del Estatuto Tributario, función para la cual no se encuentra facultado este Despacho.

CAPÍTULO II

Formas de extinguir la obligación tributaria

SOLUCIÓN O PAGO

ARTÍCULO 800. LUGAR DE PAGO. *El pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse en los lugares que para tal efecto señale el Gobierno Nacional.*

El Gobierno Nacional podrá recaudar total o parcialmente los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, a través de bancos y demás entidades financieras.

ARTÍCULO. LUGAR DE PAGO. El pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse en los lugares que para tal efecto señale la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria Territorial podrá recaudar total o parcialmente los tributos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados dentro de su competencia, a través de bancos y demás entidades financieras.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2008, Expediente 16395

Al respecto ha sido criterio de la Sala, que la expresión "Hasta" consagrada en las disposiciones sancionatorias implica un margen de flexibilidad que permite a la Administración graduar la sanción, sin que de lugar a entender que el porcentaje o valor que se consagra, deba ser considerado como valor fijo, sino como un tope máximo. A su vez, la Sala en las sentencias citadas señaló, que deben existir razones suficientes que ameriten que se imponga el porcentaje máximo, pues de no ser así, se vulnerarían los criterios de proporcionalidad y equidad obligatorios en todas las actuaciones de la Administración. De acuerdo con lo anterior, las formulas aritméticas que fijó la Sala en las anteriores providencias fueron las siguientes: Respecto al primer literal del artículo 675, la Sala indicó que para este evento, basta aplicar una regla de tres simple, para determinar un monto proporcional de la sanción, pues si el tope máximo en este caso es de \$16.000 (Año 2002 D.R. 2794 del 2002), está suma se aplicará cuando los errores alcancen el 3 por ciento de documentos errados frente al total de documentos por tipo y la suma se rebajará en la medida en que el porcentaje de error también sea menor. En relación con los otros dos numerales, la Sala indicó que se debe aplicar una regla de tres compuesta de la siguiente forma: Para el segundo numeral, es decir cuando los errores se encuentran entre un 3 por ciento y un 5 por ciento la tarifa de la sanción oscila entre \$16.000 (teniendo en cuenta que el numeral 1 dice que hasta \$16.000 para errores entre el 1 por ciento y el 3 por ciento) y \$32.000. Así a menor porcentaje de error, la tarifa a aplicar sería próxima a los \$16.000 y en caso de un porcentaje de error mayor, la tarifa también será mayor, es decir próxima a los \$32.000. El tercer numeral, cuando los errores superan el 5 por ciento la tarifa de la sanción oscila entre \$32.000 (teniendo en cuenta que el numeral 2 dice que hasta \$32.000 para errores entre el 3 por ciento y el 5 por ciento) y \$48.000. Así a menor porcentaje de error, la tarifa a aplicar sería próxima a los \$32.000 y en caso de un porcentaje de error mayor, la tarifa también será mayor, es decir próxima a los \$48.000.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de agosto del 2006, Expediente 14197

Por lo expuesto y como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, la autorización otorgada a las entidades financieras para recaudar impuestos y tributos aduaneros y para recibir declaraciones tributarias, es una función administrativa, cuyo ejercicio está específicamente regulado por la ley, entre otros en los artículos 801, 636, 674 y siguientes del Estatuto Tributario, así como en las Resoluciones de carácter general que han expedido el Ministerio de Hacienda y Crédito Público

y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En ese orden de ideas, la vinculación entre el fisco y las instituciones financieras, cuando son autorizadas para recaudar tributos, no las limita a ser simples “agentes de transferencia de bienes”, en los términos del literal j) del artículo 7° del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, pues las obligaciones de los bancos no provienen del convenio autónomo entre partes, sino que emanan directamente de la ley y de las demás normas reglamentarias. Si bien la justificación para entregar la función de recaudo a los bancos y demás entidades financieras, radica en la experiencia y profesionalización que tienen en el manejo de dinero y en los riesgos propios que conlleva dicha actividad, ello no significa que al ser autorizados para recaudar, estas operaciones se enmarquen dentro de sus objetivos comerciales de carácter privado, ni que la relación con el fisco sea contractual. El Ministerio de Hacienda a través de la Resolución 770 de 1995, vigente para la época de los hechos, determinó en su artículo 1° que la autorización de recepción y recaudo no debe ser “contraria a las funciones que para cada una de estas instituciones señala el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero [...]”, lo que ratifica que al Fisco le interesa obtener la colaboración de las entidades financieras, atendiendo su profesionalización en cuanto al manejo y administración de recursos del público, pero sin que con ello se afecten los objetivos comerciales y funciones para las cuales están autorizadas [...] En conclusión, la Sala reitera que la autorización para recaudar impuestos y tributos aduaneros y para recibir declaraciones tributarias que se extiende a los bancos y demás entidades especializadas, corresponde al ejercicio de funciones públicas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de marzo del 2006, Expediente 14723

Ahora bien, con todo y que el procedimiento seguido por el Banco Popular no incluyó el diligenciamiento del recibo oficial de pago en bancos, lo cierto es que los dineros por concepto de la sanción por informar extemporáneamente ingresaron al fisco a través del sistema SEBRA, como lo demuestra la certificación expedida por el Jefe de la División de Contabilidad de la Dirección del Tesoro Nacional que obra a folio 45 del cuaderno principal y que fue aportada a la Administración tributaria en vía gubernativa [...]

Lo anterior significa, que el pago de la sanción fue efectuado directamente al fisco, a través de su delegado, el Banco de la República, que contrario a lo afirmado por la DIAN, sí está autorizado para recaudar tributos, como ocurre por ejemplo, cuando se pagan impuestos nacionales a través de TIDIS, de conformidad con el Decreto 2289 de 1996. En este caso, se demostró el pago de la sanción reducida y tiene plena validez, como quiera que lo debido fue recibido efectivamente por el fisco, a pesar que no se utilizó el recibo oficial de pago en bancos. Debe primar lo sustancial, la realidad del pago, frente a las formalidades, de acuerdo con el artículo 228 de la Constitución Política, pues el recaudo de impuestos y sanciones, que es la finalidad de estos procedimientos, se cumplió efectivamente. La transferencia electrónica a favor del Tesoro Nacional ingresó en las arcas del Estado antes de serle notificada la resolución sancionatoria, sin que sean suficientes los argumentos de la Administración para desconocer la validez del pago.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de enero del 2006, Expediente 13979

Ahora bien, cuando el Decreto Reglamentario 3258 del 2002, dispone que el pago de la primera cuota del saldo a pagar, determinado en la declaración de renta del año 2002, no podrá ser inferior al 20 por ciento del saldo a pagar del año gravable 2001, se basa en un factor real informado por el contribuyente, el cual constituye un hecho indicador de su capacidad económica que en todo caso no es definitivo a la hora de definir carga impositiva en la siguiente vigencia ‘fiscal, puesto que según parágrafo 1 del artículo 13 acusado, “Una vez liquidado el impuesto y el anticipo definitivo en la respectiva declaración, del valor a pagar, se restará lo pagado en la primera cuota “y el saldo se cancelará en las fechas y porcentajes fijados en el mismo reglamento para las restantes cuatro cuotas. Es decir, que en ningún evento había lugar a que la Administración recaude más de lo debido. De otra parte, el hecho de que en el reglamento acusado no se haya tenido en cuenta la “provisión contable del impuesto de renta” del ejercicio gravable 2002, para establecer el valor de las cuotas, no impide al contribuyente hacer uso de ella, para calcular el valor de las cinco cuotas en las que debe cancelarse el saldo a pagar, determinado en la liquidación privada, respetando el mínimo del 20 por ciento en la primera cuota que se indica en el reglamento, en el evento en que haya determinado saldo a pagar en la liquidación privada del año 2001, pues, es obvio que de no existir dicho saldo, el valor de la primera cuota se obtendrá dividiendo en cinco la provisión contable. En síntesis, la forma de determinación del pago de la primera cuota del impuesto de renta del año gravable 2002, a que se refiere el reglamento acusado, en el evento de que exista saldo a pagar en la liquidación privada del 2001, cualquiera sea el valor allí determinado, no implica agravar la carga impositiva del contribuyente, con desconocimiento de su capacidad contributiva, por lo que no se configura violación alguna a los principios de justicia y equidad que gobiernan la facultad impositiva.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 22 de septiembre del 2005, Expediente 14626

Por lo expuesto, se comparte el criterio del a quo, toda vez que es imprescindible para establecer si se configuró, la prescripción de la acción de cobro, conocer el término fijado por la autoridad Distrital para el pago del tributo, pues se rei-

tera, es al vencimiento del término legal que se puede exigir el pago de la obligación tributaria contenida en la declaración privada y a partir del cual se cuenta el término de prescripción de la acción de cobro. En el sub examine está probado que la actora presentó la declaración del año gravable 1993, el 12 de abril de 1994, pero de manera alguna la demandante demostró que esta fecha correspondía a la del límite fijado por el ente territorial para efectuar el pago, así la demandada no desvirtuó la legalidad del acto cuestionado, pues ante la falta de prueba 'que acredite que la fecha en que presentó la declaración coincide con el momento en que se hizo legalmente exigible la obligación, conforme lo dispone el artículo 817 del Estatuto Tributario, procede despachar desfavorablemente el recurso interpuesto por la demandante, toda vez que es a partir del vencimiento del término legal concedido que se cuenta el término de prescripción de la acción de cobro.

ARTÍCULO 801. AUTORIZACIÓN PARA RECAUDAR IMPUESTOS. *En desarrollo de lo dispuesto en el artículo anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, señalará los bancos y demás entidades especializadas, que cumpliendo con los requisitos exigidos, están autorizados para recaudar y cobrar impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses, y para recibir declaraciones tributarias.*

Las entidades que obtengan autorización, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- a. Recibir en todas sus oficinas, agencias o sucursales, con excepción de las que señale la Dirección General de Impuestos Nacionales, las declaraciones tributarias y pagos de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes que lo soliciten, sean o no clientes de la entidad autorizada.*
- b. Guardar y conservar los documentos e informaciones relacionados con las declaraciones y pagos, de tal manera que se garantice la reserva de los mismos.*
- c. Consignar los valores recaudados, en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.*
- d. Entregar en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito público, las declaraciones y recibos de pago que hayan recibido.*
- e. Diligenciar la planilla de control de recepción y recaudo de las declaraciones y recibos de pago.*
- f. Transcribir y entregar en medios magnéticos, en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la información contenida en las declaraciones y recibos de pago recibidos, identificando aquellos documentos que presenten errores aritméticos, previa validación de los mismos.*
- g. Garantizar que la identificación que figure en las declaraciones y recibos de pago recibidos, coincida con la del documento de identificación del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.*
- h. Numerar consecutivamente los documentos de declaración y pago recibidos, así como las planillas de control, de conformidad con las series establecidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, informando los números anulados o repetidos.*

ARTÍCULO. AUTORIZACIÓN PARA RECAUDAR IMPUESTOS. En desarrollo de lo dispuesto en el artículo anterior, la administración tributaria Territorial, señalará los bancos y demás entidades especializadas, que cumpliendo con los requisitos exigidos, están autorizados para recaudar y cobrar impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses, y para recibir declaraciones tributarias.

Para estos efectos, se deberá previamente celebrar un convenio de recaudo.

Las entidades que obtengan autorización, deberán cumplir con las siguientes obligaciones, a menos que en el convenio de recaudo se establezca expresamente su supresión:

- a. Recibir en todas sus oficinas, agencias o sucursales, salvo lo que se establezca en el contrato, las declaraciones tributarias y pagos de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes que lo soliciten, sean o no clientes de la entidad autorizada.
- b. Guardar y conservar los documentos e informaciones relacionados con las declaraciones y pagos, de tal manera que se garantice la reserva de los mismos.
- c. Consignar los valores recaudados, en los plazos y lugares que señale la administración.
- d. Entregar en los plazos y lugares que señale la Administración, las declaraciones y recibos de pago que hayan recibido.
- e. Diligenciar la planilla de control de recepción y recaudo de las declaraciones y recibos de pago.
- f. Transcribir y entregar en medios magnéticos, en los plazos y lugares que señale la Administración, la información contenida en las declaraciones y recibos de pago recibidos, identificando aquellos documentos que presenten errores aritméticos, previa validación de los mismos.
- g. Garantizar que la identificación que figure en las declaraciones y recibos de pago recibidos, coincida con la del documento de identificación del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.
- h. Numerar consecutivamente los documentos de declaración y pago recibidos, así como las planillas de control, de conformidad con las series establecidas por la Administración, informando los números anulados o repetidos

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de agosto del 2006, Expediente 14197

Por lo expuesto y como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, la autorización otorgada a las entidades financieras para recaudar impuestos y tributos aduaneros y para recibir declaraciones tributarias, es una función administrativa, cuyo ejercicio está específicamente regulado por la ley, entre otros en los artículos 801, 636, 674 y siguientes del Estatuto Tributario, así como en las Resoluciones de carácter general que han expedido el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En ese orden de ideas, la vinculación entre el fisco y las instituciones financieras, cuando son autorizadas para recaudar tributos, no las limita a ser simples “agentes de transferencia de bienes”, en los términos del literal j) del artículo 7° del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, pues las obligaciones de los bancos no provienen del convenio autónomo entre partes, sino que emanan directamente de la ley y de las demás normas reglamentarias. Si bien la justificación para entregar la función de recaudo a los bancos y demás entidades financieras, radica en la experiencia y profesionalización que tienen en el manejo de dinero y en los riesgos propios que conlleva dicha actividad, ello no significa que al ser autorizados para recaudar, estas operaciones se enmarquen dentro de sus objetivos comerciales de carácter privado, ni que la relación con el fisco sea contractual. El Ministerio de Hacienda a través de la Resolución 770 de 1995, vigente para la época de los hechos, determinó en su artículo 1° que la autorización de recepción y recaudo no debe ser “contraria a las funciones que para cada una de estas instituciones señala el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero [...]”, lo que ratifica que al Fisco le interesa obtener la colaboración de las entidades financieras, atendiendo su profesionalización en cuanto al manejo y administración de recursos del público, pero sin que con ello se afecten los objetivos comerciales y funciones para las cuales están autorizadas [...]

En conclusión, la Sala reitera que la autorización para recaudar impuestos y tributos aduaneros y para recibir declaraciones tributarias que se extiende a los bancos y demás entidades especializadas, corresponde al ejercicio de funciones públicas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 22 de septiembre del 2005, Expediente 14626

Por lo expuesto, se comparte el criterio del a quo, toda vez que es imprescindible para establecer si se configuró, la prescripción de la acción de cobro, conocer el término fijado por la autoridad Distrital para el pago del tributo, pues se reitera, es al vencimiento del término legal que se puede exigir el pago de la obligación tributaria contenida en la declaración privada y a partir del cual se cuenta el término de prescripción de la acción de cobro. En el sub examine está probado que la actora presentó la declaración del año gravable 1993, el 12 de abril de 1994, pero de manera alguna la demandante demostró que esta fecha correspondía a la del límite fijado por el ente territorial para efectuar el pago, así la demandada no desvirtuó la legalidad del acto cuestionado, pues ante la falta de prueba 'que acredite que la fecha en que presentó la declaración coincide con el momento en que se hizo legalmente exigible la obligación, conforme lo dispone el artículo 817 del Estatuto Tributario, procede despachar desfavorablemente el recurso interpuesto por la demandante, toda vez que es a partir del vencimiento del término legal concedido que se cuenta el término de prescripción de la acción de cobro.

CONCEPTO DIAN 75762 del 2006

Mediante radicado de la referencia formula usted los siguientes interrogantes:

1. ¿Un banco se puede abstener de recibir declaraciones tributarias con un saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos, cuando estas se presenten sin pago?

El artículo 801 del Estatuto Tributario dispone que las entidades autorizadas para recaudar deben cumplir con las obligaciones allí señaladas, entre ellas, la de recibir en todas sus oficinas; agencias o sucursales, las declaraciones tributarias y pagos de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes que lo soliciten, sean o no clientes de la entidad autorizada, sin establecer excepciones a dicha obligación.

El artículo 6 de la Resolución 0478 de 2000 consagra las obligaciones que deben cumplir las Entidades Autorizadas para Recaudar así:

- 1) Las contempladas en el artículo 801 del Estatuto Tributario
- 2) Las determinadas en la Resolución 0008 de enero 5 de 2000 y
- 3) Las contempladas en la Resolución 0478 de 2000.

Entre las contempladas en la Resolución 0478 de 2000, el artículo 8 ordena que las entidades autorizadas para recaudar recibirán las declaraciones tributarias con o sin pago.

Analizada la normatividad aplicable sobre la materia, se concluye que no existe disposición que limite la recepción de las declaraciones tributarias con un saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos, cuando estas se presenten sin pago, o que expresamente ordene la no recepción de las mismas.

2. ¿Existe alguna sanción para el banco si recibe dichas declaraciones sin pago?

El régimen sancionatorio aplicable a las entidades autorizadas para recaudar está consagrado en los artículos 674, 675 Y 676 del Estatuto Tributario. Así mismo, el artículo 42 de la Resolución 0478 de 2000 señala que "[...] cuando una Entidad Autorizada para Recaudar incumpla las obligaciones señaladas en esta Resolución, quedará sometida al régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario y en las demás normas concordantes [...]".

Como ya se advirtió, no existe disposición que limite la recepción de las declaraciones tributarias con un saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos, cuando se presenten sin pago, o que expresamente ordene la no recepción de las mismas, por consiguiente, al no existir hecho sancionable tampoco existe sanción tributaria aplicable.

3. Una declaración presentada con saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos y sin pago, se da por no presentada?

El Estatuto Tributario expresamente señala en el artículo 580 del Estatuto Tributario, los eventos en los cuales no se entiende cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, dentro de los cuales no se encuentra la causal relacionada con la presentación sin pago de las declaraciones con un valor a pagar inferior a dos (2) salarios mínimos.

De otra parte, el artículo 40 del Decreto 4714 del 2005 hace referencia a la oportunidad legal para realizar el pago de las declaraciones tributarias que arrojan un saldo a pagar inferior a dos (2) salarios mínimos mensuales vigentes, el cual se

fijó para el mismo día del plazo señalado para la presentación de la respectiva declaración, estableciendo la norma que el valor resultante se debe cancelar en una sola cuota, si para el grupo de contribuyentes al cual pertenece el declarante el Gobierno Nacional ha dispuesto la cancelación del valor a pagar en la declaración tributaria en varios plazos.

Por lo expuesto, la presentación de la declaración cuyo valor a pagar es inferior a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes a la fecha de presentación, no se encuentra definida por el legislador como causal para tener la declaración como no presentada.

Cabe anotar que, de conformidad con el artículo 877 del Estatuto Tributario, si se trata de la declaración y pago del GMF, la declaración se entenderá como no presentada, cuando no se realice el pago en forma simultánea a su presentación, igual que para las declaraciones de retención en la fuente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 1066 del 2006, que adicionó el literal e) al artículo 580 del mismo estatuto.

4. Además de los intereses moratorias, la presentación sin pago de las declaraciones tributarias con saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos genera algún tipo de sanción?

El artículo 811 del Estatuto Tributario dispone que "El pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional. "

En ejercicio la potestad concedida por la ley, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 4714 del 2005, cuyo artículo 40 señala:

"Artículo 40. Plazo para el pago de declaraciones tributarias con saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos. El plazo para el pago de las declaraciones tributarias que arrojen un saldo a pagar inferior a dos (2) salarios mínimos mensuales vigente a la fecha de su presentación, vence el mismo día del plazo señalado para la presentación de la respectiva declaración, debiendo cancelarse en una sola cuota."

De conformidad con el artículo 812 del Estatuto Tributario, el no pago oportuno de los impuestos, anticipos y retenciones, causa intereses moratorias en la forma prevista en los artículos 634 y 635.

Sobre el tema este despacho se pronunció mediante Concepto 044915 del 2001 (mayo 31), copia del cual se envía para su conocimiento, pero bajo el entendido que la norma que establece el pago de las declaraciones que arrojan un saldo a pagar inferior a dos (2) salarios mínimos mensuales vigentes a la fecha de presentación, vence el mismo día del plazo señalado para la presentación de la declaración respectiva aplica a todas las declaraciones tributarias y no como allí se indica, en este sentido se entiende aclarado el concepto.

Además de los intereses moratorios y como se informó en el punto anterior, las declaraciones de retención en la fuente y del Gravamen a los Movimientos Financieros que se presenten sin pago, se entienden como no presentadas.

ARTÍCULO 802. APROXIMACIÓN DE LOS VALORES EN LOS RECIBOS DE PAGO.

Los valores diligenciados en los recibos de pago deberán aproximarse al múltiplo de mil (1000) más cercano.

Lo dispuesto en este artículo, no será aplicable en materia de impuesto de timbre, cuando el valor del impuesto correspondiente al respectivo documento o acto sea inferior a mil pesos (\$1.000), en cuyo caso se liquidará y cancelará en su totalidad. Esta cifra no se reajustará anualmente.

ARTÍCULO. APROXIMACIÓN DE LOS VALORES EN LOS RECIBOS DE PAGO. Los valores diligenciados en los recibos de pago y en las declaraciones tributarias deberán aproximarse al múltiplo de mil (1000) más cercano.

Lo dispuesto en este artículo, no será aplicable cuando el valor del impuesto correspondiente al respectivo documento o acto sea inferior a mil pesos (\$1.000), en cuyo caso, se liquidará y cancelará en su totalidad. Esta cifra no se reajustará anualmente.

ARTÍCULO 803. FECHA EN QUE SE ENTIENDE PAGADO EL IMPUESTO. *Se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquella en que los*

valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.

ARTÍCULO. FECHA EN QUE SE ENTIENDE PAGADO EL IMPUESTO. Se tendrá como fecha de pago del tributo, respecto de cada contribuyente, aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de la Administración o a los Bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16873

El concepto 270 del 2003 no viola el artículo 665 del Estatuto Tributario, porque no existe norma que consagre la suspensión o la no iniciación del proceso penal, por el hecho de que se haya presentado solicitud de compensación. Adicionalmente, la norma en mención elimina la responsabilidad penal del agente retenedor o responsable del IVA cuando se extingue totalmente la obligación tributaria, lo que necesariamente implica una decisión administrativa aprobatoria de la compensación. La aprobación de la compensación no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, pues, en desarrollo de la facultad de determinación oficial, la Administración puede rechazar o modificar el saldo a favor compensado o devuelto, lo que acarrea, además, la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario. La solicitud de compensación no implica su aprobación, mucho menos la extinción parcial o total de la obligación del contribuyente, dado que, como lo dice el acto acusado, constituye sólo una expectativa. Lo anterior, por cuanto es probable que la petición no cumpla con los requisitos de los artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario, evento en el cual, de suspenderse la iniciación de los procesos coactivo y penal, “se causaría un perjuicio a la labor recaudatoria y punible del Estado, recodando y haciendo imposible su labor por el fenómeno jurídico de la prescripción de la acción de cobro y penal”. El concepto 270 del 2003 no viola el artículo 803 del Estatuto Tributario, comoquiera que el pago mediante saldos a favor no tiene valor definitivo, por cuanto dicho saldo puede ser modificado o desconocido por la Administración en el proceso de determinación oficial o en el trámite de la compensación. La solicitud de compensación no desconoce la fecha de pago mediante saldos a favor del artículo 803 del Estatuto Tributario ni torna en inmodificable su valor como para afectar la deuda tributaria que se pretende compensar; tan sólo otorga certeza sobre el momento en que ingresó el impuesto a las arcas estatales. A su vez, la resolución de compensación no es la que determina la fecha del pago del impuesto, como parece entenderlo el demandante, sino la procedencia o no para efectuar el cruce de saldos deudores y acreedores del contribuyente. Por último, el concepto no resulta violatorio del artículo 816 del Estatuto Tributario, sobre compensación oficiosa, pues ésta figura solamente es obligatoria para la Administración, si el interesado presenta solicitud de devolución de saldos a favor y existen deudas a cargo del solicitante. No hay lugar, entonces, a compensación oficiosa por el solo hecho de coexistir en un mismo contribuyente las calidades de deudor y acreedor de obligaciones tributarias.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de abril del 2009, Expediente 16146

Ahora bien, para la compensación de deudas fiscales se parte del supuesto de la existencia en la cuenta corriente de los impuestos por pagar de cada contribuyente o responsable, de cuando menos dos saldos: uno de naturaleza crédito a favor o a cobrar y otro de naturaleza débito a cargo o a pagar, y es viable en relación con toda clase de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, según lo previsto en el literal b) del artículo 815 del E.T. Teóricamente ambos saldos, desde que se crean, son aptos para causar intereses a sus respectivos titulares, en el entendimiento de que el saldo a favor o crédito se genera conforme al criterio del pago del artículo 803 del Estatuto Tributario según el cual, este se tiene por realizado desde que los valores imputables ingresen a las oficinas de impuestos o a las entidades autorizadas de la red bancaria, aun a título distinto del pago como los depósitos, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto. Comparte la Sala la conclusión del Tribunal, destacada por el Procurador, en el sentido de que no proceden los intereses de mora sobre las declaraciones de retención en la fuente de los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre y diciembre del 2002, dado que dichas obligaciones surgieron con posterioridad al saldo a favor con que contaba la sociedad en la declaración de renta del año gravable del 2001 por valor de \$251.120.000. Suma ésta que ingresó a las oficinas de impuestos desde el 31 de diciembre del 2001, según el alcance

dado al artículo 803 del Estatuto Tributario. Conforme a lo anterior, no le era dable a la Administración liquidar los intereses de mora en los períodos objeto de la litis y en consecuencia procede la devolución o compensación con los respectivos intereses de conformidad con el artículo 863, *ibidem*.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de septiembre del 2008, Expediente 16138

Para la DIAN cuando se imputa un saldo a favor al período subsiguiente, el contribuyente dispuso de él, y en consecuencia, ello excluye las demás posibilidades, pues no es procedente pretender compensarlo con deudas a cargo del contribuyente ni solicitar su devolución. De acuerdo con los términos del artículo 803 del Estatuto Tributario, se tiene por realizado el pago del impuesto, desde la fecha en que los valores imputables ingresen a las oficinas de impuestos nacionales o a las entidades autorizadas para el recaudo, aun a título distinto del pago, como los depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto. La compensación como modo de extinguir las obligaciones, obra *ipso jure*, no obstante, la ley exige que sea invocada o solicitada por quien la pretende hacer valer [arts. 1719 del C.C., 306 del C.P.C]. En materia tributaria, además debe cumplirse los requisitos fijados de manera especial por el legislador [arts. 815, 816, 850, 856 y 857 s.s. del E.T.]. Así, surtido el trámite legal, verificada por parte de la Administración la existencia de obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente, hay lugar a la compensación sin perjuicio de la posterior aprobación por la Administración. Ahora bien, para la compensación de deudas fiscales se parte del supuesto de la existencia en la cuenta comente de los impuestos por pagar de cada contribuyente o responsable, de cuando menos dos saldos: uno de naturaleza crédito a favor o a cobrar y otro de naturaleza débito a cargo o a pagar, y es viable en relación con toda clase de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, según lo previsto en el literal b) del artículo 815 del E.T. De acuerdo con lo anterior, cuando el saldo a favor determinado en una declaración de renta o de ventas, sea anterior a la fecha en que se hicieron exigibles las obligaciones a cargo del contribuyente o responsable, no habrá lugar a liquidar intereses por mora, pues antes de la existencia de la deuda, se consolidó el saldo a favor por concepto del impuesto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto del 2007, Expediente 15051

Cuando el contribuyente imputa un saldo a favor al período siguiente y en éste decide compensar el saldo a favor con otras deudas, la fecha de pago será la del último día del período cuya compensación solicita. Dado que las liquidaciones de los períodos de impuestos son independientes entre sí (artículo 694 del Estatuto Tributario), al final de cada período gravable, a través de las declaraciones tributarias, los contribuyentes determinan su saldo a cargo, que constituye una obligación diferente de la del siguiente período, o la de otro gravamen. Así mismo, cuando los contribuyentes determinan un saldo a favor en su declaración, este crédito es independiente de los demás. En caso de saldos a favor, la obligación del fisco con el contribuyente se extingue para cada período a través de los siguientes mecanismos, que se excluyen entre sí: la imputación del saldo a favor al período siguiente del mismo impuesto; la compensación del saldo con deudas a cargo del contribuyente por otros impuestos o períodos, y la devolución cuando no existan deudas a su cargo. En la imputación de saldos al período siguiente del mismo impuesto, se extingue la obligación a cargo del fisco, aunque con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor (artículo 13 del Decreto 1000 de 1997). Esta imputación excluye las demás opciones, pues no es posible arrastrar el saldo a la declaración del período siguiente y, a la vez, compensarlo con deudas a cargo del contribuyente, o solicitar devolución. Como la imputación de saldos es una forma de extinguir las obligaciones tributarias, no es procedente cancelar, a través de la compensación, otras obligaciones con un saldo a favor que ya no existe. Ello es así, porque con el saldo a favor que se imputa, únicamente se cancela la obligación del período siguiente del mismo impuesto; por tanto, no puede pretenderse que, además, se paguen otras deudas del contribuyente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de agosto del 2007, Expediente 14102

Cuando el contribuyente imputa un saldo a favor al período siguiente y en éste decide compensar el saldo a favor con otras deudas, la fecha de pago será la del último día del período cuya compensación solicita. Dado que las liquidaciones de los períodos de impuestos son independientes entre sí (artículo 694 del Estatuto Tributario), al final de cada período gravable, a través de las declaraciones tributarias, los contribuyentes determinan su saldo a cargo, que constituye una obligación diferente de la del siguiente período, o la de otro gravamen. Así mismo, cuando los contribuyentes determinan un saldo a favor en su declaración, este crédito es independiente de los demás. En caso de saldos a favor, la obligación del fisco con el contribuyente se extingue para cada período a través de los siguientes mecanismos, que se excluyen entre sí: la imputación del saldo a favor al período siguiente del mismo impuesto; la compensación del saldo con deudas a cargo del contribuyente por otros impuestos o períodos, y la devolución cuando no existan deudas a su cargo. En la imputación de saldos al período siguiente del mismo impuesto, se extingue la obligación a cargo del fisco, aunque con tal imputación

se genere un nuevo saldo a favor (artículo 13 del Decreto 1000 de 1997). Esta imputación excluye las demás opciones, pues no es posible arrastrar el saldo a la declaración del período siguiente y, a la vez, compensarlo con deudas a cargo del contribuyente o solicitar devolución. Como la imputación de saldos es una forma de extinguir las obligaciones tributarias, no es procedente cancelar, a través de la compensación, otras obligaciones con un saldo a favor que ya no existe. Ello es así, porque con el saldo a favor que se imputa, únicamente se cancela la obligación del período siguiente del mismo impuesto; por tanto, no puede pretenderse que, además, se paguen otras deudas del contribuyente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de junio del 2007, Expediente 15092

En relación con la liquidación de intereses moratorios cuando hay compensación. La Sala acoge el criterio jurisprudencial manifestado en la sentencia del 29 de junio del 2006, Consejera Ponente Dra. Ligia López Díaz, en la cual se rectificó la jurisprudencia en el siguiente sentido: Cuando el contribuyente imputa un saldo a favor al periodo subsiguiente, y si en el periodo posterior se decide compensar con otras deudas, se entiende como fecha de pago la del último día del periodo cuya compensación se solicita. Atendiendo a que las liquidaciones de los periodos de los impuestos son independientes entre sí, (art. 694 del Estatuto Tributario), al final de cada periodo gravable, si los contribuyentes determinan su saldo a cargo, constituye una obligación diferente de la del siguiente periodo o a la de otro gravamen. Así mismo, cuando los contribuyentes determinan un saldo a favor, este crédito es independiente de las demás liquidaciones periódicas de los impuestos. En caso de saldos a favor, la obligación de la administración fiscal con el contribuyente se extingue para cada periodo a través de los siguientes mecanismos, excluyentes entre sí: la imputación del saldo a favor al periodo subsiguiente del mismo impuesto; la compensación del saldo con deudas a cargo del contribuyente por otros impuestos o periodos, o mediante la devolución cuando no existan deudas a su cargo. En el primer evento, si se opta por imputar el saldo a favor al periodo subsiguiente del mismo impuesto, se extingue la obligación a cargo del fisco, aún cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor, como lo señala el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, norma que permite expresamente la imputación del saldo al siguiente periodo, pero “por su valor total”. La imputación del saldo a favor, excluye las demás posibilidades, pues no es procedente pretender compensarlo con deudas a cargo del contribuyente ni solicitar devolución. En consecuencia, no es posible volver a solicitar a través de la figura de la compensación, cancelar otras obligaciones con un saldo a favor que ya no existe. El crédito se liquida por efectos de su imputación posterior y no es posible revivirlo si se solicita compensar el nuevo saldo a favor que se generó por efectos del arrastre, porque como ya se indicó los periodos son independientes. Con el saldo a favor que se imputa, únicamente se cancela la obligación del periodo siguiente del mismo impuesto y en consecuencia no puede pretenderse que además se paguen otras deudas del contribuyente. Si la sociedad demandante hubiera optado, en lugar de la imputación sucesiva de los saldos a favor desde 1998, por la compensación, no cabe duda que la liquidación de intereses de mora debía efectuarse hasta el último día del año en que se originó el saldo a favor; pero como ello no ocurrió así, la liquidación de intereses moratorios se establece teniendo en cuenta como fecha de pago el 31 de diciembre de 2000.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de noviembre del 2006, Expediente 15279

En esta ocasión la Sala reitera el anterior criterio, el cual fue adoptado por la Sala en la sentencia del 29 de junio del 2006, exp 14941, que unificó jurisprudencia para ratificar que cuando se imputa un saldo a favor al periodo subsiguiente, éste desaparece y en consecuencia la fecha de pago será la del último día del periodo cuya compensación se solicita. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que los periodos de los impuestos sobre las ventas o de renta son independientes entre sí, de conformidad con el artículo 694 del Estatuto Tributario. Al final de cada periodo gravable y a través de las declaraciones tributarias, si los contribuyentes determinan su saldo a cargo, que constituye una obligación diferente a la del siguiente periodo o a otro gravamen. Así mismo, cuando los contribuyentes determinan en su declaración un saldo a favor, este crédito es independiente de los demás. En caso de saldos a favor, la obligación del fisco con el contribuyente se extingue para cada periodo a través de los mecanismos establecidos en la Ley y cumpliendo los requisitos previstos para cada uno de ellos. Estos mecanismos son: la imputación del saldo a favor al periodo subsiguiente del mismo impuesto; la compensación del saldo con deudas a cargo del contribuyente por otros impuestos o periodos, o la solicitud de devolución cuando no existan deudas a cargo. Si se opta por imputar el saldo a favor al periodo subsiguiente del mismo impuesto, se extingue la obligación a cargo del fisco, aun cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor, como lo señala el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, norma que permite expresamente la imputación del saldo al siguiente periodo, pero “por su valor total”. La imputación del saldo a favor excluye las demás posibilidades, pues no es procedente aplicarlo en la declaración del periodo siguiente y a la vez, pretender compensarlo con deudas a cargo del contribuyente; y mucho menos solicitar devolución. Es un mandato legal que no permite interpretaciones diferentes y se explica en que la imputación del saldo a favor se realiza al momento de presentar la declaración del periodo subsiguiente, es decir, cuando el contribuyente ya conoce el monto del impuesto a pagar o el saldo a favor del periodo al que se arrastra.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de junio del 2006, Expediente 14941

En esta ocasión la Sala aclara y recoge el criterio manifestado en estas últimas providencias, para ratificar que cuando se imputa un saldo a favor al periodo subsiguiente, fue dispuesto por el contribuyente y en consecuencia si en el periodo posterior se decide compensar con otras deudas la fecha de pago será la del último día del periodo cuya compensación se solicita. [...]

Si se opta por imputar el saldo a favor al periodo subsiguiente del mismo impuesto, se extingue la obligación a cargo del fisco, aún cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor, como lo señala el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, norma que permite expresamente la imputación del saldo al siguiente periodo, pero “por su valor total”. La imputación del saldo a favor excluye las demás posibilidades, pues no es procedente aplicarlo en la declaración del periodo siguiente y a la vez, pretender compensarlo con deudas a cargo del contribuyente; y mucho menos solicitar devolución. Es un mandato legal que no permite interpretaciones diferentes y se explica en que la imputación del saldo a favor se realiza al momento de presentar la declaración del periodo subsiguiente, es decir, cuando el contribuyente ya conoce el monto del impuesto a pagar o el saldo a favor del periodo al que se arrastra. La imputación de los saldos también es una forma de extinguir las obligaciones a favor de los contribuyentes a cargo del fisco, cuando se cumplen sus requisitos legales, por lo cual no es posible volver a solicitar a través de la figura de la compensación, cancelar otras obligaciones con un saldo a favor que ya no existe. El crédito se liquida por efectos de su imputación posterior y no es posible revivirlo si se solicita compensar el nuevo saldo a favor que se generó por efectos del arrastre, porque como ya se indicó los periodos son independientes. Con el saldo a favor que se imputa, únicamente se cancela la obligación del periodo siguiente del mismo impuesto y en consecuencia no puede pretenderse que además se paguen otras deudas del contribuyente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de noviembre del 2005, Expediente 14038

Así las cosas, si bien la accionante efectuó pagos para cancelar el valor determinado en la declaración de corrección, los mismos fueron reimputados por las oficinas de impuestos en atención a lo señalado en las normas transcritas, pues no puede desconocerse que conforme al artículo 1° del Estatuto Tributario, el origen de la obligación tributaria se remonta a la existencia de un presupuesto generador del impuesto y se considera que al existir una declaración de corrección sobre un mismo año gravable, concepto, período, los pagos que se realicen se abonan a la obligación existente, desde el momento en que surgió la el deber de realizar el pago. Es decir, que sobre los mayores valores determinados en la declaración de corrección se causaron intereses moratorios, a partir del momento en que debió realizarse el pago del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1993, como la sociedad actora ni los calculó, ni los pagó, la Administración en uso de la facultad que le confiere el artículo 804 del Estatuto Tributario procedió a reimputar el pago aplicándolo en el orden allí previsto, quedando en consecuencia un saldo por pagar de la declaración de corrección invocada como título ejecutivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de mayo del 2005, Expediente 14156

Conforme la norma en comento, el impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles, da lugar al descuento en IVA, es decir que debe acreditarse que los dineros efectivamente ingresaron a las oficinas de Impuestos o bancos autorizados a la luz del artículo 803 del Estatuto Tributario que dispone:

[...]

Así las cosas, debe entonces establecerse en el presente caso si la sociedad contribuyente acreditó el pago de los impuestos causados en la importación de bienes corporales muebles que permita su descuento en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto bimestre de 1999 [...]

Como se evidencia de las pruebas mencionadas, es claro para la Sala que las declaraciones de importación en que la demandante fundamenta la solicitud de impuestos descontables no fueron presentadas ante las Oficinas de Impuestos ni ante los bancos, así como tampoco existió pago alguno por ese concepto. Así las cosas, tal como se indicó inicialmente, el artículo 485 del Estatuto Tributario es claro en determinar que podrán descontarse los impuestos efectivamente pagados en la importación de bienes corporales muebles, situación que como quedó establecido no fue demostrada.

CONCEPTO DIAN 080612 del 2007

1 ¿Cuando el saldo a favor que se ha destinado a pagar sanciones, con posterioridad se declara improcedente, para efectos de liquidar intereses de los valores compensados, debe tenerse en cuenta la fecha de su utilización como señala el concepto 083326 de noviembre 26 del 2004?

En primer lugar es pertinente hacer referencia al artículo 815 del estatuto Tributario, el cual dispone:

Artículo 815. Compensación con saldos a favor. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:

- a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.
- b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

Parágrafo. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la compensación de saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención.

De esta manera la compensación es un modo de extinción de las deudas tributarias por impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, en el momento en que se legaliza su pago mediante la resolución correspondiente.

Conforme lo señala la Orden Administrativa No 4 del 2002, acorde con el artículo 803 del Estatuto Tributario, cuando el saldo a favor sea anterior al vencimiento de la obligación no habrá lugar a liquidar intereses de mora. De manera tal, que si con posterioridad desaparece el saldo a favor inicialmente declarado, por corrección efectuada por el contribuyente o por determinación mediante liquidación oficial, es un hecho que el supuesto que dio lugar a la no causación de intereses moratorios desaparece legalmente, toda vez que tanto la corrección reemplaza la declaración inicial, o la liquidación en firme modifica la privada presentada por el contribuyente, según el caso.

Por lo tanto, para efectos de liquidar intereses moratorios de los valores compensados con un saldo a favor que dejó de existir, es aplicable lo señalado en el concepto 083326 del 2004, en el sentido de que se deben liquidar los intereses desde la fecha de utilización del saldo hasta la del reintegro, así: primero, cuando se había compensado con una obligación cuya fecha de vencimiento o exigibilidad era anterior al surgimiento del saldo a favor, desde el último día del período gravable en que se generó el saldo a favor hasta la fecha en que se realice el pago y, segundo, cuando se había compensado con una obligación que tenía fecha de vencimiento posterior al último día del período gravable donde se origino el saldo a favor, desde la fecha de vencimiento de la obligación a cargo del contribuyente, hasta la fecha en que se verifique el pago.

Es preciso tener en cuenta que la actualización de la sanción cuando se compensa un saldo a favor, se hace en el mismo momento de la compensación cuando a ello hubiere lugar, razón por la cual debe efectuarse acorde con lo dispuesto por el artículo 867-1 del Estatuto Tributario. Si desaparece con posterioridad a la compensación el saldo a favor, procede el reintegro del saldo inicialmente compensado junto con los intereses moratorios que correspondan, de conformidad con lo señalado en el párrafo anterior.

2. ¿Cuando se ha expedido resolución sanción por devolución improcedente, el acto administrativo debe señalar el reintegro del valor de la actualización?

En este punto es pertinente precisar que la actualización de las sanciones deviene de un deber legal prescrito por el artículo 867-1 del Estatuto Tributario, cuando dentro de las obligaciones exigibles al contribuyente, este tenga a cargo sanciones que lleven más de una año de vencidas, ya sea como resultado de una actuación propia reflejada en una declaración tributaria o en un acto de determinación oficial en firme.

La ley, en ningún momento establece que la actualización de las sanciones está supeditada a la mención que de ello se haga en acto oficial, sino que se da en virtud del mandato legal una vez transcurra el plazo legal según el acto de que se trate, de ahí que cuando el contribuyente proceda a su cancelación debe hacerlo conforme a lo señalado en la disposición legal, y a su vez cuando la administración requiera su pago debe exigir las sanciones actualizadas.

Constituye título para exigir el pago de las sanciones actualizadas, la liquidación privada o el acto oficial en firme en donde conste la sanción, siendo entonces suficiente para su cuantificación la liquidación que de La actualización efectúe el funcionario competente.

De esta manera, la administración puede exigir el cobro coactivo actualizado de la sanción, como carga accesoria de la obligación principal.

La sanción por devolución improcedente, también es susceptible de actualizar cuando se den las condiciones legales para ello, en la fecha del pago.

CONCEPTO DIAN 13331 del 2007

El Concepto No. 029943 del 19 de mayo, cuya reconsideración se solicita precisó que: No se generan intereses cuando las deudas por concepto de impuestos, anticipos y retenciones son compensadas con un saldo a favor que ha sido genera-

do por imputación de saldos a favor de periodos anteriores, siempre que estos últimos se hayan generado con anterioridad a las deudas a compensar; y fue emitido adoptando la línea jurisprudencial que respecto del tema había fijado el Honorable Consejo de Estado (Sentencias del 27 de febrero del 2003; del 6 de marzo del 2003; y del 13 de noviembre del 2003, entre otras), modificando la posición que en un principio había fijado la misma Corporación.

Lo anterior considerando que el artículo 803 del ordenamiento tributario, establece que es fecha de pago, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto, por lo que, se estimó que el hecho de que este saldo se impute o arrastre a una declaración del mismo impuesto en periodos siguientes, no desnaturaliza su carácter de pago.

Sin embargo, la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado mediante sentencia 14941 del veintinueve (29) de junio de dos mil seis (2006), M.P. doctora. Ligia López Díaz, modifica la posición de dicha Corporación en cuanto a la interpretación del artículo 803 del Estatuto Tributario, cuando se trata de establecer la fecha de pago del impuesto, en los casos de imputación y posterior compensación de saldos a favor y en cuanto a la metodología para calcular los intereses moratorios de obligaciones canceladas a través de la compensación de saldos a favor que han sido imputados sucesivamente, bajo el criterio central que la imputación o arrastre al periodo siguiente, es uno de los mecanismos que el ordenamiento jurídico permite elegir al contribuyente para disponer de sus saldos a favor, y por tanto, su utilización es excluyente frente a las alternativas de devolución o compensación previstas para el mismo fin.

Argumentó la sentencia: Cuando el contribuyente o responsable decide imputar un saldo a favor al periodo siguiente del mismo impuesto, y en virtud de dicha imputación se genera un nuevo saldo a favor, el nuevo saldo a favor puede a su vez ser objeto de nueva imputación, compensación o devolución; pero no es procedente con relación a los periodos cuyos saldos fueron imputados, aplicar la compensación, pues las opciones, se repite, son excluyentes, y con cada una de ellas se aplica el saldo a favor, independientemente de que en el evento de la imputación se incremente o no el saldo a favor.

Y más adelante agrega: Es un contrasentido afirmar que los saldos a favor de cada bimestre fueron compensando los valores a cargo de la sociedad por concepto de retenciones en la fuente, puesto que, en cada bimestre, al utilizarse el saldo a favor para imputarlo en el periodo siguiente, se perdió el derecho a la compensación que alega la actora para sustentar su argumento de la no causación de intereses moratorios a partir de la declaración del 3 bimestre del año gravable de 1.996.

Para concluir ratificando que cuando se imputa un saldo a favor al periodo subsiguiente, fue dispuesto por el contribuyente y en consecuencia si en el periodo posterior se decide compensar con otras deudas la (echa de pago será la del último día del período cuya compensación se solicita.

De conformidad con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que liquiden saldos a favor en las declaraciones tributarias podrán: a) imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente periodo gravable, b) solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, o c) solicitar la devolución, las tres opciones se muestran excluyentes entre sí.

Si el contribuyente opta por imputar su saldo a favor a la declaración del período subsiguiente, éste desaparece como tal para el periodo original, y con ello las posibilidades de solicitarlo en compensación y/o devolución, pasando a formar parte del periodo al cual se imputó.

De otra parte, los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

En consecuencia y acogiendo el criterio de interpretación adoptado por el Honorable Consejo de Estado mediante Sentencia 14941 del 29 de junio del 2006 puede concluirse, que sí se causan intereses de mora sobre deudas por concepto de impuestos, anticipos y retenciones susceptibles de ser compensadas con saldos a favor producto de imputaciones sucesivas, cuando el vencimiento del término para el pago de las obligaciones objeto de la compensación venció con anterioridad a la fecha en que se consolidó el saldo a favor objeto de la compensación. Los intereses se causan hasta la fecha en que se consolida el saldo a favor objeto de la compensación.

Por lo anterior se revoca el Concepto No. 029943 de mayo 19 del 2005 y demás pronunciamientos emitidos por esta Oficina que sean contrarios.

CONCEPTO DIAN 29943 del 2005

En el Capítulo II del Título VII del Libro Quinto del Estatuto Tributario, se encuentran las formas de extinguir la obligación tributaria, siendo ellas:

- Solución o pago.
- Pago de impuestos con bonos y títulos.
- Compensación de las deudas fiscales.
- Remisión de las deudas tributarias.
- La prescripción de la acción de cobro.

En el artículo 815 del Estatuto Tributario, se regula lo atinente a la compensación de las deudas fiscales en los siguientes términos:

[...]

Así mismo, el artículo 861 *ibídem*, estipula la obligación por parte de la Administración de efectuar una compensación previa cuando se haya solicitado devolución de saldos a favor:

[...]

La compensación, como mecanismo de extinción de obligaciones, es definida en el artículo 1714 del Código Civil como aquella situación en que dos personas son deudoras una de otra, operándose una compensación que extingue ambas deudas.

Dentro de las obligaciones a satisfacer mediante la compensación, deben incluirse las correspondientes a intereses causados por no pagar oportunamente las obligaciones a cargo de los contribuyentes en los términos del artículo 634 del Estatuto Tributario.

Al ser la condición indispensable para la causación de los intereses moratorios la no cancelación o pago en forma oportuna de una obligación fiscal, se hace necesario tener en cuenta, respecto de los saldos a favor que el contribuyente pretende invocar en compensación a las deudas que tenga a su cargo, la naturaleza y la fecha en que los valores relativos a los saldos a favor ingresaron a la Administración tributaria, tal como lo reitera el Honorable Consejo de Estado en diversas sentencias que constituyen jurisprudencia que actualmente prevalece, entre ellas, Sentencia del veintisiete (27) de febrero de dos mil tres (2003), radicación 12717 Sección Cuarta; Sentencia del seis (6) de marzo de dos mil tres (2003) Sección Cuarta; Sentencia de noviembre trece (13) de dos mil tres (2003) Sección Cuarta.

Al efecto, prevé el artículo 803 del Estatuto Tributario:

[...]

La norma transcrita, aún tratándose de saldos a favor del contribuyente determinados en declaraciones tributarias, expresamente señala que se tendrá como fecha de pago aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados; saldos cuyo resultado, al corresponder a impuestos de periodo, se consolidan el último día de del respectivo periodo fiscal, siendo este el momento en el cual quedan determinados y por tanto, el momento en el cual se entiende que se ha efectuado el pago.

Al ser los saldos a favor liquidados por el contribuyente en las declaraciones un pago, que por expresa disposición está previsto como tal y respecto del cual la misma ley indica cuando se entiende realizado, el hecho de que este se impute a una declaración del mismo impuesto en periodos siguientes, no desnaturaliza su carácter de pago, ni invalida el momento en que el mismo ingresó a las oficinas de Impuestos Nacionales.

En tal contexto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 634 del Estatuto Tributario, en el caso de compensación del saldo a favor generado por imputaciones sucesivas que acumula saldos a favor de periodos fiscales anteriores, no se dan los supuestos para la generación de intereses moratorios respecto de impuestos, anticipos y retenciones debidos objeto de la compensación, siempre y cuando las deudas a compensar sean posteriores a la existencia de los saldos a favor que se han imputado acumulativamente al saldo a favor objeto de compensación, en cuanto los pagos relativos al saldo a favor que por imputaciones sucesivas se acumuló, en los términos del artículo 803 *ibídem*, se efectuaron antes de la exigibilidad de las obligaciones a compensar.

En conclusión para la liquidación de los intereses moratorios tratándose de compensaciones con saldos a favor generados por imputaciones de periodos anteriores, se deberá establecer si los saldos a favor objeto de imputación, surgieron con anterioridad o posterioridad a la obligación adeudada.

Conforme con lo anteriormente expuesto, se revoca el Concepto No. 017915 de marzo 7 del 2001 y todos aquellos que sean contrarios al presente Concepto.

Respecto de su consulta referente a la deducción de regalías, se le remite el Concepto No. 015766 de marzo 17 del 2005.

ARTÍCULO 804. PRELACIÓN EN LA IMPUTACIÓN DEL PAGO. *A partir del 1o de enero del 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o usuarios aduaneros en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.*

Cuando el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso anterior, la Administración lo reimputará en el orden señalado sin que se requiera de acto administrativo previo. <Modificado por la Ley 1066 del 2006, art. 6º>

PARÁGRAFO TRANSITORIO. *Los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes, agentes de retención y responsables hasta el 30 de abril del 2004 en relación con deudas vencidas con anterioridad al 1º de enero del 2003, se imputarán de la siguiente forma: primero a los anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación a que haya lugar, segundo a las sanciones y tercero a los intereses, siempre y cuando el pago cubra totalmente el valor de los anticipos, impuestos o retenciones del respectivo período.*

Para la cancelación de las sanciones y de los intereses que queden pendientes, se otorgará una facilidad automática de pago sin necesidad de garantías, por el término de tres (3) años a partir del 1º de julio del 2004, pagaderos en seis cuotas semestrales iguales a más tardar el último día hábil de cada semestre calendario.

Para los deudores que se acojan a este orden de imputación transitorio de los pagos, los valores pendientes por concepto de intereses serán los causados hasta la fecha en que se realice el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación, y no se modificará por variaciones futuras de la tasa de interés moratorio.

Quienes tuvieren vigente un acuerdo de pago, podrán acogerse a lo dispuesto en este párrafo transitorio, pagando el saldo de los impuestos, anticipos y retenciones pendientes en la forma aquí prevista y difiriendo el pago de las sanciones e intereses a los tres (3) años previstos en el mismo.

Las garantías y medidas preventivas que se hubieren tomado por estas obligaciones, los procesos coactivos y las denuncias penales formuladas, se levantarán, terminarán o retirarán, según el caso, inmediatamente se hayan pagado los impuestos, anticipos y retenciones. Lo anterior sin perjuicio de que ante el incumplimiento de cualquiera de las cuotas de dicha facilidad de pago, automáticamente la administración proceda al cobro coactivo del saldo total pendiente de cancelación. <Adicionado por la Ley 863 del 2003, art. 32>

ARTÍCULO. PRELACIÓN EN LA IMPUTACIÓN DEL PAGO. Los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período y tributo que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.

Cuando el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso anterior, la administración lo reimputará en el orden señalado sin que se requiera de acto administrativo previo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, Sentencia del 8 de mayo del 2008, expediente 250002327000200600159-02

Entonces, el hecho nítidamente observable, se reitera, es que el mandamiento de pago librado el 14 de marzo del 2005 no hace relación distinta a la deuda fiscal correspondiente a la vigencia de 1993. De manera que no encuentra asidero legal ampararse en tal título nacido de la firmeza de la Liquidación Oficial de Revisión, sometida a la controversia judicial, para hacer efectivo el cobro de impuestos por vigencias anteriores, que entre otras cosas se hallaban prescritos por no haberse iniciado su cobro antes de la ejecutoria de la sentencia que resolvió el litigio sobre la liquidación de 1993.

En razón a lo anterior, considera la Sala que la Administración vulneró el debido proceso al imputar el valor de los impuestos pagados por el año gravable de 1993, con ocasión de la sentencia del Consejo de Estado del 17 de marzo de 2000, a los impuestos causados con anterioridad a ese año, siendo que el mandamiento de pago en examen se fundamentó en la Liquidación Oficial de Revisión de aquella vigencia de manera expresa.

Por último, debe anotar la Sala que la Administración puede válidamente hacer la imputación de los pagos en el orden que establece el artículo 804 del Estatuto Tributario, esto es, primero a la sanción, luego a los intereses y por último a los impuestos. Sin embargo, esto debe ser efectuado a través de un acto administrativo que pueda ser controvertido por el contribuyente, pues de lo contrario puede resultar, como se advirtió en el sub exámine, que se imputen estos pagos a deudas prescritas o inexistentes. Es de esta forma que se ampara el debido proceso en la medida que se puede controlar la actuación de la Administración, que no está exenta de incurrir en error.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub Sección B, 25 de junio del 2009, Expediente 110013331039-2007-00105-01

En segundo lugar, en cuanto al fondo del asunto, la Sala encuentra que la litis se centra en determinar si la imputación de los pagos realizada por la Administración de Impuestos se hizo de acuerdo con lo manifestado por la sociedad actora y si se vulneró el art. 804 del E.T.

[...]

Toda vez que el mandamiento de pago data de 23 de enero del 2007 y que los valores cobrados coactivamente corresponde a períodos entre septiembre del 2004 y abril del 2006, puede concluirse que la petición elevada el 29 de enero no es aplicable para los montos cobrados en dicho mandamiento, por cuanto aquella petición se supedita a la vigencia de la Ley 1066 de 29 de julio del 2006, que es posterior a las deudas; en consecuencia, la petición que tendría aplicabilidad es la elevada el 20 de diciembre del 2006 que a su vez ratifica la solicitud de 13 de mayo del 2005.

Así mismo, en la contestación de la demanda la DIAN afirmó que “en virtud del procedimiento administrativo de cobro adelantado con arreglo al régimen especial contenido en el Estatuto Tributario, se dispuso el trámite administrativo consistente en la aplicación de los títulos de depósito judicial reportados a la Administración Tributaria, los cuales dispuso comunicar en tal sentido a la entidad bancaria donde a su nombre se consignaron con anterioridad los dineros embargados, para que los distribuyera en sendos recibos de pago en bancos, a efectos de que se sentara o registrara las cancelaciones y/o abonos a las obligaciones fiscales, en los sistemas informáticos tanto de la cuenta corriente del contribuyente como en la contabilidad de la Entidad, previa la autorización formulada por el representante legal de la sociedad contribuyente, señor EMILIO LÓPEZ VARGAS, radicada en esta Administración bajo No. 5089 del 27 de enero del 2005.” (fls. 35 y 36) (Subrayado por la Sala).

Y en el recurso de alzada el ente fiscalizador manifestó “en relación con el escrito radicado 30637 de mayo 13 del 2005 mediante el cual se desiste de la solicitud radicada en esta Administración bajo No. 5089 del 27 de enero del 2005, la misma debió cumplir con el requisito no acreditado por la parte demandante, establecido para el efecto por el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil.” (fl. 156)

Todo lo anterior permite colegir la real existencia de las solicitudes elevadas por la sociedad demandante en el año 2005 con el propósito de que se imputaran las sumas embargadas según su voluntad.

No obstante lo anterior, al observarse las consideraciones hechas por la Administración en las resoluciones demandadas, se encuentra lo siguiente (fls. 7 y 10):

[...]

Las pretranscritas consideraciones hechas por la DIAN en los actos demandados permiten apreciar que ésta basó su decisión de imputar los valores embargados a la sociedad en “razones de conveniencia” sin hacer pronunciamiento alguno sobre las solicitudes de imputación de la contribuyente, lo cual contraría el art. 804 “Prelación en la imputación del pago”

que regula el asunto, aspecto que fuere advertido por el a quo y que conlleva a que la Sala verifique si el ente fiscalizador cumplió con la preceptiva legal que a la letra dice:

[...]

A juicio de la Sala, si bien es cierto que la imputación de los pagos es un mecanismo que permite determinar un saldo único a favor o a cargo del contribuyente, a través del cual es posible la cancelación de las deudas más antiguas, según el orden de prelación previsto en la referida disposición, esto es 1) Sanciones, 2) Intereses y 3) Anticipos, impuestos y retenciones del impuesto, no es menos cierto, que su aplicación no tiene como finalidad adecuar tal institución a las necesidades o conveniencias de la autoridad tributaria que es lo que se evidencia en el caso bajo análisis, menos aún cuando se refleja del referido escrito de 20 de diciembre del 2006 y de las afirmaciones hechas por las partes, que sí existió una manifestación expresa por parte de la sociedad en la cual solicitaba que se aplicarían los dineros embargados a las deudas más recientes y posteriormente a las más antiguas en el orden de Retenciones en la Fuente, IVA e Impuesto Sobre la Renta.

Y es que aún cuando la Administración afirma que la solicitud presentada por la sociedad el 13 de mayo del 2005 no cumplía con el requisito de la presentación personal y esta negación no debe ser probada, debe advertirse que tal circunstancia nunca fue ventilada por la DIAN en sede gubernativa, pues según las pretranscritas consideraciones de los actos demandados, la DIAN sólo basó su decisión en la conveniencia de los intereses del fisco y nunca hizo alusión a la solicitud de la actora, aún cuando ésta sí puso de presente en sus memoriales (el de excepciones contra el mandamiento y el del recurso de reposición como se observa a folios 119 a 122 y 123 a 127) la existencia de su manifestación de voluntad en el año 2005 respecto de la imputación de pagos.

En resumen, el saldo cuyo cobro pretendió la Administración Distrital al notificar el mandamiento de pago, no surgió directamente del incumplimiento por parte de la actora de las obligaciones tributarias contenidas en las liquidaciones privadas referidas en el cuadro anteriormente transcrito, sino que obedeció a una actuación ilegal por parte de la Administración porque aplicó la prelación según sus razones desconociendo el mandato del art. 804 del E.T.

Bajo las anteriores consideraciones habría de confirmarse la sentencia apelada; no obstante, al verificarse la decisión respecto del restablecimiento del derecho establecido, que dispuso, "Que el restablecimiento del derecho según lo pedido por la actora se agota con la declaratoria de nulidad, entonces en tal sentido se entiende restablecido su derecho.", se advierte que lo resuelto no es consonante con el análisis hecho, y aún cuando la sociedad en sus pretensiones no planteó un restablecimiento del derecho concreto, la Sala considera que debe ordenarse la reimputación de los valores según la petición elevada por la actora, que no puede ser surtida por el Tribunal toda vez que no se cuenta con toda la documentación e información necesaria para el efecto.

PAGO DE IMPUESTOS CON BONOS Y TÍTULOS

ARTÍCULO 805. CON BONOS DE FINANCIAMIENTO PRESUPUESTAL, BONOS DE FINANCIAMIENTO ESPECIAL Y BONOS PARA LA PAZ. *Los Bonos de Financiamiento Presupuestal y los Bonos de Financiamiento Especial, se amortizarán a su vencimiento por el ciento treinta por ciento (130%) de su valor nominal y sólo podrán ser utilizados para el pago de impuestos.*

Los Bonos para la paz a su vencimiento sólo podrán ser utilizados para el pago de impuestos nacionales.

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 806. PAGO CON TÍTULOS Y CERTIFICADOS. *Los Títulos de Devolución de Impuestos sólo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos o de Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ANTICIPO DEL IMPUESTO

ARTÍCULO 807. CÁLCULO Y APLICACIÓN DEL ANTICIPO. *Los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a pagar un setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto de renta y del complementario de patrimonio, determinado en su liquidación privada, a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente al gravable.*

Para determinar la base del anticipo, al impuesto neto de renta y al complementario de patrimonio del año gravable, o al promedio de los dos (2) últimos años a opción del contribuyente, se aplica el porcentaje previsto en el inciso anterior. Del resultado así obtenido se descuenta el valor de la retención en la fuente correspondiente al respectivo ejercicio fiscal, con lo cual se obtiene el anticipo a pagar.

En el caso de contribuyentes que declaran por primera vez, el porcentaje de anticipo de que trata este artículo será del veinticinco por ciento (25%) para el primer año, cincuenta por ciento (50%) para el segundo año y setenta y cinco por ciento (75%) para los años siguientes.

En las respectivas liquidaciones privadas del impuesto sobre la renta y complementarios los contribuyentes agregarán al total liquidado el valor del anticipo. Del resultado anterior deducirán el valor del anticipo consignado de acuerdo con la liquidación del año o período gravable inmediatamente anterior, el valor retenido en la fuente y el saldo a favor del período anterior, cuando fuere del caso. La diferencia se cancelará en la proporción y dentro de los términos señalados para el pago de la liquidación privada.

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 808. FACULTAD PARA REDUCIR EL ANTICIPO EN FORMA GENERAL. *El Gobierno Nacional podrá autorizar reducciones del anticipo del impuesto, cuando en un ejercicio gravable causas ajenas a la voluntad de los contribuyentes hagan prever razonablemente una disminución general de las rentas provenientes de determinada actividad económica.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 809. AUTORIZACIÓN DE LA REDUCCIÓN EN CASOS INDIVIDUALES. *A solicitud del contribuyente, el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo o sus delegados, autorizarán mediante resoluciones de carácter especial, reducciones proporcionales del anticipo del impuesto en los siguientes casos:*

- a. *Cuando en los tres (3) primeros meses del año o período gravable al cual corresponda el anticipo, los ingresos del contribuyente hayan sido inferiores al quince por ciento (15%) de los ingresos correspondientes al año o período gravable inmediatamente anterior;*
- b. *Cuando en los seis (6) primeros meses del año o período gravable al cual corresponda el anticipo, los ingresos del contribuyente hayan sido inferiores al veinticinco por ciento (25%) de los ingresos correspondientes al año o período gravable inmediatamente anterior.*

En caso de que la solicitud sea resuelta favorablemente, en la resolución se fijará el monto del anticipo a cargo del contribuyente y su forma de pago.

La sola presentación de la solicitud de reducción, que deberá hacerse acompañada de todas las pruebas necesarias para su resolución, no suspende la obligación de cancelar la totalidad del anticipo.

ARTÍCULO. AUTORIZACIÓN DE LA REDUCCIÓN O SUPRESIÓN DEL ANTICIPO EN CASOS INDIVIDUALES. A solicitud del contribuyente, el Secretario de Hacienda o quien haga sus veces, autorizará mediante resoluciones de carácter especial, reducciones proporcionales del anticipo, cuando se encuentre establecido, o su no liquidación en los siguientes casos:

- a) Cuando se pueda demostrar a la Administración que la actividad se realiza de forma ocasional en el respectivo municipio.
- b) Cuando se tenga certeza de que la actividad sólo se desarrollará durante parte de la vigencia siguiente.
- c) Cuando exista certeza de que la actividad gravada no se va a realizar en la siguiente vigencia.

En caso de que la solicitud sea resuelta favorablemente, en la resolución se fijará el monto del anticipo a cargo del contribuyente y su forma de pago.

La sola presentación de la solicitud de reducción, que deberá hacerse acompañada de todas las pruebas necesarias para su resolución, no suspende la obligación de cancelar la totalidad del anticipo.

CONCEPTO DIAN 20853 DE 2006

Debido a las circunstancias económicas que pueden afectar desfavorablemente a los contribuyentes de un periodo gravable al siguiente, en el artículo 809 del Estatuto Tributario se establece que estos pueden solicitar a la administración de impuestos la reducción del anticipo del impuesto sobre la renta por razón de la disminución de los ingresos.

La norma citada prevé que el contribuyente puede elevar la solicitud de disminución del valor del anticipo en dos eventualidades: la primera, cuando en los tres primeros meses del año o periodo gravable al cual corresponde el anticipo, los Ingresos del contribuyente hayan sido inferiores al 15% de los ingresos correspondientes al año o periodo gravable inmediatamente anterior; y la segunda, cuando en los seis primeros meses del año o periodo gravable al cual corresponde el anticipo, los ingresos del contribuyente hayan sido inferiores al 25% de los ingresos correspondientes al año o periodo inmediatamente anterior.

En ambos eventos (literales a) y b) del artículo 809 del Estatuto Tributario, respectivamente) la norma se refiere expresamente a los ingresos, los cuales, de conformidad con lo previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, son todos aquellos percibidos por el contribuyente de manera ordinaria o extraordinaria que sean susceptibles de producir un incremento neto en su patrimonio.

De otra parte, el artículo 239-1 del Estatuto Tributario señala que los contribuyentes pueden incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables, liquidando el respectivo impuesto.

Ahora bien, como quiera que el concepto de “ingreso” es diferente del concepto de “renta líquida gravable”, según lo dispuesto por la ley fiscal (artículo 26 del Estatuto Tributario), y dado que la norma que autoriza la reducción del anticipo del impuesto sobre la renta toma como referencia únicamente el valor de los ingresos en un periodo gravable determinado, no es viable considerar dentro de éstos el valor de los activos omitidos declarados, toda vez que la ley solamente permite darle a estos el tratamiento de renta líquida gravable.

En consecuencia, el valor de los activos omitidos declarados como renta líquida gravable no puede ser tomado como ingreso del periodo, para efectos de determinar una reducción de ingresos en el periodo siguiente y solicitar la reducción del anticipo del impuesto sobre la renta.

ARTÍCULO 810. TERMINO PARA DECIDIR SOBRE LA SOLICITUD DE REDUCCIÓN. *Las solicitudes presentadas de acuerdo con lo exigido en el artículo anterior, deberán ser resueltas dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de presentación. Contra la providencia que resuelva la solicitud no cabe recurso alguno.*

Si la solicitud no estuviere resuelta dentro de dicho termino, el contribuyente podrá aplicar la reducción propuesta, pero el anticipo en ningún caso puede ser inferior al veinticinco por ciento (25%) del impuesto de renta y del complementario de patrimonio del respectivo año gravable.

ARTÍCULO. TERMINO PARA DECIDIR SOBRE LA SOLICITUD DE REDUCCIÓN O SUPRESIÓN DEL ANTICIPO. Las solicitudes presentadas de acuerdo con lo exigido en el artículo anterior, deberán ser resueltas dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de presentación. Contra la providencia que resuelva la solicitud no cabe recurso alguno.

Si la solicitud no estuviere resuelta dentro de dicho termino, el contribuyente podrá aplicar la reducción o supresión propuesta.

PLAZOS PARA EL PAGO DE LOS IMPUESTOS, ANTICIPOS Y RETENCIONES

ARTÍCULO 811. FACULTAD PARA FIJARLOS. *El pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional.*

En el caso de importaciones, el impuesto a las ventas se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

ARTÍCULO. FACULTAD PARA FIJARLOS. El pago de los tributos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobernador o Alcalde.

CONCEPTO DIAN 104404 del 2006

Mediante radicado de la referencia pregunta usted si de conformidad con la Ley 1066 del 2006 el pago de la declaración de retención en la fuente se puede efectuar en una fecha diferente al de la presentación de la correspondiente declaración.

Sobre el particular, el artículo 579 del E.T. dispone que la presentación de las declaraciones tributarias deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional, a su vez, el artículo 811 ibídem dispone que el pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional. Los plazos para declarar y pagar durante el año 2006 fueron fijados mediante Decreto Reglamentario 4714 del 2005.

Tratándose de retención en la fuente, el artículo 376 del E.T. establece la obligación que tienen los agentes retenedores de consignar la totalidad de lo retenido en los lugares y dentro de los términos señalados por el Gobierno Nacional.

Este despacho ha señalado que es legítimo separar el cumplimiento de las obligaciones de presentar la declaración tributaria y el de pagar los impuestos, anticipas y retenciones, dentro de los términos señalados por el Gobierno Nacional. En tal sentido se ha pronunciado, entre otros, mediante Concepto 044915 de L. 2001 cuya copia se anexa.

Si bien es cierto, el artículo 11 de la Ley 1066 del 2006 establece que los agentes de retención deberán presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, cuando a ello hubiere lugar, so pena de que la misma se tenga como no presentada, no significa esto, que la norma excluya la posibilidad que tiene el agente retenedor de presentar la declaración tributaria y posteriormente efectuar el pago, dentro de los plazos para declarar y pagar fijados por el Gobierno Nacional teniendo en cuenta que el plazo es la época que se fija para el cumplimiento de la obligación.

CONCEPTO DIAN75762 del 2006

1. ¿Un banco se puede abstener de recibir declaraciones tributarias con un saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos, cuando estas se presenten sin pago?

El artículo 801 del Estatuto Tributario dispone que las entidades autorizadas para recaudar deben cumplir con las obligaciones allí señaladas, entre ellas, la de recibir en todas sus oficinas; agencias o sucursales, las declaraciones tributarias y pagos de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes que lo soliciten, sean o no clientes de la entidad autorizada, sin establecer excepciones a dicha obligación.

El artículo 6 de la Resolución 0478 de 2000 consagra las obligaciones que deben cumplir las Entidades Autorizadas para Recaudar así:

- 1) Las contempladas en el artículo 801 del Estatuto Tributario
- 2) Las determinadas en la Resolución No. 0008 de enero 5 de 2000 y
- 3) Las contempladas en la Resolución 0478 de 2000.

Entre las contempladas en la Resolución 0478 de 2000, el artículo 8 ordena que las entidades autorizadas para recaudar recibirán las declaraciones tributarias con o sin pago.

Analizada la normatividad aplicable sobre la materia, se concluye que no existe disposición que limite la recepción de las declaraciones tributarias con un saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos, cuando estas se presenten sin pago, o que expresamente ordene la no recepción de las mismas.

2. ¿Existe alguna sanción para el banco si recibe dichas declaraciones sin pago?

El régimen sancionatorio aplicable a las entidades autorizadas para recaudar está consagrado en los artículos 674, 675 Y 676 del Estatuto Tributario. Así mismo, el artículo 42 de la Resolución 0478 de 2000 señala que "[...] cuando una Entidad Autorizada para Recaudar incumpla las obligaciones señaladas en esta Resolución, quedará sometida al régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario y en las demás normas concordantes [...]".

Como ya se advirtió, no existe disposición que limite la recepción de las declaraciones tributarias con un saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos, cuando se presenten sin pago, o que expresamente ordene la no recepción de las mismas, por consiguiente, al no existir hecho sancionable tampoco existe sanción tributaria aplicable.

3. ¿Una declaración presentada con saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos y sin pago, se da por no presentada?

El Estatuto Tributario expresamente señala en el artículo 580 del Estatuto Tributario, los eventos en los cuales no se entiende cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, dentro de los cuales no se encuentra la causal relacionada con la presentación sin pago de las declaraciones con un valor a pagar inferior a dos (2) salarios mínimos.

De otra parte, el artículo 40 del Decreto 4714 del 2005 hace referencia a la oportunidad legal para realizar el pago de las declaraciones tributarias que arrojan un saldo a pagar inferior a dos (2) salarios mínimos mensuales vigentes, el cual se fijó para el mismo día del plazo señalado para la presentación de la respectiva declaración, estableciendo la norma que el valor resultante se debe cancelar en una sola cuota, si para el grupo de contribuyentes al cual pertenece el declarante el Gobierno Nacional ha dispuesto la cancelación del valor a pagar en la declaración tributaria en varios plazos.

Por lo expuesto, la presentación de la declaración cuyo valor a pagar es inferior a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes a la fecha de presentación, no se encuentra definida por el legislador como causal para tener la declaración como no presentada.

Cabe anotar que, de conformidad con el artículo 877 del Estatuto Tributario, si se trata de la declaración y pago del GMF, la declaración se entenderá como no presentada, cuando no se realice el pago en forma simultánea a su presentación, igual que para las declaraciones de retención en la fuente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 1066 del 2006, que adicionó el literal e) al artículo 580 del mismo estatuto.

4. Además de los intereses moratorias, la presentación sin pago de las declaraciones tributarias con saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos genera algún tipo de sanción?

El artículo 811 del Estatuto Tributario dispone que "El pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional."

ARTÍCULO 812. MORA EN EL PAGO DE LOS IMPUESTOS NACIONALES. *El no pago oportuno de los impuestos, anticipos y retenciones, causa intereses moratorios en la forma prevista en los artículos 634 y 635.*

ARTÍCULO. MORA EN EL PAGO DE LOS TRIBUTOS ADMINISTRADOS POR LA ENTIDAD TERRITORIAL. El no pago oportuno de los tributos, anticipos y retenciones, causa intereses moratorios en la forma prevista en los artículos correspondientes a la sanción por mora en el pago de tributos, anticipos y retenciones y determinación de la tasa de interés moratorio.

CONCEPTO DIAN 75762 del 2006

1. ¿Un banco se puede abstener de recibir declaraciones tributarias con un saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos, cuando estas se presenten sin pago?

El artículo 801 del Estatuto Tributario dispone que las entidades autorizadas para recaudar deben cumplir con las obligaciones allí señaladas, entre ellas, la de recibir en todas sus oficinas; agencias o sucursales, las declaraciones tributarias y pagos de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes que lo soliciten, sean o no clientes de la entidad autorizada, sin establecer excepciones a dicha obligación.

El artículo 6 de la Resolución 0478 de 2000 consagra las obligaciones que deben cumplir las Entidades Autorizadas para Recaudar así:

- 1) Las contempladas en el artículo 801 del Estatuto Tributario
- 2) Las determinadas en la Resolución No. 0008 de enero 5 de 2000 y
- 3) Las contempladas en la Resolución 0478 de 2000.

Entre las contempladas en la Resolución 0478 de 2000, el artículo 8 ordena que las entidades autorizadas para recaudar recibirán las declaraciones tributarias con o sin pago.

Analizada la normatividad aplicable sobre la materia, se concluye que no existe disposición que limite la recepción de las declaraciones tributarias con un saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos, cuando estas se presenten sin pago, o que expresamente ordene la no recepción de las mismas.

2. ¿Existe alguna sanción para el banco si recibe dichas declaraciones sin pago?

El régimen sancionatorio aplicable a las entidades autorizadas para recaudar está consagrado en los artículos 674, 675 y 676 del Estatuto Tributario. Así mismo, el artículo 42 de la Resolución 0478 de 2000 señala que "[...] cuando una Entidad Autorizada para Recaudar incumpla las obligaciones señaladas en esta Resolución, quedará sometida al régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario y en las demás normas concordantes [...]".

Como ya se advirtió, no existe disposición que limite la recepción de las declaraciones tributarias con un saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos, cuando se presenten sin pago, o que expresamente ordene la no recepción de las mismas, por consiguiente, al no existir hecho sancionable tampoco existe sanción tributaria aplicable.

3. Una declaración presentada con saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos y sin pago, se da por no presentada?

El Estatuto Tributario expresamente señala en el artículo 580 del Estatuto Tributario, los eventos en los cuales no se encuentra cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, dentro de los cuales no se encuentra la causal relacionada con la presentación sin pago de las declaraciones con un valor a pagar inferior a dos (2) salarios mínimos.

De otra parte, el artículo 40 del Decreto 4714 del 2005 hace referencia a la oportunidad legal para realizar el pago de las declaraciones tributarias que arrojan un saldo a pagar inferior a dos (2) salarios mínimos mensuales vigentes, el cual se fijó para el mismo día del plazo señalado para la presentación de la respectiva declaración, estableciendo la norma que el valor resultante se debe cancelar en una sola cuota, si para el grupo de contribuyentes al cual pertenece el declarante el Gobierno Nacional ha dispuesto la cancelación del valor a pagar en la declaración tributaria en varios plazos.

Por lo expuesto, la presentación de la declaración cuyo valor a pagar es inferior a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes a la fecha de presentación, no se encuentra definida por el legislador como causal para tener la declaración como no presentada.

Cabe anotar que, de conformidad con el artículo 877 del Estatuto Tributario, si se trata de la declaración y pago del GMF, la declaración se entenderá como no presentada, cuando no se realice el pago en forma simultánea a su presentación, igual que para las declaraciones de retención en la fuente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 1066 del 2006, que adicionó el literal e) al artículo 580 del mismo estatuto.

4. Además de los intereses moratorios, la presentación sin pago de las declaraciones tributarias con saldo a pagar inferior a dos salarios mínimos genera algún tipo de sanción?

El artículo 811 del Estatuto Tributario dispone que "El pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional."

ARTÍCULO 813. EXONERACIÓN DE INTERESES MORATORIOS. *En los procesos relativos a cualquiera de los impuestos nacionales que se hallaban en trámite ante el Consejo de Estado el 6 de noviembre de 1985, no se causarán intereses moratorios ni corrientes entre esa fecha y el 6 de julio de 1986.*

Nota: Esta norma tenía una vigencia temporal, la cual precluyó.

ACUERDOS DE PAGO

ARTÍCULO 814. FACILIDADES PARA EL PAGO. *El subdirector de cobranzas y los administradores de Impuestos Nacionales podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años, para el pago de los impuestos de timbre, de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre que el deudor o un tercero a su nombre constituya fideicomiso de garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la administración. Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía de la deuda no sea superior a 3.000 UVT. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 91>*

Igualmente podrán concederse plazos sin garantías cuando el término no sea superior a un año y el deudor denuncie bienes para su posterior embargo y secuestro.

En casos especiales, y solamente bajo la competencia del director de Impuestos Nacionales, podrá concederse un plazo adicional de dos (2) años, al establecido en el inciso primero de este artículo. <Adicionado por la Ley 488 del 1998, art. 112>

PARÁGRAFO. Cuando el respectivo deudor haya celebrado un acuerdo de reestructuración de su deuda con establecimientos financieros, de conformidad con la reglamentación expedida para el efecto por la Superintendencia Bancaria, y el monto de la deuda reestructurada represente no menos del cincuenta por ciento (50%) del pasivo del deudor, el subdirector de cobranzas y los administradores de Impuestos Nacionales podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago con garantías diferentes, tasas de interés inferiores y plazo para el pago superior a los establecidos en el presente artículo, siempre y cuando se cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

- 1. En ningún caso el plazo para el pago de las obligaciones fiscales podrá ser superior al plazo más corto pactado en el acuerdo de reestructuración con entidades financieras para el pago de cualquiera de dichos acreedores.*
- 2. Las garantías que se otorguen a la DIAN serán iguales o equivalentes a las que se hayan establecido de manera general para los acreedores financieros en el respectivo acuerdo.*
- 3. Los intereses que se causen por el plazo otorgado en el acuerdo de pago para las obligaciones fiscales susceptibles de negociación se liquidarán a la tasa que se haya pactado en el acuerdo de reestructuración con las entidades financieras, observando las siguientes reglas:*
 - a) En ningún caso la tasa de interés efectiva de las obligaciones fiscales podrá ser inferior a la tasa de interés efectiva más alta pactada a favor de cualquiera de los otros acreedores;*
 - b) La tasa de interés de las obligaciones fiscales que se pacte en acuerdo de pago no podrá ser inferior al índice de precios al consumidor certificado por el DANE, incrementado en el cincuenta por ciento (50%). <Adicionado por la Ley 633 del 2000, art. 48>*

PARÁGRAFO TRANSITORIO . Los contribuyentes que dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley cancelen el treinta por ciento (30%) del valor del impuesto y de las sanciones, frente a uno o varios conceptos y períodos que se encuentren en mora a 31 de diciembre del 2004, podrán tener derecho a obtener una facilidad de pago bajo las siguientes condiciones:

- 1. Hasta un año, sin garantía, pagadera en seis (6) cuotas bimestrales iguales.*
- 2. Hasta dos (2) años, con garantía que cubra el valor de los impuestos y sanciones sometidos a plazo, pagadera en doce (12) cuotas bimestrales iguales.*

Para el efecto, el contribuyente deberá acreditar, dentro de la oportunidad arriba señalada, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Pagar en efectivo el treinta por ciento (30%) del total de la deuda por impuesto y sanción, frente a cada uno de los períodos y conceptos por los cuales el contribuyente pretenda obtener la facilidad, imputando el pago en primer lugar a impuesto, en segundo lugar a sanciones con la actualización a que haya lugar y, por último, a intereses;*
- b) Solicitar por escrito ante la administración competente la facilidad de pago, señalando en forma expresa el plazo solicitado e indicando los períodos y conceptos objeto de la solicitud, así como la descripción de la garantía ofrecida respaldada por los documentos que acrediten su existencia;*

El plazo podrá concederse aun cuando exista facilidad de pago vigente o hubiere existido facilidad anterior que haya sido declarada sin efecto. En el evento en que la facilidad sea a un plazo no superior a un año, habrá lugar únicamente al levantamiento de las medidas preventivas sobre embargos bancarios que se encuentren vigentes.

La facilidad aquí contemplada procede igualmente frente a los intereses causados a la fecha de la constitución de los bonos establecidos en las leyes 345 de 1996 y 487 de 1998; para el efecto, habrá lugar a efectuar la inversión por el 100% de su valor ante las entidades autorizadas y a diferir el monto de los intereses liquidados a la tasa moratoria que corresponda a la fecha de la constitución de la inversión.

En relación con la deuda objeto de plazo y durante el tiempo que se autorice la facilidad para el pago, se liquidarán intereses de plazo calculados en forma diaria, a la misma tasa establecida para el interés moratorio. En el caso en que la facilidad otorgada sea igual o inferior a un año, habrá lugar a calcular interés en forma diaria, equivalente al setenta por ciento (70%) del valor del interés de mora.

En el evento de que legalmente la tasa de interés moratorio se modifique durante la vigencia de la facilidad, el interés tanto moratorio como de plazo podrá reajustarse a solicitud del contribuyente.

El contribuyente que cancele el ciento por ciento (100%) del impuesto a su cargo por concepto y período, imputando su pago a impuesto, podrá acceder a una facilidad de pago por las sanciones e intereses adeudados a un plazo de tres años, pagadero en seis (6) cuotas semestrales, previa constitución de garantía.

En caso de que el pago efectivo realizado por los contribuyentes, agentes de retención y responsables dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley cubra el valor total de la obligación por período o impuesto, la tasa de interés que deberá liquidar y pagar corresponderá a la cuarta parte de la tasa de interés moratorio vigente al momento del pago.

Las disposiciones previstas en este artículo aplicarán a las entidades territoriales, sin necesidad de acto administrativo que así lo disponga.

Para la obtención de las facilidades de pago reguladas en el presente párrafo transitorio, el contribuyente deberá encontrarse al día en el pago de sus obligaciones correspondientes a las vigencias posteriores a diciembre 31 del 2004. <Adicionado por la Ley 1066 del 2006, art. 7>

ARTÍCULO. FACILIDADES PARA EL PAGO. El funcionario competente podrá mediante resolución conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años, para el pago de los impuestos de la entidad territorial, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre que el deudor o un tercero a su nombre constituya fideicomiso de garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la administración. Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía de la deuda no sea superior a 3.000 UVT.

Igualmente podrán concederse plazos sin garantías, cuando el término no sea superior a un año y el deudor denuncie bienes para su posterior embargo y secuestro.

En casos especiales y solamente bajo la competencia del secretario de Hacienda o tesorero, podrá concederse un plazo adicional de dos (2) años, al establecido en el inciso primero de este artículo.

PARÁGRAFO. Cuando el respectivo deudor haya celebrado un acuerdo de reestructuración de su deuda con establecimientos financieros, de conformidad con la reglamentación expedida para el efecto por la Superintendencia Bancaria, y el monto de la deuda reestructurada represente no menos del cincuenta por ciento (50%) del pasivo del deudor, el secretario de Hacienda o tesorero podrán, mediante resolución, conceder facilidades para el pago con garantías diferentes, tasas de interés inferiores y plazo para el pago superior a los establecidos en el presente artículo, siempre y cuando se cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. En ningún caso el plazo para el pago de las obligaciones fiscales podrá ser superior al plazo más corto pactado en el acuerdo de reestructuración con entidades financieras para el pago de cualquiera de dichos acreedores.
2. Las garantías que se otorguen a la entidad territorial serán iguales o equivalentes a las que se hayan establecido de manera general para los acreedores financieros en el respectivo acuerdo.
3. Los intereses que se causen por el plazo otorgado en el acuerdo de pago para las obligaciones fiscales susceptibles de negociación se liquidarán a la tasa que se haya pactado en el acuerdo de reestructuración con las entidades financieras, observando las siguientes reglas:
 - a) En ningún caso la tasa de interés efectiva de las obligaciones fiscales podrá ser inferior a la tasa de interés efectiva más alta pactada a favor de cualquiera de los otros acreedores;
 - b) La tasa de interés de las obligaciones fiscales que se pacte en acuerdo de pago no podrá ser inferior al índice de precios al consumidor certificado por el DANE, incrementado en el cincuenta por ciento (50%).

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 13 de mayo del 2009, expediente 110013331040200700057-01.

El artículo 29 de la Constitución Política consagra el debido proceso, el cual se aplicará a todas las actuaciones, es decir, tanto a las judiciales como las administrativas, las que deben fundamentarse en leyes preexistentes y en el cumplimiento de las etapas propias de cada proceso, en aras de proteger el derecho de defensa y contradicción y el principio de seguridad jurídica.

La parte demandante dice que se violó dicha disposición por indebida aplicación del artículo 841 del Estatuto Tributario, toda vez que el legislador tributario ordenó suspender todo procedimiento administrativo coactivo contra un contribuyente que hubiere realizado un acuerdo de pago con la administración de impuestos, y estando en aplicación de tal norma, y sin que mediara resolución de incumplimiento ejecutoriada, la administración de impuestos profirió la Resolución de Embargo 00045 de 22 de febrero del 2006, afectando las cuentas bancarias en contravía de la ley.

Por su parte la administración manifiesta en la resolución que resuelve el recurso de reposición que: “En cuanto a la medida cautelar de embargo a bancos proferida con Resolución 00045 del 22 de febrero del 2006, y por la cual el recurrente argumenta violación al debido proceso por aplicación errónea del artículo 841 del E.T., este despacho aclara que el proceso se encuentra suspendido por las obligaciones objeto de la facilidad y contenidas en la resolución que la otorgó, mas no por la restante que se encuentra sin pago, y que a la fecha son exigibles, independientemente de encontrarse en los aplicativos de esta administración, pues cada una de las obligaciones que están descritas en la resolución atacada son liquidaciones privadas presentadas por el contribuyente ...” (fl. 10, c.p.).

En los alegatos de conclusión la administración aclara que: “... previamente a la resolución que deja sin efecto la facilidad, la misma directora de Impuestos mediante oficio 5500001-0000118 de 13 de enero del 2006 y con radicado en correspondencia con el número 004022 de la misma fecha, se le comunica a la sociedad que una vez revisados los sistemas de cuenta corriente, se desprende que existen obligaciones a su nombre sin el respectivo soporte de pago que como consecuencia se invita a acercarse a la subdirección de cobranzas ubicada en la carrera 7 No. 6-54 piso 12, edificio Sendas, el día 31 de enero del 2006 en horas de la mañana, a fin de revisar en forma conjunta el estado actual de sus obligaciones así como los mecanismos que permitan su solución con el ánimo de evitar medidas preventivas así como la iniciación y/o continuación del proceso coactivo ...” (fl. 147, c.p.)

Ahora bien, el artículo 841 del Estatuto Tributario establece:

“Artículo 841. Suspensión por acuerdo de pago. En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas.

Sin perjuicio de la exigibilidad de garantías, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago deberá reanudarse el procedimiento si aquellas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda”.

De acuerdo con la citada disposición, en cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo se puede celebrar un acuerdo de pago entre el deudor y la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y podrán levantarse las medidas previas decretadas, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago deberá reanudarse el procedimiento y se exigirán las garantías otorgadas.

La Sala considera pertinente aclarar que de la norma transcrita se deduce que se suspende es el procedimiento administrativo coactivo que se esté adelantando, es decir, el cobro de las obligaciones por las cuales se realizó el acuerdo de pago, por lo que no es de recibo la afirmación de la parte demandante que se suspende todo procedimiento administrativo coactivo contra un contribuyente que hubiere realizado un acuerdo de pago con la Administración de Impuestos.

De otra parte, la Sala advierte que dentro del expediente no obra la Resolución de Embargo 00045 de 22 de febrero del 2006, por lo que no es posible verificar a qué obligaciones se adelantó el proceso de cobro coactivo y por qué razón se hicieron exigibles las garantías ofrecidas por el contribuyente, con el fin de cotejarlas con las obligaciones que nos ocupan.

No obstante, en el folio 108 del expediente obra el oficio 5500001-0000118 de 13 de enero del 2006, de la directora de impuestos (A), dirigido a TRIDECOL LTDA., en el que informa que de la revisión en el sistema de cuenta corriente se desprende que existen obligaciones a su nombre sin el respectivo soporte de pago, por lo que lo invita a la subdirección de cobranzas para que conjuntamente se revise el estado actual de sus obligaciones.

En el folio 109 del expediente obra acta de comparecencia de 31 de enero del 2006, cuyo texto es el siguiente:

Por lo anterior, la Sala advierte que la sociedad a través del oficio 5500001-0000118 de 13 de enero del 2006, y el acta de comparecencia de 31 de enero del 2006, tenía conocimiento del incumplimiento de sus obligaciones, es decir, la situación jurídica había sido definida con anterioridad a la expedición de la Resolución de Embargo 00045 de 22 de febrero del 2006, por lo que la administración estaba facultada para reanudar el procedimiento que se encontraba suspendido, y hacer efectivas las garantías otorgadas, y del artículo 841 del Estatuto Tributario, no se observa que éste exija una resolución de incumplimiento ejecutoriada, como lo solicita la parte actora.

Por consiguiente, para la Sala no se vulneró el debido proceso alegado, toda vez que como quedó anotado, la administración dio aplicación al artículo 841 del Estatuto Tributario en debida forma.

[...]

La Sala precisa que los acuerdos de pago son una figura que permite al contribuyente obtener plazo para el pago de sus obligaciones fiscales tributarias. Mediante un acuerdo de pago, el Estado le puede otorgar un plazo de hasta cinco años al contribuyente para que éste pague sus deudas relacionadas con los impuestos de renta, Iva, timbre, retención en la fuente, sanciones e intereses. Para la celebración de un acuerdo de pago, el contribuyente deberá garantizar con sus bienes el pago de la obligación, como lo establece el artículo 814 del Estatuto Tributario.

[...]

El incumplimiento de los compromisos adquiridos por el contribuyente en el acuerdo de pago faculta a la DIAN para que dé por terminado el acuerdo de pago, como lo dispone el artículo 814-3 del Estatuto Tributario, así:

[...]

La norma trascrita contempla como causales para que proceda dejar sin efecto la facilidad de pago el no pagar alguna de las cuotas o el incumplimiento de las obligaciones tributarias surgidas con posterioridad a cargo del contribuyente.

Una vez presentada cualquiera de dichas causales surge para el Administrador de Impuestos o el subdirector de cobranzas la facultad de dejar sin efecto la facilidad de pago, sin que esta facultad esté condicionada a ninguna otra situación diferente del incumplimiento.

[...]

Así las cosas, el hecho de que la sociedad hubiera incurrido en el incumplimiento del pago de las cuotas y de las obligaciones posteriores facultaba a la administración para dejar sin vigencia la facilidad de pago, como en efecto lo hizo, sin que pueda afirmarse que como las obligaciones que se relacionan en el numeral tercero transcrito, como no se encontraban en los sistemas de cobro de la DIAN al momento de otorgar la facilidad de pago, estas deudas le corresponden a la Administración de Impuestos y no es una carga del contribuyente.

Lo anterior, por cuanto son deudas de la sociedad y, como quedó visto, estas no están relacionadas en la comunicación que dirigió la sociedad el 18 de abril del 2005, ante la Administración de Impuestos de las personas jurídicas de Bogotá, para que se le otorgara la facilidad de pago.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección “B”, sentencia del 29 de septiembre del 2005, expediente 250002327000200200401108-01.

En efecto, la Resolución 0032 en el punto cuarto de su motivación señala que no se pagaron las obligaciones que surgieron con posterioridad y que corresponden a los años 2002 y 2003, aspecto sobre el cual la sociedad no hace comentario alguno, por lo que la Sala considera que corresponden a la realidad en la medida que no se desvirtuó la presunción de legalidad de que están investidos los actos administrativos, tal como lo dispone el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo. Insiste la Sala que le corresponde al administrado la carga de la prueba a efecto de demostrar en contrario a lo expresado en los actos administrativos, conforme al artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

Como ello no ocurrió, los actos administrativos se deben mantener, no sin antes expresar que el recurso de apelación no es aplicable en frente a las resoluciones que declaran el incumplimiento de las facilidades de pago, pues como bien lo señaló la administración, sólo procede el recurso de reposición conforme con lo expuesto en el inciso final del artículo 814-3 del Estatuto Tributario y existiendo la norma especial y específica ésta es la que se debe tener en cuenta con base en el principio hermenéutico de la especificidad de la norma que enseña que la norma especial se prefiere a la general, así ésta sea posterior a la especial.

Así las cosas, no cabía el recurso de apelación contra la resolución que declaró el incumplimiento del acuerdo de pago y, por tanto, el debido proceso fue respetado en este caso, por lo que se negarán la súplicas de la demanda.

CONCEPTO DIAN 105928 DEL 2009

¿En el marco de la Ley 1116 del 2006, para el acuerdo extrajudicial de reorganización pueden otorgarse facilidades de pago que incluyan obligaciones vencidas por concepto de retención en la fuente, con plazos mayores a los contemplados por el Estatuto Tributario y qué sucede con las retenciones en la fuente causadas durante el proceso de reorganización?

Para el inicio del acuerdo de reorganización o en los acuerdos extrajudiciales de reorganización empresarial, se pueden otorgar facilidades de pago de las obligaciones tributarias vencidas por concepto de retenciones en la fuente en los términos y con los requisitos consagrados en el artículo 814 del Estatuto Tributario. Estos, al igual que las retenciones en la fuente que surjan en desarrollo del acuerdo de reorganización, serán pagados de preferencia.

La Ley 1116 del 2006 estableció el régimen legal de insolvencia empresarial, buscando la protección del crédito y la recuperación y conservación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo, a través de los procesos de reorganización y de liquidación judicial.

El proceso de reorganización pretende a través de un acuerdo preservar empresas viables y normalizar sus relaciones comerciales y crediticias, mediante su reestructuración operacional, administrativa, de activos o pasivos.

El artículo 9 establece los supuestos de admisibilidad del proceso de reorganización en los que supone la existencia de una situación de cesación de pagos o de incapacidad de pago inminente.

A su turno, el artículo 10 *ibídem* contempla otros supuestos de admisión, entre los cuales y para el caso que nos ocupa señala el numeral 4 que el deudor deberá acreditar:

[...]

4. No tener a cargo obligaciones vencidas por retenciones de carácter obligatorio, a favor de autoridades fiscales, por descuentos efectuados a los trabajadores, o por aportes al Sistema de Seguridad Social Integral.

PARÁGRAFO. Las obligaciones por los conceptos indicados en los numerales 3 y 4 del presente artículo, causadas durante el proceso, o las facilidades celebradas con las respectivas entidades responsables sobre tales conceptos con anterioridad a la apertura del proceso concursal que haya suscrito el deudor para cumplir con el presupuesto para acceder al mismo, serán pagadas de preferencia, inclusive sobre los demás gastos de administración.” (Resaltado fuera del texto).

Corno se observa, si bien el numeral 4 del artículo 10 citado exige como requisito para acceder al acuerdo el no tener obligaciones vencidas por concepto de retención, el párrafo da la opción de acreditar dicho requisito con la facilidad de pago celebrada con esta entidad previamente a la solicitud de admisión.

No obstante, el artículo 71 de la misma ley precisa que las obligaciones causadas con posterioridad a la fecha de inicio del proceso de insolvencia son gastos de administración y tendrán preferencia en su pago sobre aquellas, objeto del acuerdo de reorganización o del proceso de liquidación judicial.

De otra parte, el Decreto 1730 de mayo 15 del 2009, en el título II regula lo atinente a la validación de los acuerdos extrajudiciales de reorganización, en tal sentido indica el artículo 20 que conforme con el artículo 2 de la Ley 1116 del 2006, estos deudores podrán “ [...] en cualquier momento y sin que sea necesaria la ocurrencia de los supuestos de admisibilidad señalados en dicha ley, iniciar negociaciones con los acreedores externos con el fin de llegar a un acuerdo extrajudicial de reorganización.”

En este contexto el artículo 25 del decreto en mención, al hablar de los requisitos para los acuerdos extrajudiciales de reorganización, prescribe:

ARTÍCULO 25. REQUISITOS DEL ACUERDO. Las estipulaciones del acuerdo deberán tener carácter general, en la medida en que deben incluir todos los créditos ciertos que estén a cargo del deudor a la fecha de su celebración, así como todos los créditos litigiosos y contingentes .../

PARÁGRAFO. El deudor debe, bajo la gravedad del juramento, manifestar en el acuerdo que se encuentra en alguno de los supuestos de que trata el artículo 9° de la Ley 1116 del 2006 y el cumplimiento de los presupuestos indicados en el artículo 10 de dicha ley, entendiéndose que el requisito establecido en el numeral 4° de este artículo se entiende cumplido con la suscripción del acuerdo por parte de los acreedores de dichas obligaciones o con la incorporación al mismo del documento que contenga las facilidades celebradas con tales acreedores.”

De lo anterior se evidencian dos situaciones diferentes:

La primera con respecto al inicio del proceso de reorganización, para lo cual es requisito no tener a cargo obligaciones vencidas por retención en la fuente, aceptando no obstante las facilidades de pago celebradas con anterioridad al inicio de dicho proceso con el propósito de acceder al mismo, las cuales tienen preferencia en el pago.

La segunda, contemplada en el Decreto 1730 de 2009, establece claramente para efectos de la posterior validez judicial del acuerdo extrajudicial de reorganización, que el requisito estipulado en el artículo 10 de la Ley 1116 del 2006 se entiende cumplido con la suscripción e incorporación del documento que dé cuenta de la facilidad de pago otorgada por el acreedor, en este caso la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Admitido por la ley y el decreto reglamentario que pueda otorgarse facilidad de pago sobre la retención en la fuente adeudada –siempre y cuando sobre las respectivas declaraciones no se hubiere proferido auto declarativo en los términos de la Circular 00066 del 2008– en relación con las facilidades de pago que otorga la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, dentro de su competencia, de conformidad con el artículo 814 del Estatuto Tributario, los funcionarios competentes para otorgar facilidades de pago de los impuestos y retenciones en la fuente administrados por la DIAN podrán conceder un plazo de hasta por (5) cinco años, previo el cumplimiento de los requisitos exigidos para tal fin, sin perjuicio de que el director de Impuestos Nacionales, hoy función del director de Gestión de Ingresos Públicos, según Decreto 4048 del 2008, en casos especiales pueda conceder un plazo adicional de dos (2) años, y como allí se señala, las garantías que se brinden para acceder a la facilidad deben respaldar las obligaciones adeudadas a satisfacción de la administración.

En consecuencia, de conformidad con la Ley 1116 del 2006 y en concordancia con el párrafo único del artículo 25 del Decreto 1730 de mayo 15 del 2009, las deudas pendientes de retención en la fuente pueden ser objeto de facilidades de pago, al inicio del proceso de reorganización y en la etapa de acuerdo extrajudicial de reorganización, en los términos y con las garantías previstas por el artículo 814 del Estatuto Tributario. Estas facilidades al igual que las retenciones en la fuente que surjan en desarrollo del acuerdo de reorganización, serán pagados de preferencia.

CONCEPTO DIAN 87249 DEL 2009

Sobre su consulta referida a cuál es la entidad competente para otorgar facilidades de pago a los obligados a efectuar la contribución parafiscal “Cuota para el Desarrollo Cinematográfico”, comedidamente le informo lo siguiente:

Sea lo primero hacer referencia al artículo 841 del Estatuto Tributario que prevé: “/... En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas.

Sin perjuicio de la exigibilidad de garantías, cuando se declare el incumplimiento de acuerdo de pago deberá reanudarse el procedimiento si aquellos no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda.

Por su parte, si artículo 7° de la Ley 814 del 2003 dispone en lo pertinente: “/...Sin perjuicio del carácter parafiscal de la contribución creada en esta ley, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, tendrá competencia para efectuar la fiscalización, los procesos de determinación y aplicación de sanciones dispuestos en este artículo y la resolución de los recursos o impugnaciones a dichos actos, así como el cobro coactivo de la cuota, intereses y sanciones aplicando el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario [...] /”

A su vez, si Estatuto Tributario en su artículo 814 faculte al funcionario competente de la Dirección de Impuestos Nacionales a conceder facilidades de pago a los deudores para el pago de los impuestos que allí se relacionan o de cualquier otro impuesto administrado por esta entidad. Es así como en atención a la estructura general de esta norma, que hace una enumeración meramente enunciativa de ciertos impuestos, permite hacer extensiva la interpretación al caso de la contribución parafiscal “Cuota para el Desarrollo Cinematográfico”, como bien lo ha manifestado la dirección de ingresos de esta entidad mediante oficio 018214 del 24 de septiembre del 2009.

Así mismo, la Orden Administrativa DIAN 00004 del 2007, por la cual se establece el procedimiento a seguir en el otorgamiento de facilidades para el pago, abarca en su campo de aplicación las obligaciones de naturaleza tributaria, aduanera y cambiaria, o cualquier otra clase de obligación y/o acreencia administrada por la DIAN y que no tengan restricción expresa en la ley, reglamento, orden o instrucción, como es el caso que nos ocupa.

Es preciso tener en cuenta que el artículo 3° del Decreto 352 del 2004, reglamentario de la Ley 814 del 2003, dispone que la contribución parafiscal debe ser consignada directamente por los agentes retenedores en la cuenta de la entidad financiera vigilada por la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera de Colombia), a nombre del Fondo para el Desarrollo Cinematográfico, cuya apertura estará a cargo del administrador del fondo.

En conclusión, es viable que al deudor de la contribución parafiscal “Cuota para el Desarrollo Cinematográfico” haga uso del medio que ha previsto el legislador para facilitar el pago de las obligaciones tributarias administradas por la DIAN y podrá en consecuencia celebrar un acuerdo de pago con esta entidad, previo el cumplimiento de los requisitos exigidos para ello.

CONCEPTO DIAN 69021

En el escrito de la referencia pregunta usted si es posible que al modificar un acuerdo de reestructuración sea variada la tasa de interés determinada para obligaciones fiscales dentro del mismo acuerdo.

Examinada la situación propuesta, encuentra el despacho que el artículo 814 del Estatuto Tributario confiere al subdirector de cobranzas y administradores de Impuestos Nacionales la facultad de conceder facilidades de pago al deudor o a un tercero a su nombre, para el pago de los impuestos de timbre, renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, previo cumplimiento de los presupuestos exigidos por la misma disposición.

Establece la misma norma que, en el evento de modificarse legalmente la tasa de interés moratorio durante la vigencia de la facilidad otorgada, ésta podrá reajustarse a solicitud del contribuyente. Tal posibilidad, como bien se observa, es aplicable con respecto a los impuestos administrados por la DIAN en desarrollo de la facilidad otorgada; entre tanto, los

acuerdos de reestructuración celebrados en aplicación de la Ley 550 de 1999 tienen como finalidad promover y facilitar la reactivación empresarial para asegurar la función social de las empresas así como atender oportunamente los créditos, incluidos los fiscales, que surjan durante la ejecución del acuerdo.

Además, cuando el artículo 34 de la Ley 550 de 1999 relativo a los efectos del acuerdo de reestructuración, en su numeral 8º determina que: "Todas las obligaciones se atenderán con sujeción a lo dispuesto en el acuerdo, y quedarán sujetas a lo que se establezca en él en cuanto a rebajas, disminución de intereses y concesión de plazos o prórrogas, aun sin el voto favorable del respectivo acreedor, salvo las excepciones expresamente previstas en esta ley en relación con las obligaciones contraídas con trabajadores, pensionados, la DIAN, los titulares de otras acreencias fiscales o las entidades de seguridad social", está con ello consagrando un procedimiento especial que difiere del dispuesto en el artículo 814 del E.T., en cuanto que el subdirector de cobranzas o los administradores de Impuestos Nacionales no pueden intervenir directamente en el acuerdo de reestructuración, salvo la existencia de delegación expresa para el efecto.

A sí mismo, debe tenerse presente lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley 550 de 1999, por el cual no podrán ser objeto del acuerdo de reestructuración aquellas obligaciones correspondientes a retención en la fuente por renta, ventas, timbre u otras a las que por su actividad esté obligado el deudor, respecto de las cuales, previa autorización del competente según el artículo 17 ib., se podrá suscribir por parte de la administración para el reestructurado, facilidad de pago en los términos y condiciones del artículo 814 del Estatuto Tributario.

Concluyendo, la modificación de la tasa de interés moratoria podrá efectuarse en los términos del artículo 814 del E.T. cuando medie facilidad de pago, por ser la administración tributaria la competente para adelantar dicha actuación, procedimiento que se considera inaplicable dentro del acuerdo de reestructuración dispuesto por la Ley 550 de 1999, al cual le es aplicable las normas dispuestas para el mismo.

ARTÍCULO 814-1. COMPETENCIA PARA CELEBRAR CONTRATOS DE GARANTÍA.

El subdirector de cobranzas y los administradores de impuestos nacionales regionales y especiales tendrán la facultad de celebrar los contratos relativos a las garantías a que se refiere el artículo anterior. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 92>

ARTÍCULO. COMPETENCIA PARA CELEBRAR CONTRATOS DE GARANTÍA. El secretario de Hacienda o el tesorero tendrá la facultad de celebrar los contratos relativos a las garantías a que se refiere el artículo anterior.

ARTÍCULO 814-2. COBRO DE GARANTÍAS. *Dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria de la resolución que ordene hacer efectiva la garantía otorgada, el garante deberá consignar el valor garantizado hasta concurrencia del saldo insoluto.*

Vencido este término, si el garante no cumpliere con dicha obligación, el funcionario competente librará mandamiento de pago contra el garante y en el mismo acto podrá ordenar el embargo, secuestro y avalúo de los bienes del mismo.

La notificación del mandamiento de pago al garante se hará en la forma indicada en el artículo 826 de este estatuto.

En ningún caso el garante podrá alegar excepción alguna diferente a la de pago efectivo. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 93>

ARTÍCULO. COBRO DE GARANTÍAS. Dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria de la resolución que ordene hacer efectiva la garantía otorgada, el garante deberá consignar el valor garantizado hasta concurrencia del saldo insoluto.

Vencido este término, si el garante no cumpliere con dicha obligación, el funcionario competente librará mandamiento de pago contra el garante y en el mismo acto podrá ordenar el embargo, secuestro y avalúo de los bienes del mismo.

La notificación del mandamiento de pago al garante se hará en la forma indicada en el presente estatuto para dicha clase de acto, en armonía con el artículo 826 del Estatuto Tributario Nacional.

En ningún caso el garante podrá alegar excepción alguna diferente a la de pago efectivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de abril del 2008, expediente 16214.

El artículo 814 del Estatuto Tributario dispone que el subdirector de cobranzas y los administradores de Impuestos podrán conceder a los deudores facilidades para el pago de los impuestos, intereses y sanciones, hasta por cinco años, siempre que se constituya garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías reales, personales bancarias o de seguros, o cualquier otra garantía que respalde la deuda a satisfacción de la administración. El inciso 5 del citado artículo dispone que “en casos especiales y solamente bajo la competencia del director de Impuestos Nacionales” se puede ampliar la facilidad de pago. A su vez, el artículo 814-2 ibídem señala que dentro de los diez días siguientes a la ejecutoria de la resolución que ordenó hacer efectiva la garantía, el garante deberá consignar el valor garantizado hasta concurrencia del saldo insoluto. En el evento de no darse cumplimiento, se librará mandamiento de pago contra el garante y en el mismo acto se ordenará el embargo, secuestro y avalúo de los bienes, en cuyo caso el garante sólo podrá excepcionar pago efectivo. El artículo 814-3 ibídem dispone que ante el incumplimiento en el pago de alguna de las cuotas o de cualquier otra obligación surgida después de la facilidad de pago, el administrador de Impuestos o el subdirector de cobranzas podrán dejar sin efectos la facilidad de pago y ordenar hacer efectiva la garantía mediante resolución, hasta la concurrencia del saldo de la deuda garantizada. La Sala ha considerado que una vez se presenta cualquiera de las causales de incumplimiento señaladas en el artículo 814-3 del Estatuto Tributario, el administrador de Impuestos o el subdirector de cobranzas tienen la facultad de dejar sin efecto la facilidad de pago, sin que esta facultad esté condicionada a otra situación diferente al incumplimiento. Por lo anterior, cuando el beneficiario de una facilidad para el pago, deja de pagar alguna de las cuotas o incumple el pago de cualquiera otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma, la administración puede dejar sin efectos el acuerdo, por lo cual declara sin vigencia el plazo concedido y ordena hacer efectiva la garantía hasta concurrencia del saldo de la deuda garantizada.

CONCEPTO DIAN 08385 DEL 2008

Bajo la anterior premisa, se entiende que se pregunta por las normas aplicables en el proceso de cobro coactivo durante el período de 1998 al 2005, en lo relacionado con la efectivización de las garantías dadas para el otorgamiento de una facilidad para el pago, la adjudicación de bienes a favor de la nación por falta de postor en el remate y la prescripción de la acción de cobro.

Sobre el cobro de las garantías otorgadas para una facilidad de pago durante el período por el que se pregunta, rigieron los artículos 814-2 y 814-3 en los términos en que fueron adicionados al Estatuto Tributario por los artículos 93 y 94 de la Ley 6ª de 1992, bajo el siguiente tenor:

“Artículo 93. Cobro de garantías. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“ARTÍCULO 814-2. Cobro de garantías. Dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria de la resolución que ordene hacer efectiva la garantía otorgada, el garante deberá consignar el valor garantizado hasta concurrencia del saldo insoluto.

Vencido este término, si el garante no cumpliere con dicha obligación, el funcionario competente librará mandamiento de pago contra el garante y en el mismo acto podrá ordenar el embargo, secuestro y avalúo de los bienes del mismo.

La notificación del mandamiento de pago al garante se hará en la forma indicada en el artículo 826 de este estatuto.

En ningún caso el garante podrá alegar excepción alguna diferente a la de pago efectivo”.

“Artículo 94. Incumplimiento de las facilidades. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“ARTÍCULO 814-3. Incumplimiento de las facilidades. Cuando el beneficiario de una facilidad para el pago dejare de pagar alguna de las cuotas o incumpliere el pago de cualquiera otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma, el administrador de impuestos o el subdirector de cobranzas, según el caso, mediante resolución, podrá dejar sin efecto la facilidad para el pago, declarando sin vigencia el plazo concedido, ordenando hacer efectiva la garantía hasta concurrencia del saldo de la deuda garantizada, la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes o la terminación de los contratos, si fuere del caso.

*** (En este evento los intereses moratorios se liquidarán a la tasa de interés moratorio vigente, siempre y cuando ésta no sea inferior a la pactada.)

Contra esta providencia procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación, quien deberá resolverlo dentro del mes siguiente a su interposición en debida forma”.

*** Inciso derogado por el artículo 21 de la Ley 1066 del 2006.

En cuanto a la adjudicación de los bienes a favor de la nación, entre 1998 y la vigencia de la Ley 788 del 2002 no existía en el ordenamiento tributario norma expresa, por lo que conforme a lo establecido en el artículo 839-2 ibídem que prevé que en los aspectos compatibles y no contemplados en el Estatuto, se observarán en el procedimiento administrativo de cobro las disposiciones del Código de Procedimiento Civil que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes, era aplicable el artículo 557 que en el numeral 3 disponía:

“ARTÍCULO 557. Remate y adjudicación de bienes. Para el remate y adjudicación de bienes se procederá así:

1.-[...] 2 [...]

3. Desierta la licitación podrá el acreedor, dentro de los cinco días siguientes, pedir que se le adjudique el bien para el pago de su crédito y las costas por el precio que sirvió de base.

Si fueren varios los acreedores, la misma facultad la tendrá el de mejor derecho.

[...]

Luego se expide la Ley 788 de diciembre 27 del 2002 y en el artículo 8 se estableció:

“ARTÍCULO 840. Remate de bienes. En firme el avalúo, la administración efectuará el remate de los bienes directamente o a través de entidades de derecho público o privado y adjudicará los bienes a favor de la nación en caso de declararse desierto el remate después de la tercera licitación, en los términos que establezca el reglamento.

[...]

En lo que toca con la prescripción de la acción de cobro, para el período por el que se pregunta han regido las siguientes normas:

a) Entre 1998 y la entrada en vigencia de la Ley 788 del 2002:

“ARTÍCULO 817. TÉRMINO DE LA PRESCRIPCIÓN. La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles. Los mayores valores u obligaciones determinados en actos administrativos, en el mismo término, contado a partir de la fecha de su ejecutoria. La prescripción podrá decretarse de oficio, o a solicitud del deudor.

b) El artículo 86 de la Ley 788 de 27 de diciembre del 2002 sustituyó la norma con el siguiente tenor:

“ARTÍCULO 817. Término de prescripción de la acción de cobro. La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.

2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.

3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.

4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.

La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas respectivos.”

c) A la fecha rige esta disposición con la modificación que le introdujo el artículo 8 de la Ley 1066 de 29 de julio del 2006 en los siguientes términos:

“INC. 20. La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los administradores de impuestos o de impuestos y aduanas nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte”.

Por su parte el artículo 818 del E.T., desde la Ley 6ª de 1992 artículo 81, establece:

“Artículo 818. Interrupción y suspensión del término de prescripción. El término de la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago, por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación 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 Estatuto Tributario.”

El artículo 819 del Estatuto Tributario prevé:

“Artículo 819. El pago de la obligación prescrita no se puede compensar, ni devolver. Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción.”

Sobre su última inquietud relacionada con la prescripción, debe señalarse que el levantamiento de las medidas cautelares está regulado en forma específica por el artículo 837 del Estatuto Tributario en los mismos términos desde la Ley 6ª de 1992 y como regla general, debe producirse cuando se extingue la obligación tributaria por cualquiera de las formas contempladas en los artículos 800 y siguientes del Estatuto Tributario, dentro de los cuales está relacionada la prescripción.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto del 25 de septiembre del 2006, expediente 14766.

Cuando el beneficiario de una facilidad de pago incumple con las cuotas a las que se comprometió, el garante debe consignar el valor garantizado hasta la concurrencia del saldo insoluto, sin que sobrepase el monto garantizado, de conformidad con los artículos 814-2 y 814-3. Es decir, debe cumplir con el pago de la totalidad de la obligación asegurada incluyendo todos sus accesorios y asumiendo las consecuencias legales que resulten del incumplimiento de su afianzado.

ARTÍCULO 814-3. INCUMPLIMIENTO DE LAS FACILIDADES. *Cuando el beneficiario de una facilidad para el pago dejare de pagar alguna de las cuotas o incumpliere el pago de cualquiera otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma, el administrador de Impuestos o el subdirector de cobranzas, según el caso, mediante resolución podrá dejar sin efecto la facilidad para el pago, declarando sin vigencia el plazo concedido, ordenando hacer efectiva la garantía hasta concurrencia del saldo de la deuda garantizada, la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes o la terminación de los contratos, si fuere del caso .*

Contra esta providencia procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación, quien deberá resolverlo dentro del mes siguiente a su interposición en debida forma. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 94>

ARTÍCULO. INCUMPLIMIENTO DE LAS FACILIDADES. Cuando el beneficiario de una facilidad para el pago dejare de pagar alguna de las cuotas o incumpliere el pago de cualquiera otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma, el secretario de Hacienda, tesorero o quien este delegue mediante resolución, podrá dejar sin efecto la facilidad para el pago, declarando sin vigencia el plazo concedido, ordenando hacer efectiva la garantía hasta la concurrencia del saldo de la deuda garantizada, la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes o la terminación de los contratos, si fuere del caso.

Contra esta providencia procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación, quien deberá resolverlo dentro del mes siguiente a su interposición en debida forma.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, tomo 2, sentencia del 28 de enero del 2010, expediente 16709.

Conforme a la norma transcrita, las causales para que proceda dejar sin efecto la facilidad de pago son: no pagar alguna de las cuotas o el incumplimiento de las obligaciones tributarias surgidas con posterioridad a cargo del contribuyente. De manera que, una vez se presentada cualquiera de dichas causales, surge para el administrador de Impuestos o el subdirector de cobranzas la facultad de dejar sin efecto la facilidad de pago, sin que esta facultad esté condicionada a ninguna otra situación diferente del incumplimiento. En el presente caso, consta en la resolución 00103 de 22 de junio del 2004 que la contribuyente no había aportado la prueba de pago de las cuotas 1 a 14 dentro de los plazos otorgados por la resolución 427 del 2000, por lo tanto, tal hecho facultaba a la administración para dejar sin vigencia la facilidad de pago, como en efecto lo hizo. Ahora bien, conforme a la norma expuesta, el ejercicio de tal facultad no se suspende ni impide que se ejercite, por el hecho de que exista una petición de compensación, así como tampoco esta petición faculta al contribuyente para incumplir con un acuerdo de pago. La compensación de obligaciones tributarias está consagrada en el artículo 815 del Estatuto Tributario, el cual establece la compensación de saldos a favor arrojados en las declaraciones tributarias, con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo. Sin embargo, como lo ha considerado la Sala la solicitud de compensación no implica su aprobación, mucho menos la extinción parcial o total de la obligación del contribuyente, dado que constituye sólo una expectativa. Además, es probable que la petición no cumpla con los requisitos de los artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario. Tampoco la aprobación de la compensación constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, pues, en desarrollo de la facultad de determinación oficial, la administración puede rechazar o modificar el saldo a favor compensado o devuelto, lo que acarrea, además, la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario. En efecto, como lo precisó la Sala en la sentencia reciente citada, el pago mediante saldos a favor no tiene valor definitivo, por cuanto dicho saldo puede ser modificado o desconocido por la administración en el proceso de determinación oficial o en el trámite de la compensación. De acuerdo con lo anterior, ni la solicitud de compensación que efectuó la actora, ni su falta de respuesta, ni el hecho de que existiera un saldo a favor de la contribuyente sin compensar, la autorizaba para incumplir la facilidad de pago que la DIAN le había otorgado mediante la resolución 427 del 2000, así como tampoco impedía que la DIAN pudiera dejar sin efecto el acuerdo de pago.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2008 julio 24, expediente 16097.

Como se observa, la norma no prevé que si la administración no resuelve este recurso en el término legal tenga operancia el silencio administrativo positivo, es decir, la disposición no otorga efectos positivos al incumplimiento del término para resolver, pues la previsión que existe es cuando transcurre más de un año y en todo caso el recurso fue resuelto en menos de 4 meses después de interpuesto, razón por la cual no es posible considerar que en ese evento el silencio de la administración tenga efectos positivos por no disponerlos así expresamente. Como lo ha precisado la Sala, el ámbito de aplicación de la figura del silencio administrativo positivo se encuentra limitado o restringido solamente a los casos expresamente previstos en disposiciones especiales como las contenidas en los artículos 734 y 738-1 del Estatuto Tributario. De lo contrario, se desconocería lo establecido al respecto por el legislador en el artículo 41 del Código Contencioso Administrativo. De otra parte, tampoco es posible extender los efectos consagrados en el artículo 734 del Estatuto Tributario al eventual silencio de la administración para resolver el recurso de reposición de que trata el artículo 814-3 transcrito anteriormente, como lo pretende la demandante, con el argumento de que se trata de un acto que impone una sanción. En primer término, el acto por medio del cual la DIAN da por terminada una facilidad de pago como consecuencia del incumplimiento por parte del deudor,

no es un acto administrativo de tipo sancionatorio; se trata de un acto que declara los efectos que la misma ley consagra en ese caso, como dejar sin efecto el plazo, ordenar el cobro coactivo y hacer efectiva la garantía. Ninguna de estas disposiciones que se dieron en el acto administrativo puede considerarse una sanción para la sociedad, sino la consecuencia de lo pactado por el incumplimiento de la obligación acordada de conformidad con la ley. Además, independientemente de la naturaleza del acto que deja sin vigencia la facilidad de pago, lo cierto es que contra él procede el recurso de reposición y debe ser fallado en el término de un mes, conforme al artículo 814-3 transcrito, sin que allí se prevea expresamente que el silencio de la administración tenga efectos positivos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de abril del 2008, expediente 16214.

El artículo 814 del Estatuto Tributario dispone que el subdirector de cobranzas y los administradores de Impuestos podrán conceder a los deudores facilidades para el pago de los impuestos, intereses y sanciones, hasta por cinco años, siempre que se constituya garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías reales, personales bancarias o de seguros, o cualquier otra garantía que respalde la deuda a satisfacción de la administración. El inciso 5 del citado artículo dispone que "en casos especiales y solamente bajo la competencia del director de Impuestos Nacionales" se puede ampliar la facilidad de pago. A su vez, el artículo 814-2 ibídem señala que dentro de los diez días siguientes a la ejecutoria de la resolución que ordenó hacer efectiva la garantía, el garante deberá consignar el valor garantizado hasta concurrencia del saldo insoluto. En el evento de no darse cumplimiento, se librarán mandamientos de pago contra el garante y en el mismo acto se ordenará el embargo, secuestro y avalúo de los bienes, en cuyo caso el garante sólo podrá excepcionar pago efectivo. El artículo 814-3 ibídem dispone que ante el incumplimiento en el pago de alguna de las cuotas o de cualquier otra obligación surgida después de la facilidad de pago, el administrador de Impuestos o el subdirector de cobranzas podrán dejar sin efectos la facilidad de pago y ordenar hacer efectiva la garantía mediante resolución, hasta la concurrencia del saldo de la deuda garantizada. La Sala ha considerado que una vez se presenta cualquiera de las causales de incumplimiento señaladas en el artículo 814-3 del Estatuto Tributario, el administrador de Impuestos o el subdirector de cobranzas tienen la facultad de dejar sin efecto la facilidad de pago, sin que esta facultad esté condicionada a otra situación diferente al incumplimiento. Por lo anterior, cuando el beneficiario de una facilidad para el pago deja de pagar alguna de las cuotas o incumple el pago de cualquiera otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma, la administración puede dejar sin efectos el acuerdo, por lo cual declara sin vigencia el plazo concedido y ordena hacer efectiva la garantía hasta concurrencia del saldo de la deuda garantizada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto del 25 de septiembre del 2006, expediente 14766.

Cuando el beneficiario de una facilidad de pago incumple con las cuotas a las que se comprometió, el garante debe consignar el valor garantizado hasta la concurrencia del saldo insoluto, sin que sobrepase el monto garantizado, de conformidad con los artículos 814-2 y 814-3. Es decir, debe cumplir con el pago de la totalidad de la obligación asegurada incluyendo todos sus accesorios y asumiendo las consecuencias legales que resulten del incumplimiento de su afianzado.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de noviembre del 2005, expediente 14163.

La norma en comento contempla como causales para que proceda dejar sin efecto la facilidad de pago, el no pagar alguna de las cuotas o el incumplimiento de las obligaciones tributarias surgidas con posterioridad a cargo del contribuyente. Una vez presentada cualquiera de dichas causales surge para el administrador de Impuestos o el subdirector de cobranzas la facultad de dejar sin efecto la facilidad de pago, sin que esta facultad esté condicionada a ninguna otra situación diferente del incumplimiento. Así las cosas, el hecho de que la hubiera incurrido en el incumplimiento del pago de las cuotas facultaba a la administración para dejar sin vigencia la facilidad de pago, como en efecto lo hizo, sin que pueda afirmarse que la solicitud de ampliación del plazo y su negativa, impidiera o suspendiera el ejercicio de tal facultad legal. No es de recibo la afirmación de la sociedad actora, de que el incumplimiento de la facilidad de pago se dio por la ausencia del pago de los servicios de bodegaje prestados por ella a la DIAN, pues como es claro se trata de obligaciones diferentes e independientes a la una de la otra y tal como se indicó no impiden que se ejercite la facultad legal de la DIAN.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "B", 29 de septiembre del 2005, Rad 250002327000200200401108-01.

En efecto, la resolución 0032 en el punto cuarto de su motivación señala que no se pagaron las obligaciones que surgieron con posterioridad y que corresponden a los años 2002 y 2003, aspecto sobre el cual la sociedad no hace comentario alguno, por lo que la Sala considera que corresponden a la realidad en la medida que no se desvirtuó la presunción de

legalidad de que están investidos los actos administrativos, tal como lo dispone el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo. Insiste la Sala que le corresponde al administrado la carga de la prueba a efecto de demostrar en contrario a lo expresado en los actos administrativos, conforme al artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

Como ello no ocurrió, los actos administrativos se deben mantener no sin antes expresar que el recurso de apelación no es aplicable en frente a las resoluciones que declaran el incumplimiento de las facilidades de pago, pues como bien lo señaló la administración, sólo procede el recurso de reposición conforme con lo expuesto en el inciso final del artículo 814-3 del Estatuto Tributario y, existiendo la norma especial y específica, ésta es la que se debe tener en cuenta con base en el principio hermenéutico de la especificidad de la norma que enseña que la norma especial se prefiere a la general, así ésta sea posterior a la especial.

Así las cosas, no cabía el recurso de apelación contra la resolución que declaró el incumplimiento del acuerdo de pago y, por tanto, el debido proceso fue respetado en este caso, por lo que se negarán la súplicas de la demanda.

COMPENSACIÓN DE LAS DEUDAS FISCALES

ARTÍCULO 815. COMPENSACIÓN CON SALDOS A FAVOR. *Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:*

- a) *Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable;*
- b) *Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.*

PARÁGRAFO. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la compensación de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención. <Modificado por la Ley 788 del 2002, art. 68>

ARTÍCULO. COMPENSACIÓN CON SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:

- a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.
- b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 28 de enero del 2010, expediente 16689.

Adujo el demandante que el pago de la obligación tributaria debe entenderse efectuado a su favor desde el momento en que registró el saldo a favor en la declaración de renta del año 1999. Precisa la Sala que cuando un contribuyente liquida saldos a favor en sus declaraciones tributarias tiene derecho a solicitar su compensación (art. 815 E.T.) o su devolución (art. 850 E.T.). De conformidad con lo que ha dicho la Sala, la excepción de pago no se configura con la simple solicitud de devolución o compensación, pues la solicitud no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, toda vez que, en desarrollo de la facultad de determinación oficial, la administración puede rechazar o modificar los saldos a favor propuestos. En ese orden de ideas, la excepción de pago propuesta por el demandante, en efecto, no estaba llamada a prosperar y, por lo tanto, no procede la nulidad de los actos demandados.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 28 de enero del 2010, expediente 16709.

La compensación de obligaciones tributarias está consagrada en el artículo 815 del Estatuto Tributario, el cual establece la compensación de saldos a favor arrojados en las declaraciones tributarias, con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo. Sin embargo, como lo ha considerado la Sala la solicitud de compensación no implica su aprobación, mucho menos la extinción parcial o total de la obligación del contribuyente, dado que constituye sólo una expectativa. Además, es probable que la petición no cumpla con los requisitos de los artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario. Tampoco la aprobación de la compensación constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, pues, en desarrollo de la facultad de determinación oficial, la administración puede rechazar o modificar el saldo a favor compensado o devuelto, lo que acarrea, además, la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario. En efecto, como lo precisó la Sala en la sentencia reciente citada, el pago mediante saldos a favor no tiene valor definitivo, por cuanto dicho saldo puede ser modificado o desconocido por la administración en el proceso de determinación oficial o en el trámite de la compensación. De acuerdo con lo anterior, ni la solicitud de compensación que efectuó la actora, ni su falta de respuesta, ni el hecho de que existiera un saldo a favor de la contribuyente sin compensar, la autorizaba para incumplir la facilidad de pago que la DIAN le había otorgado mediante la resolución 427 del 2000, así como tampoco impedía que la DIAN pudiera dejar sin efecto el acuerdo de pago.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de diciembre del 2009, expediente 17238.

El rechazo de los saldos a favor no es procedente, puesto que el acuerdo 57 de 1999, que invoca el municipio para negarlos, no se refiere a la imputación de los mismos, sino a la determinación de la base gravable de industria y comercio para las empresas de servicios temporales, por lo que la entrada en vigencia de dicho acuerdo es inocua para dicha decisión. Conforme al artículo 66 de la Ley 383 de 1997, la norma aplicable para la imputación de saldos a favor es el artículo 815 del Estatuto Tributario que permite dicha imputación de un período fiscal al siguiente, operación que se puede efectuar en varios períodos sucesivos, de manera que el saldo a favor se pueda seguir incrementando, hasta que se pida la compensación con otras obligaciones o hasta que se solicite la devolución. Dado que el municipio rechazó el saldo a favor acumulado por violación de una norma que nada tiene que ver con el mismo, el acto acusado en este aspecto se encuentra viciado de falsa motivación. Además, como lo dijo el *a quo*, los saldos acumulados se originan en declaraciones correspondientes a períodos que no se discuten en este proceso y el municipio no probó que la demandante desconociera el mencionado artículo 815 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 4 de junio del 2009, expediente 16633.

Difieren notoriamente las dos figuras autorizadas en la norma transcrita, por cuanto mientras la primera constituye un acto autónomo y propio del contribuyente para incluir en su declaración el valor sobrante, restringido a que se trate del mismo gravamen y al período inmediatamente siguiente, para el segundo se requiere la intervención del ente fiscal a quien se le debe elevar solicitud y esperar su aprobación, pero sin las restricciones del inicial, ya que se puede abonar a cualquier deuda del mismo sujeto pasivo con la administración. Ahora, por su estricta sujeción al trámite de un proceso, de la misma forma que para la devolución, la ley tributaria establece un término para solicitar la compensación, plazo que, al contrario de lo afirmado por el demandado, no resulta aplicable a los casos de imputación, ya que, por no existir norma que le fije un término perentorio, en cuanto se cumplan las condiciones del artículo 815 ib. para su procedencia, el declarante está facultado para efectuar la imputación, por tanto la oportunidad de la misma está dada por el momento de presentación de la declaración correspondiente al período siguiente, de donde el hecho de haber arrastrado el saldo de 1999 a la declaración del año gravable 2001 el 7 de abril del 2003, fecha de presentación de la declaración por esta última vigencia, no le otorga carácter de extemporánea a la imputación realizada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2 de abril del 2009, expediente 16146.

Ahora bien, para la compensación de deudas fiscales se parte del supuesto de la existencia en la cuenta corriente de los impuestos por pagar de cada contribuyente o responsable, de cuando menos dos saldos: uno de naturaleza crédito a favor o a cobrar y otro de naturaleza débito a cargo o a pagar, y es viable en relación con toda clase de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, según lo previsto en el literal b) del artículo 815 del E.T. Teóricamente ambos saldos, desde que se crean, son aptos para causar intereses a sus respectivos titulares, en el entendimiento de que el saldo a favor o crédito se genera conforme al criterio del pago del artículo 803 del Estatuto Tributario según el cual, este se tiene por realizado desde que los valores imputables ingresen a las oficinas de impuestos o a las entidades autorizadas de la red bancaria, aun a título distinto del pago como los depósitos, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto. Comparte la Sala la conclusión del tribunal, destacada por el procurador, en el sentido de

que no proceden los intereses de mora sobre las declaraciones de retención en la fuente de los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre y diciembre del 2002, dado que dichas obligaciones surgieron con posterioridad al saldo a favor con que contaba la sociedad en la declaración de renta del año gravable del 2001 por valor de \$251.120.000. Suma ésta que ingresó a las oficinas de impuestos desde el 31 de diciembre del 2001, según el alcance dado al artículo 803 del Estatuto Tributario. Conforme a lo anterior, no le era dable a la administración liquidar los intereses de mora en los períodos objeto de la litis y en consecuencia procede la devolución o compensación con los respectivos intereses de conformidad con el artículo 863 *ibídem*.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de septiembre del 2008, expediente 16138.

Para la DIAN, cuando se imputa un saldo a favor al período subsiguiente, el contribuyente dispuso de él, y en consecuencia, ello excluye las demás posibilidades, pues no es procedente pretender compensarlo con deudas a cargo del contribuyente ni solicitar su devolución. De acuerdo con los términos del artículo 803 del Estatuto Tributario, se tiene por realizado el pago del impuesto, desde la fecha en que los valores imputables ingresen a las oficinas de impuestos nacionales o a las entidades autorizadas para el recaudo, aun a título distinto del pago, como los depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto. La compensación como modo de extinguir las obligaciones, obra *ipso jure*, no obstante, la ley exige que sea invocada o solicitada por quien la pretende hacer valer [arts. 1719 del CC, 306 del CPC]. En materia tributaria, además debe cumplirse los requisitos fijados de manera especial por el legislador [arts. 815, 816, 850, 856 y 857 s.s. del E.T.]. Así, surtido el trámite legal, verificada por parte de la administración la existencia de obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente, hay lugar a la compensación sin perjuicio de la posterior aprobación por la administración. Ahora bien, para la compensación de deudas fiscales se parte del supuesto de la existencia en la cuenta corriente de los impuestos por pagar de cada contribuyente o responsable, de cuando menos dos saldos: uno de naturaleza crédito a favor o a cobrar y otro de naturaleza débito a cargo o a pagar, y es viable en relación con toda clase de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, según lo previsto en el literal b) del artículo 815 del E.T. De acuerdo con lo anterior, cuando el saldo a favor determinado en una declaración de renta o de ventas, sea anterior a la fecha en que se hicieron exigibles las obligaciones a cargo del contribuyente o responsable, no habrá lugar a liquidar intereses por mora, pues antes de la existencia de la deuda, se consolidó el saldo a favor por concepto del impuesto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 8 de noviembre del 2007, expediente 15843.

Del texto legal citado, claramente se evidencia que la devolución de saldos a favor liquidados en las declaraciones de impuesto sobre las ventas sólo opera para los bienes y servicios exportados (art. 481), para quienes se les haya practicado retención, y con la reforma tributaria del 2002, para los productores de bienes exentos, entre otros. Así las cosas, la norma realiza una enumeración taxativa de los responsables de IVA a quienes se les reintegra el impuesto sobre las ventas cancelado dentro del ciclo económico tendiente a la obtención del bien estimulado fiscalmente [exportado o exento], o en caso de anticipar el tributo por vía de retención en la fuente, sin que admita interpretaciones extensivas para otro tipo de situaciones o productos distintos a los allí mencionados, pues su alcance es eminentemente restrictivo. Por tanto, en materia de impuesto sobre las ventas el legislador tributario se detuvo en identificar el grupo de personas beneficiadas con la devolución de los descuentables, de suerte que si otro tipo de sectores económicos pretenden el reembolso de valores a su favor liquidados en las declaraciones de IVA, debe mediar una modificación legislativa que así lo prevea, pues de lo contrario, tanto los particulares como la administración deben atender los lineamientos legales [arts. 4° y 6° de la CP]. En el asunto debatido, la Sala advierte que los importadores de cigarrillos no se encuentran dentro de los responsables del gravamen a quienes se les pueda devolver o compensar los impuestos descuentables a la luz de las disposiciones en estudio [parágrafos primeros de los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario], aun cuando es posible que en su manejo estructural resulten saldos a favor.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de agosto del 2007, expediente 14724.

Los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario facultan a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, para solicitar la compensación o devolución de los mismos ante la Administración Tributaria. El plazo para pedir la compensación o devolución es de dos años, contados a partir del vencimiento del término para declarar (arts. 816 y 854 *ibídem*). La solicitud de compensación o devolución procede cuando se presenta oportunamente y en debida forma (artículo 855 del Estatuto Tributario) con el lleno de los requisitos que establece el Decreto 1000 de 1997 [3, 4, 5 y 6]. Cumplidas tales condiciones y previa compensación de las deudas y obligaciones de plazo vencido, la administración debe realizar la devolución dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que se solicita. De otra parte, la solicitud

de devolución debe inadmitirse, entre otros motivos, cuando carece de los requisitos formales (E.T., art. 857, inc. 6º[2]). Si la solicitud se inadmite, el contribuyente debe presentar una nueva solicitud en la que subsane los errores que originaron la inadmisión, dentro del mes siguiente a la notificación del auto inadmisorio (pár. 1 ibídem). Vencido el término para solicitar la devolución o compensación, la nueva solicitud se entiende presentada oportunamente, si se radica dentro del citado mes. En caso de que la nueva solicitud de devolución no se presente oportunamente, procede su rechazo definitivo (artículo 857 [1] del Estatuto Tributario).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2 de agosto del 2007, expediente 14892.

En aras de un mejor entendimiento es conveniente advertir que la compensación es un modo de extinguir las obligaciones, que tiene por fin o por efecto evitar un doble pago. No obstante que la compensación obra *ipso jure*, la ley exige que ella sea invocada o solicitada por quien la pretende hacer valer y así está previsto en los artículos 815, 816, 850 y siguientes del Estatuto Tributario, donde además se exige la verificación por parte de la administración de la existencia de las obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente, con miras a impedir los posibles fraudes que podrían cometerse en caso de que las obligaciones o algunas de ellas fueran inexistentes, esto es, que no se dieran los requisitos legales de la compensación (artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario). De manera que surtidos los trámites y verificada la existencia de las obligaciones, la compensación se efectúa por ministerio de la ley y desde el momento en que se reúnen los requisitos establecidos para el efecto. Ahora, la Sala en sentencia del 5 de julio del 2007 con ponencia del consejero conductor del proceso, precisó que los requisitos y formalidades de la compensación a los que se hace referencia serían: 1. la solicitud expresa ante la Administración Tributaria (art. 815 literal b) y 816 E.T.); 2. La aprobación de la solicitud por parte de la administración, una vez se verifique que el contribuyente, responsable o agente retenedor no esté incurso en alguna de las causales de rechazo o inadmisión previstas legalmente (art. 857 E.T) y 3. La oportunidad en la presentación, la cual está sujeta al término de dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar (art. 816 inciso 1 E.T.).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 5 de julio del 2007, expediente 14973.

Legalmente no es posible imputar un saldo a favor y después solicitar su devolución o compensación, puesto que con la imputación ya se hizo uso del saldo. Conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario constituye inexactitud “el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior”; en consecuencia, la infracción sancionable es la devolución o compensación de lo no debido, como cuando se solicitan sumas que fueron imputadas con anterioridad. La ley no prevé la imputación de saldos como hecho sancionable. Ello es así porque la imputación, compensación y devolución de saldos a favor son tres figuras distintas. Y el legislador no sancionó con inexactitud la compensación o devolución de saldos imputados, por lo que en aplicación de los principios de legalidad, tipicidad y debido proceso, no podía la autoridad administrativa imponer la sanción con base en una conducta no tipificada en la ley como constitutiva de la infracción. Adicionalmente, las sanciones son de interpretación restrictiva, por lo que no se puede ampliar su alcance (artículo 31 del Código Civil), como lo hizo la autoridad tributaria. A su vez, aunque la sanción se vinculó a la declaración de renta de 1996, la DIAN no practicó liquidación oficial de revisión respecto de dicha declaración, por lo que no existía base para imponer la sanción en comentario. En consecuencia, la sanción impuesta sobre la base de las sumas que fueron objeto de devolución anterior, y no sobre la diferencia de los saldos a favor determinados por la administración y el contribuyente, desconoce abiertamente el artículo 647 del Estatuto Tributario y, de nuevo, el debido proceso. Por lo demás, el procedimiento aplicable es el del párrafo 1 del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, según el cual cuando resulte improcedente un saldo a favor que fue imputado en períodos subsiguientes, las modificaciones a la liquidación privada se harán con respecto al período en el cual el contribuyente se determinó dicho saldo, con las sanciones a que haya lugar, conforme al artículo 644 del Estatuto Tributario. Por su parte, la administración debe exigir el reintegro de los saldos a favor imputados en forma improcedente, junto con los intereses de mora. Dado que los actos sancionatorios no se ajustaron a derecho, se impone su nulidad, como lo dispuso el *a quo*, motivo suficiente para confirmar la sentencia apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de noviembre del 2005, expediente 14163.

En cuanto a la aplicación de la compensación, debe indicarse que en materia de obligaciones tributarias esta figura está consagrada en el artículo 815 del Estatuto Tributario, el cual establece la compensación de saldos a favor arrojados en las declaraciones tributarias, con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo. En el presente caso no puede operar la compensación solicitada, pues si bien las deudas a cancelar por la contribuyente son por concepto de impuestos, no pretende compensarlas con saldo a favor que hubiesen sido arrojados en sus declaraciones tributarias, sino con supuestas obligaciones que a su cargo tiene la DIAN. Insiste la sociedad en que se dé aplicación a la figura de cruce de cuentas consagrada en el artículo 57 de la Ley 550 de 1999, norma que dispone: “Pago

de tributos nacionales por contratistas acreedores de la nación. El acreedor de una entidad estatal del orden nacional podrá efectuar el pago por cruce de cuentas de los tributos nacionales administrados por la Dirección e Impuestos y Aduanas Nacionales con cargo a la deuda a su favor en dicha entidad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de mayo del 2005, expediente 14199.

De conformidad con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los contribuyentes cuando liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias pueden utilizarlo de tres formas diferentes: a) imputándolo a liquidaciones privadas del mismo impuesto en el siguiente período gravable, b) solicitando su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, o c) solicitando su devolución. Así mismo la ley estableció que el contribuyente puede optar por una de las mencionadas opciones pero siempre y cuando lo haga dentro del término de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, [...]

En consecuencia, dando aplicación a las normas citadas es claro que el 13 de febrero de 1996, cuando la contribuyente cumplió con el deber formal de declarar, esto es, cuando presentó las declaraciones de corrección conforme al artículo 173 de la Ley 223 de 1995 el término de los dos años contados desde la fecha del vencimiento para declarar ya se encontraba vencido para imputar el saldo a favor, cuya devolución se discute.

CONCEPTO DIAN 108798 DEL 2008

El procedimiento para corregir las omisiones o errores de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación, es el previsto en el artículo 43 de la Ley 962 y en la circular 00118 del 2005.

La administración podrá de oficio o a petición de parte, corregir dichas inconsistencias, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en que se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección. En todo caso, esta corrección sólo podrá efectuarse dentro del término de firmeza de la declaración objeto de corrección.

En primer lugar, en relación con la tesis previamente transcrita solicita usted explicar cómo se debe interpretar la parte final al disponer: “En todo caso, esta corrección sólo podrá efectuarse dentro del término de firmeza de la declaración objeto de corrección”.

Sobre el particular, éste despacho considera que la doctrina expuesta en el concepto 059295 de 14 de julio del 2006, reiterada posteriormente en el concepto 039724 de 29 de mayo del 2007 fue clara al señalar la oportunidad para corregir los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación en los siguientes términos:

“Como es bien sabido, en el caso específico de los saldos a favor de las declaraciones tributarias, existen en el procedimiento términos perentorios, así: la solicitud de devolución y/o compensación se debe presentar dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar (arts. 816 y 854 del E.T.), la solicitud de corrección de la declaración para imputar un saldo a favor, que no se arrastró en la declaración inicial, se debe presentar dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar esta declaración o de su corrección (artículos 589 y 815 del E.T. y artículo 8° de la Ley 383 de 1997).

Así mismo, es pertinente señalar que de acuerdo con la doctrina reiterada de este despacho, avalada por el honorable Consejo de Estado, al quedar en firme una declaración tributaria, no es modificable por parte del contribuyente, ni por parte de la administración (sentencias 14773 del 6 de octubre del 2005 y 12949 del 10 de febrero del 2003).

En resumen, las normas citadas consagran un requisito de oportunidad para solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor, o para imputarlos en la declaración del período gravable siguiente, cuya falta de ejercicio no es subsanable a través del mecanismo consagrado en la Ley 962 del 2005 (...). (Subrayado fuera de texto).

De esta manera, la corrección de las declaraciones tributarias a la luz del artículo 43 de la Ley 962 del 2005, con errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor sin solicitud de devolución y/o compensación, puede efectuarse siempre y cuando la respectiva declaración no se encuentre en firme, dentro del término de corrección previsto en la legislación tributaria.

En segundo lugar, en lo que hace referencia a la forma y términos en los cuales se debe pronunciar la administración tributaria, de manera atenta le informo que en los próximos días la entidad dará instrucciones sobre la forma de corregir las inconsistencias detectadas en las declaraciones tributarias, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 962 del 2005.

CONCEPTO DIAN 80612 DEL 2007

Solicita se indique si lo expuesto en el concepto 083326 de noviembre 26 del 2004 aplica respecto de los interrogantes que se plantean a continuación:

1 ¿Cuando el saldo a favor que se ha destinado a pagar sanciones, con posterioridad se declara improcedente, para efectos de liquidar intereses de los valores compensados, debe tenerse en cuenta la fecha de su utilización como señala el concepto 083326 de noviembre 26 del 2004?

En primer lugar, es pertinente hacer referencia al artículo 815 del Estatuto Tributario, el cual dispone:

Artículo 815. Compensación con saldos a favor. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:

- a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.
- b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

Parágrafo. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la compensación de saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención.

De esta manera la compensación es un modo de extinción de las deudas tributarias por impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, en el momento en que se legaliza su pago mediante la resolución correspondiente.

Conforme lo señala la orden administrativa 4 del 2002, acorde con el artículo 803 del Estatuto Tributario, cuando el saldo a favor sea anterior al vencimiento de la obligación no habrá lugar a liquidar intereses de mora. De manera tal que si con posterioridad desaparece el saldo a favor inicialmente declarado, por corrección efectuada por el contribuyente o por determinación mediante liquidación oficial, es un hecho que el supuesto que dio lugar a la no causación de intereses moratorios desaparece legalmente, toda vez que tanto la corrección reemplaza la declaración inicial, o la liquidación en firme modifica la privada presentada por el contribuyente, según el caso.

Por lo tanto, para efectos de liquidar intereses moratorios de los valores compensados con un saldo a favor que dejó de existir, es aplicable lo señalado en el concepto 083326 del 2004, en el sentido de que se deben liquidar los intereses desde la fecha de utilización del saldo hasta la del reintegro, así: primero, cuando se había compensado con una obligación cuya fecha de vencimiento o exigibilidad era anterior al surgimiento del saldo a favor, desde el último día del período gravable en que se generó el saldo a favor hasta la fecha en que se realice el pago y, segundo, cuando se había compensado con una obligación que tenía fecha de vencimiento posterior al último día del período gravable donde se originó el saldo a favor, desde la fecha de vencimiento de la obligación a cargo del contribuyente hasta la fecha en que se verifique el pago.

Es preciso tener en cuenta que la actualización de la sanción cuando se compensa un saldo a favor, se hace en el mismo momento de la compensación cuando a ello hubiere lugar, razón por la cual debe efectuarse acorde con lo dispuesto por el artículo 867-1 del Estatuto Tributario. Si desaparece con posterioridad a la compensación el saldo a favor, procede el reintegro del saldo inicialmente compensado junto con los intereses moratorios que correspondan, de conformidad con lo señalado en el párrafo anterior.

2. ¿Cuando se ha expedido resolución sanción por devolución improcedente, el acto administrativo debe señalar el reintegro del valor de la actualización?

En este punto es pertinente precisar que la actualización de las sanciones deviene de un deber legal prescrito por el artículo 867-1 del Estatuto Tributario, cuando dentro de las obligaciones exigibles al contribuyente, éste tenga a cargo sanciones que lleven más de un año de vencidas, ya sea como resultado de una actuación propia reflejada en una declaración tributaria o en un acto de determinación oficial en firme.

La ley, en ningún momento establece que la actualización de las sanciones está supeditada a la mención que de ello se haga en acto oficial, sino que se da en virtud del mandato legal una vez transcurra el plazo legal según el acto de que se trate, de ahí que cuando el contribuyente proceda a su cancelación debe hacerlo conforme a lo señalado en la disposición legal, y a su vez cuando la administración requiera su pago debe exigir las sanciones actualizadas.

Constituye título para exigir el pago de las sanciones actualizadas la liquidación privada o el acto oficial en firme en donde conste la sanción, siendo entonces suficiente para su cuantificación la liquidación que de la actualización efectúe el funcionario competente.

De esta manera, la administración puede exigir el cobro coactivo actualizado de la sanción, como carga accesoria de la obligación principal.

La sanción por devolución improcedente, también es susceptible de actualizar cuando se den las condiciones legales para ello, en la fecha del pago.

CONCEPTO DIAN 67015 DEL 2007

¿Cuál es el término para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias?

La solicitud de devolución o compensación de saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias debe presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

De acuerdo con el artículo 816 del Estatuto Tributario, la solicitud de compensación de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar. De igual manera, conforme con el artículo 854 ibídem la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Estas normas son claras al indicar el plazo hasta el cual se permite la presentación de la solicitud de devolución o compensación, sin que fijen término alguno a partir del cual puede presentarse tal solicitud.

Por lo anterior, el derecho a presentar la solicitud de devolución o compensación de saldos a favor procede una vez se cumplan los supuestos previstos en los artículos 815 y siguientes y 850 y siguientes del Estatuto Tributario, normas que permiten a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias solicitar su compensación o devolución.

Lo anterior en concordancia con lo previsto en el inciso tercero del artículo 68 del Código Civil, subrogado por el artículo 61 del Código de Régimen Político y Municipal, según el cual:

Quando se dice que una cosa debe observarse desde tal día, se entiende que ha de observarse desde el momento siguiente a la media noche del día anterior; y cuando se dice que debe observarse hasta tal día, se entiende que ha de observarse hasta la media noche del dicho día.

Así, la oportunidad para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor surge desde el momento en que dichos saldos se consolidan y liquidan en la respectiva declaración privada y culmina dos años después de la fecha del vencimiento del término para declarar.

En cuanto a su solicitud de revocar el concepto número 077148 del 10 de noviembre del 2004 y el oficio número 076457 del 7 de septiembre de 2006, debe anotarse que los mismos se refieren al término para solicitar la devolución o compensación reconocidos mediante actos administrativos. No obstante lo anterior, aquellas alusiones relativas a los saldos a favor liquidados en las declaraciones privadas efectuadas en dichos pronunciamientos, se entienden aclaradas en los términos expuestos en el presente concepto.

CONCEPTO DIAN 76457 DEL 2006

Mediante el escrito de la referencia formula usted a este despacho algunas inquietudes acerca del término con que cuentan los contribuyentes para solicitar la devolución o compensación de saldos a favor, cuando corrigen la declaración tributaria disminuyendo dicho saldo a favor, con motivo de un requerimiento especial proferido por la administración tributaria.

Al respecto, atentamente le manifiesto que los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario regulan el término dentro del cual puede el contribuyente pedir la compensación o devolución de los saldos a favor, el cual es de dos (2) años contados después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Ahora bien, cuando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas es objeto de modificación mediante una liquidación oficial y no se ha solicitado su compensación o devolución, la parte rechazada por la administración no puede solicitarse, aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo (E.T. arts. 816 y 854).

Con fundamento en lo anterior, este despacho, en el concepto 077148 del 2004, manifestó que "El término para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor reconocidos mediante actos administrativos se cuenta a partir de la

fecha en que quede ejecutoriado el acto administrativo y que, “[...] este término (se refiere al de la solicitud de devolución) se puede ver afectado cuando se profiere liquidación oficial de revisión y mientras se resuelve sobre su procedencia, y solo respecto de los montos cuestionados.” (Aclaración y negrilla fuera de texto).

Una vez definida la procedencia de los saldos a favor dentro del proceso de determinación del tributo, concluye el citado pronunciamiento “[...] el contribuyente puede hacer uso del derecho a solicitar a la administración la devolución o compensación de las sumas que se encontraban en discusión dentro de los dos (2) años contados a partir de la fecha en que se encuentre ejecutoriado el acto administrativo, toda vez que es a partir de este momento cuando se determina el valor del tributo a cargo del administrado y se configura el saldo a favor del mismo.”

Resumiendo, tenemos que el legislador hizo una clara distinción respecto del momento a partir del cual inicia el término para solicitar la devolución o compensación del saldo a favor dependiendo de si fue o no modificado por la administración mediante liquidación oficial, pues si no fue objeto de modificación, el término para presentar la solicitud es de dos (2) años después de la fecha de vencimiento del plazo para declarar; y si el saldo a favor fue modificado mediante liquidación oficial, el término no empieza a contar hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.

Para el caso objeto de consulta, es preciso advertir en primer lugar que un requerimiento especial (acto preparatorio) no es otra cosa que una propuesta que le formula la administración al contribuyente para que modifique su declaración tributaria y, como tal, no corresponde a la liquidación oficial de revisión (acto definitivo) en la cual se rechaza parcialmente el saldo a favor determinado en los términos previstos en los artículos 854 y 816 del Estatuto Tributario. En estas condiciones, es claro que la figura del requerimiento especial no coincide con la actuación contemplada en las citadas disposiciones legales (esto es, la liquidación oficial de revisión) como presupuesto para que opere el recuento del término para solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor objeto de rechazo.

Por otra parte, las mismas normas mencionadas (artículos 854 y 816 del Estatuto Tributario) establecen que la parte rechazada por la administración mediante liquidación oficial no puede solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo. En el mismo sentido, la doctrina de la DIAN ha señalado que el término para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor reconocidos mediante actos administrativos se cuenta a partir de la fecha en que quede ejecutoriado el respectivo acto.

Lo anterior supone una discusión en el proceso de determinación del impuesto que impide solicitar la devolución y/o compensación del saldo a favor rechazado mientras la misma no sea resuelta y que obliga al recuento del término a partir del momento en que termina dicha discusión, es decir, a partir del momento en que queda ejecutoriado el acto administrativo que resuelve definitivamente sobre la procedencia del saldo.

En el caso bajo estudio, formulado el requerimiento especial por la administración, el contribuyente acepta los hechos y procede a corregir la declaración, de tal suerte que no hay discusión del saldo a favor y la DIAN no tiene que proferir acto administrativo alguno que resuelva definitivamente sobre la procedencia del mismo y que sea susceptible de ejecutoria. Así las cosas, no se dan los supuestos legales previstos para que opere el recuento del término de los dos (2) años para solicitar la devolución y/o compensación del saldo a favor, por lo que debe aplicarse la regla general según la cual la solicitud debe presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Para mayor ilustración sobre el tema envió fotocopia del concepto 077148 del 2004, el cual constituye la doctrina oficial vigente.

ARTÍCULO 815-1. *Los contribuyentes sujetos a retención del impuesto sobre las ventas que obtengan un saldo a favor en su declaración del impuesto sobre las ventas, podrán solicitar la devolución del respectivo saldo o imputarlo en la declaración correspondiente al período fiscal siguiente. <Adicionado por la Ley 223 de 1995, art. 48>*

ARTÍCULO. *Los contribuyentes sujetos a retención de tributos territoriales que obtengan un saldo a favor en su declaración tributaria, podrán solicitar la devolución del respectivo saldo o imputarlo en la declaración correspondiente al período fiscal siguiente.*

ARTÍCULO 816. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA COMPENSACIÓN. *La solicitud de compensación de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.*

Cuando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios o sobre las ventas haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la compensación, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.

PARÁGRAFO. *En todos los casos, la compensación se efectuará oficiosamente por la administración cuando se hubiese solicitado la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante.*

ARTÍCULO 816. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA COMPENSACIÓN. La solicitud de compensación de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar o de su reconocimiento oficial a través de acto administrativo que lo establece.

Cuando el saldo a favor de las declaraciones tributarias haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la compensación, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.

PARÁGRAFO. En todos los casos, la compensación se efectuará oficiosamente por la administración cuando se hubiese solicitado la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre del 2009, expediente 16873.

El concepto 270 del 2003 no viola el artículo 665 [par] del Estatuto Tributario, porque no existe norma que consagre la suspensión o la no iniciación del proceso penal, por el hecho de que se haya presentado solicitud de compensación. Adicionalmente, la norma en mención elimina la responsabilidad penal del agente retenedor o responsable del IVA cuando se extingue totalmente la obligación tributaria, lo que necesariamente implica una decisión administrativa aprobatoria de la compensación. La aprobación de la compensación no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, pues en desarrollo de la facultad de determinación oficial, la administración puede rechazar o modificar el saldo a favor compensado o devuelto, lo que acarrea, además, la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario. La solicitud de compensación no implica su aprobación, mucho menos la extinción parcial o total de la obligación del contribuyente dado que, como lo dice el acto acusado, constituye sólo una expectativa. Lo anterior, por cuanto es probable que la petición no cumpla con los requisitos de los artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario, evento en el cual, de suspenderse la iniciación de los procesos coactivo y penal, "se causaría un perjuicio a la labor recaudatoria y punible del Estado, recodando y haciendo imposible su labor por el fenómeno jurídico de la prescripción de la acción de cobro y penal". El concepto 270 del 2003 no viola el artículo 803 del Estatuto Tributario, como quiera que el pago mediante saldos a favor no tiene valor definitivo, por cuanto dicho saldo puede ser modificado o desconocido por la administración en el proceso de determinación oficial o en el trámite de la compensación. La solicitud de compensación no desconoce la fecha de pago mediante saldos a favor del artículo 803 del Estatuto Tributario ni torna en inmodificable su valor como para afectar la deuda tributaria que se pretende compensar; tan sólo otorga certeza sobre el momento en que ingresó el impuesto a las arcas estatales. A su vez, la resolución de compensación no es la que determina la fecha del pago del impuesto, como parece entenderlo el demandante, sino la procedencia o no para efectuar el cruce de saldos deudores y acreedores del contribuyente. Por último, el concepto no resulta violatorio del artículo 816 [par] del Estatuto Tributario, sobre compensación oficiosa, pues esta figura solamente es obligatoria para la administración, si el interesado presenta solicitud de devolución de saldos a favor y existen deudas a cargo del solicitante. No hay lugar, entonces, a compensación oficiosa por el solo hecho de coexistir en un mismo contribuyente las calidades de deudor y acreedor de obligaciones tributarias.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de septiembre del 2008, expediente 16126.

Si bien, conforme con los artículos 816 [parágrafo] y 861 del Estatuto Tributario, en todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable y en el mismo acto que ordene la devolución se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable, estas obligaciones deben ser claras, expresas y exigibles para que presten mérito ejecutivo y pueda la DIAN obtener su satisfacción directamente [artículos 64, 66 y 68 Código Contencioso Administrativo].

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de junio del 2008, expediente 15353.

Pero ello no significa que el declarante interesado en solicitar la compensación o devolución de saldos a favor no esté sujeto al término previsto en los citados artículos 816 [1] y 854 [1] del Estatuto Tributario para hacerlo, ni que en el caso de que aquel pague las autorretenciones por fuera del plazo legal y aun después de presentada la declaración o de que venza la oportunidad para la presentación de la misma, el término para pedir la compensación o la devolución se extienda por dos años más, contados a partir del pago. Ello, porque dichas normas no establecen excepciones respecto del momento en que se inicia la contabilización del término, salvo, como se dijo, la que tiene que ver con los saldos a favor de las declaraciones de renta y ventas modificados mediante liquidación oficial, respecto de los cuales exista discusión, caso en el cual la devolución sólo puede solicitarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia de tales saldos. En consecuencia, el término que se consagra en los referidos artículos para solicitar la compensación o devolución de saldos a favor rige para todos los contribuyentes que hayan liquidado dichos saldos en sus declaraciones tributarias, como lo consideró la Corte Suprema de Justicia en la sentencia que declaró exequibles los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2 de agosto del 2007, expediente 14892.

En aras de un mejor entendimiento es conveniente advertir que la compensación es un modo de extinguir las obligaciones, que tiene por fin o por efecto evitar un doble pago. No obstante que la compensación obra *ipso jure*, la ley exige que ella sea invocada o solicitada por quien la pretende hacer valer, y así está previsto en los artículos 815, 816, 850 y siguientes del Estatuto Tributario, donde además se exige la verificación por parte de la administración de la existencia de las obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente, con miras a impedir los posibles fraudes que podrían cometerse en caso de que las obligaciones o algunas de ellas fueran inexistentes, esto es, que no se dieran los requisitos legales de la compensación (artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario). De manera que surtidos los trámites y verificada la existencia de las obligaciones, la compensación se efectúa por ministerio de la ley y desde el momento en el que se reúnen los requisitos establecidos para el efecto. Ahora, la Sala en sentencia del 5 de julio de 2007, con ponencia del consejero conductor del proceso, precisó que los requisitos y formalidades de la compensación a los que se hace referencia serían: 1. la solicitud expresa ante la Administración Tributaria (art. 815 literal b) y 816 E.T.); 2. La aprobación de la solicitud por parte de la administración, una vez se verifique que el contribuyente, responsable o agente retenedor no esté incurso en alguna de las causales de rechazo o inadmisión previstas legalmente (art. 857 E.T) y 3. La oportunidad en la presentación, la cual está sujeta al término de dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar (art. 816 inciso 1 E.T.).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de diciembre del 2006, expediente 15305.

Para la Sala el saldo a favor se originó en la facultad que le otorga el artículo 589 del Estatuto Tributario a los contribuyentes para corregir sus declaraciones tributarias, lo cual evidencia que una vez solicitada la corrección en debida forma, mientras la administración no se pronuncie sobre la procedencia del mismo, no es posible solicitar devolución o compensación de lo que no está determinado, a menos que pasen seis meses sin que la Administración Tributaria se pronuncie y el proyecto de corrección sustituya a la declaración, en cuyo caso los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario tienen aplicación a partir del vencimiento de los seis meses. Para la Sala, si bien es cierto que cuando se trata de saldos a favor originados en “declaraciones tributarias” de acuerdo con lo previsto en el inciso 1º de los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, las solicitudes de compensación o devolución deben presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar, no ocurre lo mismo si el saldo a favor se origina en un acto administrativo como lo es la liquidación oficial de corrección, o decisiones jurisdiccionales, caso en el cual dicho acto sustituye a la declaración para efectos de la devolución o compensación, porque es precisamente a partir de ellos que se tiene una determinación del respectivo valor. En tales circunstancias, los citados artículos 816 y 854 en el inciso 2º prevén que cuando “el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios [...], haya sido modificado mediante una liquidación oficial [...], la parte rechazada no podrá solicitarse (...) hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo”, lo cual evidencia que para el efecto debe existir un pronunciamiento previo de la Administración Tributaria sobre la procedencia del saldo a favor, pues sólo en ese momento surge el derecho cierto para el contribuyente de reclamar el crédito tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de diciembre del 2006, expediente 15489.

De acuerdo con los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, los contribuyentes y responsables deberán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor que se liquiden en las declaraciones tributarias del impuesto de renta o sobre las ventas, a más tardar dos años después del vencimiento del término para declarar. En sentencia C-445 de 4 de octubre de 1995, la Corte Constitucional declaró exequibles los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, por cuanto el término de dos años para presentar la solicitud de devolución a partir de la fecha del vencimiento para declarar es razonable, en el entendido de que es deber de la Administración de Impuestos facilitar y no obstaculizar a los contribuyentes el ejercicio de las acciones de reclamación y compensación, puesto que ello es una consecuencia obvia de la finalidad de las autoridades en un Estado social de derecho, en donde la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con base en los principios de moralidad, eficacia e imparcialidad."

CONCEPTO DIAN 67015 DEL 2007

¿Cuál es el término para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias?

La solicitud de devolución o compensación de saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias debe presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

De acuerdo con el artículo 816 del Estatuto Tributario, la solicitud de compensación de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar. De igual manera, conforme con el artículo 854 ibidem, la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Estas normas son claras al indicar el plazo hasta el cual se permite la presentación de la solicitud de devolución o compensación, sin que fijen término alguno a partir del cual puede presentarse tal solicitud.

Por lo anterior, el derecho a presentar la solicitud de devolución o compensación de saldos a favor procede una vez se cumplan los supuestos previstos en los artículos 815 y siguientes y 850 y siguientes del Estatuto Tributario, normas que permiten a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, solicitar su compensación o devolución.

Lo anterior en concordancia con lo previsto en el inciso tercero del artículo 68 del Código Civil, subrogado por el artículo 61 del Código de Régimen Político y Municipal según el cual:

Cuando se dice que una cosa debe observarse desde tal día, se entiende que ha de observarse desde el momento siguiente a la media noche del día anterior; y cuando se dice que debe observarse hasta tal día, se entiende que ha de observarse hasta la media noche del dicho día.

Así, la oportunidad para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor surge desde el momento en que dichos saldos se consolidan y liquidan en la respectiva declaración privada y culmina dos años después de la fecha del vencimiento del término para declarar.

En cuanto a su solicitud de revocar el concepto 077148 del 10 de noviembre del 2004 y el oficio 076457 del 7 de septiembre del 2006, debe anotarse que los mismos se refieren al término para solicitar la devolución o compensación reconocidos mediante actos administrativos. No obstante lo anterior, aquellas alusiones relativas a los saldos a favor liquidados en las declaraciones privadas efectuadas en dichos pronunciamientos, se entienden aclaradas en los términos expuestos en el presente concepto.

CONCEPTO DIAN 13331 DEL 2007

El concepto 029943 del 19 de mayo, cuya reconsideración se solicita, precisó que: No se generan intereses cuando las deudas por concepto de impuestos, anticipos y retenciones son compensadas con un saldo a favor que ha sido generado por imputación de saldos a favor de períodos anteriores, siempre que estos últimos se hayan generado con anterioridad a las deudas a compensar; y fue emitido adoptando la línea jurisprudencial que respecto del tema había fijado el honorable Consejo de Estado (sentencias del 27 de febrero del 2003; del 6 de marzo del 2003; y del 13 de noviembre del 2003, entre otras), modificando la posición que en un principio había fijado la misma corporación.

Lo anterior considerando que el artículo 803 del ordenamiento tributario establece que es fecha de pago aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los bancos autorizados, aun en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten

como saldos a su favor por cualquier concepto, por lo que se estimó que el hecho de que este saldo se impute o arrastre a una declaración del mismo impuesto en períodos siguientes, no desnaturaliza su carácter de pago.

Sin embargo, la sección cuarta del honorable Consejo de Estado mediante sentencia 14941 del veintinueve (29) de junio de dos mil seis (2006), M.P. doctora Ligia López Díaz, modifica la posición de dicha corporación en cuanto a la interpretación del artículo 803 del Estatuto Tributario, cuando se trata de establecer la fecha de pago del impuesto, en los casos de imputación y posterior compensación de saldos a favor y en cuanto a la metodología para calcular los intereses moratorios de obligaciones canceladas a través de la compensación de saldos a favor que han sido imputados sucesivamente, bajo el criterio central que la imputación o arrastre al período siguiente es uno de los mecanismos que el ordenamiento jurídico permite elegir al contribuyente para disponer de sus saldos a favor, y por tanto, su utilización es excluyente frente a las alternativas de devolución o compensación previstas para el mismo fin.

Argumentó la sentencia: Cuando el contribuyente o responsable decide imputar un saldo a favor al período siguiente del mismo impuesto, y en virtud de dicha imputación se genera un nuevo saldo a favor, el nuevo saldo a favor puede a su vez ser objeto de nueva imputación, compensación o devolución; pero no es procedente con relación a los períodos cuyos saldos fueron imputados, aplicar la compensación, pues las opciones, se repite, son excluyentes y con cada una de ellas se aplica el saldo a favor, independientemente de que en el evento de la imputación se incremente o no el saldo a favor.

Y más adelante agrega: Es un contrasentido afirmar que los saldos a favor de cada bimestre fueron compensando los valores a cargo de la sociedad por concepto de retenciones en la fuente, puesto que, en cada bimestre, al utilizarse el saldo a favor para imputarlo en el período siguiente, se perdió el derecho a la compensación que alega la actora para sustentar su argumento de la no causación de intereses moratorios a partir de la declaración del tercer bimestre del año gravable de 1996.

Para concluir ratificando que cuando se imputa un saldo a favor al período subsiguiente fue dispuesto por el contribuyente y en consecuencia, si en el período posterior se decide compensar con otras deudas la fecha de pago será la del último día del período cuya compensación se solicita.

De conformidad con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que liquiden saldos a favor en las declaraciones tributarias podrán: a) imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable, b) solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, o c) solicitar la devolución, las tres opciones se muestran excluyentes entre sí.

Si el contribuyente opta por imputar su saldo a favor a la declaración del período subsiguiente, éste desaparece como tal para el período original, y con ello las posibilidades de solicitarlo en compensación y/o devolución, pasando a formar parte del período al cual se imputó.

De otra parte, los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo en el pago.

En consecuencia y acogiendo el criterio de interpretación adoptado por el honorable Consejo de Estado mediante sentencia 14941 del 29 de junio del 2006 puede concluirse, que sí se causan intereses de mora sobre deudas por concepto de impuestos, anticipos y retenciones susceptibles de ser compensadas con saldos a favor producto de imputaciones sucesivas, cuando el vencimiento del término para el pago de las obligaciones objeto de la compensación venció con anterioridad a la fecha en que se consolidó el saldo a favor objeto de la compensación. Los intereses se causan hasta la fecha en que se consolida el saldo a favor objeto de la compensación.

Por lo anterior se revoca el concepto 029943 de mayo 19 del 2005 y demás pronunciamientos emitidos por esta oficina que sean contrarios.

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO

ARTÍCULO 817. TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO. *La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:*

1. *La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.*

2. *La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.*
3. *La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.*
4. *La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión. <Modificado por la Ley 788 del 2002, art. 86>*

La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte. <Modificado por la Ley 1066 del 2006, art. 8º>

ARTÍCULO. TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO. La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por la administración territorial, para las declaraciones presentadas oportunamente.
2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.
3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.
4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.

La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será del secretario de Hacienda o tesorero o de quien estos deleguen, y será decretada de oficio o a petición de parte.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 5 de noviembre del 2009, expediente 17290.

En el presente caso, le correspondía a la parte actora demostrar la ocurrencia de la prescripción, teniendo en cuenta que quien persiga los efectos jurídicos de una norma debe probar el supuesto de hecho previsto en ella. Para este fin debió acreditar el momento en el cual se hizo exigible el impuesto predial y los demás tributos cuya prescripción pretende, con la liquidación oficial del tributo o si era del caso, precisando la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Dentro del expediente no consta la obligación tributaria, por lo que tampoco es procedente declarar su prescripción. No fue aportado al proceso el título ejecutivo que permite el cobro del impuesto predial, tampoco si los inmuebles sobre los que supuestamente se causó el tributo son de propiedad de la demandante, como llamó la atención la demandada en el oficio 03962 del 13 de octubre del 2006. Si bien, la prescripción puede ser declarada de oficio, es necesario que se configuren los requisitos para ello. No es posible declararla si no está acreditado en el expediente que existe la deuda, ni hay constancia que se haya iniciado algún cobro contra la demandante, por dicho concepto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de agosto del 2009, expediente 16730.

Como quiera que la obligación fiscal que se pretende cobrar se determinó mediante acto administrativo, la prescripción de la acción de cobro resulta sometida a los citados artículos 817 y 829, es decir, que el término de 5 años debe contarse a partir de la ejecutoria del mencionado acto, el 9 de noviembre de 1999, que es la misma fecha de ejecutoria de la sentencia de segunda instancia, atendiendo al numeral 4 del artículo 829. El señalado término se interrumpe, entre otros eventos, por

la notificación del mandamiento de pago, al tenor del artículo 818 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 81 de la Ley 6ª de 1992, pudiéndose observar que a la actora le fue notificado el mandamiento de pago el 14 de julio del 2005, o sea, cuando la acción de cobro se encontraba prescrita. De lo anterior se colige que lo concerniente a la ejecutoria del acto administrativo que sirve de fundamento al cobro en cuestión, a la acción respectiva y a la prescripción de ésta, se encuentran regido por las disposiciones pertinentes del Estatuto Tributario y no del Código Civil, por tratarse de un procedimiento específico para el cobro de deudas fiscales.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de noviembre del 2006, expediente 14585.

El artículo 62 del Código Contencioso Administrativo determinó el momento en el cual el acto administrativo adquiere firmeza, esto es, cuando contra él no proceda recurso alguno, cuando los recursos interpuestos se hayan decidido, cuando no se interpongan los recursos o se renuncie expresamente a ellos y cuando haya lugar a la perención o, cuando se acepten los desistimientos. [...]

El artículo 817 del Estatuto Tributario al regular la prescripción de la acción de cobro indicó que cuando los valores exigibles consten en un acto administrativo, el término de cinco años deberá contarse a partir de la fecha de la correspondiente ejecutoria, esto es, una vez decididos los recursos interpuestos o vencido el término de dos meses con que contaba la accionante para interponerlos (art. 62 CCA). Así las cosas, como el mandamiento de pago P010189 de 21 de febrero del 2001 fue librado teniendo como título ejecutivo la liquidación oficial de revisión 012 de febrero 14 de 1996, acto administrativo que se notificó en la misma fecha, es claro entonces que los dos meses con que contaba la accionante para impugnarla vencían el 14 de abril del mismo año, y como no se hizo uso de los mismos, en esta última fecha quedó ejecutoriada. Por tanto, es a partir del 15 de abril de 1996 cuando empieza a correr el término de cinco años con que contaba la administración para ejercitar válidamente la acción de cobro y hasta el 15 de abril del 2001.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de diciembre del 2005, expediente 14671.

Contra el acto que resolvió el recurso gubernativo no procedía recurso alguno en la vía gubernativa, como se anotó al empezar a correr los términos tanto para la administración como para la contribuyente, no puede invocarse prescripción una ni pérdida de competencia de la administración por supuesta firmeza de la privada, que por lo demás no ha sido alegada en la demanda por cuanto la acción se dirige es contra el proceso de cobro coactivo y la alegada prescripción se fundamenta es en la falta de ejecutoria del título ejecutivo, por lo cual se reconoce su validez. Se precisa sobre ello que al notificarse el mandamiento de pago, la liquidación oficial estaba en firme. En suma, concluido el procedimiento administrativo, la liquidación oficial mencionada quedó en firme, circunstancia suficiente para que la administración pudiera iniciar el proceso de cobro coactivo, según lo dispone el artículo 64 del Código Contencioso Administrativo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de noviembre del 2005, expediente 14240.

Conforme se indicó, como el término de prescripción previsto en el Estatuto Tributario se hizo aplicable a los municipios en virtud de lo establecido en la norma transcrita, es claro que para su aplicación, tal como lo dispone el artículo 41 de la Ley 153 de 1887, el término de prescripción empezará a contarse a partir de la vigencia de la Ley 383 de 1997, es decir, a partir del 14 de julio de 1997. Como consta en el expediente, la sociedad accionante optó por la aplicación al artículo 817 del Estatuto Tributario con el fin de determinar si se encontraba prescrita la acción de cobro por parte del municipio de Tocaima para exigir el pago del impuesto predial. Es claro tal como se indicó, que a partir del 14 de julio de 1997 empieza a correr el término de prescripción para exigir el pago del impuesto predial por los años de 1993 a 1996, luego los cinco años consagrados en el artículo 817 del Estatuto Tributario vencían el 14 de julio del 2002. El mencionado término solo se interrumpe conforme al artículo 818 del Estatuto Tributario con la notificación del mandamiento de pago, que en el presente caso lo constituye la resolución 001 de enero 4 del 2002. En consecuencia la administración de Tocaima actuó conforme a la ley, ya que el acto administrativo mediante el cual se interrumpió el término de prescripción se notificó antes del 14 de julio del 2002, por lo cual no se dará prosperidad a las pretensiones de la recurrente, debiéndose confirmar la sentencia apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de octubre del 2005, expediente 14471.

Lo anterior, porque de lo dispuesto en el artículo 90 del acuerdo 21 de 1983 se infiere que los pagos efectuados deben aplicarse al período e impuesto que indique el contribuyente, salvo que para la fecha del pago existan deudas pendientes, esto es, exigibles, en cuyo caso sí procede imputación de los pagos en la forma prevista en la misma norma. Evento que no se presentó en el caso bajo análisis, pues las deudas que la administración pretendió cancelar a través de la figura de la

“imputación” surgieron con posterioridad al pago del impuesto del año 1993. En efecto, sin bien es cierto la imputación de los pagos es un mecanismo que permite determinar un saldo único a favor o a cargo del contribuyente, a través del cual es posible la cancelación de las deudas más antiguas, según el orden de prelación previsto en la referida disposición, esto es, 1) intereses, 2) sanciones y 3) el impuesto, su aplicación no tiene como finalidad adecuar tal institución a las necesidades o conveniencias de la autoridad tributaria, como sería para recobrar obligaciones prescritas, o abstenerse de iniciar un proceso de cobro con base en los títulos ejecutivos representados por las sentencias judiciales definitivas (art. 828 [5] E.T.) que es lo que se evidencia en el caso bajo análisis. En resumen, la Sala comparte la decisión del *a quo* y en consecuencia habrá de confirmar la sentencia apelada, pues es evidente que el saldo cuyo cobro pretendió la administración distrital al notificar el mandamiento de pago, no surgió del incumplimiento de la actora respecto de su obligación tributaria contenida en la liquidación privada del año 1993, sino que obedeció a una actuación arbitraria e ilegal que desconoció las garantías constitucionales del derecho de defensa y el debido proceso.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 22 de septiembre del 2005, expediente 14626.

Por lo expuesto, se comparte el criterio del *a quo*, toda vez que es imprescindible para establecer si se configuró la prescripción de la acción de cobro, conocer el término fijado por la autoridad distrital para el pago del tributo, pues se reitera, es al vencimiento del término legal cuando se puede exigir el pago de la obligación tributaria contenida en la declaración privada y a partir del cual se cuenta el término de prescripción de la acción de cobro. En el *sub examine* está probado que la actora presentó la declaración del año gravable 1993, el 12 de abril de 1994, pero de manera alguna la demandante demostró que esta fecha correspondía a la del límite fijado por el ente territorial para efectuar el pago, así la demandada no desvirtuó la legalidad del acto cuestionado, pues ante la falta de prueba que acredite que la fecha en que presentó la declaración coincide con el momento en que se hizo legalmente exigible la obligación, conforme lo dispone el artículo 817 del Estatuto Tributario, procede despachar desfavorablemente el recurso interpuesto por la demandante, toda vez que es a partir del vencimiento del término legal concedido como se cuenta el término de prescripción de la acción de cobro.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección B, sentencia del 5 de febrero del 2009, expediente 2500023270002006-01249-01.

Para resolver, a las voces del numeral primero del artículo 828 del E.T., los títulos ejecutivos en este caso los constituyen las declaraciones extemporáneas presentadas por el actor por concepto del impuesto predial unificado de los años gravables 1998, 1999 y 2000.

De acuerdo con nuestro sistema jurídico, todo acto o decisión que pretenda exigirse o cobrarse coactivamente, debe prestar mérito ejecutivo. Es entonces tal característica la condición *sine qua non* para efectivizar las obligaciones incumplidas y expresamente reconocidas a favor de la administración fiscal tanto nacional como distrital, en cualquiera de los documentos que enlista el artículo 828 del E.T. en concordancia con el 140 del Decreto 807 de 1993.

La legislación contenciosa, válidamente aplicable a los asuntos tributarios para superar los vacíos normativos que presenta dicho régimen, dada su naturaleza, previó que el mérito ejecutivo como aptitud material del documento que contiene la obligación no opera aisladamente, sino que depende de la obligación en sí misma, en el entendido de que ésta debe ser clara, expresa y exigible, y así lo consignó el artículo 68 del C. C. A.:

“Artículo 68. Prestarán mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible los siguientes documentos:

1. Todo 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;
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, de una entidad territorial, o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Las liquidaciones de impuestos contenidas en providencias ejecutoriadas que practiquen los respectivos funcionarios fiscales, a cargo de los contribuyentes, o las liquidaciones privadas que hayan quedado en firme, en aquellos tributos en los que su presentación sea obligatoria.
4. Los contratos, las pólizas de seguro y las demás garantías que otorguen los contratistas a favor de entidades públicas, que integrarán título ejecutivo con el acto administrativo de liquidación final del contrato, o con la resolución ejecutoriada que decreta la caducidad, o la terminación según el caso.
5. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.

6. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor.” (Subrayado y negrita fuera del texto).

La actualidad de la exigencia de la obligación la brinda el artículo 817 del Estatuto Tributario expedido mediante el Decreto-Ley 624 del 30 de marzo de 1989 (sin la modificación sufrida con posterioridad), aplicable válidamente por remisión del artículo 137 del Decreto 807 de 1993, que regulaba la prescripción de la acción de cobro de los impuestos distritales, ya que dentro de su vigencia se presentaron las declaraciones extemporáneas del impuesto predial unificado de los años gravables 1998, 1999 y 2000. Dichas normas establecen:

[...]

De esta manera, la inercia de la administración frente al ejercicio de los procedimientos correspondientes para hacer cumplir las obligaciones crediticias a su favor dentro de los 5 años siguientes a la fecha referida en estos cánones, fue establecida como aspecto determinante de la oportunidad con la que cuenta el fisco para la ejecución y a partir de ella, de la actualidad en la exigencia de la obligación, que desaparece una vez vencido el plazo legal.

De modo que como todo término, el referido al pago de la obligación fiscal es objeto de prescripción, bien *ipso jure*, antes de expedirse el mandamiento de pago contra el ejecutado; ora después de librarse dicha orden, siempre que su transcurso no se interrumpa.

Dentro de este contexto, determinar el momento que dispuso el ordenamiento para comenzar a transcurrir el término de prescripción habida cuenta de la exigibilidad de la obligación fiscal configura la cuestión fundamental para resolver en este asunto.

En orden a resolver, se tiene que de conformidad con el artículo 16 del Decreto 422 de 1996 las obligaciones tributarias distritales están sometidas a un plazo para sus declaraciones y pagos, puesto que el gobierno distrital cada año establece las fechas en que debe cumplirse con el deber formal y sustancial.

En consonancia con lo anterior, el artículo 1553 del Código Civil dispone que el pago de la obligación no puede exigirse antes de expirar el plazo.

En el proceso de cobro coactivo que se discute en el caso de autos, que se refiere al impuesto predial de los años gravables 1998 al 2000, el tributo se hizo exigible en las siguientes fechas:

[...]

En tales plazos el accionante debía presentar las declaraciones respectivas y efectuar los pagos del impuesto. No obstante, el señor Sarria Ruiz sólo cumplió con su deber formal el día 30 de septiembre del 2002; es decir, de manera extemporánea.

Dicha declaración extemporáneamente presentada por el contribuyente, debe tenerse como el acto que se originó para reportar una información fidedigna en ejercicio del deber de declarar, formalizando así ante el fisco distrital el gravamen que se causó por haberse configurado el hecho generador del impuesto predial (que consiste en la existencia de un predio al comienzo de determinada vigencia fiscal).

Así las cosas, el carácter definitivo que presupone el artículo 817 pretranscrito, se adquiere con la presentación de la declaración extemporánea, al no ser posible para la administración antes de ese suceso hacer uso de la facultad de modificarla dentro del plazo de 2 años que consagra el artículo 705 del E.T. como término máximo para notificar el requerimiento especial, requisito previo a la liquidación oficial de revisión.

Es de observar que el texto de esta última norma emanada del Decreto 624 de 1989 distingue que en los casos en que la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el término para notificar el requerimiento se cuenta a partir de la fecha de presentación de la misma, puesto que solamente en ese momento se liquida el valor de la obligación fiscal por el contribuyente, de manera que ésta adquiere la connotación intrínseca de título ejecutivo por tener los atributos de claridad y concreción aunados a la exigibilidad.

Siguiendo tal orientación, el extremo inicial de conteo del término de cinco años, en los eventos en que existe una declaración privada extemporánea y ésta no ha sido objeto de modificación, no puede ser otro distinto a aquel en que se radica dicha liquidación.

Pensar lo contrario implicaría desconocer los principios de equidad y justicia que rigen el derecho tributario, al poner en una situación de desigualdad a los contribuyentes o declarantes que de manera oportuna presentan su declaración, al establecer idéntico rasero para contar el término de prescripción de la acción de cobro, con el de los contribuyentes o declarantes remisos que presentan sus denuncios extemporáneamente.

Lo anterior igualmente tiene equivalencia con la situación especial donde existe una declaración privada inicial y una declaración de corrección, en cuyo caso el extremo inicial del conteo del término de cinco años es aquel en que se radica

la última, porque es a partir de allí donde el contenido de la declaración inicial tiene vocación de adquirir firmeza. Y no otra suerte puede correr el conteo del término en los eventos en que se presenta una declaración extemporánea, ya que las consecuencias respecto del término para adquirir firmeza y del término de prescripción de la acción de cobro son similares en tanto se tienen unas cifras ciertas sobre el valor del impuesto a cargo.

El análisis conjunto de las normas referidas evidencia la necesidad de dar a la premisa contenida en el canon 817 del E.T. un alcance más amplio y armónico con el restante articulado para propender por un tratamiento equitativo y justo para los contribuyentes e incluso para la misma administración con el fin de que ésta pueda ejercer sin reducción ni modificación de términos sus respectivas facultades legales.

Tal interpretación deviene acertada cuando se encuentra que el legislador dentro del artículo 86 de la Ley 788 del 2002 que modificó el artículo 817 del E.T. reguló con precisión las hipótesis que pueden presentarse para dar inicio al conteo de los 5 años de la prescripción de la acción de cobro incluyendo la diferenciación para la iniciación del mismo, según se trate de una declaración oportuna, una declaración extemporánea, una declaración de corrección y la ejecutoria del acto de determinación.

En síntesis, en los eventos en que se presenta una declaración extemporánea, sólo a partir de ese momento, la administración cuenta con el título que le permite dar inicio al proceso de cobro coactivo y no antes, cuando aún no existe una declaración privada que permita ejercer la potestad por la administración de reclamar el pago de una obligación, respecto de la cual no es predicable ninguno de los atributos de ejecutoriedad, sin un documento que la contenga; es decir, aún no hay una obligación clara y expresa antes de la declaración y liquidación del valor del tributo.

Consecuencialmente, se concluye que en el presente asunto no ha operado el fenómeno prescriptivo que alega el demandante, pues la expedición del mandamiento de pago el 30 de septiembre del 2005 resulta oportuna a la luz de las anteriores consideraciones, al tener como fecha inicial para contabilizar los 5 años el día de la presentación de las declaraciones extemporáneas, esto es, el 30 de septiembre del 2002, al contrario de lo considerado por el *a quo*.

La Sala ya se ha pronunciado en el mismo sentido en una oportunidad anterior, dentro de la sentencia de 14 de febrero del 2008, Exp. 05-1288, Actor: Promotora de Edificios en Concreto Ltda., M.P. doctora Beatriz Martínez Quintero.

Finalmente, la Sala advierte que el demandante sustenta sus argumentos en los conceptos 124490 de 27 de diciembre del 2000, 51402 de 19 de junio del 2001 y 24781 de 25 de abril del 2002 emanados de la oficina jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en los cuales dicha entidad consideró que el término de exigibilidad de las obligaciones tributarias debe contarse desde el vencimiento de las fechas fijadas por el Gobierno para su cancelación, incluso cuando el contribuyente presenta su declaración tributaria por fuera de los términos.

La Corte Constitucional en la sentencia C-487 de 26 de septiembre de 1996, M.P. doctor Antonio Barrera Carbonell, al decidir la constitucionalidad del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 precisó que los conceptos no constituyen, en principio, una decisión administrativa; es decir, una declaración que afecte la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos. Cuando el concepto se produce a instancia de un interesado, éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. Para la Corte, los conceptos que emite la subdirección jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios.

Vemos entonces que los conceptos tienen un valor doctrinal reconocido por la jurisprudencia y constituyen un criterio auxiliar de interpretación de la ley; por lo tanto, carecen de poder imperativo y por ende su cumplimiento no es obligatorio en general. Corolario de lo anterior, al no existir armonía entre los conceptos referidos y la interpretación jurídica de las normas, no hay lugar a acoger sus conclusiones para el caso concreto.

CONCEPTO DIAN 40330 DEL 2006

El artículo 1° del Estatuto Tributario señala que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y que ella tiene por objeto el pago del tributo. Esto significa que la obligación nace cuando se realiza el supuesto de hecho previsto en la ley, atendiendo a la naturaleza de cada tributo.

En lo que se refiere a la retención en la fuente, la obligación del agente retenedor de efectuar la retención y consignarla a favor de la administración tributaria surge en la ocurrencia de los hechos previstos en la ley que dan lugar a dicha retención, esto es, con la realización los pagos o abonos en cuenta que, en el caso específico del impuesto sobre la renta constituyen ingreso gravable para el beneficiario. En el ámbito de la relación jurídico-tributaria, la obligación de retener y consignar lo

retenido, impuesta por el Estado en forma unilateral, es una obligación autónoma e independiente de la cual el agente de retención es el único y verdadero deudor.

Como consecuencia de dicha obligación surge también para el retenedor la obligación formal de declarar mensualmente las retenciones efectuadas. Las fechas que fija anualmente el Gobierno Nacional como límite para la presentación de la declaración y el pago de las retenciones postergan en el tiempo la exigibilidad de la obligación por la administración tributaria. En efecto, como se infiere de la lectura del artículo 817 del Estatuto Tributario (luego de la modificación efectuada por la Ley 788 del 2002), para que las deudas tributarias sean exigibles y, en consecuencia, susceptibles de una acción de cobro por parte de la DIAN, se requiere que consten en una declaración privada o en un acto oficial de determinación, requisito que sólo puede cumplirse después de surgida la obligación por la ocurrencia del respectivo hecho generador.

En el caso de las retenciones en la fuente que conforme a la ley debieron efectuarse pero que, por omisión del agente retenedor, no se practicaron ni fueron declaradas ni consignadas a la administración tributaria, estamos frente a una obligación que, si bien surgió por la ocurrencia del hecho generador (es decir, la realización de los respectivos pagos o abonos en cuenta), no es exigible mientras no conste en una declaración privada o en un acto oficial de determinación.

Como quiera que en el caso planteado las declaraciones tributarias en las cuales debieron incluirse las retenciones en la fuente se encuentren en firme, es decir, no son modificables ni por la administración ni por el contribuyente, no es factible subsanar la omisión del agente retenedor mediante una corrección a las mismas. En estas condiciones, si el agente retenedor decide asumir y consignar el valor de las retenciones en la fuente no practicadas, estamos ante el pago de una obligación que legalmente no es exigible o, lo que es lo mismo, de una obligación natural en los términos de lo dispuesto en el artículo 1527 del Código Civil. Es importante señalar que, en este caso, la no exigibilidad de la obligación no se produce por el vencimiento del término previsto para el ejercicio de la acción de cobro (conforme lo dispuesto en el artículo 817 del Estatuto Tributario), pues dicho término está ligado a la existencia de un título oficial o privado en el cual conste la deuda, sino por el vencimiento del término con el que cuenta la administración para el ejercicio de sus facultades de revisión, es decir, por haber operado la firmeza de la declaración de retención en la fuente (E.T. art. 705-1 y 714).

Ahora bien, evidentemente no existe en el ordenamiento fiscal norma alguna que les impida a los contribuyentes asumir el pago de obligaciones que no fueron declaradas cuando la declaración en la cual debieron incluirse se encuentra en firme. Sin embargo, esta prerrogativa, que hemos calificado como el reconocimiento de una obligación natural, no puede ejercitarse para restarle eficacia a disposiciones cuyo cumplimiento es de especial interés para la administración tributaria. En el caso específico de la retención en la fuente, existen normas especiales que hacen indispensable su aplicación oportuna como condición para la procedencia de costos y deducciones en la determinación del impuesto sobre la renta. Tal es el caso de los artículos 87-1, 123 y 419 del Estatuto Tributario, los cuales señalan:

“Artículo 87-1. Otros gastos originados en la relación laboral no deducibles. Los contribuyentes no podrán solicitar como costo o deducción, los pagos cuya finalidad sea remunerar de alguna forma y que no hayan formado parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales.

Exceptuándose de la anterior disposición los pagos no constitutivos de ingreso gravable o exentos para el trabajador, de conformidad con las normas tributarias incluido los provistos en el artículo 387 del Estatuto Tributario”.

“Artículo 123. Requisitos para su procedencia. Si el beneficiario de la renta fuere una persona natural extranjera o una sucesión de extranjeros sin residencia en el país, o una sociedad u otra entidad extranjera sin domicilio en Colombia, la cantidad pagada o abonada en cuenta solo es deducible si se acredita la consignación del impuesto retenido en la fuente a título de los de renta y remesas, según el caso, y cumplan las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia”.

“Artículo 419. Para la aceptación de costos y deducciones por pagos al exterior se requiere acreditar la consignación del respectivo impuesto retenido en la fuente. Sin perjuicio de los requisitos previstos en las normas vigentes APRA, la aceptación de gastos efectuados en el exterior que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, el contribuyente debe conservar el comprobante de consignación de lo retenido a título de impuesto de remesas, si lo pagado o abonado en cuenta constituye para su beneficiario un ingreso gravable en Colombia y cumplir las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia.”

En las disposiciones citadas, la práctica de la retención sobre los pagos que pretenden deducirse de la renta es un requisito indispensable para su procedencia, cuyo incumplimiento por parte del agente retenedor no puede subsanarse cuando la respectiva declaración de retención en la fuente se encuentra en firme. Los artículos 87-1, 123 y 419 condicionan la deducción por pagos laborales y por pagos a beneficiarios del exterior a la práctica de la retención y a la consignación del valor correspondiente; si dichas retenciones no se practicaron en su momento y las declaraciones en las cuales debieron incluirse no fueron corregidas y quedaron en firme, no puede el agente retenedor anular los efectos de su incumplimiento, esto es, el desconocimiento de los correspondientes costos y gastos, asumiendo el pago de dicha retención, ya que esta

no fue practicada oportunamente. En resumen, las normas citadas consagran un requisito de oportunidad en la práctica de la retención en la fuente como condición para la procedencia de ciertos costos y deducciones cuyo incumplimiento no es subsanable cuando las respectivas declaraciones de retención se encuentran en firme.

Por lo anterior, se concluye que un contribuyente que no practicó retención en la fuente sobre pagos o abonos en cuenta efectuados en años anteriores sí puede asumir esa retención y consignar las sumas correspondientes a favor de la DIAN, aun cuando las declaraciones tributarias en las cuales debieron incluirse tales retenciones se encuentren en firme, pero dicho pago extemporáneo no lo exonera del desconocimiento de costos y deducciones que tiene lugar en los casos contemplados en los artículos 87-1, 123 y 419 del Estatuto Tributario, por no haber efectuado la retención oportunamente.

ARTÍCULO 818. INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN. *El término de la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago, por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.*

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación 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 Estatuto Tributario. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 81>*

ARTÍCULO. INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN. El término de la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago, por la admisión de la solicitud en procesos concursales y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del proceso concursal o desde la terminación 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 los casos que se presente corrección de las actuaciones enviadas a dirección errada.
- El pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el caso para el cual se encuentra contemplada la intervención contencioso administrativa de que trata el artículo 835 del Estatuto Tributario Nacional.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de octubre del 2007, expediente 15547.

Conforme al artículo 817 del Estatuto Tributario, vigente para la época en que se expidieron los mandamientos de pago, la acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en cinco años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles. Las obligaciones tributarias son exigibles cuando vence el plazo establecido en las normas, para declarar y pagar los impuestos y retenciones. De acuerdo con el artículo 818 *ibídem*, dicho lapso se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, el otorgamiento de facilidades de pago, la admisión de la solicitud de concordato y la declaratoria oficial de liquidación forzosa administrativa. Una vez interrumpida la prescripción, el término empieza a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, la terminación del concordato o la terminación de la liquidación forzosa administrativa, según el caso. Por su parte, el artículo 826 *ibídem* ordena notificar el mandamiento de pago personalmente, previa citación enviada al ejecutado para que comparezca en diez días; y si vencido el término éste no comparece, la notificación debe realizarse por correo. El artículo 566 del mismo Estatuto, vigente para la época de expedición de los mandamientos de pago, disponía que la notificación por correo se entendía surtida en la fecha de introducción al mismo. Aunque las sentencias sobre exequibilidad tienen efectos hacia el futuro (artículo 45 de la Ley 270 de 1996), la Sala había precisado que la notificación por correo llevaba implícita una presunción *juris tantum* que se fundamentaba en el envío de la copia del acto administrativo a la dirección informada por el contribuyente, y la introducción de tal copia al correo. La presunción se podía desvirtuar si se probaba que la notificación no cumplió su cometido, esto es, que el destinatario del correo no recibió la copia del acto administrativo o que la recibió en día distinto a aquel en que se introdujo al correo. En el caso concreto, la DIAN expidió el mandamiento de pago 878 de 1998 respecto de las obligaciones de renta 1992; ventas bimestres 3 y 5 de 1993, 2 y 3 de 1994; retención en la fuente de noviembre de 1993 y junio y agosto a diciembre de 1994. Y libró el mandamiento de pago 1586 de 1999 por las obligaciones de ventas de los bimestres 1 y 2 de 1995; retenciones de abril de 1994 y de enero a diciembre de 1995. En el folio 6 vuelto aparece que el mandamiento 878 de 1998 fue notificado por correo el 4 de marzo de 1998. Sin embargo, no existe prueba alguna de que antes de esta notificación la administración hubiera cumplido el trámite del artículo 826 del Estatuto Tributario, pues respecto del mandamiento de pago la notificación por correo es supletiva de la personal, motivo por el cual debe intentarse primero notificar personalmente la decisión. La citación para la notificación procesal se hizo a una dirección distinta a la informada en la última declaración de renta (fl. 37, c. 1). En consecuencia, la DIAN violó el artículo 563 del Estatuto Tributario y el 826 *ibídem*, pues intentó indebidamente la notificación personal de dicho mandamiento. Además, en el evento de que no hubiera podido efectuar la notificación personal dando aplicación al artículo 563 del Estatuto Tributario, debió notificar el acto por correo, como lo ordena el artículo 826 del Estatuto Tributario, que es norma especial en materia de procedimiento administrativo de cobro. De acuerdo con lo anterior, los mandamientos de pago 878 de 1998 y 1586 de 1999 se entendieron notificados por conducta concluyente el 11 de febrero del 2002, cuando la actora conoció la decisión y propuso la excepción de prescripción contra los mismos (artículo 48 Código Contencioso Administrativo) (fls. 27 a 31 y 33 a 37, c. 2).

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 23 de julio del 2008, expediente 250002327000200600545-02.

En cuanto a la excepción de prescripción, la Sala observa que el artículo 817 del Estatuto Tributario, dispone:

"Artículo 817. Término de la prescripción. La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se hicieron exigibles. Los mayores valores u obligaciones determinados en actos administrativos, en el mismo término, contado a partir de la fecha de su ejecutoria.

La prescripción podrá decretarse de oficio o a solicitud del deudor."

La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles, es decir, en el momento en que ésta debe ser cumplida, cuando el sujeto activo adquiere la facultad para demandar su pago.

El mandamiento de pago siempre debe sustentarse en un título ejecutivo debidamente ejecutoriado.

Ahora bien, sobre el título ejecutivo requerido para el cobro de la contribución por valorización, el honorable Consejo de Estado, Sección Quinta, con ponencia de la doctora María Nohemí Hernández Pinzón, se pronunció en sentencia de 6 de mayo del 2004, expediente 11001-00-00-000-1997-2001-01, así:

"...

Ahora bien, en punto del cobro de la contribución por valorización, establecida por virtud del Decreto 1604 de 1966, el documento a través del cual la administración materializa y concreta en una suma cierta la obligación, es el certificado de que trata su artículo 14, que dispone:

“Para el cobro por jurisdicción coactiva de las contribuciones por valorización nacionales, departamentales, municipales y del Distrito Especial de Bogotá, se seguirá el procedimiento especial fijado por el Decreto-Ley 1735, de 17 de julio de 1964 y prestará mérito ejecutivo la certificación sobre existencia de la deuda fiscal exigible, que expida el jefe de la oficina a cuyo cargo está la liquidación de estas contribuciones o el reconocimiento hecho por el correspondiente funcionario recaudador”.

Así se tiene que el título ejecutivo requerido para el cobro de la contribución por valorización tiene una naturaleza especial, se trata de un título ejecutivo complejo. Y lo es, en atención a que se compone de dos documentos, uno el acto por medio del cual la administración establece la contribución misma, caracterizado por su matiz general e impersonal puesto que apenas si habla de “los propietarios y/o poseedores materiales de los inmuebles económicamente beneficiados con la misma” (resolución 663/1996 parte resolutive artículo 3º), y otro, el acto de carácter particular y concreto, referido a la certificación que expide la administración, fijando el monto de la obligación derivada de esa contribución y demás elementos que permiten establecer su carácter ejecutivo.

Lo anterior resulta ser más razonable si se observa que la administración no podría adelantar el cobro coactivo teniendo como título ejecutivo únicamente la resolución 663 de 1996, puesto que no reúne los requisitos previstos tanto en el artículo 488 del CPC, como en el artículo 68 del CCA, para ser un título ejecutivo. Esa calidad tan solo la adquiere cuando la administración, prevalida del certificado previsto en el artículo 14 del Decreto-Ley 1604 de 1966, precisa la persona del deudor, el monto de la obligación adeudada, los plazos, tasas de interés y demás elementos que traen claridad y exigibilidad a la obligación.

Pues bien, esa certificación que expide la administración materializando o llevando a términos precisos la obligación que por contribución por valorización se le adeuda, constituye un acto administrativo de contenido particular y concreto, que afecta los intereses de una persona en particular. Y es un acto administrativo porque con él la administración hace precisa la obligación de los asociados frente a la contribución respectiva, hasta allí puede discutirse en sede gubernativa la conformidad de esa actuación con la Ley.

...

De acuerdo a lo expuesto, el origen natural de la obligación es la Resolución 2500 de 30 de julio de 1997, proferida por la subdirección legal del Instituto de Desarrollo Urbano, por medio de la cual se asigna la contribución de valorización por beneficio local correspondiente al conjunto de obras de la zona eje 1 y la Resolución 1312 de 19 de marzo de 2002, que la modifica, y ordena el pago de la contribución de valorización por la suma de \$13.629.389.000, historia que recoge el Certificado 15786 de 27 de marzo del 2003, al cual y por esta razón, le confiere la ley el carácter de título ejecutivo.

El citado título ejecutivo sirvió de fundamento para la expedición del mandamiento de pago de 31 de marzo del 2003, en contra de PROMOCENTRA LTDA. o del titular del derecho de dominio del inmueble que nos ocupa.

De acuerdo con el artículo 818 del Estatuto Tributario, el término de prescripción se interrumpe con la notificación del mandamiento de pago.

En el *sub exámine*, la obligación ejecutada no se hizo exigible cuando se expidió la Resolución 2500 de 30 de julio de 1997, como lo considera la parte demandante, sino en la fecha en que se expidió la Certificación 15786, es decir, el 27 de marzo de 2003, de manera que la prescripción operaba el 27 de marzo del 2008, por lo que el término prescriptivo fue interrumpido con la notificación por conducta concluyente del mandamiento de pago, que lo fue el 10 de junio del 2005 (fl. 67), punto frente al cual no existe discusión. Así las cosas, no operó la prescripción de la acción de cobro con respecto a la contribución de valorización asignada al predio ubicado en la avenida carrera 13 No. 200-51 de la ciudad de Bogotá D.C.

(...)

Atendiendo que en el caso bajo estudio la obligación ejecutada corresponde a la contribución por valorización que adeuda la sociedad Inversiones Saldarriaga Franco y Cia S.C. al departamento de Antioquia, la cual constituye un gravamen real y personal impuesto a los propietarios y/o poseedores de los inmuebles que se benefician con las obras de interés público ejecutadas por la nación, los departamentos, municipios o cualquier otra entidad de derecho público, se establece que por tratarse de una obligación fiscal, las normas que rigen la prescripción extintiva de la acción de cobro de dicha obligación son las contenidas en el Decreto 624 de 30 de marzo de 1989 o Estatuto Tributario, así mismo lo consideró la Sección Quinta en fallo de 19 de febrero de 2004, radicación 11001000000199702001-01, en el que se expresó:

“Para determinar cuál codificación gobierna la prescripción del título ejecutivo base de la presente acción, resulta apropiado denotar que la obligación contenida en el certificado 1523 de 1997 emana de la contribución por valorización derramada en un inmueble de la señora ANA PATRICIA GARCÉS POSADA, situación que por sí misma demuestra la existencia de una obligación tributaria, cuya extinción por prescripción no se rige por los dictados del Código de Comercio, sino por las normas especiales del Estatuto Tributario.”

Pues bien, el Estatuto Tributario en sus artículos 817 y 818 regula la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, así:

Entonces por disposición expresa de estas normas aplicables a las obligaciones derivadas de la contribución por valorización, el fenómeno de la prescripción extintiva de la acción de cobro de obligaciones fiscales opera cuando han transcurrido más de cinco (5) años desde que se hicieron exigibles sin que se hayan ejecutado, y el término prescriptivo se interrumpe entre otros aspectos, con la notificación del mandamiento de pago.

De manera pues que para el estudio de la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, primero debe determinarse el momento en que se hicieron exigibles, para luego establecer si operó dicho fenómeno por haber transcurrido más de cinco (5) años sin que se hubiera interrumpido con la notificación del mandamiento de pago, o si por el contrario, el término prescriptivo fue interrumpido por haberse notificado el mandamiento ejecutivo antes de que transcurriera el mencionado término.

CONCEPTO DIAN 15497 DEL 2008

Solicita en el escrito de la referencia aclarar si la interrupción del término de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, prevista para las sociedades que entran en concordato, liquidación forzosa administrativa, trámite de reestructuración empresarial, liquidación obligatoria y proceso de insolvencia, se aplica igualmente respecto de los responsables solidarios.

[...]

El artículo 818 del Estatuto Tributario regula la interrupción de prescripción de la acción de cobro en los siguientes términos:

[...]

El artículo 794 del Estatuto Tributario establece la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 794. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD. En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión, ni será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas.

PARÁGRAFO. En el caso de cooperativas, la responsabilidad solidaria establecida en el presente artículo, sólo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa.” (subrayado fuera de texto).

Es preciso tener en cuenta que dadas las particularidades de la obligación solidaria tributaria, donde cada uno de los socios, copartícipes o asociados responde por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica, a prorrata de sus aportes y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable, acorde con lo dispuesto por el artículo 794 citado, existen pronunciamientos dentro de los cuales se destaca el contenido del Concepto 040423 del 14 de julio del 2003, transcrito en el oficio 108791 del 31 de octubre del 2008, en los que se afirmó:

Por otra parte, se advierte que el término de prescripción para efectuar el cobro coactivo tanto al obligado principal como a los deudores solidarios y subsidiarios tiene el mismo inicio, aunque los fenómenos legalmente establecidos para su interrupción o suspensión, dependerán de las circunstancias propias de cada ejecución individualmente considerada [...].”

De esta manera, para establecer si la interrupción del término de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, prevista para las sociedades que entran en concordato, liquidación forzosa administrativa, trámite de reestructuración empresarial, liquidación obligatoria y proceso de insolvencia, se aplica igualmente respecto de los responsables solidarios deben tenerse en cuenta las circunstancias bajo las cuales opera la interrupción, la suspensión, la renuncia expresa o tácita y que el término de prescripción para el deudor principal y para los deudores solidarios se encuentra supeditado a las circunstancias propias de cada ejecución individualmente considerada.

ARTÍCULO 819. EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN PRESCRITA NO SE PUEDE COMPENSAR NI DEVOLVER. *Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción.*

ARTÍCULO. EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN PRESCRITA NO SE PUEDE COMPENSAR NI DEVOLVER. Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción.

REMISIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

ARTÍCULO 820. FACULTAD DEL ADMINISTRADOR. *Los administradores de Impuestos Nacionales quedan facultados para suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes de su jurisdicción, las deudas a cargo de personas que hubieren muerto sin dejar bienes. Para poder hacer uso de esta facultad deberán dichos funcionarios dictar la correspondiente resolución, allegando previamente al expediente la partida de defunción del contribuyente y las pruebas que acrediten satisfactoriamente la circunstancia de no haber dejado bienes.*

Podrán igualmente suprimir las deudas que no obstante las diligencias que se hayan efectuado para su cobro, estén sin respaldo alguno por no existir bienes embargados, ni garantía alguna, siempre que, además de no tenerse noticia del deudor, la deuda tenga una anterioridad de más de cinco años.

El director de Impuestos y Aduanas Nacionales queda facultado para suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes, las deudas a su cargo por concepto de los impuestos administrados por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sanciones, intereses y recargos sobre los mismos, hasta por un límite de 58 UVT para cada deuda siempre que tengan al menos tres años de vencidas. Los límites para las cancelaciones anuales serán señalados a través de resoluciones de carácter general. <Adicionado por la Ley 174 de 1994, art. 12>

ARTÍCULO. FACULTAD DEL SECRETARIO DE HACIENDA O TESORERO. El secretario de Hacienda o tesorero queda facultado para suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes de su jurisdicción las deudas a cargo de personas que hubieren muerto sin dejar bienes. Para poder hacer uso de esta facultad deberá dicho funcionario dictar la correspondiente resolución, allegando previamente al expediente la partida de defunción del contribuyente y las pruebas que acrediten satisfactoriamente la circunstancia de no haber dejado bienes.

Podrá igualmente suprimir las deudas que no obstante las diligencias que se hayan efectuado para su cobro, estén sin respaldo alguno por no existir bienes embargados, ni garantía alguna, siempre que, además de no tenerse noticia del deudor, la deuda tenga una anterioridad de más de cinco años.

El secretario de Hacienda o tesorero queda facultado para suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes las deudas a su cargo por concepto de los impuestos administrados por la entidad territorial, sanciones, intereses y recargos sobre los mismos, hasta por un límite de 58 UVT para cada deuda siempre que tengan al menos tres años de vencidas. Los límites para las cancelaciones anuales serán señalados a través de resoluciones de carácter general.

CONCEPTO DIAN 10216 DEL 2010

Pregunta si las investigaciones de bienes adelantadas de conformidad con la Orden Administrativa 00 4 de 22 de mayo del 2001 deben adecuarse a los nuevos requisitos consagrados en la Orden Administrativa 005 de 23 de julio del 2009.

Considera el despacho que la Orden Administrativa 000005 del 23 del 2009 establece los parámetros a seguir y la investigación de bienes que se debe adelantar para declarar la remisión de obligaciones. De manera clara dispone que se deben cumplir todos los presupuestos legales, y una vez agotado el procedimiento fijado en la mencionada orden, se proferirá la resolución motivada en la que se declare la remisión de obligaciones. La nueva orden administrativa sustituye desde su expedición la anterior 0004 del 2001 y demás que le sean contrarias.

De esta manera: si de acuerdo con la nueva orden administrativa en la investigación de bienes faltan por surtir algunos requerimientos e investigaciones ahora exigidos, se deben completar conforme con lo allí dispuesto, con el fin de motivar y soportar la resolución de remisión.

CONTROL AL RECAUDO DE IMPUESTOS

ARTÍCULO 821. SALIDA DE EXTRANJEROS. <Inexequible Corte Constitucional Sentencia C-292/08>.

ARTÍCULO 822. CONTROL DE LOS RECAUDOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Para efectos del control de la gestión fiscal que la Contraloría General de la República debe adelantar, la Dirección de Impuestos enviará centralizadamente y en resúmenes globales, informes mensuales de la gestión adelantada por la Dirección de Impuestos en las áreas de recaudo, cobro, determinación y discusión de los tributos administrados por la misma.

ARTÍCULO 822-1. DACIÓN EN PAGO. <Derogado por la Ley 633 del 2000, art. 134>

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

TÍTULO VIII
COBRO COACTIVO

ARTÍCULO 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.*

ARTÍCULO. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COACTIVO. La entidad territorial tiene jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y para estos efectos deberá seguir el procedimiento aquí descrito en armonía con el señalado en Estatuto Tributario Nacional.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de agosto del 2009, expediente 17182.

Al respecto es pertinente recordar que el proceso de cobro coactivo de las deudas correspondientes a Impuestos Nacionales se encuentra contenida en el artículo VIII del libro V del Estatuto Tributario (artículos 823 a 843-2) del mismo, y que dictar el mandamiento de pago es parte integrante del citado proceso, por tanto, si a un funcionario se le faculta para adelantar el proceso de cobro coactivo, dicha delegación incluye la de proferir todos los actos administrativos a que haya lugar para culminarlo con éxito, como expresamente lo contempla el artículo 826 ibídem respecto precisamente del mandamiento de pago. Por su parte, el artículo 65 de la Resolución 5632 de 1999, cita las funciones de la división de cobranzas, es decir, el administrador de impuestos funcionario competente para exigir cobro coactivo de la administración puede delegar las funciones que le otorgue la ley, en los funcionarios de la división de cobranzas que tienen específicas funciones relacionadas con el cobro, por lo que al establecer una nueva resolución como lo es la 1618 del 2006, en la que se deja a través del artículo 51, a la división de cobranzas las mismas funciones de coordinar, controlar y desarrollar los procesos de cobro persuasivo y coactivo de los impuestos, no afectando para nada la Resolución de Delegación 971 de 29 de noviembre del 2005. Como lo anota la sentencia recurrida, la funcionaria delegada que se desempeña en el cargo de profesional en Ingresos Públicos I, como obra en el mandamiento de pago, cumple los requisitos de ley, por lo que está plenamente facultada para proferir el mandamiento, tal y como expresamente se manifestó en dicho mandamiento.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de abril del 2008, expediente 16029.

Respecto al argumento del apelante según el cual por tratarse de una copropiedad se debió citar al tercero con derecho de propiedad sobre el inmueble, con la finalidad de que hagan prevalecer sus derechos de crédito, la Sala anota que conforme al artículo 823 del Estatuto Tributario, para el cobro de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo establecido en dicho Estatuto, y en los asuntos relativos a embargo, secuestro y remate de bienes, deben aplicarse en cuanto sean compatibles, las disposiciones del Código de Procedimiento Civil. (art. 839-2 E.T.) Para la Sala, los artículos 523 (señalamiento de fecha para remate) y 529 (pago del precio e improbación del

remate) del Código de Procedimiento Civil, no regulan la situación descrita y en todo caso, como se afirmó en la sentencia de primera instancia, el embargo y remate ordenados únicamente versan sobre el 50 por ciento del bien del que es propietario el ejecutado, quedando a salvo los derechos del otro copropietario. Adicionalmente anota la Sala que el artículo 840 del E.T. trata sucintamente del remate de bienes, el cual debe complementarse en su aplicación con los artículos 521 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (Cap. IV. "Remate de bienes y pago al acreedor"), trámite dentro del cual se destaca que el auto aprobatorio del remate es apelable en el efecto diferido, (art. 538 CPC), siéndole igualmente aplicables las causales de nulidad previstas en los artículos 140 y 141 CPC, recurso que no fue interpuesto por el demandante. En consecuencia habrá de confirmarse la sentencia de primera instancia, toda vez que el apelante no desvirtuó la legalidad de los actos demandados.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 13 de mayo del 2009, expediente 250002327000200600896-02.

Ahora bien, el procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino la de hacer efectivas, mediante su ejecución, las obligaciones, claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la nación y a cargo de los contribuyentes. La ejecución parte y requiere la existencia de un acto previo denominado título ejecutivo, el cual una vez exigible permite el adelantamiento del proceso de cobro, que se inicia con el mandamiento de pago, como lo ha señalado el honorable Consejo de Estado.

El artículo 823 del Estatuto Tributario prevé que el procedimiento administrativo de cobro persigue hacer efectivas las deudas de los contribuyentes a favor de la DIAN por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones; tales obligaciones deben constar en títulos que presten mérito ejecutivo.

El artículo 828 del Estatuto Tributario, señala los títulos que prestan mérito ejecutivo, así:

[...]

De acuerdo con la norma transcrita prestan mérito ejecutivo, entre otros actos y documentos, los actos administrativos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional (numeral 3).

Por su parte, el artículo 829 del Estatuto Tributario señala que se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento del cobro coactivo, cuando contra éstos no proceda ningún recurso; cuando los recursos no se interpusieron o no se presentaron en debida forma o se renunció o desistió de ellos y, finalmente, cuando los recursos instaurados en la vía gubernativa o las acciones se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

En el *sub exámine*, se advierte que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales inició proceso administrativo de cobro para obtener el pago de la sanción impuesta al actor mediante la Resolución 320642001000128 de 2 de mayo del 2001, acto contra el cual el contribuyente no interpuso recurso alguno, lo que quiere decir que el título ejecutivo con base en el cual se libró el Mandamiento de Pago 200767 de 17 de septiembre del 2003 es un acto administrativo ejecutoriado.

El artículo 829-1 del Estatuto Tributario prohíbe debatir, dentro del procedimiento administrativo de cobro, cuestiones que debieron ser objeto de discusión en la vía gubernativa, por cuanto para cobrar administrativamente una obligación fiscal, el título ejecutivo debe estar en firme. Si existen cuestionamientos en relación con los actos ejecutoriados que constituyen título ejecutivo, el interesado debe interponer los recursos administrativos correspondientes y, posteriormente, si es del caso, acudir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En efecto, s, una vez surtida la vía gubernativa, el deudor pretende discutir la legalidad de los actos administrativos ejecutoriados que le impongan la obligación de pagar una determinada suma de dinero a favor del fisco nacional o, lo que es lo mismo, cuestionar la validez misma del título ejecutivo en su contra, debe demandar tales actos en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, lo que aquí no ocurrió.

La vía para controvertir el mandamiento de pago son las excepciones, las cuales se encuentran consagradas en el artículo 831 del Estatuto Tributario, así:

[...]

La Sala precisa que el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo enumera los documentos que prestan mérito ejecutivo, "siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible" y señala en el numeral 1º todo 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, y el artículo 828, numeral 3º del Estatuto Tributario, determina que prestan mérito ejecutivo los demás actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

En el presente caso el título ejecutivo es la Resolución Sanción 601-320642001000128 de 2 de mayo del 2001, documento idóneo para sustentar el cobro pretendido por cuanto se observa la claridad de la obligación a cargo del contribuyente por la suma de \$119.305.000, por no enviar la información solicitada en el Oficio 32-063-182-3179 de 1 de noviembre del 2000, correspondiente al año gravable 1998, impuesto de renta es expresa y exigible, motivo por el cual era procedente rechazar la excepción propuesta.

CONCEPTO DIAN 45557 DEL 2009

Sobre su consulta referida a la competencia para el trámite de un recurso de apelación interpuesto contra un acto administrativo expedido por un jefe de Grupo Interno de Trabajo de Gestión de Cobranzas de una Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas teniendo en cuenta que existe jefe de División de Recaudo y Cobranzas; así como jefe de Grupo Interno de Trabajo de Gestión Jurídica comedidamente me permito informarle lo siguiente:

Según el artículo 823 del Estatuto Tributario para el cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo que se establece en los artículos siguientes.

El artículo 833-1 del E.T. dispone que las actuaciones administrativas realizadas en el procedimiento administrativo de cobro son de trámite y contra ellas no procede recurso alguno, excepto lo que en forma expresa se señalan en este procedimiento para las actuaciones definitivas.

El artículo 834 dispone que en la resolución que rechace las excepciones propuestas, se ordenará adelantar la ejecución y remate de los bienes embargados y secuestrados. Contra dicha resolución procede únicamente el recurso de reposición ante el jefe de la división de cobranzas, dentro del mes siguiente a su notificación, quien tendrá para resolver un mes, contado a partir de su interposición.

Por su parte el artículo 839-2 dispone que en los aspectos compatibles y no contemplados en este estatuto, se observarán en el procedimiento administrativo de cobro las disposiciones del Código de Procedimiento Civil que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes.

Sobre las actuaciones en el procedimiento administrativo de cobro que deben surtirse por el Código de Procedimiento Civil lo remitimos al Concepto 036980 de 1998 (Problema Jurídico No. 2), pero teniendo presente las modificaciones efectuadas al Código de Procedimiento Civil por la Ley 794 del 2003 y al Oficio 056338 del 2008.

Ahora bien, los recursos de apelación dentro del proceso de cobro coactivo contra las decisiones que son apelables los resuelve el superior del funcionario que profiere el acto que para el caso de los actos proferidos por el jefe del Grupo Interno de Trabajo de Gestión de Cobranzas es el jefe de la División de Recaudo y Cobranzas.

ARTÍCULO 824. COMPETENCIA FUNCIONAL. *Para exigir el cobro coactivo de las deudas por los conceptos referidos en el artículo anterior, son competentes los siguientes funcionarios:*

El subdirector de Recaudación de la Dirección General de Impuestos Nacionales, los administradores de Impuestos y los jefes de las dependencias de cobranzas. También serán competentes los funcionarios de las dependencias de cobranzas y de las recaudaciones de Impuestos Nacionales, a quienes se les deleguen estas funciones.

ARTÍCULO. COMPETENCIA FUNCIONAL. Para exigir el cobro coactivo de las deudas por los conceptos referidos en el artículo anterior, son competentes los funcionarios que se establezcan en la estructura funcional de la entidad territorial.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de agosto del 2009, expediente 17182.

Al respecto es pertinente recordar que el proceso de cobro coactivo de las deudas correspondientes a Impuestos Nacionales, se encuentra contenido en el título VIII del libro V del Estatuto Tributario (artículos 823 a 843-2) del mismo, y

que dictar el mandamiento de pago es parte integrante del citado proceso, por tanto, si a un funcionario se le faculta para adelantar el proceso de cobro coactivo, dicha delegación incluye la de proferir todos los actos administrativos a que haya lugar para culminarlo con éxito, como expresamente lo contempla el artículo 826 *ibídem* respecto precisamente del mandamiento de pago.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de mayo del 2007, expediente 15580.

Al margen de la discusión planteada en el presente caso, considera la Sala necesario precisar que el proceso de cobro coactivo adelantado por la DIAN contra la sociedad se rigió por el procedimiento previsto en los artículos 823 y ss. del Estatuto Tributario, dentro del cual los actos administrativos que resuelven las excepciones y el recurso de reposición interpuesto contra esa decisión, son expedidos por la misma administración, única que tiene competencia funcional para dictar esas decisiones, según el artículo 824 *ibídem*, por tanto no procedía, como pretendía la parte actora, recurso de apelación contra la decisión de excepciones, ni mucho menos que fuera decidido por la Jurisdicción Contenciosa.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 22 de febrero del 2007, expediente 15783.

Por su parte, mediante Resolución 4127 de 4 de mayo del 2001, el director general de la DIAN asignó las funciones como jefe del Grupo Interno de Trabajo de Secretaría de Cobranzas de la División de Cobranzas de la Administración de Personas Jurídicas de Bogotá a William Alfonso Saltaren Díaz Granados (folios 253 a 255). Adicionalmente, por Resolución 436 de 5 de junio del 2001, se delegó en dicho funcionario la facultad de proferir, entre otros actos administrativos, mandamientos de pago (folio 34). En consecuencia, el citado funcionario estaba plenamente facultado para proferir el mandamiento de pago 5052 de 2003, tal y como expresamente lo manifestó en dicho mandamiento (folio 12). Por lo demás, es irrelevante que el funcionario que expidió el mandamiento de pago fuera técnico en ingresos públicos y no profesional, pues el artículo 824 del Estatuto Tributario no dispuso que la delegación de funciones sólo era permitida si los delegatarios eran profesionales.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de abril del 2005, expediente 14107.

Para la Sala, el artículo 824 del Estatuto Tributario establece la facultad de delegar la competencia radicada en el subdirector de impuestos y en los jefes de cobranzas, en los funcionarios de las mismas, sin condicionarla a alguna etapa en particular del proceso de cobro. (...) Al contrario de lo estimado por la apelante, dicha delegación debe entenderse tanto para los procesos que se adelantaran al momento de la delegación, como en el futuro, más aún si se tiene en cuenta, como lo advierte el *a quo*, que en virtud del artículo 2 de la citada resolución, los delegados pueden ejercer tal atribución hasta que el delegante la retome.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 16 de julio del 2008, Expediente 110013331039200700051-01.

En el caso en estudio, el administrador especial de Impuestos Nacionales de las personas jurídicas de Santa Fe de Bogotá, D.C., en uso de las facultades conferidas por las normas antes señaladas, mediante la Resolución 0006 de 2 de agosto de 1999, delegó la facultad de conocer y adelantar los procesos de cobro administrativo coactivo que se tramitan en la división de cobranzas, así como la de proferir los actos administrativos que se deriven del mismo, en varios funcionarios, entre los que se encuentra la señora Rodríguez Bravo Amanda Aidde, identificada con C.C. 21.082.102, técnico en Ingresos Públicos I nivel 25 grado 9 (fls. 66-69).

De manera que la mencionada funcionaria se encontraba facultada para expedir los actos administrativos que se deriven de los procesos de cobro administrativo coactivo, como el que nos ocupa, por expresa delegación que se le hiciera mediante la Resolución 0006 de 2 de agosto de 1999.

En consecuencia, la señora Rodríguez Bravo Amanda Aidde tenía competencia funcional para proferir el mandamiento de pago 20050302000083 de 18 de enero del 2005, a través del cual se libró orden de pago a favor de la Unidad Administrativa Especial DIAN Administración Local de Impuestos de Personas Naturales de Santa Fe de Bogotá, D.C., y en contra de la sociedad I & G. ORTIZ DÍAZ LTDA.

Cabe agregar que si bien es cierto que la Resolución 01618 de 22 de febrero del 2006, por la cual se distribuyen funciones en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, derogó la Resolución 5632 de 19 de julio de 1999, también lo es que el mandamiento de pago 20050302000083 de 18 de enero del 2005, fue proferido en vigencia de esta última resolución, así las cosas, la funcionaria tenía competencia para proferir el citado acto.

[...]

El artículo 828 del Estatuto Tributario señala:

[...]

De la norma transcrita se desprende, para el caso, que los actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional prestan mérito ejecutivo y se entienden ejecutoriados, cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva.

La Sala precisa que en el proceso de cobro coactivo no se discuten derechos, se parte de un título legalmente constituido, su finalidad es hacer efectivo un cobro, razón por la cual se parte de obligaciones ya establecidas, sobre las cuales el administrado tuvo la oportunidad de interponer los recursos de ley y las acciones procedentes.

ARTÍCULO 825. COMPETENCIA TERRITORIAL. *El procedimiento coactivo se adelantará por la oficina de cobranzas de la Administración del lugar en donde se hayan originado las respectivas obligaciones tributarias o por la de aquella en donde se encuentre domiciliado el deudor. Cuando se estén adelantando varios procedimientos administrativos coactivos con respecto de un mismo deudor, éstos podrán acumularse.*

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 825-1. COMPETENCIA PARA INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS. *Dentro del procedimiento administrativo de cobro los funcionarios de cobranzas, para efectos de la investigación de bienes, tendrán las mismas facultades de investigación que los funcionarios de fiscalización. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 100>*

ARTÍCULO. COMPETENCIA PARA INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS. Dentro del procedimiento administrativo de cobro, los funcionarios con facultades para adelantar el procedimiento de cobro coactivo, para efectos de la investigación de bienes, tendrán las mismas facultades de investigación que los funcionarios de fiscalización.

ARTÍCULO 826. MANDAMIENTO DE PAGO. *El funcionario competente para exigir el cobro coactivo producirá el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento se notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez (10) días. Si vencido el término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En la misma forma se notificará el mandamiento ejecutivo a los herederos del deudor y a los deudores solidarios.*

Cuando la notificación del mandamiento ejecutivo se haga por correo, deberá informarse de ello por cualquier medio de comunicación del lugar. La omisión de esta formalidad no invalida la notificación efectuada.

PARÁGRAFO. *El mandamiento de pago podrá referirse a más de un título ejecutivo del mismo deudor.*

ARTÍCULO. MANDAMIENTO DE PAGO. El funcionario competente para exigir el cobro coactivo producirá el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento se notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez (10) días. Si vencido el término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En la misma forma se notificará el mandamiento ejecutivo a los herederos del deudor y a los deudores solidarios.

Cuando la notificación del mandamiento ejecutivo se haga por correo, deberá informarse de ello por cualquier medio de comunicación del lugar. La omisión de esta formalidad no invalida la notificación efectuada.

PARÁGRAFO. El mandamiento de pago podrá referirse a más de un título ejecutivo del mismo deudor.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 4 de junio del 2009, expediente 16845.

No obstante, como se colige de las normas transcritas y el análisis efectuado en las presentes consideraciones, la administración no cumplió con la orden legal impartida por el artículo 826 del Estatuto Tributario de notificar el mandamiento de pago proferido a la demandada, ya que nunca remitió a la dirección que correspondía ni la citación, ni la copia del mismo para que se enterara de su contenido, de donde no es procedente aducir conducta concluyente respecto de su conocimiento. Por tanto, no es acertado por parte de la administración afirmar que con el escrito presentado por Cajanal EICE dando respuesta a la comunicación recibida, se estén proponiendo excepciones, ni se cumplen las previsiones del artículo 48 del CCA para tenerla por notificada por conducta concluyente, de donde al no vincular en debida forma al proceso al destinatario del mandamiento, es procedente dar curso positivo a las pretensiones de la demanda. Así las cosas, los actos administrativos impugnados al declarar no probadas las excepciones propuestas por los deudores solidarios, violaron los artículos 823, 826 y 828-1, del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución Política, lo que conduce a la confirmación de la sentencia apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de noviembre del 2008, expediente 16747.

Observa la Sala que sin mediar acto previo, en el mandamiento de pago se establece la calidad de deudor solidario del demandante por las obligaciones de la Sociedad Empresa Regional de Telecomunicaciones Celulares S.A., sirviendo de título ejecutivo la Resolución Sanción 0491 del 14 de septiembre de 1998, en donde se impone sanción por no informar a la referida sociedad. (fl. 9 cdno. 3 de antecedentes). Resulta errada la posición de la administración al considerar que por efectos de la aplicación del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, no es necesario que exista un título ejecutivo previo que permita vincular al deudor solidario. No puede confundirse el acto procesal de notificación del mandamiento de pago, con el título ejecutivo, ya que el primero es el medio a través del cual es posible la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro, y el segundo la causa material que justifica tal vinculación, es decir, el acto contentivo de la obligación clara expresa y exigible, cuyo cobro se pretende. De otra parte no es acertado afirmar que conforme al mismo artículo 828-1 del E.T. (adicionado por el artículo 83 de la Ley 6ª de 1992), no se requiere título ejecutivo previo al mandamiento de pago para efectuar la vinculación del deudor solidario. Por el contrario, han sido reiterados los pronunciamientos de la Corporación en relación con el tema en el sentido de señalar que en vigencia de la citada ley se requiere de la constitución del título ejecutivo respecto del deudor solidario, como quiera que las liquidaciones oficiales, privadas y otros títulos ejecutivos lo son frente a los contribuyentes a quienes se les practica, mas no cobijan automáticamente a los deudores solidarios, por lo que previo a la vinculación del deudor, la administración debe producir un acto administrativo notificado en debida forma, en el cual determine individualmente las circunstancias que configuran la solidaridad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de octubre del 2007, expediente 15547.

Por su parte, el artículo 826 ibídem ordena notificar el mandamiento de pago personalmente, previa citación enviada al ejecutado para que comparezca en diez días; y, si vencido el término éste no comparece, la notificación debe realizarse

por correo. El artículo 566 del mismo Estatuto, vigente para la época de expedición de los mandamientos de pago, disponía que la notificación por correo se entendía surtida en la fecha de introducción al mismo. Aunque las sentencias sobre ejecutabilidad tienen efectos hacia el futuro (artículo 45 de la Ley 270 de 1996), la Sala había precisado que la notificación por correo llevaba implícita una presunción *juris tantum* que se fundamentaba en el envío de la copia del acto administrativo a la dirección informada por el contribuyente, y la introducción de tal copia al correo. La presunción se podía desvirtuar si se probara que la notificación no cumplió su cometido, esto es, que el destinatario del correo no recibió la copia del acto administrativo o que la recibió en día distinto a aquel en que se introdujo al correo. En el caso concreto, la DIAN expidió el mandamiento de pago 878 de 1998 respecto de las obligaciones de renta - 1992; ventas bimestres 3 y 5 de 1993, 2 y 3 de 1994; retención en la fuente de noviembre de 1993 y junio y agosto a diciembre de 1994. Y libró el mandamiento de pago 1586 de 1999 por las obligaciones de ventas de los bimestres 1 y 2 de 1995; retenciones de abril de 1994 y de enero a diciembre de 1995. En el folio 6 vuelto aparece que el mandamiento 878 de 1998 fue notificado por correo el 4 de marzo de 1998. Sin embargo, no existe prueba alguna de que antes de esta notificación la administración hubiera cumplido el trámite del artículo 826 del Estatuto Tributario, pues respecto del mandamiento de pago la notificación por correo es supletiva de la personal, motivo por el cual debe intentarse primero notificar personalmente la decisión. La citación para la notificación procesal se hizo a una dirección distinta a la informada en la última declaración de renta (fl.37, c 1). En consecuencia, la DIAN violó el artículo 563 del Estatuto Tributario y el 826 *ibidem*, pues intentó indebidamente la notificación personal de dicho mandamiento. Además, en el evento de que no hubiera podido efectuar la notificación personal dando aplicación al artículo 563 del Estatuto Tributario, debió notificar el acto por correo, como lo ordena el artículo 826 del Estatuto Tributario, que es norma especial en materia de procedimiento administrativo de cobro. De acuerdo con lo anterior, los mandamientos de pago 878 de 1998 y 1586 de 1999 se entendieron notificados por conducta concluyente el 11 de febrero del 2002, cuando la actora conoció la decisión y propuso la excepción de prescripción contra los mismos (artículo 48 Código Contencioso Administrativo) (fls. 27 a 31 y 33 a 37, c. 2).

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 21 de mayo del 2008, expediente 250002327000200600522-02.

Ahora bien, para efecto de establecer la legalidad del oficio demandado, se hace necesario determinar la fecha en que se notificó el mandamiento de pago a socios 207 de 1 de septiembre del 2003.

El artículo 826 del Estatuto Tributario dispone:

"ARTÍCULO 826. Mandamiento de pago. El funcionario competente para exigir el cobro coactivo producirá el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento se notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez (10) días. Si vencido el término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En la misma forma se notificará el mandamiento ejecutivo a los herederos del deudor y a los deudores solidarios.

..."

De la norma transcrita se desprende, para el caso, que la notificación del mandamiento de pago a las deudoras solidarias se debe efectuar personalmente, previa citación para que comparezcan en un término de diez días y si vencido el término no comparecieron, se notificará por correo. En el *sub examine* se envió citación a las señoras Nassar Montoya Pamela y Nassar Montoya María Camila, para que comparecieran a notificarse del mandamiento de pago deudores solidarios 207 de 01 de septiembre del 2003, a la Cra. 7 No. 29-34 piso 7 Ofc 702 (dirección de la sociedad) (fls. 188 y189), y ante su no comparecencia, la administración procedió a enviar el referido acto a la sociedad por correo certificado, el 18 de septiembre del 2003 (fl. 302).

Aun cuando el procedimiento se realizó conforme a lo dispuesto en el artículo 826 del Estatuto Tributario, no se dio cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 563 *ibidem*, el cual establece:

"Artículo 563. Dirección para notificaciones. La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración de impuestos, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.

Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados en el inciso anterior, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación.”

De acuerdo con la citada norma, la dirección para efectuar las notificaciones de las actuaciones administrativas por parte de la Administración Tributaria es: la informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración o mediante formato oficial de cambio de dirección; en caso de no informarse dirección alguna, la administración realizará el procedimiento de verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria, y si no es posible establecer la dirección del contribuyente por ninguno de los medios señalados, los actos le serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación.

De conformidad con el artículo 98 del Código de Comercio, la sociedad una vez constituida legalmente forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, por lo que no es posible confundirlos, por lo tanto, no era viable notificar a las señoras Nassar Montoya Pamela y Nassar Montoya María Camila, a la dirección de la sociedad OTTO NASSAR PINZÓN Y ASOCIADOS SOCIEDAD LTDA.

Así las cosas, la notificación del mandamiento de pago deudores solidarios 207 de 01 de septiembre del 2003, no se notificó el 18 de septiembre del 2003, como lo sostiene la administración.

Empero, el apoderado de las socias solidarias ha manifestado que éstas tuvieron conocimiento del mandamiento de pago el 18 de agosto del 2004, como consecuencia de la diligencia de secuestro de la bodega de propiedad de las mismas, y que en relación con este acto propuso la excepción de “La calidad de deudor solidario” con escrito radicado bajo el 70913 el 20 de agosto del año 2004 (fl. 13), lo que significa que se notificó por conducta concluyente del mandamiento de pago deudores solidarios 207 de 01 de septiembre del 2003, el 20 de agosto del 2004.

Establecido lo anterior, esto es, que el mandamiento de pago deudores solidarios 207 de 01 de septiembre del 2003 se notificó por conducta concluyente el 20 de agosto del 2004, es evidente que las excepciones propuestas el 16 de septiembre del 2005, a que se refiere el Oficio 00 30 172 07360 de 20 de septiembre del 2005, proferido por la División de Cobranzas de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Personas Jurídicas, son extemporáneas, dado que el artículo 830 del Estatuto Tributario dispone que el deudor cuenta con 15 días siguientes a su notificación, para presentar excepciones, esto es, hasta el 8 de septiembre del 2004.

Por lo precedente, la Sala comparte la decisión del juzgado. En consecuencia, confirmará la sentencia recurrida.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección “B”, sentencia del 19 de marzo del 2009, expediente 250002327000200600667-02.

El artículo 826 del Estatuto Tributario dispone:

[...]

De la norma transcrita se tiene que el mandamiento de pago debe notificarse personalmente, previa citación, y si vencido el término de los diez días indicados en la citación, el contribuyente no comparece a notificarse, procede la notificación por correo, y deberá informarse ello por cualquier medio de comunicación, cuya omisión no acarrea nulidad alguna.

Revisado el expediente, encuentra la Sala que la administración envió aviso de citación al contribuyente a la dirección reportada en su última declaración tributaria, pero omitió practicar la notificación por correo después de transcurridos 10 días y procedió a publicar “aviso” en un diario de amplia circulación. Tal acto administrativo no puede entenderse notificado con el aviso de citación enviado por la administración, ya que la norma exige que si la notificación personal no puede ser practicada se realice notificación por correo, lo que en el presente caso no sucedió.

La notificación por aviso es excepcional, al respecto el honorable Consejo de Estado en sentencia de 23 de noviembre del 2001, magistrada ponente, doctora Lúgía López Díaz, consideró:

“Esta forma de notificación es excepcional y restringida únicamente a los eventos previstos en ella y presume que la notificación por correo fue adecuada, es decir, enviada a la dirección informada por el contribuyente, agotados los recursos señalados en el artículo 563 E.T. Lo excepcional de la notificación por aviso en un periódico, se explica en el hecho real, que no es garantía suficiente de que a través de ella se logre el conocimiento efectivo de los actos administrativos. Para llegar a esta instancia, la administración debe agotar los medios que la ley le permite para garantizar plenamente el derecho de defensa de los contribuyentes que se puedan ver afectados con sus decisiones.”

Entiende la Sala que la notificación del mandamiento no se realizó como lo indica la norma transcrita, sin embargo, como quiera que el accionante presentó excepciones contra el mandamiento de pago, debe entenderse notificado por conducta concluyente, en la fecha de presentación de las mismas, la cual, para el caso, sería el 6 de julio del 2005.

Encuentra la Sala que a pesar de que la notificación por correo no se practicó, el objetivo de la notificación del mandamiento de pago fue cumplido, ya que el fin de las notificaciones de las actuaciones administrativas es darlas a conocer y así permitir el ejercicio del derecho de contradicción y defensa por parte del interesado, que en el presente caso consistía en que el ejecutado pudiera proponer excepciones contra el mandamiento de pago, como efectivamente sucedió.

Para la Sala, el mandamiento de pago se encuentra notificado por conducta concluyente, sin que se hubiera violado el debido proceso o el derecho de defensa del contribuyente, ya que se vinculó al proceso y él pudo presentar las excepciones que consideró pertinentes.

En este orden de ideas, el argumento de apelación expuesto no está llamado a prosperar.

CONCEPTO DIAN 14726 DEL 2006

Requiere en su escrito que se precise por parte de este despacho si con el hecho de librar dos mandamientos de pago por una misma obligación, la Administración Tributaria atenta contra los principios rectores de la función administrativa consagrada en la Constitución Política y el principio de la buena fe.

Al respecto, es importante observar lo señalado por honorable Consejo de Estado en la sentencia de marzo 10 de 1995, ponente Jaime Abella Zarate, expediente 5939, a la cual usted hace referencia, que claramente censura la actuación de la administración tributaria cuando respecto de una misma obligación se expiden dos actuaciones administrativas. A juicio del alto tribunal, este proceder se traduce en el desgaste no justificado de la jurisdicción en detrimento de la eficiente administración de justicia.

En relación con el tema de las nulidades, es preciso anotar que estas pueden ser controvertidas en las etapas procesales indicadas y con el lleno de los requisitos legales, en ejercicio del derecho de defensa y el debido proceso consagrados en la Constitución Política.

Este despacho en repetidas oportunidades ha señalado, al referirse al procedimiento de cobro coactivo, cuáles son los mecanismos de defensa que le asisten al contribuyente para oponerse a la administración tributaria cuando a su juicio considera no son procedentes las actuaciones por ella proferidas.

El concepto 031169 de mayo 27 del 2002 indica las acciones a seguir una vez formulado el mandamiento de pago frente al cual el contribuyente tenga discrepancias. Se anexa fotocopia para mayor ilustración.

ARTÍCULO 827. COMUNICACIÓN SOBRE ACEPTACIÓN DE CONCORDATO. *A partir del 1º de mayo de 1989, cuando el juez o funcionario que esté conociendo de la solicitud del concordato preventivo, potestativo u obligatorio, le dé aviso a la administración, el funcionario que esté adelantando el proceso administrativo coactivo deberá suspender el proceso e intervenir en el mismo conforme a las disposiciones legales.*

ARTÍCULO. COMUNICACIÓN SOBRE ACEPTACIÓN DE PROCESO CONCURSAL. *Cuando el juez o funcionario que esté conociendo de cualquier proceso de carácter concursal, le dé aviso a la administración, el funcionario que esté adelantando el proceso administrativo coactivo deberá suspender el proceso e intervenir en el mismo conforme a las disposiciones legales.*

ARTÍCULO 828. TÍTULOS EJECUTIVOS. *Prestan mérito ejecutivo:*

1. *Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.*
2. *Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.*

3. *Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.*
4. *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.*
5. *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.*

PARÁGRAFO. 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.

ARTÍCULO. TÍTULOS EJECUTIVOS. Prestan mérito ejecutivo :

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.
2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.
3. Los demás actos de la Administración Tributaria debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.
4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la entidad territorial 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.
5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los tributos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la entidad territorial.

PARÁGRAFO. Para efectos de los numerales 1 y 2 del presente artículo, bastará con la certificación del funcionario competente 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.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 28 de enero del 2010, expediente 16824.

El artículo 828 del Estatuto Tributario relaciona los documentos que prestan mérito ejecutivo para la prosperidad del respectivo cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible, dentro de los cuales se encuentran "Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas". El artículo 829 ib., en lista los casos en que se tienen como debidamente ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, y en el numeral 2 observa que se entiende ejecutoriado el acto "Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma". Para que la actuación produzca efectos jurídicos, debe darse a conocer a los interesados, a

través de las formas de notificación previstas en la ley. La notificación busca el conocimiento de los actos por el interesado, en cumplimiento del principio de publicidad que debe preceder en todas las actuaciones judiciales o administrativas, a fin de que puedan ser controvertidas por medio de los recursos establecidos por la ley, por quienes resulten afectados con la decisión. En este orden de ideas si el acto administrativo no se notifica al particular en la forma, oportunidad y condiciones prescritas en el marco legal, no produce consecuencias jurídicas al no estar ejecutoriado, por lo que se predica su existencia pero carece de los atributos de ejecutoriedad y ejecutividad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre del 2009, expediente 17564.

En este asunto, por Resolución 213 de 1998 la DIAN sancionó al Fondo de Cesantías Santander por no enviar información de 1995. Y con base en dicho acto, (título ejecutivo), cuya ejecutoría no se discute (artículo 829 del Estatuto Tributario), libró mandamiento de pago en contra de la sociedad actora, que es la administradora del fondo. Si bien en el proceso de cobro no puede analizarse si los fondos de cesantías, en su calidad de patrimonios autónomos (artículo 30 del Decreto 663 de 1993), pueden ser sancionados directamente por no enviar información o si la sanción debe recaer sobre las sociedades administradoras de dichos fondos, pues tal aspecto sólo puede ser cuestionado en la vía gubernativa o ante la jurisdicción (artículo 829-1 del Estatuto Tributario), lo cierto es que el mandamiento de pago debe librarse contra el deudor determinado en el título, pues sólo a éste le resulta exigible la obligación impuesta en el título que se le cobra. Conforme a lo anterior, se declarará probada la excepción de falta de título ejecutivo respecto de la actora, pues la Resolución 213 de 1998 que lo constituye, sancionó al fondo de cesantías y no a la demandante en su calidad de administradora de aquel, por lo que el mandamiento de pago no podía librarse en contra de la actora.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre del 2009, expediente 16835.

A su vez, el artículo 828 del Estatuto Tributario establece que prestan mérito ejecutivo las garantías y cauciones otorgadas a favor de la nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto administrativo que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas. De la interpretación armónica de los artículos 828 y 860 del Estatuto Tributario se desprende que en el caso de devoluciones con garantía, el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro. Para que dicho acto administrativo pueda servir de fundamento para el cobro coactivo debe estar ejecutoriado, esto es, que se cumpla respecto de él alguno los presupuestos de que da cuenta el artículo 829 ibídem. Así mismo, la resolución ejecutoriada, que declara la improcedencia de la devolución y la póliza o garantía, integran el título ejecutivo que sirve de base para el mandamiento de pago. En este orden de ideas, y por cuanto no se integró en debida forma el título ejecutivo que sirvió de base para la expedición del mandamiento de pago librado en contra de Seguros del Comercio S.A., se confirmará la sentencia apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 1 de octubre del 2009, expediente 16443.

Conforme con lo expuesto, la Sala concluye que las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o responsables, bien sea en medio físico a través de los formatos destinados para el caso o, a través del sistema de declaración y pago electrónico, para todos los efectos jurídicos y probatorios tienen la misma validez y constituyen títulos ejecutivos idóneos que pueden ser cobrados coactivamente por la administración. Además, cuando se trata de probar la existencia de un documento electrónico, no es necesario que éste se materialice, pero, si se materializa, el documento físico que se aporta, constituye prueba de la existencia del documento electrónico. En el caso *in exámine* se encuentra probado que mediante Resolución 2889 del 2 de abril del 2001, la DIAN determinó que la actora estaba obligada a presentar sus declaraciones de impuestos y a realizar sus pagos a través del “sistema de declaración y pago electrónico”. En cumplimiento de lo anterior, la actora presentó por vía electrónica las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes a los períodos 2, 3, 4 y 5 del 2002 y de retención en la fuente de los períodos 3, 4, 5, 6 y 10 del 2002. Conforme con los hechos probados, la Sala observa que el proceso de cobro coactivo se fundamentó en las declaraciones tributarias presentadas por el demandante a través del sistema de declaración y pago electrónico de la DIAN. Las impresiones de tales documentos electrónicos, en tanto no se pruebe lo contrario, se reputan auténticas y son prueba de la representación material de las declaraciones tributarias electrónicas transmitidas a través del sistema informático de la DIAN y, por lo tanto, son idóneas y conducentes para demostrar la existencia de los títulos ejecutivos. Si bien es cierto que para iniciar procesos de ejecución se debe contar con el original o una copia especialmente habilitada del título ejecutivo, en el caso de las liquidaciones privadas electrónicas, el título ejecutivo original está conformado por la información que reposa en la base de datos del sistema a través del cual se envió la información y no por la sola razón de que esté representado en forma de mensaje de datos, tal documento deja de tener efecto jurídico, validez o fuerza obligatoria, conforme lo dispone el artículo 5 de la Ley 527 de 1999.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 4 de junio del 2009, expediente 16216.

En el presente caso, la liquidación de revisión 029 de 26 de junio de 1998 presta mérito ejecutivo para el cobro: contiene una obligación clara, expresa y exigible a cargo de la actora. En efecto, una vez determinada la obligación en cabeza del contribuyente mediante una decisión con carácter ejecutivo y ejecutorio, la administración puede iniciar el proceso administrativo de cobro para hacer efectivo el pago de la obligación, sin que en ese trámite puedan discutirse cuestiones que debieron ser objeto de recursos por la vía gubernativa (artículo 829-1 del Estatuto Tributario) ya que esos aspectos debieron quedar resueltos en esa instancia. Como lo ha considerado la Sala en anteriores oportunidades, el carácter ejecutivo de un acto administrativo no es otra cosa que la “aptitud e idoneidad del acto administrativo para servir de título de ejecución” y la ejecutoriedad, consiste en “la facultad que tiene la administración para que por sus propios medios y por sí misma pueda hacerlo cumplir, que sus efectos se den hacia el exterior del acto”. Todo eso se deriva de una de las características más sobresalientes del acto administrativo que no es otra que la de la obligatoriedad. La exigibilidad tiene relación con la ejecutoria o firmeza del acto administrativo y acontece, según el artículo 829 del Estatuto Tributario. En consecuencia, en el presente caso, la liquidación de revisión está ejecutoriada y tiene mérito ejecutivo para que la administración realice el cobro, sin que se requiera de ningún otro acto para integrar el título ejecutivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 5 de junio del 2008, expediente 16061.

En el caso bajo análisis, el título ejecutivo está constituido por la liquidación privada del impuesto predial del año gravable 2001, por lo que de acuerdo con las normas antes transcritas la declaración debe estar en firme. Al respecto, el artículo 24 del Decreto 807 de 1993 prevé las condiciones bajo las cuales una declaración tributaria adquiere firmeza. De acuerdo con lo anterior, la Sala observa que la liquidación privada presentada por la sociedad actora se encuentra en firme por cuanto no se demostró que dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar la administración haya notificado requerimiento especial o que se haya practicado liquidación de revisión, por lo que se concluye que el título ejecutivo con base en el cual se adelanta el proceso de cobro coactivo cumple con las condiciones establecidas en las disposiciones a que se ha hecho mención. La Sala advierte que el término de firmeza de la declaración privada es inmodificable tanto para el contribuyente como para la administración y sólo el legislador tiene la facultad de establecer excepciones en esta materia. Ahora bien, de la norma antes transcrita no puede deducirse, como lo pretende la parte actora, que el proceso de revisión del avalúo catastral afecte el término de firmeza de la declaración del impuesto predial.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de marzo del 2008, expediente 15952.

El artículo 828 [3] del Estatuto Tributario prevé que prestan mérito ejecutivo los actos ejecutoriados de la administración de impuestos en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional. Y conforme al artículo 829 [4] ibídem, se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa se hayan decidido en forma definitiva. Según se vio, la Resolución RS-IPC 005 de 24 de febrero de 1997, impuso al Colegio Rochester la obligación de pagar las sumas de \$60.205.000 y \$84.355.000, como sanciones por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros de 1991 y 1992, respectivamente. Este acto, fue confirmado por la Resolución 118 de 31 de octubre del mismo año, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración y se agotó la vía gubernativa. Así, el acto que constituye título ejecutivo es la Resolución RS-IPC 005 de 1997, que impuso la sanción al demandante. Y dicho acto quedó ejecutoriado al haberse decidido el recurso de reconsideración mediante Resolución 118 del mismo año. No obstante, el mandamiento de pago P010991 de 24 de julio del 2000 se libró con base en el acto que agotó la vía gubernativa y no con el acto debidamente ejecutoriado que impuso la obligación. Es característica esencial de cualquier título ejecutivo que en él conste una obligación clara, expresa y exigible, de modo que si falta alguno de estos requisitos, el título no es idóneo para adelantar el cobro coactivo. Así, el artículo 68 [1] del Código Contencioso Administrativo dispone que “siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible”, prestan mérito ejecutivo, los actos administrativos ejecutoriados que impongan 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. El mandamiento de pago como actuación que inicia el cobro coactivo debe señalar de manera precisa y sin lugar a equívocos las obligaciones que se persiguen y los documentos que las soportan, para que el deudor pueda ejercer un adecuado y oportuno derecho de defensa. En consecuencia, el mandamiento de pago, al señalar un acto que si bien confirmó la decisión sancionatoria no es el acto definitivo ejecutoriado base del cobro coactivo, contiene una obligación que no es clara respecto del contribuyente, razón por la cual debe prosperar la excepción de falta de título ejecutivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de diciembre del 2006, expediente 15102.

Si bien, en un formulario de declaración, la sección correspondiente a la liquidación privada es diferente a la del pago, por ser la primera en la que el contribuyente determina la obligación tributaria a su cargo, mientras que la segunda sirve

para hacerla efectiva total o parcialmente, lo cierto, es que en el presente caso no puede considerarse que la obligación en cabeza de la contribuyente sea la consignada en el campo correspondiente al “impuesto a cargo” (renglón 15) o al “saldo a cargo” (renglón 17), pues debido al defecto anotado anteriormente, y dadas las explicaciones probadas por la sociedad, en cuanto a la liquidación y pago del año anterior de un impuesto predial de \$1.022.000, para la Sala resulta evidente que aplicó el beneficio consagrado en el artículo 155 transcrito, como consta a folio 32 del cuaderno de antecedentes. Esta situación impide considerar que en la liquidación privada del impuesto contenida en la declaración tributaria conste una obligación clara y que tal documento en consecuencia preste mérito ejecutivo, pues es característica esencial de todo título ejecutivo, que en él conste una obligación clara, expresa y exigible, de modo que faltando alguno de estos requisitos, el título ejecutivo no es idóneo para adelantar el cobro coactivo. Por ello, el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo enumera los documentos que prestan mérito ejecutivo, “siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible” y señala en el numeral 3º la liquidación privada del impuesto que haya quedado en firme. El artículo 828, numeral 1º del Estatuto Tributario aplicable al procedimiento de cobro coactivo en el Distrito Capital, por remisión expresa del artículo 140 del Decreto 807 de 1993, determina que presta mérito ejecutivo la liquidación privada del impuesto y su corrección, contenida en una declaración tributaria. Como corolario de lo anterior, en el presente caso el título ejecutivo no es idóneo para sustentar el cobro pretendido por el Distrito, por falta de claridad de la obligación a cargo de la sociedad, motivo por el cual se debe revocar la sentencia apelada y en su lugar acceder a las pretensiones de la actora anulando los actos administrativos que declararon no probada la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por la sociedad demandante y ordenando cesar toda ejecución.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de octubre del 2006, expediente 14419.

El proceso concursal supone el llamamiento de todos los acreedores del deudor concursado, para que concurran al proceso a fin de diseñar con el deudor las reglas que le permitan atender las obligaciones a su cargo y en consecuencia superar las dificultades por las cuales atraviesa la empresa cuando se trata de un concordato, o establecer de manera precisa la existencia, cuantía y naturaleza de las obligaciones a cargo del deudor para que con la realización de todos los bienes que conforman la “masa concursal”, se atiendan las obligaciones a su cargo, respetando los privilegios y preferencias consagrados en la ley. En atención al carácter universal de los concursos, la ley ha establecido que a los acreedores no les es permitido efectuar el recaudo de su crédito frente al deudor a espaldas del concurso, pues este corresponde a un derecho de ejecución universal de todos los acreedores. Si bien es cierto la sociedad fue sometida a trámite concordatario, los efectos de su apertura no afectan la exigibilidad de la póliza, pues la llamada a garantizar el pago es la compañía aseguradora en virtud del contrato de seguro, sin que ello implique que se está realizando un cobro por fuera del mismo trámite, pues el patrimonio del deudor no es el que responde.

[...]

La obligación legal que tiene la administración para comparecer a la liquidación obligatoria con el fin de solicitar el reconocimiento y pago de las deudas fiscales, es independiente de la facultad que le otorga la misma ley para hacer efectiva la garantía constituida a su favor. La administración por mandato legal puede constituir el título, tal como se desprende del artículo 828 del Estatuto Tributario, norma que establece que las garantías prestadas a favor de la nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, prestan mérito ejecutivo “[...] a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.”. Es de anotar que en el caso concreto la obligación de la compañía aseguradora frente al fisco surge en virtud del contrato de seguro.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de octubre del 2006, expediente 15125.

Por lo anterior, no le asiste razón a la compañía aseguradora, pues la comprobación de una excepción no implica necesariamente la terminación del proceso administrativo de cobro coactivo. En el caso concreto, se declararon probadas las excepciones de “Falta de ejecutoria del título” y “Falta de título”, cuando se verificó que faltaba la constancia de ejecutoria de la resolución administrativa que declaró el incumplimiento, motivo por el cual la administración ordenó revocar el mandamiento de pago y solicitó a la división de documentación de la administración enviar copia debidamente ejecutoriada, la cual una vez aportada, permitió a la administración librar nuevo mandamiento de pago, quedando debidamente constituido el título ejecutivo conforme al artículo 828 del E.T.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de julio del 2006, expediente 14766.

La obligación legal que tiene la administración para comparecer a la liquidación obligatoria con el fin de solicitar el reconocimiento y pago de las deudas fiscales, es independiente de la facultad que le otorga la misma ley para hacer efectiva

la garantía constituida a su favor. La administración por mandato legal puede constituir el título, tal como se desprende del artículo 828 del Estatuto Tributario, norma que establece que las garantías prestadas a favor de la nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias prestan mérito ejecutivo “[...] a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas”.

[...]

Tampoco es relevante la no intervención de la entidad tributaria en el proceso de liquidación obligatoria, pues son dos procesos diferentes, con fuentes diferentes, ya que en el caso concreto la obligación de la compañía aseguradora frente al fisco surge en virtud del contrato de seguro.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 7 de junio del 2006, expediente 9977.

“Ahora bien, de conformidad con la jurisprudencia arriba citada, que de nuevo se reitera, del texto de la certificación transcrita es dable concluir que la misma no da cuenta de “la existencia y valor de las liquidaciones privadas u oficiales”, como lo exige el parágrafo del artículo 828 del Estatuto Tributario, pues sólo da fe de una información obtenida con base en datos que reposan en la entidad demandada. Así mismo, y siguiendo la providencia que se reitera, la liquidación manual del impuesto a que se refiere la aludida certificación (folio cuaderno de antecedentes), no indica a qué contribuyente y a qué predio se refiere, tampoco tiene fecha, y mucho menos se puede calificar de liquidación oficial ejecutoriada, por lo que se reitera, en el caso *sub judice* no existe título ejecutivo.

[...]

La Sala acoge el criterio expresado por la corporación en anteriores pronunciamientos, los cuales son de recibo para el caso particular. De igual forma, el concepto de la procuradora sexta delegada ante el Consejo de Estado, en su oficio del 31 de julio del 2000 (folio 744 del cuaderno principal #1), cuando de manera clara se refiere a la certificación expedida por el jefe de Cuentas Corrientes y Contabilidad Tributaria, como un documento que no constituye título ejecutivo, por cuanto no certifica la existencia y el valor de liquidaciones oficiales o privadas, y no contiene obligaciones claras expresas y exigibles respecto de cada período.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de septiembre del 2005, expediente 13609.

En el caso *sub exámine* se advierte que la DIAN inició proceso administrativo de cobro para obtener el pago de la sanción por no declarar, impuesta al actor mediante Resolución 488 de 1995, confirmada en reconsideración por Resolución 201 de 1996, lo que quiere decir que el título ejecutivo con base en el cual se libró el mandamiento de pago 0892 del 2000 era un acto administrativo ejecutoriado, en el cual se fijó una suma de dinero a favor del fisco nacional. A pesar de que existía título ejecutivo, en el trámite del proceso administrativo de cobro el actor propuso la excepción de falta del mismo, para lo cual, en contravención del artículo 829-1 del Estatuto Tributario, se limitó a discutir la legalidad de los actos por los que la DIAN le impuso la sanción por no declarar IVA por el 5 bimestre de 1993, Si consideraba que la sanción no se ajustó a derecho porque la actividad deportiva no está gravada con IVA, en lugar de cuestionar en el proceso de cobro la validez del título, debió acudir ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, con el fin de obtener de ésta un pronunciamiento sobre la legalidad de dicha actuación; no obstante, no aparece prueba en el expediente de que el actor hubiera ejercido la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la sanción en mención. En consecuencia, la excepción propuesta no estaba llamada a prosperar, dado que en el asunto *sub exámine* había un título ejecutivo debidamente ejecutoriado y, por ende, la excepción de falta de título de ejecución no prosperó, se ajustó a derecho la resolución de la DIAN, por la cual se declaró no probada tal excepción. Así las cosas, y por las razones precisadas, se impone confirmar la providencia apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de abril del 2005, expediente 14107.

Es oportuno precisar que en el proceso de cobro coactivo no se discuten derechos, se parte de un título legalmente constituido, su finalidad es hacer efectivo un cobro, razón por la cual se parte de obligaciones ya establecidas, sobre las cuales el administrado tuvo la oportunidad de interponer los recursos de ley y las acciones procedentes, no se trata de un estado de cuenta o de un registro de contabilidad. Por tal razón, se parte de actos administrativos que se presumen legales, los cuales reposan en los archivos de la administración, siendo suficiente su cobro con copias proferidas por la misma autoridad pública.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 12 de marzo de 2008, expediente 250002327000200401389-02.

De los actos administrativos relacionados se desprende nítidamente que los títulos ejecutivos que sirvieron de fundamento a la Administración Distrital para librar el mandamiento de pago 2878 de 3 de septiembre del 2003, fueron las declaraciones del impuesto predial presentadas sin pago a nombre de una persona jurídica como es la Fiduciaria Tequendama S.A., las cuales contienen una obligación clara, expresa y actualmente exigible.

Documentos privados que se encuentran dentro de los enumerados en el artículo 828 del Estatuto Tributario, que prestan mérito ejecutivo, es decir, constituyen título ejecutivo.

[...]

Así las cosas, y teniendo en cuenta que el sujeto pasivo del impuesto predial en primera instancia es el propietario del inmueble, es a éste a quien corresponde el cabal cumplimiento de las obligaciones formales del impuesto, como es la presentación de la declaración, por consiguiente es a la FIDUCIARIA TEQUENDAMA S.A. a quien compete tal obligación, como en efecto lo hizo, y no podría ni el beneficiario ni el fideicomitente presentar la declaración del impuesto predial, pues de hacerlo se daría por no presentada, dado que su obligación es diferente.

De otra parte, el artículo 11-1 del Decreto 807 de 1993, adicionado por el artículo 6 del Decreto 401 de 28 de junio de 1999, dispone:

"Artículo 11-1. Cumplimiento de las obligaciones de los patrimonios autónomos. En el caso de los fondos comunes, fondos de valores o patrimonios autónomos, se entenderá cumplido el deber de presentar las declaraciones tributarias, cuando la declaración se haya efectuado por el fondo, o patrimonio autónomo, o por las sociedades que los administren.

Con relación a cada uno de los patrimonios autónomos bajo su responsabilidad, los fiduciarios están obligados a cumplir las obligaciones formales señaladas en las normas legales para los contribuyentes, los retenedores y los responsables, según sea el caso. Para tal efecto, se identificarán de forma global todos los fideicomisos que administre, con un NIT diferente al de la sociedad fiduciaria.

Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por todos los patrimonios autónomos. La sociedad fiduciaria tendrá a disposición de la Dirección Distrital de Impuestos, para cuando esta lo solicite, una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo.

Los fiduciarios son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos, así como de la sanción por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos distritales que se generen como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y de la actualización por inflación, cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos, retenciones y sanciones". (Negrillas de la Sala).

De la citada disposición se colige que, por cada uno de los patrimonios autónomos, las fiduciarias están obligadas a cumplir las obligaciones formales señaladas para los contribuyentes en las normas legales, y por tanto, son responsables de las sanciones derivadas del incumplimiento de tales obligaciones, y con cargo a los recursos del fideicomiso deben atender el pago de los impuestos distritales, y cuando dichos recursos sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por los impuestos, retenciones y sanciones.

De lo anterior se tiene que de la obligación sustancial de pago responde la Fiduciaria Tequendama S.A. como administradora, con los réditos del patrimonio autónomo, y en caso de que el patrimonio autónomo que administra para beneficio económico del fideicomitente y/o beneficiario no cuente con los recursos para hacerlo, deben responder por el pago de la obligación insoluble fideicomitente y beneficiario solidariamente, aspecto que no fue demostrado en este proceso.

Por ende, la administración podía válidamente librar el mandamiento de pago a Fiduciaria Tequendama S.A., quien presentó las respectivas declaraciones privadas que, como se dijo, constituyen título ejecutivo, a términos de lo dispuesto en el artículo 828 del Estatuto Tributario.

De otra parte, si bien el artículo 11-1 del Decreto 807 de 1993 no precisa como sí lo hace el artículo 6 del Acuerdo 105 del 2003, a quiénes se podrá proferir mandamiento de pago; tal deficiencia puede dar lugar a las más variadas interpretaciones, ya que la primera disposición se limita a regular las condiciones en que se deben cumplir las obligaciones formales tributarias atribuibles a hechos generadores ejecutados en el marco de los patrimonios autónomos y a establecer algunos

parámetros para afectación de recursos de fideicomiso con destino al pago de impuesto y a consagrar la solidaridad de los beneficiarios, no por ello puede pretenderse que hay a una especie de paraíso fiscal fiduciario, antes de la entrada en vigencia del Acuerdo 105 del 2003, en razón a que las disposiciones en análisis deben verse en función de lo que significa la fiducia, de la presencia, tras de los fideicomisos, de los fideicomitentes o constituyentes, y de las normas que se han dejado transcritas.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", 25 de febrero del 2009, expediente 110013331042200600019-01.

Sobre el mérito ejecutivo del documento que sirve para el cobro coactivo el Consejo de Estado se ha pronunciado así:

Para la Sala, del artículo 828 del Estatuto Tributario se infiere que la prosperidad del cobro coactivo está fundada en el mérito ejecutivo del documento que sirve de fundamento o título para el respectivo cobro, siempre que él contenga una obligación clara y expresa que deba satisfacer el administrado por ser ésta exigible (artículo 68 del Código Contencioso Administrativo). Esta condición de exigibilidad está íntimamente relacionada con la ejecutoria del acto administrativo, de manera que si éste no cumple tal exigencia, no puede iniciarse el cobro coactivo precisamente por falta de exigibilidad de la obligación, debido a su falta de firmeza. No obstante, para que el acto administrativo tenga vocación de ejecutoria, es requisito indispensable que el mismo esté en posibilidad de producir efectos jurídicos y sólo cumplen tal condición las decisiones de la administración que han sido dadas a conocer a los interesados a través del medio y condiciones de fondo y forma previstas en la ley para el efecto, esto es la notificación, cuya finalidad no es otra que ponerla en conocimiento de aquellos, para que puedan ejercer su derecho de defensa. Pero si el acto administrativo no se notifica al interesado en la forma, oportunidad y con las demás condiciones previstas en la ley, no produce efecto jurídico alguno y por lo tanto no puede quedar ejecutoriado, con mayor razón tratándose de obligaciones fiscales que solo pueden imponerse dentro del límite estricto de la ley cuando se produce el hecho generador de la obligación tributaria a menos, claro está, que el administrado dándose por enterado ejercite su derecho de defensa e interponga oportunamente los recursos gubernativos procedentes.

En este orden de ideas, es claro que la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo planteada por la parte ejecutada, se ajusta a los términos del artículo 831 numeral 7 del ET.

De acuerdo con lo anterior, es claro que el fallo de primera instancia no es *extra petita* ni incongruente como se señala en la apelación, dado que el título ejecutivo está formado por la Resolución 384 de febrero 21 del 2002 y el certificado de la deuda, razón suficiente para que el *a quo* se pronunciara sobre la notificación y ejecutoria de los mismos a efectos de verificar la validez del mandamiento de pago, ya que para que este proceda se requiere que la obligación cumpla con los requisitos de ser clara, expresa y actualmente exigible. En el caso concreto no puede predicarse que se cumpla el último requisito citado, esto es, el de la exigibilidad, en cuanto que el título no se encuentra debidamente ejecutoriado.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", 29 de julio del 2009, expediente 110013331039200800077-01.

La controversia jurídica gira en torno a determinar si prospera la excepción de "falta de título ejecutivo" que la actora propuso, por cuanto considera que la Resolución 300662002000007 de 25 de julio del 2002 no es el título idóneo soporte del mandamiento de pago, mientras que para la apelante el título ejecutivo es la liquidación oficial de revisión 300642002000024 de 28 de febrero del 2002, y alega que debe prevalecer la verdad real sobre la formal.

La Sala precisa que el procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino la de hacer efectivas, mediante su ejecución, las obligaciones, claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la nación y a cargo de los contribuyentes. La ejecución parte y requiere la existencia de un acto previo denominado título ejecutivo, el cual una vez exigible permite el adelantamiento del proceso de cobro, que se inicia con el mandamiento de pago.

El artículo 823 del Estatuto Tributario prevé que el procedimiento administrativo de cobro persigue hacer efectivas las deudas de los contribuyentes a favor de la DIAN por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones; tales obligaciones deben constar en títulos que presten mérito ejecutivo.

La necesidad de un título ejecutivo previo a la notificación del mandamiento de pago está consagrada en el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo, según el cual, prestan mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, entre otros documentos, todo 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 de dinero, en los casos previstos en la ley .

La obligación es expresa cuando esté declarada de forma manifiesta sin que haya lugar a acudir a elucubraciones o suposiciones; la obligación es clara cuando está determinada de forma fácil e inteligible en el documento o documentos y en sólo un sentido; y la obligación es exigible cuando el término para su cumplimiento ya venció o cuando la condición ya acaeció.

El artículo 828 del Estatuto Tributario señala los títulos que prestan mérito ejecutivo, así:

[...]

De acuerdo con la norma transcrita, prestan mérito ejecutivo, entre otros actos y documentos, las liquidaciones oficiales ejecutoriadas, y los actos administrativos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional (numeral 3).

Por su parte, el artículo 829 del Estatuto Tributario señala que se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento del cobro coactivo, cuando contra éstos no proceda ningún recurso; cuando los recursos no se interpusieron o no se presentaron en debida forma o se renunció o desistió de ellos y, finalmente, cuando los recursos instaurados en la vía gubernativa o las acciones se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

[...]

Como corolario de lo anterior, en el presente caso la citada resolución no puede constituirse como título ejecutivo, ya que no es idónea para sustentar el cobro pretendido por la administración (renta 1998), por cuanto en ella no se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional, sino que se niega la reducción de la sanción por inexactitud, determinada en la liquidación oficial de revisión 300642002000024 de 28 de febrero del 2002, razón por la cual debe prosperar la excepción de falta de título ejecutivo.

Es de aclarar que para el cobro del impuesto de renta 1998, el título ejecutivo lo sería la liquidación oficial de revisión 300642002000024 de 28 de febrero del 2002, contra la cual no se interpuso ningún recurso, quedando debidamente ejecutoriada.

Finalmente en cuanto a los argumentos del recurrente que debe primar en todos los casos la verdad real sobre las formalidades, la Sala advierte que en este caso no son formalidades las que se están exigiendo sino que la ley requiere para constituir un título ejecutivo que el acto administrativo esté debidamente ejecutoriado, y en él se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional, y en el *sub exámine* el acto señalado en el mandamiento de pago, como se vio, no reúne los mencionados requisitos.

CONCEPTO DIAN 08374 DEL 2008

Es necesario precisar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto 4048 del 2008, la subdirección de Gestión Normativa y Doctrina está facultada para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN, y en materia de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones, razón por la cual su consulta se absolverá en el marco de la citada competencia.

El artículo 849-2 del Estatuto Tributario dispone:

“Artículo 849-2. Provisión para el pago de impuestos. En los procesos de sucesión, concordatarios, concurso de acreedores, quiebra, intervención, liquidación voluntaria, judicial o administrativa, en los cuales intervenga la Administración de Impuestos, deberán efectuarse las reservas correspondientes constituyendo el respectivo depósito o garantía, en el caso de existir algún proceso de determinación o discusión en trámite.”

Con fundamento en dicha disposición, en el Concepto 026190 del 3 de mayo del 2002, este despacho precisó el alcance del concepto obligaciones fiscales contingentes, en los siguientes términos:

“Igualmente, para efectos de que se dispongan las provisiones determinadas por el artículo 849-2 del Estatuto Tributario, se suministrará la información sobre los conceptos y cuantías de las obligaciones fiscales contingentes, o sea, las que se encuentren en proceso de discusión y determinación en vía gubernativa y de las que ya decididas en esta se hallen pendientes de decisión definitiva en la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, con el fin de que se efectúen las reservas correspondientes y se constituyan los respectivos depósitos o garantías por esos valores.

De acuerdo con la Orden Administrativa 016 del 2 de diciembre de 1998, “Por la cual se establecen los trámites a seguir para la intervención de la entidad en los procesos especiales, con el objeto de obtener el pago de los créditos fiscales”, la presentación de créditos se hará mediante un memorial que contenga la relación de los créditos especificando en este

punto para cada concepto el título ejecutivo respectivo con su fecha de exigibilidad, el valor por impuestos, anticipos, retenciones, sanciones y su respectiva liquidación de intereses y actualización de la deuda a la fecha de presentación, de ser el caso, advirtiendo que estos se cobrarán hasta la cancelación total de la obligación y a la tasa vigente al momento del pago. Se anexará prueba plena o sumaria de la existencia de las obligaciones exigibles y de los actos en proceso de determinación o discusión.” (Subrayado fuera de texto).

La competencia funcional y la estructura orgánica de las unidades de fiscalización y liquidación en cada administración de impuestos, se encuentran precisamente delimitadas, entre otros, por los artículos 688 y 691 del Estatuto Tributario y en la Resolución 009 del 4 de noviembre del 2008:

“Artículo 688. Competencia para la actuación fiscalizadora. Corresponde al jefe de la unidad de fiscalización proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

...”

“Artículo 691. Competencia para ampliar requerimientos especiales, proferir liquidaciones oficiales y aplicar sanciones. Corresponde al jefe de la unidad de liquidación proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión; corrección y aforo; la adición de impuestos y demás actos de determinación oficial de impuestos, anticipos y retenciones; así como la aplicación y reliquidación de las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos, por no informar, la clausura del establecimiento; las resoluciones de reintegro de sumas indebidamente devueltas así como sus sanciones, y en general, de aquellas sanciones cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario y se refieran al cumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.”

Por su propia índole y porque las normas que los regulan así lo expresan, los actos expedidos por la división de fiscalización son previos, preparatorios o de trámite, no crean una situación jurídica de carácter particular. Así se desprende del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, en conexión con el 49 ibídem, toda vez que no “deciden directa o indirectamente el fondo del asunto”.

Los actos administrativos definitivos, es decir, los que concretan la expresión de la voluntad administrativa y producen efectos con relevancia jurídica son los que emanan de la división de liquidación, mediante los cuales se hace la determinación oficial del impuesto o se imponen sanciones.

Al respecto el honorable Consejo de Estado hizo las siguientes consideraciones en la Sentencia 12637 del 12 de julio del 2002 (C.P. Doctor Germán Ayala Mantilla):

“Dentro del proceso gubernativo; de determinación oficial del impuesto vía liquidación de revisión, encaminado a verificar la exactitud de las declaraciones, se distinguen dos etapas a saber:

La primera de ellas, con la cual se inicia la actuación administrativa, parte de la declaración privada presentada por el contribuyente y se encuentra a cargo de la división de fiscalización, unidad que instruye el proceso de determinación, para lo cual tiene amplias facultades dentro de las que se cuentan, entre otras, la de adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de obligaciones tributarias, citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios, exigirles la presentación de documentos que registren sus operaciones, cuando estén obligados a llevar libros de contabilidad registrados, ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos y en general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda que conduzca a una correcta determinación. (art. 684 del Estatuto Tributario).

En desarrollo de las anteriores facultades, corresponde al jefe de la unidad de fiscalización, en los términos del artículo 688 del Estatuto Tributario, expedir los requerimientos especiales, pliegos y traslados de cargos, emplazamientos para corregir y demás actos de trámite en los procesos de determinación del impuesto, así como todos los actos previos a la imposición de las sanciones a que haya lugar. Igualmente corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización o comisión del jefe de fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

La anterior etapa, de existir mérito para ello, culmina y se concreta con la expedición del requerimiento especial, actuación previa de carácter obligatorio, que debe contener todo los puntos que se proponga modificar, con la explicación en las razones que se sustentan. El mencionado requerimiento, a pesar de ser una actuación de carácter preparatorio, tiene dentro de este procedimiento una gran importancia, pues de una parte es la actuación que por regla general interrumpe

el término de firmeza de liquidación privada, (artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario) y de otra parte, porque “deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones” que se pretendan adicionar al denuncia presentado por el contribuyente.

Pero lo que es aún más relevante de dicha actuación, que se conoce como el principio de correspondencia entre la liquidación oficial y el requerimiento especial, es que constituye el marco en que debe expedirse el acto liquidatorio, pues por mandato expreso del legislador, contenido en el artículo 711 del Estatuto Tributario, “la liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiere”.

Así, la actividad de la división de fiscalización concluye con la notificación de una actuación previa y obligatoria que informa al contribuyente de las modificaciones que pretende realizar la administración a su declaración privada, de tal suerte que ésta ya contiene todas las inconsistencias advertidas por la administración a través de la etapa de investigación, lo cual evidentemente se traduce en una valoración de los factores consignados en la liquidación privada.

Notificado el requerimiento especial, con fundamento en éste se abre la etapa de liquidación a cargo de la división de liquidación, encargada de cuantificar el mayor impuesto a cargo, el menor saldo a favor e imponer las sanciones, según el caso. Esta etapa culmina cuando la administración en ejercicio de su facultad de modificar el denuncia tributario del contribuyente, expide la liquidación oficial de revisión, contra la cual procede (obligatorio para el año gravable 1988), el recurso de reconsideración.

Así, con la interposición del recurso de reconsideración se abre la etapa de discusión del impuesto en la vía gubernativa, que se inicia con la admisión del citado recurso para verificar el cumplimiento de requisitos formales y culmina, según el caso, con el silencio administrativo positivo si la administración no se pronuncia dentro del término legal, o con el acto administrativo, de competencia de la división jurídica, que resuelve los cargos en él propuestos, y que tiene el alcance de agotar la vía gubernativa.

Tal como se encuentra estructurado el proceso de determinación que culmina, por regla general, con un acto administrativo de carácter particular y concreto modificador de la declaración privada, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial y la resolución que modifica o revoca dicha liquidación, tienen por sustento la misma investigación realizada en la oportunidad correspondiente, de tal suerte que “deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos”, como lo establece el artículo 742 del Estatuto Tributario.

Se advierte entonces, que el proceso de determinación del impuesto gira alrededor del procedimiento de fiscalización, toda vez que es en esta oportunidad en que la administración entra a verificar y a cotejar la veracidad de los datos declarados por el contribuyente, con apoyo en sus facultades instructivas y de recopilación de pruebas, que serán las que más adelante servirán de sustento a los actos de determinación, hasta tal punto, que las modificaciones no contenidas en el requerimiento especial, que como ya se dijo es la actuación que concluye la investigación, no pueden ser introducidas en la liquidación oficial y menos aún, en el acto administrativo que resuelve el recurso gubernativo.”

Del contenido de los actos administrativos se ocupan entre otros los artículos 638, 700, 704, 708, 711, 712, 715 y 719 del Estatuto Tributario.

Finalmente los actos administrativos son exigibles desde la fecha en que queden ejecutoriados, lo cual tiene lugar en los eventos indicados en el artículo 829 *ibidem*.

Este despacho se pronunció al respecto en el Concepto 013442 del 8 de febrero del 2008 al resolver el problema jurídico Nro.3, en los siguientes términos:

“El libro V del Estatuto Tributario en el título VIII que trata del cobro coactivo, en el artículo 823 dispone que para el proceso de cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo que se establece en los artículos siguientes.

A su vez el artículo 828 del E.T. enumera los títulos que prestan mérito ejecutivo, es decir, que contienen obligaciones claras, expresas y exigibles por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tales como: 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 fijen 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; y las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses.

En armonía con lo anterior, el numeral 2 del artículo 68 Código Contencioso Administrativo dispone que las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, de una entidad territorial, o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma líquida de dinero prestan mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible.

Exigen las normas que los actos administrativos estén ejecutoriados, porque durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante tiene la posibilidad en ejercicio del derecho de defensa y del debido proceso consagrado en el artículo 29 de nuestra Constitución Política también para actuaciones administrativas, de agotar la vía gubernativa frente a los actos administrativos que manifiestan la voluntad de la Administración Tributaria y/o acudir dentro del término de caducidad con la observancia de las normas procedimentales, ante las autoridades judiciales para ejercer las acciones contencioso - administrativas a que hubiere lugar.

En estos casos la sentencia definitiva ejecutoriada o “con fuerza de ejecución” que contenga obligaciones de pago de sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional, constituye el título ejecutivo para adelantar el proceso de cobro coactivo.

El Estatuto Tributario en el artículo 829 establece cuándo se entienden ejecutoriados los actos que sirven de fundamento al cobro coactivo así.

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno,
2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma,
3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos,
4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso. (Resalta el despacho).

Y es que cuando hubiere procesos en curso ante las autoridades contencioso administrativas, los actos administrativos, si bien establecen en forma clara y expresa las obligaciones, no son exigibles por parte de la Administración Tributaria por carecer en estos casos de fuerza ejecutoria.

Sobre el punto la Sala de Consulta y Servicio Civil del honorable Consejo de Estado precisó:

“Al respecto conviene precisar, de una parte, que la ejecutoriedad del acto administrativo, es decir, la facultad de la administración para procurar su cobro por la vía coactiva, constituye presupuesto básico para adelantar el respectivo proceso administrativo coactivo. Y de otra, que el procedimiento a seguir por las autoridades administrativas investidas de jurisdicción coactiva, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, es el establecido en el Estatuto Tributario, tal como lo precisó el legislador en los artículos 5 de la Ley 1066 del 2006 y de su Decreto Reglamentario 4473 del mismo año, antes citados. En consecuencia, nos remitiremos a dicho Estatuto para dilucidar el asunto objeto de consulta.

Los artículos 828 del Estatuto Tributario y 68 del Código Contencioso Administrativo definen los documentos que prestan mérito ejecutivo, pero, como ya se dijo, para que dichos documentos puedan servir de fundamento para el cobro coactivo deben estar debidamente ejecutoriados, esto es, que se cumplan respecto de ellos algunos de los presupuestos de que da cuenta el artículo 829 del Estatuto Tributario, normatividad a la cual es menester hacer referencia, puesto que la estructura del título se vincula directamente al procedimiento administrativo coactivo”. (Resaltado fuera de texto).

(...)

“La Sala encuentra que la afirmación contenida en el ordinal 4 del artículo 829 del Estatuto Tributario, según la cual la ejecutoria del acto que sirve de fundamento para el cobro coactivo, se presenta cuando se hayan decidido en forma definitiva los recursos interpuestos o las acciones de restablecimiento del derecho o revisión de impuestos, debe explicarse en forma separada, de acuerdo con las situaciones jurídicas que allí se describen.

Así, respecto de los recursos interpuestos en la vía gubernativa, la norma guarda plena consonancia con las disposiciones que regulan el principio de firmeza o ejecutoria de los actos administrativos, que se presenta, entre otras situaciones, cuando la administración haya decidido en forma definitiva los recursos interpuestos oportunamente contra los mismos.

La segunda parte de la norma según la cual se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo (...) cuando las acciones de restablecimiento de derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva “, se debe interpretar dentro del contexto de las disposiciones que regulan el procedimiento administrativo coactivo en el E.T. en especial el artículo 828 *ibidem*, según el cual prestan mérito ejecutivo las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impues-

tos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales”. Norma que por la remisión que hace la Ley 1066 de 2006, se hace extensible a todas las sentencias que deciden las demandas contra los actos en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del estado. (Resaltado fuera de texto). (Consulta No. 1,835 del 9 de agosto de 2007).

Acorde con lo anterior, la expresión “fallo judicial ejecutoriado” del inciso 4 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 9 de la Ley 1066 de 2006 hace referencia al fallo judicial de carácter definitivo proferido por las autoridades contencioso - administrativas en procesos tramitados por las autoridades judiciales contra los actos en los cuales se determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

La expresión “o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes” se refiere al vencimiento de términos legales para incoar las acciones judiciales procedentes contra los actos administrativos en los cuales se determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

En estas circunstancias, se hace necesario contar con las respectivas constancias de ejecutoria del título ejecutivo, donde tratándose de actos administrativos definitivos proferidos por la Administración en contra de los cuales se tiene la certeza de que no se interpusieron en tiempo las acciones contenciosas o que estas no fueron admitidas por la respectiva jurisdicción, la certificación será impuesta por el área competente de la Administración; mientras que si son títulos ejecutivos consistentes en sentencias definitivas, la autoridad judicial es la competente para estampar el sello de ejecutoria en la respectiva copia de la sentencia.”

CONCEPTO DIAN 46592 DEL 2007

¿Se requiere proferir y comunicar un acto previo al mandamiento de pago a los deudores solidarios para adelantar el proceso de cobro coactivo con base en el título ejecutivo de la liquidación privada?

No se requiere proferir un acto previo al mandamiento de pago a los deudores solidarios para adelantar el proceso de cobro coactivo, cuando el título ejecutivo sea la liquidación privada.

El artículo 828-1 del Estatuto Tributario señala lo siguiente:

Artículo 828-1. Vinculación de deudores solidarios. La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del Estatuto Tributario.

Inciso 2- Adicionado. L 788/2002, artículo 9. Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

Al respecto, la Corte Constitucional mediante sentencia C-1201 de diciembre 9 del 2003 al examinar la exequibilidad de la norma manifestó:

En cuanto al segundo inciso de la disposición, que fue adicionado por la reciente Ley 788 del 2002, la Corte igualmente entiende que, sobre el supuesto de que al deudor solidario haya sido citado al proceso de determinación de la obligación tributaria, donde ha podido ejercer su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, no resulta inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

La anterior interpretación hecha por la Corte no implica modificación alguna al procedimiento administrativo vigente, toda vez que la vinculación al deudor solidario en la etapa de determinación de la obligación tributaria, si bien no está expresamente prevista en las normas especiales del Estatuto Tributario, sí está regulada en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, norma general que resulta aplicable en virtud de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo primero de dicho ordenamiento, según el cual los procedimientos administrativos regulados por las leyes especiales se regirán por éstas, pero en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de la parte primera del referido código que sean compatibles.

En conclusión, la Corte entiende que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es exequible siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

Es así como, la H Corte Constitucional en garantía a los principios constitucionales del debido proceso y el derecho de defensa, bajo el supuesto de la citación a los deudores solidarios al proceso de determinación, dispone que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo para ser oponible a los socios, no se requiere de la constitución de títulos individuales adicionales.

Concordante con lo anterior, mediante oficio 089890 del 2005, este despacho manifestó:

En primer lugar, es pertinente tener en cuenta, conforme a lo preceptuado en la Circular 00140 de 2004, acorde con la Sentencia C-1202 del 2003, de la Corte Constitucional, que al proferirse las actuaciones administrativas dentro del proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones, con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de los deudores solidarios y/o subsidiarios, deberán comunicárseles mediante escrito dirigido a cada solidario que se encontrare obligado junto con el deudor principal por el mismo período objeto de determinación la existencia de cada actuación administrativa que se inicia al contribuyente, el objeto de la misma, especificando el impuesto, año y período gravable sobre los cuales se propone modificar la liquidación privada tales como: requerimiento especial y su ampliación cuando a ello hubiere lugar, liquidación de revisión, liquidaciones de aforo y liquidaciones de corrección proferidos en contra del contribuyente respecto del cual se deriva la obligación tributaria sustancial. De esta manera, la actuación respecto al acto administrativo debe ejercerse mediante la figura del litis consorcio facultativo dentro del proceso de determinación y discusión del impuesto o de imposición de sanciones, según sea el caso, que se sigue en contra del deudor principal, en los términos y condiciones de este.

Ahora bien, resulta importante distinguir entre el actuar de la administración que implica una correcta determinación de impuestos e imposición de sanciones con el propósito de modificar las conductas que afectan el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes con el actuar mismo del contribuyente cuando presenta su declaración tributaria como un denuncia de ingresos, egresos y renta gravable, así como de activos, pasivos y patrimonio sin la intervención de la administración. En tal caso, la liquidación privada, al tener un carácter declarativo de la obligación tributaria sustancial, constituye *per se* el reconocimiento y aceptación del sujeto pasivo de la existencia de uno o más hechos generadores del impuesto a su cargo, con fundamento en los cuales determina la base gravable y el impuesto que debe pagar al estado.

En este evento, cuando el legislador establece en cabeza del representante legal el cumplimiento de las obligaciones formales de sus representados y en razón de ello presenta la declaración de la sociedad, se manifiesta la voluntad de cada uno de los socios en cabeza de la persona jurídica que representa. Lo anterior, toda vez que si bien al realizarse el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria sustancial nace para el contribuyente la obligación, es a través de la figura jurídica de la solidaridad como se extiende el ámbito de la responsabilidad tributaria de manera que pueda ser exigida a otros sujetos distintos del obligado principal.

Luego, para efectos de adelantar el proceso de cobro coactivo con base en el título ejecutivo de la liquidación privada, no se requiere un acto previo que cite a los deudores para que les sea oponible la existencia de la obligación, su participación en la sociedad y la parte proporcional a prorrata de sus aportes; lo anterior, se repite, bajo el supuesto de que la administración no adelante ningún proceso de determinación y por tanto, el monto de la liquidación privada equivale al declarado por el representante de la sociedad.

La anterior interpretación no implica que la entidad esté violando los principios constitucionales del debido proceso y el derecho de defensa, por lo siguiente:

1. Las liquidaciones privadas en tanto prestan mérito ejecutivo, son oponibles tanto a las sociedades contribuyentes como a los socios de las que forman parte, luego no es necesario emitir un acto previo mediante el cual se les garantice a los asociados el derecho a controvertir el monto de la obligación, o su calidad de deudor solidario. Por expresa disposición legal, el derecho de defensa bajo estos términos se garantiza por cuanto una vez notificado el mandamiento de pago, el deudor puede alegar además de todas las excepciones señaladas en los numerales 1 al 7 del artículo 831 del estatuto tributario, la calidad de deudor solidario y la indebida tasación del monto de la deuda.

2. El numeral 1 del artículo 828 del Estatuto Tributario establece que prestan mérito ejecutivo las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación. Lo anterior, no sólo por ministerio de la ley sino también porque cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 488 del Código de Procedimiento Civil y 68 del Código Contencioso Administrativo al contener una obligación que es expresa, clara y exigible.

3. No se requiere constituir títulos ejecutivos individuales, por cuanto la liquidación privada y sus correcciones lo es, y como tal, *per se* presta mérito ejecutivo (inciso segundo del art. 828 numeral 1 y 828-1 E.T).

4. El procedimiento de cobro coactivo se inicia cuando el funcionario competente emite el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes de pago. En el mandamiento se individualiza el monto que le corresponde a cada deudor conforme la obligación denunciada por la sociedad en la liquidación privada.

5. Para determinar la responsabilidad solidaria que le corresponde a los socios a prorrata de sus aportes y por el término durante el cual los hubiere poseído en el respectivo período gravable, de conformidad con lo establecido en los artículos 110 y 111 del Código de Comercio en la escritura de constitución se indica el capital social y la parte del mismo que se suscribe y la que se paga por cada asociado; copia de la escritura se inscribe en la cámara de comercio correspondiente al domicilio principal de la sociedad, siendo oponible a los terceros su existencia.

6. En la sentencia de la Corte Constitucional C-1201 del 2003 se declara exequible el artículo 828 -1 del Estatuto Tributario siempre y cuando se cite al deudor solidario oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo y así garantizar el ejercicio del derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal.

Para concluir, cuando el título ejecutivo es la misma liquidación privada contenida en la declaración que presenta directamente el ente jurídico y que no es modificada por la autoridad administrativa, esa liquidación privada por ministerio de la ley constituye el título ejecutivo base del mandamiento de pago tanto para el deudor principal como para los solidarios. Para vincular a los deudores solidarios tal y como lo dispone la norma en comento, basta con la notificación del mandamiento de pago.

En los anteriores términos se modifica en lo pertinente el Concepto 032601 del 2002.

ARTÍCULO 828-1. VINCULACIÓN DE DEUDORES SOLIDARIOS. *La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del Estatuto Tributario. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 83>*

Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales. <Adicionado por la Ley 788 del 2002, art. 9º>

ARTÍCULO. VINCULACIÓN DE DEUDORES SOLIDARIOS. La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma prevista para la notificación del mandamiento de pago, en armonía con el artículo 826 del Estatuto Tributario Nacional.

No obstante lo anterior, el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de diciembre del 2008, expediente 16823.

De manera que es equivocada la posición de la entidad fiscal de considerar que por efectos de la aplicación del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, no es necesario que exista un título ejecutivo previo que permita vincular al deudor solidario, pues ha sido constante la posición jurisprudencial de la sección en el sentido de distinguir el acto procesal de notificación del mandamiento de pago, con el título ejecutivo, ya que el primero es el medio a través del cual es posible la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro, y el segundo la causa material que justifica tal vinculación, es decir, el acto contentivo de la obligación clara, expresa y exigible, cuyo cobro se pretende. Así las cosas, en concordancia con lo dicho por la Corte Constitucional, siempre y cuando se vincule al deudor solidario al proceso de determinación de la obligación tributaria [art. 28 del CCA], el acto administrativo ejecutoriado con el que este proceso finaliza, en el que se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco, pueden serle oponibles en su calidad de título ejecutivo, así como el mandamiento de pago proferido dentro del proceso de ejecución coactiva con fundamento en el mismo. En los demás eventos [liquidaciones privadas] para garantizar el postulado constitucional de debido proceso y derecho de defensa [art. 29 C.P.], la Sala reitera la necesidad

de vincular al deudor solidario por las obligaciones tributarias que deba la sociedad de la cual es socio, a través de un acto previo por medio del cual se determinen individualmente las circunstancias que configuran la solidaridad, se establezca la calidad de solidario del deudor, la proporción de la participación del socio en el capital social, tiempo de posesión durante el período gravable y la cuantía que le corresponde. Dicho acto, debidamente notificado y ejecutoriado es el título ejecutivo indispensable para librar el mandamiento de pago.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de junio del 2008, expediente 16159.

Visto lo anterior, la Sala encuentra que asiste razón a la accionante al aducir la excepción de “falta de título ejecutivo”, como quiera que en su calidad de socia (deudora solidaria) de INDUSTRIA AUTOMOTRIZ INAUTO LTDA. no conocía ni los actos administrativos, ni las liquidaciones privadas presentadas por dicha sociedad, de ahí que ante un mandamiento de pago en su contra reclama ante la administración que se ponga en su conocimiento, para constatar no solamente su existencia, sino el origen de la obligación y la correspondencia con los valores cobrados y así ejercer debidamente su derecho de defensa. Correspondía a la administración dar a conocer a la actora en su calidad de socia, cuáles eran los actos administrativos y/o declaraciones privadas del ente social INDUSTRIA AUTOMOTRIZ INAUTO LTDA. que conformaban el título que fundamentó el mandamiento de pago y para que en esa medida pudiera hacer efectiva la solidaridad. Sin embargo, no se evidencia que fueran anexadas a los actos surtidos en vía gubernativa, ni arrimadas al proceso judicial, aunque ellos constituyen el fundamento legal de la orden de pago. Así las cosas, y como la Sala no observa que en el informativo reposen los títulos ejecutivos que sustentan el mandamiento de pago 304- 004 de octubre 21 del 2003 contra la señora Patricia Quintero Peña, no puede realizar su confrontación, pues se trata de una relación o listado de actuaciones y liquidaciones privadas que carecen de la virtud ejecutiva prevista en el artículo 828 del Estatuto Tributario, que no fueron puestas en conocimiento de la actora, lo que hace prosperar la excepción de “falta de título ejecutivo”.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2008 abril 17, expediente 16073.

En efecto, aun en el evento de que el concepto cobrado fuera objeto de dicha responsabilidad solidaria, ésta habría tenido que declararse mediante acto previo al mandamiento de pago, ya que, en últimas, determina la obligación sancionatoria a cargo de un sujeto particularizado, lo cual es ajeno al procedimiento administrativo coactivo cuya finalidad no es la constitución de obligaciones tributarias, sino la efectividad de las que han sido previamente definidas, siempre que sean claras, expresas y exigibles. En efecto, de acuerdo con la línea jurisprudencial garantista de la Sala, el artículo 828-1 del E.T., incorporado por el artículo 83 de la Ley 6ª de 1992, que dispone la vinculación del deudor solidario mediante notificación del mandamiento de pago, se restringe al proceso administrativo de cobro coactivo, no a la actuación precedente de formación del título, que necesariamente debe cumplirse dada la especial finalidad del proceso de cobro. Y es que no puede confundirse el acto procesal de notificación del mandamiento de pago, con el título ejecutivo en sí mismo considerado, pues el primero es el medio a través del cual el deudor solidario se vincula al proceso de cobro, y el segundo es la causa material que justifica tal vinculación, es decir, el acto contentivo de la obligación clara, expresa y exigible, cuyo cobro se pretende. Ha sido reiterativa esta corporación en señalar que, en vigencia de la Ley 6ª de 1992 se requiere la constitución del título ejecutivo respecto del deudor solidario, como quiera que las liquidaciones oficiales, privadas y otros títulos ejecutivos lo son únicamente frente a los contribuyentes a quienes se les practica, y no se extienden automáticamente a los deudores solidarios. Por tanto, la vinculación del deudor solidario debe hacerse por acto previo al mandamiento de pago, donde se establezca la calidad de dicho deudor, previa explicación de las razones fácticas y jurídicas sobre el particular, así como el concepto al que corresponde la deuda y su cuantía; máxime cuando, a la luz del artículo 68 del CCA, el mérito ejecutivo se predica directamente de los actos administrativos ejecutoriados que imponen la obligación de pagar una suma de dinero, a favor de la nación, entre otros documentos. En consecuencia, el mandamiento de pago expedido contra el deudor solidario, sin la previa vinculación de éste a la actuación en la que se determina el concepto cobrado, carecería de título ejecutivo y no podría producir efectos jurídicos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de octubre del 2006, expediente 15432.

Concordante con lo anterior, ha sido claro para la Sala y así lo ha expresado en diversas oportunidades, que el procedimiento de cobro coactivo, no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino la de hacer efectivas, mediante su ejecución, las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la nación y a cargo de los contribuyentes. Entonces, la ejecución parte y requiere la existencia de un acto previo denominado título ejecutivo, el cual una vez exigible permite el adelantamiento del proceso de cobro, que se inicia con el mandamiento de pago. Por tanto, de la interpretación armónica de los artículos 828 (4) y 860 del Estatuto Tributario, se desprende que

en las devoluciones con garantía el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, es notificación de la resolución sanción por devolución improcedente, cuyo acto debe estar debidamente ejecutoriado, en la medida en que se cumpla alguno de los presupuestos previstos en el artículo 829 ib. En consecuencia, la resolución ejecutoriada junto con la póliza o garantía, integra el título ejecutivo que sirve de base al mandamiento de pago. De esta forma no comparte la Sala el proceder de la administración cuando con fundamento en el parágrafo del artículo 6 del Decreto 2314 de 1989 consideró como suficiente el aviso de notificación a la contribuyente del traslado de cargos por la improcedencia de la devolución que respaldaba la garantía de la actora, para entender debidamente constituido el título ejecutivo, así como la consideración de que era innecesaria la notificación a la aseguradora del acto administrativo que declaró improcedente la devolución, pues como se expuso anteriormente, para conformar correctamente el título ejecutivo frente a la demandante, correspondía a la administración notificarle la Resolución Sanción 0611 de diciembre 3 de 1992, lo que no ocurrió en el presente caso.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de junio del 2006, expediente 15088.

Ha sostenido la sección que, si bien después de la entrada en vigencia de la Ley 6ª de 1992, artículo 83, que incorporó al Estatuto Tributario el artículo 828-1, según el cual "la vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago", dicha actuación debe entenderse restringida al proceso administrativo de cobro coactivo, no a la actuación precedente de formación del título ejecutivo, que necesariamente debe cumplirse, porque el proceso de cobro, que se inicia con la notificación del mandamiento de pago no tiene como finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino hacer efectivas las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la nación y a cargo de los contribuyentes, por lo que para la ejecución se requiere la existencia previa de un título, tal como se colige de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo, que reza: "Prestarán mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible". Por tanto, al no existir un título ejecutivo en contra del señor JAIME PULIDO PARRA que lo acreditara como deudor solidario de la Precooperativa SECASUR, no podía la administración adelantar válidamente el respectivo proceso coactivo en su contra, por lo que la Sala confirmará la sentencia impugnada que dio prosperidad a la excepción de falta de título para anular la actuación administrativa cuestionada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de junio del 2006, expediente 15264.

El punto que se discute en esta oportunidad ya ha sido objeto de análisis por esta sección, y se ha considerado que, previa vinculación del deudor, la administración debe notificar el acto que constituye el título ejecutivo, para que a continuación se proceda a dictar el mandamiento de pago.

[...]

De la interpretación armónica de las disposiciones transcritas se observa que en el caso de devoluciones amparadas mediante una garantía, será la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro, el acto administrativo que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación afianzada, vale decir, que la existencia de la aludida decisión del ente fiscal constituye la fuente que da origen a la actuación administrativa en procura de recuperar los dineros indebidamente devueltos. De otro lado, para que tal acto administrativo pueda servir de fundamento para el cobro coactivo debe estar debidamente ejecutoriado, vale decir, que respecto de él se cumpla alguno de los presupuestos previstos en el artículo 829 ibídem.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de junio del 2006, expediente 15264.

Por tanto, de la interpretación armónica de los artículos 828 (4) y 860 del Estatuto Tributario se desprende que en las devoluciones con garantía, el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, es la resolución sanción por devolución improcedente, debidamente notificada y ejecutoriada. En consecuencia, la resolución ejecutoriada junto con la póliza o garantía integra el título ejecutivo que sirve de base al mandamiento de pago. De esta forma no comparte la Sala el proceder de la administración cuando con fundamento en el parágrafo del artículo 6 del Decreto 2314 de 1989, consideró como suficiente el aviso de notificación al contribuyente del traslado de cargos por la improcedencia de la devolución que respaldaba la garantía de la actora, para entender debidamente constituido el título ejecutivo, así como la consideración de que no era obligatoria la notificación a la aseguradora del acto administrativo que declaró improcedente la devolución, pues como se expuso anteriormente, para conformar correctamente el título ejecutivo frente a la demandante, correspondía a la administración notificarle la Resolución Sanción 0623 de diciembre 3 de 1992, lo que no ocurrió en el presente caso.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de septiembre del 2005, expediente 15079.

Por otro aspecto, pese a que, de conformidad con el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario (mod. art. 71, L. 6ª/92), la expedición de requerimiento especial o del pliego de cargos por improcedencia da origen a la responsabilidad solidaria del garante, no son dichos actos los que integran el título, pues la norma dice, a continuación, que la ejecución de la obligación afianzada, junto con las correspondientes sanciones e intereses, procede, “una vez quede en firme el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución [...]”, firmeza que, por su naturaleza, no cabría predicar del requerimiento o del pliego de cargos, sino del acto por el que se declara la improcedencia de la devolución y se impone la correlativa sanción, pues dichos requerimiento y pliego solo tienen previstas “objeciones” y “respuestas”, y no propiamente recursos, de cuya ausencia puede colegirse la ejecutoriedad y firmeza de que habla el artículo 51 del Código Contencioso Administrativo. De hecho, cuando el párrafo del artículo 6º del Decreto Reglamentario 2314 de 1989, tiene por suficiente, “para efectos de la responsabilidad futura del garante (...), el aviso de la notificación del traslado de cargos por la improcedencia de la devolución o el aviso de que se ha notificado requerimiento especial al responsable o contribuyente por parte de la Administración de Impuestos Nacionales”, lo hace exclusivamente con referencia a la fijación de la solidaridad del garante, no con el significado de que dicho aviso integre el título, pues en tal caso, necesariamente habría exceso de reglamentación con respecto al citado inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario. Asimismo, la norma del artículo 83 de la Ley 6a. de 1992 (o art. 828-1, E.T.), de que la vinculación del deudor solidario se produzca por la notificación del mandamiento de pago, debe entenderse restringida al proceso administrativo de cobro coactivo, no a la actuación precedente de formación del título. En conclusión, no se considera que el solo aviso, a la aseguradora, de haberse notificado pliego de cargos a la responsable, fuera idóneo para integrar título ejecutivo con la póliza, debiendo serlo, en cambio, la resolución por la que, en cada uno de los bimestres discutidos, se declaró la improcedencia de la devolución y aplicó la correspondiente sanción”.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2005, septiembre 29, expediente 15080.

Como en el caso, según el texto de las pólizas 51285 y 52843 de 5 de junio y 5 de abril de 1991 (v. fs. 2/5, c.a.), la garantía cubría, específicamente, el resarcimiento a la nación, por el importe de las devoluciones de saldos del impuesto declaradas improcedentes, es claro que el acto administrativo que, junto con la póliza, integraba el título ejecutivo era, por cada uno de los dos períodos bimestrales discutidos, la resolución por la que se aplicó la sanción por devolución improcedente, en la que se fijaba, como exigible, una cifra líquida de dinero; no lo eran, en cambio, el pliego de cargos, que fue un reporte de presuntas informalidades de la declaración tributaria de cada período discutido y una propuesta de sanción; ni la liquidación de revisión, así señalara también una cantidad dineraria expresa, clara y exigible, pues tal señalamiento lo había sido a título del impuesto y de otras sanciones, y no específicamente de la devolución improcedente. Por otro aspecto, pese a que, de conformidad con el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario (mod. art. 71, L. 6ª/92), la expedición de requerimiento especial o del pliego de cargos por improcedencia da origen a la responsabilidad solidaria del garante, no son dichos actos los que integran el título, pues la norma dice a continuación, que la ejecución de la obligación afianzada, junto con las correspondientes sanciones e intereses, procede, “una vez quede en firme el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución [...]”, firmeza que, por su naturaleza, no cabría predicar del requerimiento o del pliego de cargos, sino del acto por el que se declara la improcedencia de la devolución y se impone la correlativa sanción, pues dichos requerimiento y pliego sólo tienen previstas “objeciones” y “respuestas”, y no propiamente recursos, de cuya ausencia puede colegirse la ejecutoriedad y firmeza de que habla el artículo 51 del Código Contencioso Administrativo. De hecho, cuando el párrafo del artículo 60. del Decreto Reglamentario 2314 de 1989, tiene por suficiente, “para efectos de la responsabilidad futura del garante (...), el aviso de la notificación del traslado de cargos por la improcedencia de la devolución o el aviso de que se ha notificado requerimiento especial al responsable o contribuyente por parte de la Administración de Impuestos Nacionales”, lo hace exclusivamente con referencia a la fijación de la solidaridad del garante, no con el significado de que dicho aviso integre el título, pues en tal caso, necesariamente habría exceso de reglamentación con respecto al citado inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario. Asimismo, la norma del artículo 83 de la Ley 6ª de 1992 (o art. 828-1, E.T.), de que la vinculación del deudor solidario se produzca por la notificación del mandamiento de pago, debe entenderse restringida al proceso administrativo de cobro coactivo, no a la actuación precedente de formación del título. En conclusión, no se considera que el solo aviso a la aseguradora, de haberse notificado pliego de cargos a la responsable, fuera idóneo para integrar título ejecutivo con la póliza, debiendo serlo, en cambio, la resolución por la que, en cada uno de los bimestres discutidos, se declaró la improcedencia de la devolución y aplicó la correspondiente sanción. Pero como dicha resolución, según la propia administración lo admite, nunca se notificó a la aseguradora, resulta bien claro que el título no se integró en debida forma, debiendo tenerse como probada la excepción de carencia de título, que releva del conocimiento de las restantes”.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sección cuarta, subsección “B”, sentencia del 6 de marzo del 2008, expediente 05-00961-01.

Así las cosas, comienza la Sala por recordar que constituye título ejecutivo todo documento en el cual conste una obligación clara, expresa y exigible, de conformidad con lo prescrito en el artículo 488 del Código de Procedimiento Civil, el cual a la letra reza:

“ARTÍCULO 488. TÍTULOS EJECUTIVOS. Pueden demandarse ejecutivamente las obligaciones expresas, claras y exigibles que consten en documentos que provengan del deudor o de su causante y constituyan plena prueba contra él, o las que emanen de una sentencia de condena proferida por el juez o tribunal de cualquier jurisdicción, o de providencia judicial que tenga fuerza ejecutiva conforme a la ley, o de las providencias que en procesos contencioso-administrativos o de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia.

La confesión hecha en el curso de un proceso no constituye título ejecutivo, pero sí la que conste en el interrogatorio previsto en el artículo 294”.

De la norma transcrita resulta claro para la Sala que el título ejecutivo debe por tanto reunir condiciones formales y de fondo, las primeras están dirigidas a que se trate de documento o documentos que conformen unidad jurídica, que sea o sean auténticos, y que emanen del deudor o de su causante, de una sentencia de condena proferida por el juez o tribunal de cualquier jurisdicción, o de otra providencia judicial que tenga fuerza ejecutiva conforme a la ley, o de las providencias que en procesos contencioso-administrativos o de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia.

Ahora bien, las exigencias de fondo atañen a que de estos documentos aparezca, a favor del ejecutante y a cargo del ejecutado, una obligación clara, expresa y exigible y además líquida o liquidable por simple operación aritmética, si se trata de pagar una suma de dinero (art. 497 CPC).

(...)

Así las cosas, el proceso de cobro coactivo parte del supuesto de un título en firme en el cual consta una obligación clara, expresa y actualmente exigible conforme al artículo 828 del Estatuto Tributario.

“PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO:

“1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

“2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

“3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

“4. 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.

“5. 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 de Impuestos Nacionales.

“Parágrafo. Para efectos de los numerales 1º y 2º 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 caso, es preciso señalar que la administración de impuestos inició proceso de cobro coactivo contra los socios de la sociedad INVERSIONES GOYI S.A., por el impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable 2002 del cual su representante legal presentó la declaración privada, que es la que sirve de título de recaudo ejecutivo.

En tal sentido, advierte la Sala que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 83 de la Ley 6ª de 1992, señala:

“VINCULACIÓN DE DEUDORES SOLIDARIOS. La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del Estatuto Tributario.

Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales o adicionales” (inciso adicionado por el artículo 9º de la Ley 788 del 2002).”

De la norma transcrita, la Sala deduce la facultad con que goza la administración para vincular a los deudores solidarios a través del mandamiento de pago, sin necesidad de “títulos individuales o adicionales”. Dicha norma fue objeto de estudio por la H. Corte Constitucional, quien en sentencia C-1201 de 9 de diciembre del 2003, con ponencia del Magistrado doctor Marco Gerardo Monroy Cabra, la declaró exequible, no obstante, condicionó su exequibilidad a que la vinculación del deudor se hiciera en vía gubernativa, como lo determina el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo. La citada señala:

“Examen concreto de constitucionalidad de la disposición acusada.

14. Alejándose de las consideraciones comentadas anteriormente, vertidas como *obiter dicta* en la Sentencia C-210 del 2002, en la cual el asunto principalmente debatido era la existencia misma de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, la Corte declarará la exequibilidad de los dos incisos del artículo 828-1 del Estatuto Tributario.

En efecto, no resulta contrario a la Constitución que el legislador disponga, como lo hace el inciso primero, que la vinculación del deudor solidario al proceso de ejecución coactiva se haga mediante la notificación del mandamiento de pago; sin embargo, ello no puede excluir su vinculación previa al proceso de determinación de la obligación tributaria, por todas las razones que han sido expuestas en la presente sentencia.

Ahora bien, como se vio, durante un largo tiempo fue entendido por las autoridades administrativas que con base en ese primer inciso del artículo 828-1 del Estatuto Tributario era posible adelantar todo el proceso de determinación de la obligación tributaria sin la citación de los deudores solidarios, de manera que el honorable Consejo de Estado se vio en la necesidad de construir una línea jurisprudencial garantista de los derechos de los mismos; en tal virtud, la Corte ahora debe aclarar que el primer inciso del artículo 828-1 no excluye, sino que por el contrario, conlleva el que el deudor solidario deba ser citado de todas maneras al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, en la forma prevista en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

En cuanto al segundo inciso de la disposición, que fue adicionado por la reciente Ley 788 de 2002, la Corte igualmente entiende que, sobre el supuesto de que al deudor solidario haya sido citado al proceso de determinación de la obligación tributaria, donde ha podido ejercer su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, no resulta inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

La anterior interpretación hecha por la Corte no implica modificación alguna del procedimiento tributario vigente, toda vez que la vinculación del deudor solidario a la etapa de determinación de la obligación tributaria, si bien no está expresamente prevista en las normas especiales del Estatuto Tributario, sí está regulada en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, norma general que resulta aplicable en virtud de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo primero de dicho ordenamiento, según el cual los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas, pero en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de la parte primera del referido Código que sean compatibles.

En conclusión, la Corte entiende que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es exequible siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

Es así como la legislación tributaria (artículo 794 del Estatuto Tributario) contempla la extensión de la responsabilidad por el pago de los impuestos a los asociados, socios, comuneros, cooperados o suscriptores de la sociedad o ente colectivo a prorrata de su participación, sin hacer distinción alguna sobre el tipo de sociedad, esto es, sin establecer exención alguna a los miembros de las diferentes personas jurídicas o entes con personería que se constituyan.

De otro lado, al examinar los argumentos de la excepción de FALTA DE TÍTULO EJECUTIVO, ellos refieren a que la orden de pago excedió el valor de los aportes de la socia señora MARÍA INÉS BAENA PALACIOS, cuestión a la que la administración acudió mediante la Resolución 00060 de 30 de diciembre del 2003 al resolver el recurso de reposición contra el Mandamiento de Pago 0394, sin que en esa oportunidad la ejecutada haya alegado como argumento la falta de vinculación previa a dichos actos.

Por su parte, el Estatuto Comercial prevé que el representante legal de la sociedad podrá celebrar o ejecutar todos los actos y contratos comprendidos dentro del objeto social y obligaciones de la sociedad o que se relacionen directamente con la existencia y funcionamiento de la misma. Es así como en el momento de la presentación de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios por parte del representante legal de la sociedad INVERSIONES GOYI LTDA. por el período gravable del 2002, se manifestó la voluntad de cada uno de los socios en cabeza de la persona jurídica principal, razón por la cual el cobro de la misma era exigible a cada uno de ellos de forma solidaria, ya que en la misma se registraron los movimientos fiscales del período gravable correspondiente y el valor del impuesto a pagar.

En el *sub exámine*, encuentra la Sala que si bien es cierto en el momento de la presentación de la declaración privada la sociedad accionante se encontraba constituida como de responsabilidad limitada y, en virtud de su transformación se convirtió según sus estatutos en anónima, momento para el cual la Administración Tributaria libró mandamiento de pago, no lo es menos, se establece, que la sociedad se disolvió sin que existiera solución de continuidad en la sociedad transformada, la cual pasa a ser responsable de las obligaciones adeudadas por la primera de conformidad con lo establecido en la norma mercantil en concordancia con la tributaria.

Caso diferente es el resultado de un proceso de determinación del tributo, esto es, el iniciado por la Administración de Impuestos sin la voluntad expresa del contribuyente, lo que amerita un proceso y tratamiento de vinculación solidaria diferente del cobro coactivo, respecto del iniciado con base a una liquidación privada sobre la cual se libró mandamiento de pago.

En consecuencia, es claro para la Sala que el título ejecutivo base de recaudo lo es la declaración privada presentada por la sociedad deudora, la cual obliga a sus socios solidariamente al pago sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales al primero, por lo que la Sala revocará la sentencia impugnada.

CONCEPTO DIAN 89890 DEL 2005

1. ¿Si procede algún recurso contra el mandamiento de pago con el que conforme al artículo 828-1 del Estatuto Tributario se vincula el deudor solidario al proceso de cobro coactivo?

En primer lugar, es pertinente tener en cuenta, conforme a lo preceptuado en la Circular 00140 del 2004, acorde con la Sentencia C-1202 del 2003, de la Corte Constitucional, que al proferirse las actuaciones administrativas dentro del proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones, con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de los deudores solidarios y/o subsidiarios, deberán comunicarlos mediante escrito dirigido a cada solidario que se encontrare obligado junto con el deudor principal por el mismo período objeto de determinación la existencia de la actuación administrativa que se inicia al contribuyente, el objeto de la misma, especificando el impuesto, año y período gravable sobre los cuales se propone modificar la liquidación privada, tales como: requerimiento especial y su ampliación cuando a ello hubiere lugar, liquidación de revisión, liquidaciones de aforo y liquidaciones de corrección proferidos en contra del contribuyente respecto del cual se deriva la obligación tributaria sustancial de esta manera, la actuación respecto del acto administrativo debe ejercerse mediante la figura de litisconsorcio facultativo dentro del proceso de determinación y discusión del impuesto o de imposición de sanciones, según sea el caso, que se sigue en contra del deudor principal, en los términos y condiciones de este.

Ahora bien, la solidaridad se da por efectos de la ley, conforme lo dispuesto por el artículo 793 del Estatuto Tributario, vinculación que se da en los términos del artículo 828-1 ibídem, actuación de vinculación contra la cual no proceden recursos en los términos de la ley tributaria al considerarse como actuaciones administrativas de trámite al tenor del artículo 833-1 asaz, los cuales no es posible implementar doctrinariamente. No obstante, considera el despacho que si por alguna circunstancia se le vincula como solidario a un contribuyente sin serlo, por no estar dentro de ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 793 del Estatuto, antes de la notificación del mandamiento de pago puede comunicar dicha circunstancia a la oficina que esté conociendo del proceso, aducir las circunstancias que lo excluyen de la calidad de deudor solidario por no darse ninguna de las condiciones que lo vinculan.

No obstante, la ley de manera expresa señala las excepciones que proceden contra el mandamiento de pago y la oportunidad para alegarlas, es así como los artículos 830 y 831 del Estatuto Tributario señalan de manera expresa que dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación del mandamiento de pago, podrán proponerse mediante escrito las excepciones, como lo es la calidad de deudor solidario, según lo dispuesto por el parágrafo de la última disposición mencionada, adicionado por el artículo 84 de la Ley 6ª de 1992.

2. En cuanto si es posible la vinculación del deudor solidario sin que previamente se haya iniciado el cobro coactivo al principal, o cuando se ha proferido título ejecutivo contra el deudor principal si éste no ha recurrido, considera el despacho que debe tenerse en cuenta lo señalado en la Circular 00140 del 2004, la cual da las directrices para la vinculación de los deudores solidarios acorde con lo mencionado en la sentencia C-1201 del 9 de diciembre del 2003 de la Corte Constitucional, que señala en uno de sus apartes reproducidos en la mencionada circular:

“/...

En cuanto al segundo inciso de la disposición, que fue adicionado por la reciente Ley 788 del 2002, la Corte igualmente entiende que, sobre el supuesto de que el deudor solidario haya sido citado al proceso de determinación de la obligación tributaria, donde ha podido ejercer su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, no resulta inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

[...]"

Luego agrega:

"/ [...]"

En conclusión, la Corte entiende que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es exequible siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

[...]"

De esta manera, la vinculación del deudor solidario se da desde la formación del título como es el requerimiento especial, su ampliación y la determinación, aunque éste responde a prorrata de sus aportes y en tal medida puede proponer los recursos mediante la figura del litisconsorcio facultativo sin que existan términos independientes para quienes obren en calidad de litisconsortes, pero ello no implica que el recurso de los solidarios ya sea contra actos de determinación o contra el acto que rechace las excepciones esté supeditado a que el deudor principal lo haya interpuesto. De igual forma, se puede vincular a los solidarios, sin que previamente se haya iniciado el cobro coactivo al principal, toda vez que la ley no establece como requisito para la vinculación de los últimos, la del primero.

ARTÍCULO 829. EJECUTORIA DE LOS ACTOS. *Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:*

1. *Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.*
2. *Cuando, vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.*
3. *Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y*
4. *Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.*

ARTÍCULO. EJECUTORIA DE LOS ACTOS. Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.
2. Cuando, vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.
3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y
4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 28 de enero del 2010, expediente 16824.

El artículo 828 del Estatuto Tributario relaciona los documentos que prestan mérito ejecutivo para la prosperidad del respectivo cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible, dentro de los cuales se encuentran "las liquidaciones oficiales ejecutoriadas". El artículo 829 ib. enlista los casos en que se tienen como

debidamente ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, y en el numeral 2 observa que se entiende ejecutoriado el acto “Cuando, vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma”. Para que la actuación produzca efectos jurídicos, debe darse a conocer a los interesados, a través de las formas de notificación previstas en la ley. La notificación busca el conocimiento de los actos por el interesado, en cumplimiento del principio de publicidad que debe preceder en todas las actuaciones judiciales o administrativas, a fin de que puedan ser controvertidas por medio de los recursos establecidos por la ley, por quienes resulten afectados con la decisión. En este orden de ideas, si el acto administrativo no se notifica al particular en la forma, oportunidad y condiciones prescritas en el marco legal, no produce consecuencias jurídicas al no estar ejecutoriado, por lo que se predica su existencia pero carece de los atributos de ejecutoriedad y ejecutividad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de octubre del 2009, expediente 16970.

El artículo 64 del Código Contencioso Administrativo dispone que los actos administrativos que quedan en firme al concluir el procedimiento administrativo son suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar los actos necesarios para su cumplimiento. También prevé que la firmeza de tales actos es indispensable para la ejecución contra la voluntad de los interesados. La disposición anterior consagró la característica de ejecutoriedad de los actos administrativos, en virtud de la cual la administración puede imponerlos unilateralmente, mediante las actuaciones pertinentes. Y, la sujetó a la firmeza de los mismos, es decir, a su carácter ejecutivo, la cual se da en los casos que señala el artículo 62 *ibidem*, esto es, cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (num. 1); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido (num. 2); cuando no se interpongan recursos o se renuncie expresamente a ellos (num. 3) y cuando haya lugar a la perención o cuando se acepten los desistimientos (num. 4). El artículo 828 del Estatuto Tributario señala que prestan mérito ejecutivo las liquidaciones privadas y sus correcciones (num. 1); las liquidaciones oficiales ejecutoriadas (num.2); los demás actos administrativos ejecutoriados en los que se fijen sumas líquidas a favor del fisco (numeral 3); las garantías y cauciones prestadas a favor de la nación para afianzar el pago de obligaciones tributarias (num. 4) y las sentencias y demás decisiones ejecutoriadas que decidan demandas en relación con las obligaciones tributarias (num. 5). Por su parte, en concordancia con el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo, el artículo 829 del Estatuto Tributario dispone que se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, entre otras razones, cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso. Así, el mandamiento de pago de 24 de diciembre del 2003, con base en el cual se inició el proceso de cobro en contra del demandante, se libró para hacer efectivo el pago de las obligaciones por impuesto predial y CAR a cargo del actor, determinadas en la liquidación oficial 1461 de 26 de junio del 2003, la cual se encontraba debidamente ejecutoriada (folio 12), pues se había decidido, en forma definitiva, el recurso de reconsideración interpuesto contra la misma (artículos 720 del Estatuto Tributario y 62 del Código Contencioso Administrativo). Adicionalmente, no existe prueba en el expediente de que dicha liquidación oficial hubiera sido demandada ante la jurisdicción, por lo que, en efecto, se hallaba en firme.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de agosto del 2009, expediente 16730.

El artículo 829, numeral 4, del mismo Estatuto señala que los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo se entienden ejecutoriados “cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva” (subrayas de la Sala). Esta norma contiene una regla específica sobre la fuerza ejecutoria de los mencionados actos, diferente de la regla general plasmada en el artículo 62 del CCA, que consagra los eventos en que el acto administrativo queda en firme, es decir, adquiere fuerza ejecutoria, la que no se pierde, tal como se desprende del artículo 66 *ibidem*, por el hecho de ser demandado. De conformidad con el artículo 829-4 del Estatuto Tributario, la acción de nulidad y restablecimiento del acto administrativo que sirve de fundamento al cobro coactivo impide que ese acto tenga fuerza ejecutoria, la que sólo surge cuando se decida la respectiva demanda que no dé prosperidad a la pretensión de anulación de ese acto. De allí que, en armonía con este precepto, el artículo 831, numeral 5, del Estatuto Tributario, consagre como una de las excepciones contra el mandamiento de pago la interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho. Cuando se demanda en acción de nulidad y restablecimiento del derecho los actos administrativos de determinación oficial de un impuesto, y la administración ha iniciado el proceso de cobro de ese tributo con base en tal título ejecutivo, la excepción que se debe proponer es la prevista en el numeral 5 del artículo 831 citado: “interposición de demanda de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo” o la de “falta de ejecutoria del título” (numeral 3 *ibidem*), pues no debe olvidarse que los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo se entienden ejecutoriados, “cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso” (artículo 829 Estatuto Tributario), y sólo es posible iniciar el proceso de cobro cuando los actos administrativos tienen carácter ejecutivo y ejecutorio, como se vio anteriormente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de junio del 2009, expediente 16219.

Conforme al artículo 829 del Estatuto Tributario, la ejecutoria de los actos administrativos para que sirvan de fundamento al cobro coactivo se entiende en los siguientes casos: 1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno. 2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma. 3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y 4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso. En el caso bajo estudio, el cobro coactivo tuvo como fundamento la Resolución 01 de 19 de agosto de 1997, que quedó en firme cuando se decidió el recurso de reconsideración a través de la Resolución 000333 de 28 de agosto de 1998, de manera que ese acto administrativo quedó ejecutoriado y definió la obligación a cargo de la demandante y a favor de la administración, por lo que era apto para iniciar el cobro. La Sala no comparte el argumento de la demandante de que la Resolución 000333 no puede producir efectos conforme al artículo 48 del Código Contencioso Administrativo, que dispone tal consecuencia cuando hay falta o irregularidad en una notificación, pues, si bien se observa que este acto se notificó personalmente al señor ABDÓN FADUL ESTEFAN, representante legal de TEXTILES DURÁN LTDA., en liquidación -DURATEX y no a MARÍA IVETTE DURÁN ABDELNUR que es la ejecutada, la notificación se ajustó al artículo 565 del Estatuto Tributario, en concordancia con el 555 ibídem, toda vez que el notificado obró en nombre propio y como representante de MARÍA IVETTE DURÁN e interpuso el recurso de reconsideración el 10 de octubre de 1997, según constancia del Grupo Interno de Trabajo de Cobranzas de la división de recaudación de la DIAN. De acuerdo con lo anterior, la Resolución 000333 fue debidamente notificada y produjo todos sus efectos legales, entre éstos, que el título ejecutivo que sirvió de fundamento al presente proceso de cobro coactivo hubiera adquirido firmeza. No prospera el cargo. Como corolario de lo expuesto, el recurso de apelación no tiene vocación de prosperidad por lo que la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda merece ser confirmada, como en efecto se hará.”

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de junio del 2008, expediente 15566.

Conforme al artículo 64 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos que queden en firme al concluir el procedimiento administrativo son suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar los actos necesarios para su cumplimiento. La firmeza de tales actos es indispensable para la ejecución contra la voluntad de los interesados. La disposición anterior consagra la característica de ejecutoriedad de los actos administrativos, en virtud de la cual la administración puede imponerlos unilateralmente, mediante las actuaciones pertinentes. Y la sujetó a la firmeza de los mismos, es decir, a su carácter ejecutivo, la cual se da en los casos que señala el artículo 62 ibídem. Por su parte, el artículo 829 del Estatuto Tributario dispone que los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo quedan ejecutoriados cuando contra ellos no proceda ningún recurso; los recursos procedentes no se interpongan o no se presenten en debida forma; se renuncie expresamente a los recursos o se desista de los mismos y cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se decidan definitivamente. La ejecutoriedad depende de la firmeza del acto y ésta, a su vez, de que el mismo sea oponible. La oponibilidad, por su parte, tiene que ver con la publicidad de la decisión administrativa, que en el caso de los actos particulares se cumple con su notificación (artículo 44 del Código Contencioso Administrativo).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de marzo del 2008, expediente 15952.

El artículo 828 [3] del Estatuto Tributario prevé que prestan mérito ejecutivo los actos ejecutoriados de la administración de impuestos en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional. Y conforme al artículo 829 [4] ibídem, se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa se hayan decidido en forma definitiva. Según se vio, la Resolución RS-IPC 005 de 24 de febrero de 1997, impuso al Colegio Rochester la obligación de pagar las sumas de \$60.205.000 y \$84.355.000 como sanciones por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros de 1991 y 1992, respectivamente. Este acto fue confirmado por la Resolución 118 de 31 de octubre del mismo año, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración y se agotó la vía gubernativa. Así, el acto que constituye título ejecutivo es la Resolución RS-IPC 005 de 1997, que impuso la sanción al demandante. Y dicho acto quedó ejecutoriado al haberse decidido el recurso de reconsideración mediante Resolución 118 del mismo año. No obstante, el mandamiento de pago P010991 de 24 de julio del 2000 se libró con base en el acto que agotó la vía gubernativa y no con el acto debidamente ejecutoriado que impuso la obligación. Es característica esencial de cualquier título ejecutivo que en él conste una obligación clara, expresa y exigible, de modo que si falta alguno de estos requisitos, el título no es idóneo para adelantar el cobro coactivo. Así, el artículo 68 [1] del Código Contencioso Administrativo dispone que, “siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible”, prestan mérito ejecutivo, los actos administrativos ejecutoriados que impongan 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. El mandamiento de pago como actuación que inicia el cobro coactivo debe señalar de manera precisa y sin lugar a equívocos las obligaciones que se persiguen y los documentos que las soportan, para que el deudor pueda ejercer un adecuado y oportuno derecho de defensa. En consecuencia, el mandamiento de pago, al señalar un acto que si bien confirmó la decisión sancionatoria no es el acto definitivo ejecutoriado base del cobro coactivo, contiene una obligación que no es clara respecto del contribuyente, razón por la cual debe prosperar la excepción de falta de título ejecutivo.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección “B”, 31 de julio del 2008, expediente No 05-01797-02.

Del texto de las normas transcritas para el caso, la Sala deduce que la acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión, lo cual para los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo ocurre cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

Lo anterior significa que el artículo 829 del Estatuto Tributario crea una situación especial o excepcional frente a la regla común sobre la fuerza ejecutoria de los actos administrativos contenida en el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo, según la cual, la ejecutoriedad de los mismos surge de su firmeza en sede administrativa, por cualquiera de los eventos señalados en éste, de suerte que el solo ejercicio de las acciones contenciosas en su contra no afectan su obligatoriedad y fuerza ejecutoria. Esa situación especial del numeral 4º del artículo 829 transcrito pone de presente una tesis contraria a la que reclama la censura, cual es que el uso de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho sí impide la ejecutoriedad del acto administrativo demandado, de tal manera que ella surge una vez se dicte la sentencia que ponga fin a dicha acción, en caso de que no prosperen las pretensiones de la demanda, es decir, que no se declare la nulidad del acto.

Por lo anterior y, como bien lo señala el *a quo*, la prescripción de la acción de cobro se encuentra sometida a las especificaciones de los artículos 817 y 829 del Estatuto Tributario, esto es, que el término de los cinco (5) años debe contarse a partir de la ejecutoria del mencionado acto administrativo, es decir, el 28 de marzo del 2001, fecha de ejecutoria de la sentencia de segunda instancia, atendiendo a lo consagrado en el numeral 4 del artículo 829 *ibídem*, por ser la decisión definitiva de la acción incoada por la demandante contra el mismo, en tanto, para la fecha en que se libró el Mandamiento de Pago 302 0012 de 13 junio del 2005, no había operado el fenómeno de la prescripción.

Por lo anterior, es claro para la Sala que en el *sub judice* no operó la prescripción de la acción de cobro, razón por la cual se confirmará la sentencia impugnada.

CONCEPTO DIAN 48184 DEL 2005

¿Cuándo se entiende ejecutoriado el acto administrativo para que sirva de título ejecutivo base del proceso administrativo de cobro?

(...)

Así, a efectos de dilucidar la inquietud propuesta nos remitimos a lo dispuesto por el artículo 829 del Estatuto Tributario, el cual precisa los eventos en que el acto administrativo se entiende ejecutoriado y por ende sirve de título ejecutivo base del proceso administrativo de cobro.

Dispone el artículo 829 del Estatuto Tributario:

“EJECUTORIA DE LOS ACTOS. Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.
2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.
3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y
4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso. [...]”

De acuerdo con la citada disposición, para que los actos administrativos sirvan de fundamento al proceso de cobro coactivo deben siempre encontrarse debidamente ejecutoriados, lo cual ocurre, solamente, cuando se han cumplido los presupuestos allí indicados.

Por tanto, se trata de la ejecutoria formal en vía gubernativa y ello implica que ésta no siempre corresponda a una decisión definitiva para el caso, puesto que si existe posibilidad de discusión de la decisión administrativa en instancias judiciales y a ellas acude el interesado, será en últimas esta decisión, la judicial, la que una vez agotado el procedimiento respectivo debe acatarse y tendrá carácter de exigible desde la ejecutoria del fallo judicial respectivo que, a su turno, tendrá la calidad de título ejecutivo. No obstante, debe estarse a lo dispuesto en el artículo transcrito, en que claramente se prevén las etapas de vía gubernativa o de vía judicial en que se pregona la ejecutoria del acto.

En resumen, sin más exigencias, se considera ejecutado el acto en la vía gubernativa cuando en contra del mismo no proceda recurso alguno, cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma, cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa se hayan decidido en forma definitiva.

Cuando se trate de las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos referidas al acto administrativo reputado como título ejecutivo, que corresponden a las actuaciones para adelantar ante la jurisdicción contencioso administrativa, para hablar de ejecutoria se exige que éstas hayan sido efectivamente interpuestas y que se hayan decidido en forma definitiva.

Ahora bien, si de lo que se trata es de la práctica de medidas cautelares realizadas previamente a la ejecutoria del acto administrativo que sirve de fundamento al cobro coactivo, se debe tener en cuenta que el artículo 837 del Estatuto Tributario faculta al funcionario de cobro para realizar medidas cautelares previas a la iniciación del proceso coactivo, lo cual evidentemente equivale a decretar el embargo y secuestro previo al mandamiento de pago, sin perjuicio claro está, que conforme al párrafo de la citada disposición, el funcionario competente ordene su levantamiento cuando el deudor demuestre que se ha admitido demanda contra el título ejecutivo y que ésta se encuentra pendiente de fallo ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. También podrá levantarse el embargo cuando admitida la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo contra las resoluciones que fallan las excepciones y se ordena llevar adelante la ejecución, se presta garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado.

ARTÍCULO 829-1. EFECTOS DE LA REVOCATORIA DIRECTA. *En el procedimiento administrativo de cobro no podrán debatirse cuestiones que debieron ser objeto de discusión en la vía gubernativa.*

La interposición de la revocatoria directa o la petición de que trata el artículo 567, no suspende el proceso de cobro, pero el remate no se realizará hasta que exista pronunciamiento definitivo. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 105>

ARTÍCULO. EFECTOS DE LA REVOCATORIA DIRECTA. En el procedimiento administrativo de cobro, no podrán debatirse cuestiones que debieron ser objeto de discusión en la vía gubernativa.

La interposición de la revocatoria directa no suspende el proceso de cobro, pero el remate no se realizará hasta que exista pronunciamiento definitivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de octubre del 2009, expediente 16976.

Aunque el título ejecutivo es la liquidación oficial ejecutoriada (artículo 828 [2] del Estatuto Tributario) y la excepción de falta de ejecutoria del título tiene por objeto cuestionar la firmeza del mismo, en el proceso de cobro la demandante está cuestionando la legalidad de la liquidación oficial, pues a su juicio, ésta es nula porque se profirió estando en firme la declaración privada, dado que el emplazamiento para corregir no tuvo la virtualidad de suspender el término de firmeza de la declaración, por no haber sido notificado en debida forma. El análisis en mención no puede ser objeto del proceso de cobro, pues el artículo 829-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 105 de la Ley 6ª de 1992, prohíbe debatir, dentro del procedimiento administrativo de cobro, cuestiones que debieron ser objeto de discusión en la vía gubernativa, por cuanto para cobrar administrativamente una obligación fiscal, el título ejecutivo debe estar en firme. Si existen cuestionamientos en relación con los actos ejecutoriados que constituyen título ejecutivo, el interesado debe interponer los recursos administra-

tivos correspondientes y, posteriormente, si es del caso, acudir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa. En efecto, si una vez surtida la vía gubernativa, el deudor pretende discutir la legalidad de los actos administrativos ejecutoriados que le impongan la obligación de pagar una determinada suma de dinero a favor del fisco nacional o, lo que es lo mismo, cuestionar la validez misma del título ejecutivo en su contra, debe demandar tales actos en acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Además, si existe proceso administrativo de cobro, puede en el trámite del mismo proponer contra el mandamiento de pago la excepción de interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 831 [5] del Estatuto Tributario, pues se encuentra en discusión la legalidad del acto administrativo que sirve de título ejecutivo y es la Jurisdicción Contencioso Administrativa la que debe decidir si los actos administrativos en firme, y por ende, obligatorios (artículos 66 *ibidem*), deben o no continuar haciendo parte del ordenamiento jurídico. En el asunto *sub exámine*, se encuentra probado que el 2 de junio del 2000, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 0017, por la cual modificó la declaración de la actora de 1996 (fls. 122 a 125). También está acreditado que dicho acto se notificó el mismo día (aspecto que no fue objeto de controversia), y que se encuentra ejecutoriado por no haberse interpuesto contra el mismo recurso de reconsideración, tal y como expresamente lo certificó la DIAN (folios 122 y ss.). En consecuencia, se ajustaron a derecho los actos acusados, pues, no se configuró la excepción de falta de ejecutoria del título.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de septiembre del 2005, expediente 13609.

En el caso *sub exámine* se advierte que la DIAN inició proceso administrativo de cobro para obtener el pago de la sanción por no declarar, impuesta al actor mediante Resolución 488 de 1995, confirmada en reconsideración por Resolución 201 de 1996, lo que quiere decir que el título ejecutivo con base en el cual se libró el mandamiento de pago 0892 de 2000, era un acto administrativo ejecutoriado, en el cual se fijó una suma de dinero a favor del fisco nacional. A pesar de que existía título ejecutivo, en el trámite del proceso administrativo de cobro el actor propuso la excepción de falta del mismo, para lo cual, en contravención del artículo 829-1 del Estatuto Tributario, se limitó a discutir la legalidad de los actos por los que la DIAN le impuso la sanción por no declarar IVA por el 5 bimestre de 1993. Si consideraba que la sanción no se ajustó a derecho porque la actividad deportiva no está gravada con IVA, en lugar de cuestionar en el proceso de cobro la validez del título, debió acudir ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, con el fin de obtener de ésta un pronunciamiento sobre la legalidad de dicha actuación; no obstante, no aparece prueba en el expediente de que el actor hubiera ejercido la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la sanción en mención. En consecuencia, la excepción propuesta no estaba llamada a prosperar. Dado que en el asunto *sub exámine* había un título ejecutivo debidamente ejecutoriado y, por ende, la excepción de falta de título de ejecución no prosperó, se ajustó a derecho la resolución de la DIAN, por la cual se declaró no probada tal excepción. Así las cosas, y por las razones precisadas, se impone confirmar la providencia apelada.

CONCEPTO DIAN 46109

“Como lo ha expresado la doctrina, la revocatoria del acto es a su vez un acto de naturaleza constitutiva y no declarativa, como ocurre en el caso de la nulidad. En aquella se crean nuevas consecuencias jurídicas *ex nunc* hacia el futuro; en esta se extinguen o invalidan situaciones jurídicas *ex tunc*, o hacia el pasado. La revocación no tiene efecto retroactivo y en consecuencia perduran las situaciones jurídicas concretas que hubieren nacido al amparo del acto revocado. Este por haber sido retirado del mundo del derecho ya no producirá efectos en lo venidero, pero son válidos los que durante su existencia produjo”.

Posteriormente en concepto número 083323 del 2002 señaló:

“En relación con el tema, cuando la causal de revocatoria es la ausencia de legitimidad de lo actuado, el autor Héctor Escola, citado en Sentencia 5363 de abril 13 del 2000, proferida por el honorable Consejo de Estado acerca del control del acto de revocatoria, dice: “Cuando se trata de revocatoria directa por razones de legitimidad, produce efectos declarativos puesto que las cosas se retrotraen al estado anterior. Se trata de sacar del mundo jurídico un acto calificado de ilegal. Agrega que si la revocación se ha fundado en razones de ilegitimidad sus efectos se producirán *ex tunc*, es decir, desde la fecha de emisión del acto que ha sido revocado o que éste ha comenzado a producir sus resultados.

Este despacho reconoce la validez del anterior planteamiento doctrinal y jurisprudencial y lo acoge [...]”.

Los términos de la citada sentencia son:

“ [...]Cuando la revocación se ha fundado en razones de mérito u oportunidad no se desdice la legalidad del acto revocado; produce efectos constitutivos para el interesado, ya que lo coloca ante una situación nueva, dándole derecho, incluso, a ser indemnizado por los beneficios de que resulta privado o por los perjuicios que se deriven de la decisión de revocatoria”.

Cuando se trata de revocatoria por razones de legitimidad, produce efectos declarativos, puesto que las cosas se retrotraen al estado anterior. Se trata de sacar el mundo jurídico un acto calificado de ilegal.

“Si la revocación se ha fundado en razones de mérito, siendo constitutiva, producirá sus efectos *ex nunc*, o sea, a partir de la fecha de la revocación; en el caso de responder a razones de ilegitimidad, sus efectos se producirán *ex tunc*, es decir, desde la fecha de emisión del acto que ha sido revocado o en que este ha comenzado a producir sus resultados”.

“Consejo de Estado -Sección Primera, sentencia exp. 5363 - abril 13 del 2000- M. P. Olga Inés Navarrete”.

Sobre el tema, el tratadista Libardo Rodríguez en su libro *Derecho Administrativo General y colombiano* indica:

“Por otra parte, a pesar de que el Código no se refiere a los efectos de la revocación en cuanto al tiempo de vigencia del acto revocado, podríamos preguntarnos si la revocación produce efectos retroactivos o solo para el futuro. Al respecto, el derecho francés diferencia la abrogación, que es la revocación de los actos con efectos retroactivos, es decir, haciendo desaparecer el acto desde su nacimiento. Sobre este particular, nos parece que, dada la representación legal de la revocación en nuestro ordenamiento jurídico, debe tenerse en cuenta la causal que da lugar a ella. Así, si la revocación se basa en la causal de inconstitucionalidad o ilegalidad, sus efectos deben considerarse retroactivos, a semejanza de la declaratoria de nulidad decretada por juez. A su vez, si la revocación es por razones de oportunidad o inconveniencia, debe considerarse que solo produce efectos hacia el futuro”.

Igualmente, el doctor Carlos Ariel Sánchez Torres en su libro *Teoría del Acto Administrativo* señala:

“Pero según sea revocado el acto administrativo por legalidad o por conveniencia, tiene efectos jurídicos.

Si el acto es revocado por legalidad, los efectos de la revocatoria se retrotraen al pasado, al momento de la expedición del acto.

Si el acto es revocado por inconveniencia, los efectos de la revocatoria son hacia el futuro (igual sucede con la derogación de los actos administrativos)”.

Teniendo en cuenta la reciente jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina sobre el tema antes expuesta podemos concluir que, si un acto administrativo se expidió desconociendo la Constitución o la ley (artículo 69 Código Contencioso Administrativo) la administración puede revocarlo a solicitud de parte o de oficio y los efectos de la revocación serán *ex tunc*, o sea, retroactivos, porque las cosas se retrotraen al estado anterior, afectando situaciones que no se encuentren consolidadas, es decir, aquellas que al momento de preferirse la resolución de revocatoria se debatían o eran susceptibles de debatirse.

Por el contrario, cuando el acto administrativo es revocado porque no está conforme con el interés público o social o porque se causa un agravio injustificado a una persona, la revocación solamente producirá efectos hacia el futuro.

ARTÍCULO 830. TÉRMINO PARA PAGAR O PRESENTAR EXCEPCIONES. *Dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación del mandamiento de pago, el deudor deberá cancelar el monto de la deuda con sus respectivos intereses. Dentro del mismo término podrán proponerse mediante escrito las excepciones contempladas en el artículo siguiente.*

ARTÍCULO. TÉRMINO PARA PAGAR O PRESENTAR EXCEPCIONES. Dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación del mandamiento de pago, el deudor deberá cancelar el monto de la deuda con sus respectivos intereses. Dentro del mismo término podrán proponerse mediante escrito las excepciones contempladas en el artículo siguiente.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección “B”, 26 de junio del 2008, expediente 250002327000200601314-02.

Señala el apelante que el juzgado de primera instancia no pudo determinar quién recibió la correspondencia que contenía la citación para surtir la notificación personal del deudor, siguiendo lo previsto en el artículo 826 del E.T., por cuanto

no se lee quién recibió tal comunicación, por lo que, en este estado del proceso se permite aportar copia donde se puede observar que fue directamente el propietario del inmueble actual y para la época en que se generó la contribución de valorización quien recibió la notificación del mandamiento de pago.

[...]

Por lo tanto, el accionante como propietario del bien para la fecha en que se asigna la contribución de valorización y se libró el mandamiento de pago, debió intentar las excepciones dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación por correo y no después de más de cuatro (4) años.

Teniendo en cuenta la anterior circunstancia especial existente en el presente proceso, es claro para la Sala que el mandamiento de pago fue debidamente notificado, ya que el oficio de citación fue recibido por el propietario para la época en que se causó la contribución de valorización y, por tanto, las excepciones propuestas por el accionante el 7 de abril del 2006, son extemporáneas ya que fueron propuestas más de 4 años después de habersele notificado la existencia del mandamiento de pago por el no pago de la contribución de valorización.

Los argumentos de la sentencia de fecha 6 de octubre del dos mil cinco (2005) proferida por esta Sala, no es aplicable en el evento bajo estudio por cuanto aquí se encuentra que el ejecutado conoció directa y personalmente de la citación para la notificación personal del mandamiento de pago librado en su contra como poseedor del bien sobre el cual se dio la contribución por valorización.

Al respecto los artículos 826, 830 y 831 establecen:

[...]

Teniendo en cuenta las anteriores precisiones en el *sub judice* la administración notificó en debida forma el mandamiento de pago al accionante el 14 de julio del 2001, y como quiera que éste presentó las excepciones contra el mandamiento de pago sólo hasta el 7 de abril del 2006, es decir, después que han transcurrido más de cuatro (4) años, la Sala encuentra ajustado a derecho los actos administrativos demandados, a través de los cuales el Instituto de Desarrollo Urbano, IDU, rechaza por extemporáneas las excepciones propuestas.

De otra parte, es de advertir que al ser extemporáneas las excepciones propuestas, la Sala se releva el estudio de los demás cargos, que hacen referencia a las excepciones contra el mandamiento de pago.

En estos términos se ha pronunciado el honorable Consejo de Estado, en sentencia del honorable Consejo de Estado, con ponencia del doctor DANIEL MANRIQUE GUZMÁN, el veintidós (22) de septiembre del dos mil (2000), en los siguientes términos:

“El procedimiento administrativo de cobro coactivo se encuentra regulado en el título VIII del Estatuto Tributario, artículos 823 y s.s.

En cuanto al término para formular excepciones contra el mandamiento de pago, el artículo 830 es preciso en establecer que la ‘oportunidad’ para poder proponerlas es dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación del mandamiento de pago.

(...)

Ahora bien, en cuanto a la petición de prescripción de la acción de cobro formulada por el actor a través del escrito de mayo 7 de 1998 (fl. 17 c.a.) se observa que la misma fue extemporánea, de conformidad con lo establecido al efecto en el citado artículo 830 del Estatuto Tributario.

Al respecto y en oposición a lo aducido por el apelante, se observa que si bien el artículo 817 del Estatuto Tributario, perteneciente al título VII del citado Estatuto (extinción de la obligación tributaria) regula el término de la prescripción, no lo es menos que, como ya se dijo, en el *sub lite* se está en presencia de un proceso administrativo de cobro coactivo, dentro del cual existe una oportunidad para proponer las excepciones, como lo es la prescripción (art. 831-6 E.T.), y en el caso dicho medio exceptivo no fue formulado dentro del término previsto al efecto, por lo que no es posible que, como lo pretende el apelante, se reviva un término precluido a través de una petición.”

Por lo expuesto, la Sala da prosperidad al recurso de apelación interpuesto y revocará la sentencia apelada, en el sentido de denegar las pretensiones de la demanda.

ARTÍCULO 831. EXCEPCIONES. *Contra el mandamiento de pago procederán las siguientes excepciones:*

1. El pago efectivo.

2. *La existencia de acuerdo de pago.*
3. *La de falta de ejecutoria del título.*
4. *La pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo, hecha por autoridad competente.*
5. *La interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos, ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.*
6. *La prescripción de la acción de cobro, y*
7. *La falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió.*

PARÁGRAFO. Contra el mandamiento de pago que vincule los deudores solidarios procederán además, las siguientes excepciones:

1. *La calidad de deudor solidario.*
2. *La indebida tasación del monto de la deuda. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 84>*

ARTÍCULO. EXCEPCIONES. Contra el mandamiento de pago procederán las siguientes excepciones:

1. El pago efectivo.
2. La existencia de acuerdo de pago.
3. La de falta de ejecutoria del título.
4. La pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo, hecha por autoridad competente.
5. La interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos, ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.
6. La prescripción de la acción de cobro, y
7. La falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió.

PARÁGRAFO. Contra el mandamiento de pago que vincule los deudores solidarios procederán además, las siguientes excepciones:

1. La calidad de deudor solidario.
2. La indebida tasación del monto de la deuda.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de octubre del 2009, expediente 16970.

El artículo 64 del Código Contencioso Administrativo dispone que los actos administrativos que quedan en firme al concluir el procedimiento administrativo son suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar los actos necesarios para su cumplimiento. También prevé que la firmeza de tales actos es indispensable para la ejecución contra la voluntad de los interesados. La disposición anterior consagró la característica de ejecutoriedad de los actos administrativos,

en virtud de la cual, la administración puede imponerlos unilateralmente, mediante las actuaciones pertinentes. Y la sujetó a la firmeza de los mismos, es decir, a su carácter ejecutivo, la cual se da en los casos que señala el artículo 62 *ibídem*, esto es, cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (num. 1); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido (num. 2); cuando no se interpongan recursos o se renuncie expresamente a ellos (num. 3) y cuando haya lugar a la perención o cuando se acepten los desistimientos (num. 4). El artículo 828 del Estatuto Tributario señala que prestan mérito ejecutivo las liquidaciones privadas y sus correcciones (num. 1); las liquidaciones oficiales ejecutoriadas (num. 2); los demás actos administrativos ejecutoriados en los que se fijen sumas líquidas a favor del fisco (numeral 3); las garantías y cauciones prestadas a favor de la nación para afianzar el pago de obligaciones tributarias (num. 4) y las sentencias y demás decisiones ejecutoriadas que decidan demandas en relación con las obligaciones tributarias (num. 5). Por su parte, en concordancia con el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo, el artículo 829 del Estatuto Tributario dispone que se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, entre otras razones, cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso. Así, el mandamiento de pago de 24 de diciembre del 2003, con base en el cual se inició el proceso de cobro en contra del demandante, se libró para hacer efectivo el pago de las obligaciones por impuesto predial y CAR a cargo del actor, determinadas en la liquidación oficial 1461 de 26 de junio del 2003, la cual se encontraba debidamente ejecutoriada (folio 12), pues se había decidido, en forma definitiva, el recurso de reconsideración interpuesto contra la misma (artículos 720 del Estatuto Tributario y 62 del Código Contencioso Administrativo). Adicionalmente, no existe prueba en el expediente de que dicha liquidación oficial hubiera sido demandada ante la jurisdicción, por lo que, en efecto, se hallaba en firme.

Dicha excepción no está llamada a prosperar, porque los actos que se encuentran cuestionados ante la jurisdicción no son los de determinación del tributo, esto es, la liquidación oficial 1461 de 26 de junio del 2003, confirmada en reconsideración mediante Resolución 45 de 20 de noviembre del 2003, sino los actos que fijaron el avalúo catastral, que si bien tienen relación con dicha liquidación, pues la base gravable del impuesto predial es el avalúo catastral o el autoavalúo (artículo 44 de la Ley 44 de 1990), constituyen actos administrativos independientes de aquella y no fueron la base del mandamiento de pago, como erróneamente lo sostuvo el actor.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de octubre del 2009, expediente 16718.

Como lo sostiene la jurisprudencia de la Sala, el proceso de cobro coactivo no permite un cuestionamiento diferente, pues no tiene por finalidad declarar o constituir obligaciones o derechos, sino hacer efectivas, mediante su ejecución, las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la nación y a cargo de los contribuyentes. Entonces, la ejecución presupone un acto previo, denominado título ejecutivo, idóneo para el adelantamiento del proceso de cobro, que se inicia con la notificación del mandamiento de pago. En estos términos, el ámbito de la controversia dentro del proceso de cobro coactivo se circunscribe exclusivamente a las excepciones que podrían proponerse contra la orden de pago, enumerados en forma clara y taxativa en el artículo 831 del Estatuto Tributario, puesto que, en este proceso de cobro, no pueden debatirse cuestiones que debieron ser objeto de discusión en el proceso de determinación del tributo. Se parte entonces del presupuesto de que en relación con el origen, la causa, liquidación y vigencia de la obligación que se pretende cobrar a través de tal procedimiento, han sido agotadas previamente todas las etapas de discusión administrativa y no ser dable controvertir aspectos diferentes a aquellos dirigidos a enervar la eficacia del título ejecutivo. El actor no interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, sino el recurso extraordinario de revocación directa, decidido en la Resolución 900001 de 19 de enero del 2005 en el sentido de modificar la liquidación oficial excluyendo la sanción por inexactitud. El 10 de febrero del 2005 se expidió el mandamiento de pago, contra el cual no se propusieron excepciones. Sin embargo, el 2 de noviembre del 2005, la administración profirió la Resolución 500011 por la cual rectificó parcialmente el mandamiento de pago en el sentido de adecuarlo a la modificación efectuada a la liquidación oficial de revisión por la resolución que definió la revocación directa. El 25 de noviembre del 2005 se presentó escrito de excepciones contra el mandamiento de pago, que fueron desestimadas por medio de la Resolución 500005 del 22 de diciembre del 2005, y contra esta se interpuso recurso de reposición, desatado por la Resolución 600002 el 10 de febrero del 2006, confirmándola en todas sus partes. El deudor pretende discutir la legalidad de los actos administrativos ejecutoriados que le imponen la obligación de pagar una determinada suma de dinero a favor del fisco nacional, sin haber demandado dentro de la oportunidad tales actos en acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Además, dentro del proceso administrativo de cobro puede el deudor proponer contra el mandamiento de pago la excepción de interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 831 del Estatuto Tributario, cuando se encuentra en discusión la legalidad del acto administrativo que sirvió de título ejecutivo y, es la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la que debe decidir si los actos administrativos deben o no continuar haciendo parte del proceso de cobro. En el asunto *sub examine* el actor no podía impugnar el mandamiento de pago con argumentos dirigidos a cuestionar de fondo la actuación de la administración relacionada con el título que se cobra. Por lo tanto, se ajustaron a derecho las resoluciones por las cuales la DIAN declaró no probadas las excepciones propuestas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de octubre del 2009, expediente 16714.

La excepción así propuesta no está llamada a prosperar por varias razones: El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, que fijó el hecho generador del impuesto de industria y comercio, no desconoce abiertamente el artículo 336 de la Constitución Política, porque esta norma no exonera del impuesto las actividades que prestan las empresas departamentales que ejercen el monopolio de licores en su respectiva jurisdicción. De otra parte, lo que pretende la actora es revivir el análisis jurídico sobre la constitucionalidad y legalidad de la liquidación oficial de revisión 074 de 31 de marzo de 1999, con base en la cual se libró el mandamiento de pago que dio lugar a la actuación de cobro coactivo que aquí se discute, y que fue definido mediante sentencia de 12 de noviembre del 2003, exp. 13514, C. P. doctora María Inés Ortiz Barbosa. En dicha providencia el Consejo de Estado concluyó que la actuación demandada no transgredía los artículos 336 ni 362 de la Constitución, por cuanto el tributo *per se* no constituye apropiación de bienes o rentas del departamento, y señaló que la producción de licores es una actividad industrial sobre la cual la Ley 14 de 1983 no estableció exención o prohibición de gravamen con el impuesto de industria y comercio, pues no se relaciona en el artículo 39 *ibidem*. Igualmente, precisó que la misma ley gravó toda actividad industrial, sin excluir la de producción de licores y que si la voluntad del legislador hubiera sido la de exonerarla, lo habría dispuesto expresamente. Y concluyó que la empresa de Licores de Cundinamarca es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y estaba en la obligación de cumplir con el deber formal de presentar las declaraciones respectivas dentro de los plazos establecidos. Cabe precisar que dentro del presente proceso no puede discutirse la validez del título ejecutivo por razones propias del proceso de determinación del tributo, porque la finalidad del cobro coactivo es la efectividad de las obligaciones previamente definidas a favor de la nación y a cargo de los contribuyentes o responsables, no la declaración o constitución de las mismas, ni mucho menos la revisión de aspectos propios de la etapa de determinación del impuesto, como son los que atañen a los elementos de la obligación tributaria. Así las cosas, asistió razón al tribunal al negar las pretensiones de la demanda, dada la evidente improcedencia de la excepción de inconstitucionalidad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de agosto del 2009, expediente 16730.

De conformidad con el artículo 829-4 del Estatuto Tributario, la acción de nulidad y restablecimiento del acto administrativo que sirve de fundamento al cobro coactivo impide que ese acto tenga fuerza ejecutoria, la que sólo surge cuando se decida la respectiva demanda que no de prosperidad a la pretensión de anulación de ese acto. De allí que, en armonía con este precepto, el artículo 831, numeral 5, del Estatuto Tributario, consagre como una de las excepciones contra el mandamiento de pago la interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho. Cuando se demanda en acción de nulidad y restablecimiento del derecho los actos administrativos de determinación oficial de un impuesto, y la administración ha iniciado el proceso de cobro de ese tributo con base en tal título ejecutivo, la excepción que se debe proponer es la prevista en el numeral 5 del artículo 831 citado: “interposición de demanda de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo” o la de “falta de ejecutoria del título” (numeral 3 *ibidem*), pues no debe olvidarse que los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo se entienden ejecutoriados, “cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso” (artículo 829 Estatuto Tributario), y sólo es posible iniciar el proceso de cobro cuando los actos administrativos tienen carácter ejecutivo y ejecutorio, como se vio anteriormente.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección “A”, sentencia del 21 de mayo del 2008, expediente 250002327000200600522-02.

El anterior escrito denota que aun cuando se referencia como “Excepciones”, que es el medio de defensa del que dispone el ejecutado en esa oportunidad, no contiene ninguna de ellas como bien lo advierte el *a quo* en el fallo recurrido, lo que allí se solicita es que se limite el embargo en la proporción de que son propietarias las socias, e igualmente se limite el secuestro y la consignación de los cánones de arrendamiento en la proporción que legalmente corresponde a Nassar Pamela Montoya y Nassar Montoya María Camila, como socias de la sociedad enunciada, por lo que, al tratarse de un cobro coactivo, no procede en la instancia jurisdiccional el análisis de la excepción enunciada en la demanda, y en el recurso de apelación de “la calidad de deudor solidario e indebida tasación del monto de la deuda”.

En efecto, tal como lo ha definido el honorable Consejo de Estado, Sección Cuarta, no es viable formular por la vía contencioso administrativa excepciones que no fueron propuestas ante la administración. Es así como en la sentencia de 5 de septiembre del 2002, Magistrada Ponente doctora María Inés Ortiz Barbosa, expediente 12645, se dijo:

“... ”

Para resolver, precisa la Sala que el cobro coactivo por vía administrativa se regula en el título VIII del E.T. y mediante este proceso la administración puede cobrar concretamente las obligaciones fiscales exigibles con base en los títulos re-

señados en el artículo 828. De otro lado, el artículo 831 íb. expresamente señala las excepciones que pueden proponerse contra el mandamiento de pago y en el artículo 835 se determina que solo pueden ser demandadas ante la jurisdicción la resolución que decide las excepciones y la que desata el recurso de reposición en caso de ser interpuesto.

Pues bien, por tratarse de un proceso especial según la normatividad a que se hace referencia, es claro que la entidad competente para resolver las excepciones es la administración y esta jurisdicción lo es para determinar la legalidad de la actuación surtida.

Así las cosas, no es procedente formular por la vía contenciosa administrativa excepciones contra el título ejecutivo que no han sido propuestas ante la administración que, como se advirtió, es la competente para decidir sobre ellas.

No se trata entonces en el caso en estudio de la ausencia de presupuesto procesal de debido agotamiento de vía gubernativa como lo entendieron el tribunal y la apoderada de la administración, sino la falta de actuación administrativa susceptible de ser analizada y juzgada su legalidad en esta jurisdicción, razón por la cual se abstiene esta corporación de estudiar la excepción de falta de título ejecutivo y la mal llamada excepción de incumplimiento de términos procesales, que no se encuentra prevista en el señalado artículo 831 E.T.

...”!

En consecuencia, no se advierte la violación al debido proceso, sino la falta de actuación administrativa susceptible de ser analizada y juzgada su legalidad en esta jurisdicción.

Por lo demás, es de anotar que en el plenario no obra, ni lo refieren las partes, la respuesta de la administración al escrito del 20 de agosto del 2004, a que se ha hecho mención.

Ahora bien, para efecto de establecer la legalidad del oficio demandado, se hace necesario determinar la fecha en que se notificó el Mandamiento de Pago a Socios 207 de 1º de septiembre del 2003.

El artículo 826 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTÍCULO 826. Mandamiento de pago. El funcionario competente para exigir el cobro coactivo producirá el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento se notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez (10) días. Si vencido el término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En la misma forma se notificará el mandamiento ejecutivo a los herederos del deudor y a los deudores solidarios.

...”

De la norma transcrita se desprende, para el caso, que la notificación del mandamiento de pago a las deudoras solidarias se debe efectuar personalmente, previa citación para que comparezcan en un término de diez días y si vencido el término no comparecieron, se notificará por correo. En el *sub exámine* se envió citación a las señoras Nassar Montoya Pamela y Nassar Montoya María Camila, para que comparecieran a notificarse del Mandamiento de Pago Deudores Solidarios 207 de 01 de septiembre del 2003, a la Cra. 7 No. 29-34 piso 7 Ofc. 702 (dirección de la sociedad) (fls. 188 y189), y ante su no comparecencia, la administración procedió a enviar el referido acto a la sociedad por correo certificado, el 18 de septiembre del 2003 (fl. 302).

(...)

Así las cosas, la notificación del Mandamiento de Pago Deudores Solidarios 207 de 01 de septiembre del 2003 no se notificó el 18 de septiembre del 2003, como lo sostiene la administración.

Empero, el apoderado de las socias solidarias ha manifestado que éstas tuvieron conocimiento del mandamiento de pago el 18 de agosto del 2004, como consecuencia de la diligencia de secuestro de la bodega de propiedad de las mismas, y que en relación con este acto propuso la excepción de “la calidad de deudor solidario” con escrito radicado bajo el Número 70913 el 20 de agosto del año 2004 (fl. 13), lo que significa que se notificó por conducta concluyente del Mandamiento de Pago Deudores Solidarios 207 de 01 de septiembre del 2003, el 20 de agosto del 2004.

Establecido lo anterior, esto es, que el Mandamiento de Pago Deudores Solidarios 207 de 01 de septiembre del 2003 se notificó por conducta concluyente el 20 de agosto del 2004, es evidente que las excepciones propuestas el 16 de septiembre del 2005, a que se refiere el Oficio 00 30 172 07360 de 20 de septiembre del 2005, proferido por la división de cobranzas de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Personas Jurídicas, son extemporáneas, dado que el artículo 830 del Estatuto Tributario dispone que el deudor cuenta con 15 días siguientes a su notificación, para presentar excepciones, esto es, hasta el 8 de septiembre del 2004.

Por lo precedente, la Sala comparte la decisión del juzgado. En consecuencia, confirmará la sentencia recurrida.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – subsección “A”, sentencia del 25 de febrero del 2009, expediente 110013331042200600019-01.

Sobre el mérito ejecutivo del documento que sirve para el cobro coactivo el Consejo de Estado se ha pronunciado así:

Para la Sala, del artículo 828 del Estatuto Tributario se infiere que la prosperidad del cobro coactivo está fundada en el mérito ejecutivo del documento que sirve de fundamento o título para el respectivo cobro, siempre que él contenga una obligación clara y expresa que deba satisfacer el administrado por ser ésta exigible (artículo 68 del Código Contencioso Administrativo). Esta condición de exigibilidad está íntimamente relacionada con la ejecutoria del acto administrativo, de manera que si éste no cumple tal exigencia no puede iniciarse el cobro coactivo precisamente por falta de exigibilidad de la obligación, debido a su falta de firmeza. No obstante, para que el acto administrativo tenga vocación de ejecutoria, es requisito indispensable que el mismo esté en posibilidad de producir efectos jurídicos y sólo cumplen tal condición las decisiones de la administración que han sido dadas a conocer a los interesados a través del medio y condiciones de fondo y forma previstas en la ley para el efecto, esto es la notificación, cuya finalidad no es otra que ponerla en conocimiento de aquellos, para que puedan ejercer su derecho de defensa. Pero si el acto administrativo no se notifica al interesado en la forma, oportunidad y con las demás condiciones previstas en la ley, no produce efecto jurídico alguno y por lo tanto no puede quedar ejecutoriado, con mayor razón tratándose de obligaciones fiscales que solo pueden imponerse dentro del límite estricto de la ley cuando se produce el hecho generador de la obligación tributaria a menos, claro está, que el administrado dándose por enterado ejercite su derecho de defensa e interponga oportunamente los recursos gubernativos procedentes.

En este orden de ideas, es claro que la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo planteada por la parte ejecutada se ajusta a los términos del artículo 831 numeral 7 del ET.

De acuerdo con lo anterior, es claro que el fallo de primera instancia no es *extra petita* ni incongruente como se señala en la apelación, dado que el título ejecutivo está formado por la Resolución 384 de febrero 21 del 2002 y el certificado de la deuda, razón suficiente para que el *a quo* se pronunciara sobre la notificación y ejecutoria de los mismos a efectos de verificar la validez del mandamiento de pago, ya que para que este proceda se requiere que la obligación cumpla con los requisitos de ser clara, expresa y actualmente exigible. En el caso concreto no puede predicarse que se cumpla el último requisito citado, esto es, el de la exigibilidad, en cuanto que el título no se encuentra debidamente ejecutoriado.

ARTÍCULO 832. TRÁMITE DE EXCEPCIONES. *Dentro del mes siguiente a la presentación del escrito mediante el cual se proponen las excepciones, el funcionario competente decidirá sobre ellas, ordenando previamente la práctica de las pruebas, cuando sea del caso.*

ARTÍCULO. TRÁMITE DE EXCEPCIONES. Dentro del mes siguiente a la presentación del escrito mediante el cual se proponen las excepciones, el funcionario competente decidirá sobre ellas, ordenando previamente la práctica de las pruebas, cuando sea del caso.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 18 de octubre del 2007, expediente 15484.

Conforme al artículo 830 del Estatuto Tributario, dentro de los quince días siguientes a la notificación del mandamiento de pago, el deudor puede proponer contra el mismo las excepciones del artículo 831 ibídem. Y según el artículo 832, la DIAN tiene un mes, contado a partir del escrito de excepciones, para decidir las. La resolución que resuelve las excepciones puede ser recurrida en reposición, dentro del mes siguiente a su notificación y el recurso debe decidirse en el plazo de un mes, contado a partir de su interposición en debida forma (artículo 834 del Estatuto Tributario). Por su parte, el artículo 60 del Código Contencioso Administrativo, aplicable al trámite administrativo de cobro conforme al artículo 1º. El artículo en mención consagra la figura del acto administrativo ficto o presunto derivado del silencio negativo, que opera por el solo transcurso del término legal sin que la administración resuelva los recursos de reposición o apelación interpuestos en debida forma. Así, el silencio de la autoridad administrativa equivale a que la decisión fue adversa al administrado, y por tanto, confirmatoria del acto recurrido. El silencio administrativo negativo tiene como propósito no sólo sancionar a la administración negligente, sino conceder al administrado la garantía de demandar, junto con la decisión definitiva, el acto presunto que

la confirmó (artículo 135 del Código Contencioso Administrativo). Por tanto, dicho acto constituye una forma de agotar la vía gubernativa, presupuesto de procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. A pesar de que existe el acto presunto negativo de la decisión del recurso y que el mismo es objeto de control de legalidad, la administración conserva competencia para resolver expresamente la impugnación interpuesta, mientras no se haya acudido a la Jurisdicción Contencioso Administrativa (artículo 60 [3] del Código Contencioso Administrativo). Pues bien, la Sala, en consonancia con la jurisprudencia de la corporación, ha sostenido que la competencia de la administración para resolver expresamente los recursos, sólo cesa con la notificación del auto admisorio de la demanda, pues únicamente desde ese momento la autoridad tiene conocimiento de que el particular ha acudido a la jurisdicción. Sin embargo, en esta oportunidad precisa que la autoridad administrativa tiene competencia para resolver expresamente los recursos en vía gubernativa, hasta cuando se presente la demanda contra el acto definitivo y el ficto negativo que lo confirma, pues sólo en ese momento el interesado acude a la jurisdicción. Lo anterior, porque ante la falta de definición legal de la expresión “acudir ante la Jurisdicción en lo Contencioso Administrativo”, la misma debe entenderse en su sentido natural y obvio, es decir, con el alcance de ejercer el derecho de acción, mediante la presentación de la demanda ante la jurisdicción. Basta, pues, que el actor presente la demanda para que la administración pierda competencia para resolver expresamente los recursos que no decidió en tiempo. Así, acudir a los jueces no depende de si éstos admiten la demanda y mucho menos de si notifican el auto admisorio de la misma, sino de una conducta del administrado, quien tiene la carga de presentarla.

ARTÍCULO 833. EXCEPCIONES PROBADAS. *Si se encuentran probadas las excepciones, el funcionario competente así lo declarará y ordenará la terminación del procedimiento cuando fuere del caso y el levantamiento de las medidas preventivas cuando se hubieren decretado. En igual forma procederá, si en cualquier etapa del procedimiento el deudor cancela la totalidad de las obligaciones.*

Cuando la excepción probada lo sea respecto de uno o varios de los títulos comprendidos en el mandamiento de pago, el procedimiento continuará en relación con los demás sin perjuicio de los ajustes correspondientes.

ARTÍCULO. EXCEPCIONES PROBADAS. Si se encuentran probadas las excepciones, el funcionario competente así lo declarará y ordenará la terminación del procedimiento cuando fuere del caso y el levantamiento de las medidas preventivas cuando se hubieren decretado. En igual forma procederá, si en cualquier etapa del procedimiento el deudor cancela la totalidad de las obligaciones.

Cuando la excepción probada lo sea respecto de uno o varios de los títulos comprendidos en el mandamiento de pago, el procedimiento continuará en relación con los demás sin perjuicio de los ajustes correspondientes.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 1 de octubre del 2009, expediente 16974.

En el proceso de discusión de los actos que determinaron oficialmente el impuesto, se observa que la demandante, a través de su apoderado, en dos oportunidades solicitó al tribunal la expedición de la constancia sobre la existencia y trámite del proceso, pero sin que se pueda establecer en el expediente que tal constancia se haya expedido y entregado. (fl. 49) De acuerdo con lo anterior, se observa que, como lo señala la parte demandada en el acto acusado, la sociedad actora no cumplió con lo establecido en el artículo 833 del Estatuto Tributario, según el cual, las excepciones deben ser probadas y, por tanto, allegar la prueba que permita soportar su alegato. Si bien en esta sede se puede verificar la interposición de la demanda, tal situación no puede ser exigida respecto del funcionario ejecutor, por cuanto a éste no le fue probado en su momento tal hecho, razón por la cual se ajusta a derecho la decisión, que en relación con esta excepción, sustentó la decisión de la parte demandada en los actos que se cuestionan. De todas formas, esta corporación considera del caso señalar que el medio exceptivo propuesto por la demandante resulta posterior a la fecha del mandamiento de pago, toda

vez que éste fue expedido el 4 de abril del 2000 y la demanda se presentó en el Tribunal Administrativo del Meta el 25 de abril del mismo año.

Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 25 de octubre del 2006, expediente 15125.

Por lo anterior, no le asiste razón a la compañía aseguradora, pues la comprobación de una excepción no implica necesariamente la terminación del proceso administrativo de cobro coactivo. En el caso concreto, se declararon probadas las excepciones de “falta de ejecutoria del título” y “falta de título”, cuando se verificó que faltaba la constancia de ejecutoria de la resolución administrativa que declaró el incumplimiento, motivo por el cual la administración ordenó revocar el mandamiento de pago y solicitó a la División de Documentación de la Administración enviar copia debidamente ejecutoriada, la cual, una vez aportada, permitió a la administración librar nuevo mandamiento de pago, quedando debidamente constituido el título ejecutivo conforme al artículo 828 del E.T.

ARTÍCULO 833-1. RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO. *Las actuaciones administrativas realizadas en el procedimiento administrativo de cobro son de trámite y contra ellas no procede recurso alguno, excepto los que en forma expresa se señalen en este procedimiento para las actuaciones definitivas. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 78>*

ARTÍCULO. RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO. Las actuaciones administrativas realizadas en el procedimiento administrativo de cobro son de trámite y contra ellas no procede recurso alguno, excepto los que en forma expresa se señalen en este procedimiento para las actuaciones definitivas.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección “A”, sentencia del 23 de julio del 2008, expediente 250002327000200600545-02.

La Sala precisa que no todo acto que se profiera dentro del proceso administrativo de cobro es susceptible de control jurisdiccional, pues ello sólo es predicable frente a decisiones definitivas que creen, modifiquen o extingan una situación jurídica determinada, ya que de acuerdo con el artículo 833-1 del Estatuto Tributario, las actuaciones dentro de este proceso son de trámite. En este orden de ideas, dentro del proceso coactivo que adelanta la administración tributaria se profieren actos administrativos susceptibles de control judicial por expresa disposición legal, otros que crean, modifican o extinguen una situación jurídica diferente de la que se ejecuta, contra los que es posible ejercer el control de legalidad a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho; pero así mismo se profieren otros actos sobre los cuales no es procedente ejercer este control, por ser de trámite.

Así las cosas, es improcedente demandar el mandamiento de pago de 31 de marzo del 2003, por tratarse de un acto de ejecución que puede ser controvertido ante la administración mediante la formulación de excepciones para enervar el procedimiento de cobro; el acto administrativo de 15 de diciembre del 2004, por medio del cual se decretó el embargo del inmueble gravado por el IDU, acto que se limita a la ejecución de las decisiones tomadas dentro del proceso de cobro, los cuales constituyen operaciones administrativas, es decir, son actos que deben realizarse para que se cumpla un acto administrativo en firme.

En cuanto a la demanda contra la Resolución 1312 de 19 de marzo del 2002, por medio de la cual el Instituto de Desarrollo Urbano modificó el numeral 233920 de la Resolución 2500 de 30 de julio de 1997 –que asignó la contribución de valorización por beneficio local por el conjunto de obras viales en la zona Eje 1–, la Sala estima conveniente destacar que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho impetrada contra tal resolución se encuentra caducada, teniendo en cuenta que contra esa decisión no se interpuso el recurso procedente por la vía gubernativa. En efecto, a partir de la notificación de esa resolución que lo fue el 8 de abril del 2002 (fl. 57 v/to), se cuenta el término de caducidad que es de 4 meses para esta clase de acciones, por lo que la demanda presentada el 27 de enero del 2005 resulta a todas luces extemporánea, además, el acto complejo no fue demandado en su oportunidad legal.

[...]

La Sala considera oportuno aclarar que el procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino la de hacer efectivas, mediante su ejecución, las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la nación y a cargo de los contribuyentes. Entonces, la ejecución parte y requiere la existencia de un acto previo denominado título ejecutivo, el cual una vez exigible permite el adelantamiento de proceso de cobro, que se inicia con el mandamiento de pago.

Sobre el procedimiento para el cobro de la contribución de valorización, los artículos 14 del Decreto 1604 de 1964, 241 del Decreto 1333 de 1986 y 101 del Acuerdo 7 de 1987, en su orden establecen:

“Artículo 14. Para el cobro por jurisdicción coactiva de las contribuciones de valorización nacionales, departamentales, municipales y del Distrito Especial de Bogotá, se seguirá el procedimiento especial fijado por el Decreto-Ley 1735 de 17 de julio de 1964 y prestará mérito ejecutivo la certificación sobre existencia de la deuda fiscal exigible, que expida el jefe de la oficina a cuyo cargo está la liquidación de estas contribuciones o el reconocimiento hecho por el correspondiente funcionario recaudador.

En la organización que para el recaudo de las contribuciones de valorización establezcan la nación, los departamentos, los municipios y el Distrito Especial de Bogotá, deberán crearse específicamente los cargos de los funcionarios que han de conocer de los juicios por jurisdicción coactiva, tanto en primera como en segunda instancia. Dichos funcionarios quedan investidos de jurisdicción coactiva, lo mismo que los tesoreros especiales encargados de la recaudación de estas contribuciones”.

“ARTÍCULO 241. Para el cobro por jurisdicción coactiva de las contribuciones de valorización nacionales, departamentales, municipales y del Distrito Especial de Bogotá, se seguirá el procedimiento especial fijado por el Decreto-Ley 01 de 1984, artículo 252, y prestará mérito ejecutivo la certificación sobre la existencia de la deuda fiscal exigible que expida el jefe de la oficina a cuyo cargo está la liquidación de estas contribuciones o el reconocimiento hecho por el correspondiente funcionario recaudador.

En la organización que para el recaudo de las contribuciones de valorización establezcan la nación, los departamentos, los municipios y el Distrito Especial de Bogotá, deberán crearse específicamente los cargos de los funcionarios que han de conocer de los juicios por jurisdicción coactiva. Dichos funcionarios quedan investidos de jurisdicción coactiva, lo mismo que los tesoreros especiales encargados de la recaudación de estas contribuciones”.

“ARTÍCULO 101. COMPETENCIA DE JURISDICCIÓN COACTIVA. El cobro de la contribución de valorización por vía coactiva se hará a través de las divisiones de ejecuciones fiscales del IDU, de conformidad con las normas establecidas en el Código de Procedimiento Civil y demás normas pertinentes, una vez librada por la división de tesorería certificación sobre existencia de la deuda fiscal”. (Negrillas de la Sala).

Es decir, las normas remitían para el cobro de la contribución de valorización por jurisdicción coactiva, al procedimiento especial del Código Contencioso Administrativo, y éste a su vez, remite al proceso ejecutivo que trae el Código de Procedimiento Civil, sin embargo, por disposición de la Ley 788 de 27 de diciembre del 2002, dicho procedimiento ya no será el que se aplique para el cobro de la referida contribución, sino el procedimiento administrativo de cobro que trae el Estatuto Tributario Nacional, en virtud de lo señalado por el artículo 59 de la referida ley al disponer:

“Artículo 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.”

Si bien la contribución de valorización no tiene la connotación de impuesto, le es aplicable lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 del 2002, el aparte relacionado con la aplicación del procedimiento administrativo de cobro que trae el Estatuto Tributario Nacional, a los “demás recursos territoriales”, dentro de los cuales se encuentra la contribución de valorización.

En consecuencia, al cobro de la contribución de valorización le es aplicable el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, quedando vigente los otros aspectos como son: el documento que presta mérito ejecutivo para su cobro, esto es, la certificación sobre existencia de deuda fiscal.

La vía para controvertir el mandamiento de pago son las excepciones, las cuales se encuentran consagradas en el artículo 831 del Estatuto Tributario, así:

[...]

La sociedad propuso las excepciones de indebida notificación del mandamiento de pago y prescripción de la acción de cobro. En cuanto a la primera, la Sala observa que no se encuentra consagrada en el artículo 831 del Estatuto Tributario, por

lo que no procede su estudio, no obstante, se advierte que la demandante el 10 de junio del 2005 se notificó por conducta concluyente del mandamiento de pago de 31 de marzo del 2003, al proponer excepciones contra éste.

En cuanto a la excepción de prescripción, la Sala observa que el artículo 817 del Estatuto Tributario dispone:

“Artículo 817. Término de la prescripción. La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se hicieron exigibles. Los mayores valores u obligaciones determinados en actos administrativos, en el mismo término, contado a partir de la fecha de su ejecutoria.

La prescripción podrá decretarse de oficio o a solicitud del deudor.”

La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles, es decir, en el momento en que ésta debe ser cumplida, cuando el sujeto activo adquiere la facultad para demandar su pago.

El mandamiento de pago siempre debe sustentarse en un título ejecutivo debidamente ejecutoriado.

Ahora bien, sobre el título ejecutivo requerido para el cobro de la contribución por valorización, el honorable Consejo de Estado, Sección Quinta, con ponencia de la doctora María Nohemí Hernández Pinzón, se pronunció en sentencia de 6 de mayo del 2004, Expediente 11001-00-00-000-1997-2001-01, así:

“... ”

Ahora bien, en punto del cobro de la contribución por valorización, establecida por virtud del Decreto 1604 de 1966, el documento a través del cual la administración materializa y concreta en una suma cierta la obligación, es el certificado de que trata su artículo 14, que dispone:

“Para el cobro por jurisdicción coactiva de las contribuciones por valorización nacionales, departamentales, municipales y del Distrito Especial de Bogotá, se seguirá el procedimiento especial fijado por el Decreto - Ley 1735, de 17 de julio de 1964 y prestará mérito ejecutivo la certificación sobre existencia de la deuda fiscal exigible, que expida el jefe de la oficina a cuyo cargo está la liquidación de estas contribuciones o el reconocimiento hecho por el correspondiente funcionario recaudador”.

Así, se tiene que el título ejecutivo requerido para el cobro de la contribución por valorización tiene una naturaleza especial, se trata de un título ejecutivo complejo. Y lo es en atención a que se compone de dos documentos, uno el acto por medio del cual la administración establece la contribución misma, caracterizado por su matiz general e impersonal, puesto que apenas si habla de “los propietarios y/o poseedores materiales de los inmuebles económicamente beneficiados con la misma” (Resolución 663/1996 parte resolutive artículo 3º), y otro, el acto de carácter particular y concreto, referido a la certificación que expide la administración, fijando el monto de la obligación derivada de esa contribución y demás elementos que permiten establecer su carácter ejecutivo.

Lo anterior resulta ser más razonable si se observa que la administración no podría adelantar el cobro coactivo teniendo como título ejecutivo únicamente la Resolución 663 de 1996, puesto que no reúne los requisitos previstos tanto en el artículo 488 del CPC, como en el artículo 68 del CCA, para ser un título ejecutivo. Esa calidad tan solo la adquiere cuando la administración, prevalida del certificado previsto en el artículo 14 del Decreto Ley 1604 de 1966, precisa la persona del deudor, el monto de la obligación adeudada, los plazos, tasas de interés y demás elementos que traen claridad y exigibilidad a la obligación.

Pues bien, esa certificación que expide la administración materializando o llevando a términos precisos la obligación que por contribución por valorización se le adeuda, constituye un acto administrativo de contenido particular y concreto, que afecta los intereses de una persona en particular. Y es un acto administrativo porque con él la administración hace precisa la obligación de los asociados frente a la contribución respectiva, hasta allí puede discutirse en sede gubernativa la conformidad de esa actuación con la Ley.

“... ”

De acuerdo con lo expuesto, el origen natural de la obligación es la Resolución 2500 de 30 de julio de 1997, proferida por la subdirección legal del Instituto de Desarrollo Urbano, por medio de la cual se asigna la contribución de valorización por beneficio local correspondiente al conjunto de obras de la zona eje 1 y la Resolución 1312 de 19 de marzo de 2002, que la modifica, y ordena el pago de la contribución de valorización por la suma de \$13.629.389.000, historia que recoge el Certificado 15786 de 27 de marzo del 2003, al cual y por esta razón, le confiere la ley el carácter de título ejecutivo.

El citado título ejecutivo sirvió de fundamento para la expedición del mandamiento de pago de 31 de marzo del 2003, en contra de PROMOCENTRA LTDA. o del titular del derecho de dominio del inmueble que nos ocupa.

De acuerdo con el artículo 818 del Estatuto Tributario, el término de prescripción se interrumpe con la notificación del mandamiento de pago.

En el *sub exámine*, la obligación ejecutada no se hizo exigible cuando se expidió la Resolución 2500 de 30 de julio de 1997, como lo considera la parte demandante, sino en la fecha en que se expidió la Certificación 15786, es decir, el 27 de marzo del 2003, de manera que la prescripción operaba el 27 de marzo del 2008, por lo que el término prescriptivo fue interrumpido con la notificación por conducta concluyente del mandamiento de pago, que lo fue el 10 de junio del 2005 (fl. 67), punto frente al cual no existe discusión. Así las cosas, no operó la prescripción de la acción de cobro con respecto a la contribución de valorización asignada al predio ubicado en la avenida carrera 13 No. 200-51 de la ciudad de Bogotá D.C.

En este sentido se pronunció el honorable Consejo de Estado, Sección Quinta, en sentencia de 13 de julio del 2007, Magistrada Ponente doctora María Nohemí Hernández Pinzón, expediente 02524-01, en los siguientes términos:

“... ”

2.1. Excepción de prescripción de la acción de cobro.

El apoderado del ejecutado fundamenta esta excepción aduciendo que en virtud del artículo 817 del Decreto 624 de 1989, la acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en cinco (5) años a partir de que se hicieron exigibles, y como en el presente caso ello ocurrió el 17 de julio de 1996, la acción se encuentra prescrita, toda vez que según el artículo 818 del mismo estatuto, la prescripción se interrumpe con la notificación del mandamiento ejecutivo, lo que en este asunto no ha ocurrido, ya que el juez décimo civil del circuito de Medellín en sentencia de tutela dejó sin efectos todo lo actuado en el proceso de jurisdicción coactiva a partir de la notificación del mandamiento de pago. Circunstancia que igualmente produce el decaimiento del acto administrativo base de ejecución. (fls. 285-288)

“... ”

El cómputo del término de prescripción parte del momento en que la obligación se haya hecho exigible, como lo contempla el Código Civil en su artículo 2535, inciso 2. Tal momento permite compeler al deudor, con el auxilio de la jurisdicción, para que concurra a la satisfacción de la prestación debida, bien sea que haya sido sometida a plazo o condición o, que haya nacido pura y simple.

Atendiendo que en el caso bajo estudio la obligación ejecutada corresponde a la contribución por valorización que adeuda la sociedad Inversiones Saldarriaga Franco y Cia. S.C. al departamento de Antioquia, la cual constituye un gravamen real y personal impuesto a los propietarios y/o poseedores de los inmuebles que se benefician con las obras de interés público ejecutadas por la nación, los departamentos, municipios o cualquier otra entidad de derecho público, se establece que por tratarse de una obligación fiscal, las normas que rigen la prescripción extintiva de la acción de cobro de dicha obligación, son las contenidas en el Decreto 624 de 30 de marzo de 1989 o Estatuto Tributario, así mismo lo consideró la Sección Quinta en fallo de 19 de febrero del 2004, radicación 110010000000199702001-01, en el que se expresó:

“Para determinar cuál codificación gobierna la prescripción del título ejecutivo base de la presente acción, resulta apropiado denotar que la obligación contenida en el certificado 1523 de 1997 emana de la contribución por valorización derramada en un inmueble de la señora ANA PATRICIA GARCÉS POSADA, situación que por sí misma demuestra la existencia de una obligación tributaria, cuya extinción por prescripción no se rige por los dictados del Código de Comercio, sino por las normas especiales del Estatuto Tributario.”

Pues bien, el Estatuto Tributario en sus artículos 817 y 818 regula la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, así:

“... ”

Entonces por disposición expresa de estas normas aplicables a las obligaciones derivadas de la contribución por valorización, el fenómeno de la prescripción extintiva de la acción de cobro de obligaciones fiscales opera cuando han transcurrido más de cinco (5) años desde que se hicieron exigibles sin que se hayan ejecutado, y el término prescriptivo se interrumpe entre otros aspectos, con la notificación del mandamiento de pago.

De manera pues, que para el estudio de la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, primero debe determinarse el momento en que se hicieron exigibles, para luego establecer si operó dicho fenómeno por haber transcurrido más de cinco (5) años sin que se hubiera interrumpido con la notificación del mandamiento de pago, o si por el contrario, el término prescriptivo fue interrumpido por haberse notificado el mandamiento ejecutivo antes de que transcurriera el mencionado término.

Descendiendo al caso en concreto, se tiene que el título ejecutivo base de ejecución se encuentra compuesto por:

a) Resolución 422 del 28 de mayo de 1996 expedida por el gobernador del departamento de Antioquia, a través de la cual distribuyó las contribuciones por valorización con motivo de la ampliación, rectificación y pavimentación de la carretera “Bolombolo-Santa Fe de Antioquia”, y aprobó la liquidación del gravamen que aparece en cuadro adjunto, en el cual se encuentra relacionada la sociedad Inversiones Saldarriaga Franco y Cia. S.C. por la valorización vertida a un inmueble de su

propiedad, a quien se le fijó un valor de sesenta y dos millones cuatrocientos quince mil quinientos cincuenta y tres pesos m/l (\$62.415.553.00). (fls. 3-9).

b) Resolución 1266 de 15 de octubre de 1996, por la cual se aclaró la Resolución 0422 de 28 de mayo de 1996, entre otras, en cuanto a los plazos y formas de pago. (fls. 10-12).

c) Certificado 1.230 de 11 de abril de 1997 expedido por la directora del Departamento Administrativo de Valorización de Antioquia, mediante el cual declaró que "INVERSIONES SALDARRIAGA FRANCO Y CIA. S.C. debe (n) al departamento de Antioquia, Departamento Administrativo de Valorización, a partir del día de 17 de julio de 1996 la suma de sesenta y dos millones cuatrocientos quince mil quinientos cincuenta y tres pesos m/l (\$62.415.553.00) por concepto de capital más intereses por mora en el pago de mismo, liquidados al uno y medio por ciento mensual (1,5%) durante el primer año de mora y al dos por ciento (2%) mensual de ahí en adelante...". (fl. 1).

Vistos los actos administrativos que conforman el título ejecutivo base de ejecución, para la Sala es evidente que la obligación, con carácter coactivo, solamente existe y se hace exigible cuando se expide el certificado 1.230 de 11 de abril de 1997, ya que es a través de él como se instrumentaliza o materializa; en efecto, pese a que la obligación haya nacido anteladamente, tan solo se hace exigible con su incorporación en dicha certificación, habida consideración que por disposición del artículo 71 del Decreto 1394 de 1970 este documento es el que finalmente presta mérito ejecutivo para efectos de su cobro coactivo:

"ARTÍCULO 71. Para los efectos del ejercicio de la jurisdicción coactiva contra los deudores morosos por concepto de contribuciones de valorización distribuidas por la Dirección General de Valorización, prestará mérito ejecutivo, de conformidad con el artículo 14 del Decreto Legislativo 1604 de 1966, la certificación sobre la existencia de la deuda fiscal exigible..."

Así también lo prevé el artículo 241 del Decreto 1333 de 1986, "Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal", que contempla:

...

Además, una obligación deviene exigible en la medida que el acreedor tenga en sus manos los instrumentos necesarios para reclamar ante la jurisdicción el mandamiento para hacer efectivo el pago de la misma, convocando en juicio y obligando a su deudor al cumplimiento de la prestación debida. Ello se logra contando con la existencia de un documento que preste mérito ejecutivo, el cual debe ofrecer la propiedad de su exigibilidad, vale decir, que estando sometido a plazo o a condición, se haya cumplido lo uno o lo otro, o habiendo nacido la obligación de manera pura y simple (no modal), se hace exigible inmediatamente.

Por lo tanto, la obligación ejecutada no se hizo exigible el 17 de julio de 1996, como lo considera el apoderado de la parte ejecutada, sino en la fecha en que se expidió el certificado 1.230, es decir el 11 de abril de 1997, de manera que la prescripción operaba el 12 de abril del 2002 (5 años según el Estatuto Tributario), por lo que se procede a evaluar si el término prescriptivo fue interrumpido con la notificación del mandamiento de pago, o si por el contrario, no se interrumpió, y por ello operó dicho fenómeno en el presente caso.

..."

Por lo precedente, la Sala comparte la decisión del juzgado en cuanto se declaró inhibido para proferir un pronunciamiento de fondo sobre la solicitud de nulidad del mandamiento de pago de 31 de marzo del 2003, de la Resolución 1312 de 19 de marzo del 2002 y del acto administrativo de 15 de diciembre del 2004, y negó las súplicas de la demanda en lo que tiene que ver con la solicitud de nulidad del acto administrativo de 23 de septiembre del 2005, proferido por el Instituto de Desarrollo Urbano. En consecuencia, confirmará la sentencia de 11 de septiembre del 2007, proferida por el Juzgado Treinta y Nueve Administrativo del Circuito de Bogotá D.C.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", 30 de julio del 2008, expediente 2500023270002005 01347-02.

Previo análisis de la controversia la Sala advierte que el mandamiento de pago 00411 de 29 de diciembre del 2004, respecto del cual también se solicita pronunciamiento de nulidad en la demanda, es un acto de trámite no susceptible de control de legalidad por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en los términos previstos en el artículo 85 del CCA, en concordancia con el artículo 833-1 del E.T, por lo que respecto de dicho acto habrá de declararse inhibida para decidir sobre la pretensión de nulidad.

ARTÍCULO 834. RECURSO CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE DECIDE LAS EXCEPCIONES. *En la resolución que rechaza las excepciones propuestas se ordenará adelantar*

la ejecución y remate de los bienes embargados y secuestrados. Contra dicha resolución procede únicamente el recurso de reposición ante el jefe de la División de Cobranzas, dentro del mes siguiente a su notificación, quien tendrá para resolver un mes, contado a partir de su interposición en debida forma. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 80>

ARTÍCULO. RECURSO CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE DECIDE LAS EXCEPCIONES.

En la resolución que rechace las excepciones propuestas se ordenará adelantar la ejecución y remate de los bienes embargados y secuestrados. Contra dicha resolución procede únicamente el recurso de reposición ante el funcionario competente dentro de la administración territorial, dentro del mes siguiente a su notificación, quien tendrá para resolver un mes, contado a partir de su interposición en debida forma.

En este acto administrativo se debe informar expresamente el recurso procedente y el funcionario competente ante el cual se debe presentar. En este caso no operará el silencio administrativo positivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de octubre del 2009, expediente 16976.

Sea lo primero precisar que respecto a la resolución que resolvió las excepciones, debe entenderse agotada la vía gubernativa, toda vez que contra la misma sólo procedía el recurso de reposición (artículo 834 del Estatuto Tributario), el cual no es obligatorio (artículos 51 y 63 del Código Contencioso Administrativo). El artículo 64 del Código Contencioso Administrativo dispone que los actos administrativos que quedan en firme al concluir el procedimiento administrativo son suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar los actos necesarios para su cumplimiento. También prevé que la firmeza de tales actos es indispensable para la ejecución contra la voluntad de los interesados. La disposición anterior consagró la característica de ejecutoriedad de los actos administrativos, en virtud de la cual la administración puede imponerlos unilateralmente, mediante las actuaciones pertinentes. Y la sujetó a la firmeza de los mismos, es decir, a su carácter ejecutivo, la cual se da en los casos que señala el artículo 62 ibídem.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de diciembre del 2007, expediente 16161.

Para la Sala, si bien es cierto que en la resolución que decidió las excepciones propuestas en contra del mandamiento de pago, se indicó que procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profiere, a renglón seguido se señaló que el procedimiento a seguir es el descrito en el artículo 834 del Estatuto Tributario, en el cual se prevé expresamente quién es la autoridad competente para resolverlo. Por otra parte, mediante escrito radicado el 13 de enero del 2004, el demandante presentó el aludido recurso de reposición, dirigido a la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Personas Naturales de Bogotá. La administración, atendiendo al procedimiento descrito en el artículo 834 del E.T. estudió de fondo el recurso y mediante la Resolución 400001 del 3 de febrero del 2004, proferida por la jefe de la División de Cobranzas, lo resolvió confirmando el acto administrativo recurrido. La Sala observa que la administración informó el recurso que procedía contra la resolución que falló las excepciones propuestas, el cual fue interpuesto y resuelto en tiempo, razón por la cual no se evidencia violación al debido proceso, toda vez que a administración obró conforme al procedimiento legalmente establecido en el artículo 834 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de mayo del 2001, expediente 12166.

El artículo 834 del Estatuto Tributario dispone que contra la resolución que rechace las excepciones propuestas y ordene seguir adelante la ejecución procede el recurso de reposición ante el jefe de la División de Cobranzas dentro del mes siguiente a su notificación, quien tendrá para resolver un mes, contado a partir de su interposición en debida forma. Al respecto se observa que, en oposición a lo entendido por la parte actora y apelante, la citada norma no le otorga expresamente efectos positivos al silencio de la administración, sin que sea posible extender dichos efectos como lo pretende la demandante. En efecto, como ya se dijo, el ámbito de aplicación de la figura del silencio administrativo positivo se encuentra

limitado o restringido solamente a los casos expresamente previstos en disposiciones especiales como las contenidas en los artículos 734 y 738-1 del Estatuto Tributario, pues de lo contrario, se desconocería lo establecido al respecto por el legislador en el artículo 41 del Código Contencioso Administrativo

ARTÍCULO 835. INTERVENCIÓN DEL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. *Dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, sólo serán demandables ante la Jurisdicción Contencioso - Administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución; la admisión de la demanda no suspende el proceso de cobro, pero el remate no se realizará hasta que exista pronunciamiento definitivo de dicha jurisdicción.*

ARTÍCULO. INTERVENCIÓN DEL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, sólo serán demandables ante la Jurisdicción Contencioso - Administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución; la admisión de la demanda no suspende el proceso de cobro, pero el remate no se realizará hasta que exista pronunciamiento definitivo de dicha jurisdicción.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre del 2009, expediente 17426.

En la contestación de la demanda se adujo que estas decisiones, además de no estar contempladas dentro de las actuaciones sujetas al control de la jurisdicción a que se refiere el artículo 835 del Estatuto Tributario, no son definitivas sino preparatorias de la decisión final de la administración, de modo que no pueden ser objeto de pronunciamiento judicial porque no ponen fin al proceso de cobro. Pues bien, de conformidad con el citado artículo 835 del Estatuto Tributario, en el proceso de cobro administrativo coactivo sólo son demandables ante la Jurisdicción Contenciosa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución. A su vez, el artículo 833-1 *ibidem* establece que las actuaciones administrativas realizadas en el marco de este procedimiento son de trámite y contra ellas no procede recurso alguno. No obstante, la Sala ha sostenido que el control jurisdiccional se amplía a actuaciones que, sin ser las señaladas por el referido artículo, pueden constituir decisiones diferentes a la simple ejecución de la obligación tributaria, porque crean una obligación distinta, como es el caso de la liquidación del crédito o de las costas. Así se ha querido dar protección jurídica a controversias independientes originadas en la aplicación de normas tributarias especiales, recientes, o posteriores a la expedición y notificación de las resoluciones que fallan las excepciones. En ese sentido, también se ha sostenido que a falta de norma en el sistema tributario específico para las actuaciones administrativas posteriores a tales providencias, proceden las pertinentes del Código de Procedimiento Civil, como las relativas al embargo, el secuestro y el remate de bienes –aprobación y cumplimiento–, “por ello, siendo el auto de aprobación de la diligencia de remate –artículo 530 del CPC– susceptible del recurso de apelación –art. 538 *ibidem*–, puede dar lugar a controversias ante la administración y por ende ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo”. Conforme al criterio jurisprudencial expuesto, en el caso *sub examine*, de los actos que se demandan, sólo es enjuiciable el auto aprobatorio del remate 606-001 de 24 de mayo del 2007 y la resolución que lo confirmó, 002 de 15 de junio del 2007. Los demás, en cuanto resolvieron unas solicitudes de nulidad del proceso de cobro que no le ponen fin al mismo, son de trámite y, por ende, no son susceptibles de ser demandados ante esta jurisdicción. Además, tales actuaciones no crean, modifican ni extinguen una obligación diferente de la que se ejecuta, por lo que en su contra no cabe el control jurisdiccional excepcional que ha aceptado la Sala.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de octubre del 2009, expediente 16970.

Decisiones en igual sentido: expediente 16714.

De conformidad con el artículo 835 del Estatuto Tributario, dentro del proceso de cobro coactivo sólo son demandables ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante

la ejecución. A su vez, el artículo 833-1 *ibidem* establece que las actuaciones administrativas realizadas dentro de este procedimiento son de trámite, y contra ellas no procede recurso alguno. Sin embargo, la Sala ha sostenido que el control jurisdiccional se amplía a actuaciones que, sin ser las señaladas por el artículo 835 del Estatuto Tributario, pueden constituir decisiones diferentes a la simple ejecución de la obligación tributaria, porque crean una obligación distinta, como es el caso de la liquidación del crédito o de las costas. Así se ha querido dar protección jurídica a controversias independientes originadas en la aplicación de normas tributarias especiales, recientes o posteriores a la expedición y notificación de las resoluciones que fallan las excepciones. En el caso *sub exámine* el actor solicitó la nulidad del mandamiento de pago de 24 de diciembre del 2003, acto que no puede ser objeto de pronunciamiento jurisdiccional, porque es de trámite, dado que no pone fin al proceso de cobro, pues por el contrario, con él se da inicio al mismo. Igualmente, el mandamiento no crea, modifica o extingue una obligación diferente a la que se ejecuta, por lo que, se insiste, respecto del mismo no cabe el control jurisdiccional excepcional que ha aceptado la Sala. En consecuencia, y por cuanto sólo son demandables en acción de nulidad y restablecimiento del derecho los actos definitivos (artículos 50 y 135 del Código Contencioso Administrativo), no es posible proferir fallo de fondo en relación con la petición de nulidad del mandamiento de pago.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 7 de mayo del 2009, expediente 16149.

La DIAN por medio del oficio 00-031-061-814 de 30 de mayo del 2003 (primer acto demandado) negó la solicitud de desembargo porque el NIT con que habían registrado las inversiones embargadas era el de la Concesionaria del Magdalena Medio S.A. Cuando la Unión Temporal recurrió este acto, la administración rechazó el recurso por improcedente ya que no era una decisión de fondo. Ahora bien, al contrario de lo señalado por la DIAN, el oficio mencionado responde de manera definitiva la solicitud de la contribuyente, constituye una manifestación de la voluntad administrativa que produce efectos jurídicos para la actora, en el sentido de que se niega a restituir las sumas correspondientes a los títulos, que a su juicio, fueron indebidamente embargados, lo cual impedía seguir con esta actuación. Se trata por tanto de un acto administrativo definitivo frente al cual procedía la vía gubernativa y era susceptible de control jurisdiccional, como lo decidió el tribunal. De otra parte, la controversia versa sobre actos administrativos dictados dentro de un proceso de cobro coactivo, que si bien no son las resoluciones que fallan excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, señaladas por el artículo 835 del Estatuto Tributario como las únicas demandables ante la jurisdicción, la Sala ha considerado que tales actos sí son susceptibles de control judicial, pues existen ciertas decisiones de la administración en este tipo de procesos que los administrados pueden controvertir y que, de no ser así, quedarían desprovistas de tutela jurídica y de control jurisdiccional. En efecto, con este criterio se pretende dar protección jurídica a controversias independientes originadas en la aplicación de normas tributarias especiales o recientes, o las surgidas con posterioridad a la expedición y notificación de las 'resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución', esto es, aquellas que surgen por actuaciones como los embargos de que trata el artículo 86 de la Ley 6ª de 1992 (ad. art. 839-1, E.T.), o el remate de bienes del ejecutado, la aprobación del mismo, su cumplimiento y el pago al acreedor, situaciones a las que a falta de norma en el sistema tributario específico, cabe aplicar las pertinentes del Código de Procedimiento Civil, conforme a lo previsto por los artículos 839-2 y 840 del Estatuto Tributario. De acuerdo con lo anterior, el oficio por medio del cual se negó la solicitud de desembargo es un acto definitivo y enjuiciable a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, como fue la ejercida por la actora.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 15 de noviembre del 2007, expediente 16000.

Relacionados los anteriores elementos fácticos, la Sala encuentra que el acto administrativo enjuiciado [Res. 200004 sep-01-03], constituye una manifestación de voluntad de la administración tendiente a la modificación y revocatoria parcial de unos mandamientos de pago, previa anulación del acto que ordenada seguir adelante con la ejecución, con el fin de precisar las obligaciones tributarias a cargo de la sucesión de Luis Guillermo Piñeros Nivia. De tal manera que si bien el artículo 835 del Estatuto Tributario dispone que sólo son demandables ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, esta corporación ha dado curso a demandas contra otros actos administrativos diferentes, en la medida que constituyan decisiones de fondo diferentes de la simple ejecución de la obligación tributaria. Por ende, es susceptible de control judicial pues se ha considerado en anteriores oportunidades que ciertas decisiones de la administración en los procesos de cobro coactivo que los administrados pueden controvertir y que, de no ser así, quedarían desprovistas de tutela jurídica y de examen jurisdiccional.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de noviembre del 2005, expediente 13838.

"El artículo transcrito sugiere en principio que la actuación impugnada sería solamente aquella que contuviera la decisión de las excepciones con la correspondiente orden de seguir adelante la ejecución debido a la conjunción copulativa "y", sin embargo, según el Diccionario de la Lengua Española, ésta coordina aditivamente una oración con otra, o elementos análo-

gos de una misma oración gramatical, de lo cual puede deducirse que no se trata de una sola posibilidad de hecho sino de dos unidas a las cuales se aplica la misma consecuencia jurídica, esto es, ser demandables ante la jurisdicción. Este aserto se confirma si se tiene en cuenta que el texto de la disposición habla de "las resoluciones" que fallan las excepciones, cuando es claro que en el proceso de cobro administrativo coactivo existe una etapa preclusiva para enervar el mandamiento de pago mediante ese medio de defensa, por lo que no puede considerarse que existan varias de ellas que las decidan y más bien sí puede ocurrir que al no formularse aquellas debidamente, el funcionario ejecutor deba ordenar seguir adelante la ejecución, caso en el cual, aunque no proceda recurso alguno según el artículo 836 citado, ha de entenderse respecto de los propios de la vía gubernativa, mas no en relación con la vía de acción, pues en ambos casos (con excepciones interpuestas o no), son actuaciones definitivas que culminan un procedimiento administrativo y por ende susceptibles de impugnación ante esta jurisdicción" (resaltado fuera de texto). La anterior interpretación difiere de la realizada por el *a quo*, toda vez que en el fallo impugnado consideró que la letra "y", en la frase analizada, cumple una función copulativa, por lo que concluyó que el artículo 835 del Estatuto Tributario se refiere únicamente a la resolución que falla las excepciones y ordena llevar adelante la ejecución, sin que sea posible demandar la resolución que no resuelve excepciones. De acuerdo con el criterio jurisprudencial expuesto, concluye la Sala que, si el ejecutado no propone las excepciones dentro de la oportunidad que le concede la ley, el acto que ordena seguir adelante la ejecución puede ser objeto de control jurisdiccional, sin que en la demanda pueda alegar hechos que pudieron ser propuestos como excepción ante la administración.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "A", 30 de julio del 2008, expediente 250002327000200700184-01.

La Sala se referirá en primer lugar a la excepción de inepta demanda que plantea la entidad demandada y que hace consistir en que, como los actos demandados no son de aquellos contemplados en el artículo 835 del E.T (resoluciones que fallan las excepciones) no procede la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra ellos. Al respecto el Consejo de Estado ha dicho:

De tal manera que si bien el artículo 835 del Estatuto Tributario dispone que sólo son demandables ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, esta corporación ha dado curso a demandas contra otros actos administrativos diferentes, en la medida que constituyan decisiones de fondo diferentes de la simple ejecución de la obligación tributaria.

Por ende, es susceptible de control judicial, pues se ha considerado en anteriores oportunidades que ciertas decisiones de la administración en los procesos de cobro coactivo que los administrados pueden controvertir y que de no ser así quedarían desprovistas de tutela jurídica y de examen jurisdiccional.

[...]

Ahora bien, respecto de la anterior actuación, la Sala encuentra que si bien es cierto el demandante señala dentro de las peticiones de la demanda la declaratoria de nulidad de la Resolución 001 del 9 de abril del 2007 y su confirmatoria la 311-002 de mayo 14 del 2007, en las normas violadas y concepto de la violación de su demanda no señala razón o motivo de vulneración por parte de la administración, lo que dará lugar a que declare probada la excepción de inepta demanda respecto de los citados actos objeto de demanda que negaron la nulidad del proceso desde el auto que dio traslado del avalúo del inmueble de la calle 71 A No. 14-34/38/58.

[...]

La administración adujo en la Resolución 003 de mayo 3 del 2007 que rechazó de plano la solicitud de revisión, que la solicitud de nulidad de la actuación no es el mecanismo de impugnación que pueda debilitar el acto administrativo por el cual se da traslado del avalúo. Estimó que la posible nulidad planteada por el actor se saneó a la luz del parágrafo del artículo 140 del CPC y que la misma no está contemplada en forma taxativa en el citado artículo, en concordancia con lo establecido en el artículo 849-1 del E.T. Adicionalmente señaló que conforme al artículo 866 del E.T. la administración puede corregir los errores de transcripción en que incurra en sus providencias en cualquier tiempo.

La sociedad interpuso recurso de reposición contra la anterior decisión, el cual fue resuelto mediante Resolución 311-003 de mayo 15 del 2007 confirmando el auto recurrido. La administración se ratificó en lo dicho inicialmente, agregó que en el auto por el cual se corrió traslado del avalúo del bien ubicado en la Tv. 17 No. 114 A- 49 edificio Torre 116 Local 2, se transcribió como dirección avenida Pepe Sierra No 17- 57 local 2, edificio Torre 116, porque es la dirección que figura en el certificado de libertad y tradición de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos que es el documento idóneo con alcance probatorio y hace fe de las declaraciones que en él haga el funcionario público que lo autoriza. Respecto a los demás bienes, adujo que pese a la inconsistencia en la dirección, se tiene claridad sobre los mismos. Adujo que no es claro por qué la sociedad no adujo el error en su oportunidad sino cuatro años después. Señaló que al no haber objetado el interesado en su oportunidad el traslado de avalúos dio lugar a que operara el principio de convalidación de los actos administrativos conforme al cual se entienden purgadas las posibles irregularidades cuando el perjudicado con tal vicio las consienta tácita

o expresamente, ya sea por no reclamarlas en tiempo, por guardar silencio sobre ellas o por la manifestación de voluntad, cuando el proceso sigue su curso legal como ocurrió en el presente caso. Concluye diciendo que conforme al artículo 228 de la Constitución, los términos procesales son perentorios de manera que no pueden revivirse etapas concluidas ni a través de nulidades dilatorias ni con la habilitación por fuera del arco jurídico de discusiones que agotaron la instancia procesal que procedía.

En esta acción el demandante insiste en que los autos que ordenaron correr traslado del avalúo no corresponden al avalúo efectuado el 28 de octubre del 2002, con lo cual esa etapa procesal nunca se surtió con respecto a los verdaderos bienes embargados, por lo que el proceso es nulo desde la misma con fundamento en el numeral 9 del artículo 140 del CPC.

El problema jurídico para resolver consiste en este punto en determinar si por haberse corrido el traslado del avalúo de los inmuebles embargados con la dirección errada, las actuaciones surtidas con posterioridad a dicho traslado son nulas.

El CPC establece sobre las nulidades, en lo pertinente:

ARTÍCULO 140 (antiguo 152). Modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 80. Causales de nulidad. El proceso es nulo en todo o en parte, solamente en los siguientes casos:

(...)

9. Cuando no se practica en legal forma la notificación a personas determinadas, o el emplazamiento de las demás personas, aunque sean indeterminadas, que deban ser citadas como partes, o de aquellas que deban suceder en el proceso a cualquiera de las partes, cuando la ley así lo ordena, o no se cita en debida forma al Ministerio Público en los casos de ley.

Cuando en el curso del proceso se advierta que se ha dejado de notificar una providencia distinta de la que admite la demanda, el defecto se corregirá practicando la notificación omitida, pero será nula la actuación posterior que dependa de dicha providencia, salvo que la parte a quien se dejó de notificar haya actuado sin proponerla.

PARÁGRAFO. Las demás irregularidades del proceso se tendrán por subsanadas, si no se impugnan oportunamente por medio de los recursos que este código establece.

ARTÍCULO 141, modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 81. Nulidades en procesos de ejecución y en los que haya remate de bienes. En los procesos de ejecución y en los que haya remate de bienes, son también causales de nulidad:

1. Librar ejecución después de la muerte del deudor, sin que se haya cumplido el trámite prescrito por el artículo 1434 del Código Civil. Los títulos ejecutivos serán notificados a los herederos como se dispone en los artículos 315 a 320.

2. La falta de las formalidades prescritas para hacer el remate de bienes, siempre que se alegue antes de proferirse el auto que lo aprueba. Esta nulidad sólo afectará el remate y se aplica a todos los procesos en que haya remate de bienes.

De acuerdo con las normas en cita, la Sala comparte lo afirmado por la administración, en el sentido de señalar que la causal de nulidad invocada en este caso (No.9 del artículo 140 del CPC) no es aplicable al caso concreto, puesto que es distinto el deber de notificación de las distintas providencias que se emiten dentro del proceso al traslado que se hace del avalúo según los artículos 516 y 238 del CPC conforme a los cuales del dictamen (o avalúo) o de su aclaración o complementación de debe correr traslado a las partes para que soliciten su aclaración, complementación o para que lo objeten por error grave. Por su parte, el artículo 839-2 del E.T. hace remisión a las disposiciones del CPC que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes, en los aspectos compatibles y no contemplados en ese estatuto.

Es así como no resulta admisible que el demandante tache de nulidad la actuación posterior al traslado del informe de avalúo al cuestionar las direcciones anotadas en los autos que ordenaron el citado traslado, puesto que lo que se ordenó fue poner en conocimiento de las partes el contenido del avalúo para que, si lo consideran del caso, soliciten su aclaración, complementación u objeción por error grave, mas no la notificación a que en estricto rigor se refiere el artículo 140:9 del CPC.

En efecto, la notificación de dichos autos se llevó a cabo el 14 de febrero del 2003, fecha en que el contribuyente la recibió de Adpostal, tal como obra a folios 1733 a 1750 del cuaderno 12 de antecedentes.

Adicionalmente, la administración ha admitido que incurrió en un error de transcripción de la dirección de los inmuebles y que el Estatuto Tributario regula tales situaciones, permitiendo la corrección en cualquier tiempo y sin que ellos den lugar a nulidades.

En efecto, el artículo 866 del E.T. establece:

Artículo 866. Corrección de los actos administrativos y liquidaciones privadas. Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso-administrativa.

En el presente caso el demandante no ejerció su derecho de aclaración, complementación u objeción del avalúo dentro del término de tres días previsto en el artículo 238 del CPC, aplicable por remisión del artículo 516 inciso 7, del CPC; tampoco manifestó su desacuerdo con el avalúo practicado por la administración ni solicitó nuevo avalúo, según lo establecido en el artículo 383 del E.T. dentro de los diez días siguientes a la notificación del avalúo, con lo cual precluyó la oportunidad procesal para ejercer el derecho de contradicción con relación al avalúo practicado. Así lo establecen el parágrafo del artículo 140 del CPC en concordancia con los numerales 1 y 4 del artículo 144 ibídem que a la letra establece:

ARTÍCULO 144, modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 84. Saneamiento de la nulidad. La nulidad se considerará saneada en los siguientes casos:

1. Cuando la parte que podía alegarla no lo hizo oportunamente.

(...)

4. Cuando a pesar del vicio, el acto procesal cumplió su finalidad y no se violó el derecho de defensa.

Es de anotar que a folios 1676 a 1711 (cuaderno 12 de antecedentes) obran los informes de avalúos de los inmuebles, aditados 19 de diciembre del 2002, en los cuales se observa con claridad la identificación en forma correcta de cada uno de los inmuebles, con su dirección, matrícula inmobiliaria, cédula catastral, avalúo catastral, área, área construida, etc., lo que permite inferir que la tacha del actor constituye tan solo un error no sustancial que eventualmente podría dar lugar a una nulidad de los autos de traslado del avalúo, si se hubiese alegado oportunamente, sin embargo, al dejarse pasar la oportunidad, el vicio quedó saneado al haberse puesto en conocimiento de las partes los avalúos correspondientes, como lo estimó la administración, con lo cual se cumplió la finalidad perseguida por el traslado.

Las anteriores consideraciones darán lugar a que se desestimen los cargos contra los actos acusados.

[...]

La Sala comparte la posición de la administración en los actos recurridos, como quiera que al contemplar el aviso de remate, la información relativa a la matrícula inmobiliaria de los bienes a rematar y en ésta, la nomenclatura correcta de los mismos, no existió duda acerca de su identificación, esto adicionado al hecho de la corrección que sobre el punto se hizo el día de la diligencia de remate en cumplimiento del artículo 866 del E.T., y que no se acreditó que el demandante hubiese sufrido perjuicio alguno derivado del citado error, da lugar a que se dé por subsanado el error de transcripción en la nomenclatura de los predios, como lo estimó la administración en los actos recurridos. Lo anterior desvirtúa la ocurrencia de la nulidad, lo que dará lugar a que se nieguen las súplicas de la demanda en este punto.

ARTÍCULO 836. ORDEN DE EJECUCIÓN. *Si vencido el término para excepcionar no se hubieren propuesto excepciones, o el deudor no hubiere pagado, el funcionario competente proferirá resolución ordenando la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados. Contra esta resolución no procede recurso alguno.*

PARÁGRAFO. *Cuando previamente a la orden de ejecución de que trata el presente artículo, no se hubieren dispuesto medidas preventivas, en dicho acto se decretará el embargo y secuestro de los bienes del deudor si estuvieren identificados; en caso de desconocerse los mismos, se ordenará la investigación de ellos para que una vez identificados se embarquen y secuestren y se prosiga con el remate de los mismos.*

ARTÍCULO. ORDEN DE EJECUCIÓN. Si vencido el término para excepcionar no se hubieren propuesto excepciones, o el deudor no hubiere pagado, el funcionario competente proferirá resolución ordenando la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados. Contra esta resolución no procede recurso alguno.

PARÁGRAFO. Cuando previamente a la orden de ejecución de que trata el presente artículo, no se hubieren dispuesto medidas preventivas, en dicho acto se decretará el embargo y secuestro de los bienes del deudor si estuvieren identificados; en caso de desconocerse los mismos, se ordenará la investigación de ellos para que una vez identificados se embarquen y secuestren y se prosiga con el remate de los mismos.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de julio del 2008, expediente 16227.

En atención a la línea jurisprudencial citada, si el ejecutado no propone las excepciones dentro de la oportunidad que le concede la ley, el acto que ordena seguir adelante la ejecución puede ser objeto de control jurisdiccional, sin que en la demanda pueda alegar hechos que pudieron ser propuestos como excepción ante la administración.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 9 de febrero del 2006, expediente 14596.

El artículo 836 del Estatuto Tributario dispone que si vencido el término para excepcionar no se hubieren propuesto excepciones, o el deudor no hubiere pagado, la administración debe proferir la resolución que ordena la ejecución y el remate de los bienes embargados, acto contra el cual no procede recurso alguno. La Sala ha sostenido que la resolución en comentario es demandable ante la jurisdicción, con independencia de si el contribuyente propuso o no excepciones contra el mandamiento de pago, pues es un acto definitivo que culmina un procedimiento administrativo. Además, porque contiene decisiones de fondo, tales como la orden de rematar los bienes embargados y secuestrados y de practicar la liquidación del crédito. En consecuencia, no asiste razón a la DIAN y al Ministerio Público cuando sostienen que en el evento de que el contribuyente no proponga excepciones, la resolución que ordena seguir adelante la ejecución es un simple acto de trámite, que impulsa el proceso de cobro. También ha sostenido la sección que aun cuando es demandable la resolución que ordena llevar adelante la ejecución, si el contribuyente no propuso excepciones, no puede alegar en la demanda hechos que pudieron ser invocados ante la administración como constitutivos de aquellas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de noviembre del 2005, expediente 13838.

Acerca de la posibilidad de demandar en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el mandamiento de pago proferido dentro del procedimiento administrativo de cobro coactivo, esta corporación ha sostenido que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 835 del Estatuto Tributario, tal acto no constituye un acto administrativo demandable ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. A su vez, el artículo 833-1 del Estatuto Tributario establece que las actuaciones administrativas realizadas en el marco de este procedimiento son de trámite y contra ellas no procede recurso alguno. En relación con el acto que ordena seguir adelante la ejecución, la Sala precisa lo siguiente: El artículo 835 del Estatuto Tributario dispone que en el proceso de cobro administrativo coactivo, sólo pueden demandarse ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa las resoluciones que fallan excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución. El artículo 836 *ibidem* establece que cuando el término para presentar excepciones se venza sin que éstas se hayan propuesto o el deudor no haya pagado, el funcionario competente debe proferir una resolución donde ordene seguir la ejecución y el remate de bienes embargados y secuestrados, sin que proceda recurso contra ella.

ARTÍCULO 836-1. GASTOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COACTIVO. *En el procedimiento administrativo de cobro, el contribuyente deberá cancelar además del monto de la obligación, los gastos en que incurrió la administración para hacer efectivo el crédito. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 89>*

ARTÍCULO. GASTOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COACTIVO. En el procedimiento administrativo de cobro, el contribuyente deberá cancelar además del monto de la obligación, los gastos en que incurrió la administración para hacer efectivo el crédito.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 837. MEDIDAS PREVENTIVAS. *Previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, el funcionario podrá decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad.*

Para este efecto, los funcionarios competentes podrán identificar los bienes del deudor por medio de las informaciones tributarias, o de las informaciones suministradas por

entidades públicas o privadas, que estarán obligadas en todos los casos a dar pronta y cumplida respuesta a la Administración, so pena de ser sancionadas al tenor del artículo 651 literal a).

PARÁGRAFO . Cuando se hubieren decretado medidas cautelares y el deudor demuestre que se ha admitido demanda contra el título ejecutivo y que ésta se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se ordenará levantarlas.

Las medidas cautelares también podrán levantarse cuando admitida la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo contra las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, se presta garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 85>

ARTÍCULO. MEDIDAS PREVENTIVAS. Previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, el funcionario podrá decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad.

Para este efecto, los funcionarios competentes podrán identificar los bienes del deudor por medio de las informaciones tributarias, o de las informaciones suministradas por entidades públicas o privadas, que estarán obligadas en todos los casos a dar pronta y cumplida respuesta a la administración, so pena de ser sancionadas al tenor del literal a) de la sanción por no enviar información.

PARÁGRAFO. Cuando se hubieren decretado medidas cautelares y el deudor demuestre que se ha admitido demanda contra el título ejecutivo y que esta se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo se ordenará levantarlas.

Las medidas cautelares también podrán levantarse cuando admitida la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo contra las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, se presta garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre del 2009, expediente 16769.

Los artículos 837 y siguientes del Estatuto Tributario establecen la medida preventiva de embargo y secuestro que se puede decretar dentro de un proceso coactivo. En cuanto a los demás aspectos no regulados por la norma tributaria, el artículo 839-2 dispone la remisión al Código de Procedimiento Civil. El Código de Procedimiento Civil establece la posibilidad de solicitar el levantamiento de las medidas de embargo y secuestro, cuando su propósito sea dejarlas sin efecto por presentarse alguna circunstancia que implica su ineffectividad. El numeral octavo del artículo 687 del E.T. establece uno de los eventos en que se puede solicitar el levantamiento de la medida. El anterior artículo establece la posibilidad que tiene un tercero, que no se opuso a la práctica de las diligencias de embargo y secuestro, de defender sus intereses a través de la solicitud de la declaración de que él tenía la posesión material del bien al momento de la diligencia. Para que sea procedente la anterior opción, es necesario que la persona que no se opuso a la diligencia por cualquiera de las razones que el artículo señala, presente la solicitud dentro de los 20 días siguientes a la práctica de la misma y que, además, aporte las pruebas necesarias para acreditar la calidad de poseedor del bien sobre el cual recae la medida. Una de las situaciones que se pueden presentar en casos de levantamiento de medidas de embargo y secuestro, es la de un arrendatario que exhibe un contrato de arrendamiento de bien inmueble para acreditar su calidad de poseedor, sin embargo, esta situación no es suficiente para que la solicitud prospere, ya que en realidad dicho contrato no le otorga al arrendatario el derecho de posesión sobre el bien, sino que, simplemente, ostenta la tenencia del mismo, es decir, el *corpus*. El contrato de arren-

damiento implica solamente actos de administración, toda vez que el arrendador no sustrae de su patrimonio el bien que es objeto de uso y goce por parte del arrendatario. En este tipo de contratos no existe la intención de transferir el dominio del bien, solamente se permite el uso del mismo, sin que el arrendatario pueda ejercer actos de disposición de la cosa. El arrendatario en ningún momento detenta el *animus* para acreditar la posesión del bien, es simplemente tenedor del mismo, ya que en dicho documento reconoce un mejor derecho que el suyo en cabeza del arrendador. Así las cosas, al adolecer el arrendatario del *animus*, la solicitud de levantamiento de la medida cautelar se torna improcedente.

CONCEPTO DIAN 48184 DEL 2005

Ahora bien, si de lo que se trata es de la práctica de medidas cautelares realizadas previamente a la ejecutoria del acto administrativo que sirve de fundamento al cobro coactivo, se debe tener en cuenta que el artículo 837 del Estatuto Tributario faculta al funcionario de cobro para realizar medidas cautelares previas a la iniciación del proceso coactivo, lo cual evidentemente equivale a decretar el embargo y secuestro previo al mandamiento de pago, sin perjuicio claro está, que conforme al párrafo de la citada disposición, el funcionario competente ordene su levantamiento cuando el deudor demuestre que se ha admitido demanda contra el título ejecutivo y que ésta se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. También podrá levantarse el embargo cuando admitida la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo contra las resoluciones que fallan las excepciones y se ordena llevar adelante la ejecución, se presta garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado.

CONCEPTO DIAN 008756 DEL 2005

¿Procede la autorización de enajenación de bienes embargados en el proceso administrativo de cobro coactivo?

En el proceso de cobro coactivo procede la autorización de enajenación de los bienes embargados.

Solicita reconsideración del pronunciamiento hecho por esta oficina en el concepto número 049393 del 14 de agosto del 2003, en donde se manifestó que en materia tributaria el funcionario de conocimiento no se encontraba facultado para autorizar la venta de bienes embargados.

Fundamenta su solicitud en que la autorización de la venta del bien inmueble que se encuentra embargado dentro de un proceso administrativo de cobro (persuasivo, coactivo, como garantía de un acuerdo, etc.) por cuenta de su propietario, es una institución con varios años de antigüedad en la entidad, y que se regula básicamente bajo los siguientes parámetros:

- a) Que estando el bien embargado, el acreedor-ejecutante autoriza al propietario para que lo ofrezca en venta;
- b) Que los eventuales compradores mantengan su interés de adquirirlo, no obstante el gravamen que recae sobre el bien, porque es la nación quien autoriza la venta;
- c) Porque en el acto administrativo se debe establecer que previamente a la firma de la escritura se ha de recibir un cheque de gerencia o título de depósito judicial a favor de la entidad por el valor de las obligaciones fiscales o cuando menos por el valor de la venta si este fuere inferior, de tal manera que a la entrega de este a la oficina ejecutante, se produzca de inmediato el desembargo para que se registre la escritura.

Sobre el particular se considera que el embargo de bienes hace parte de las medidas preventivas que pueden ser tomadas por la administración como medios para garantizar el cumplimiento de las obligaciones, las decisiones adversas a los investigados como consecuencia de las actuaciones que adelanta, o impedir que se modifique una situación de hecho o derecho.

Según lo dispone el artículo 837 del Estatuto Tributario, una vez practicado el embargo dentro del proceso de cobro coactivo, la medida cautelar puede ser levantada por el funcionario competente cuando el deudor demuestre que se ha admitido demanda contra el título ejecutivo y que ésta se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. También podrá levantarse el embargo cuando admitida la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo contra las resoluciones que fallan las excepciones y se ordena llevar adelante la ejecución, se presta garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado.

El deudor también puede pedir desde que se formule demanda, que no se le embarguen ni secuestren bienes, de conformidad con lo previsto en el artículo 519 del Código de Procedimiento Civil, modificado por el numeral 277, artículo 1º del Decreto Extraordinario 2282 de 1989, para lo cual deberá prestar caución en dinero con el fin de garantizar el pago del crédito y las costas, dentro de los tres días siguientes a la ejecutoria del auto que desestime las excepciones, o del auto que acepte el desistimiento de ellas, o del auto que ordene llevar adelante la ejecución, según fuere el caso.

Si las medidas cautelares ya se hubieren practicado, el ejecutado podrá solicitar la cancelación y levantamiento de la misma, previa consignación de la cantidad de dinero que el funcionario estime suficiente para garantizar el pago del crédito y las costas, la cual se considerará embargada para todos los efectos.

Cuando los bienes fueren perseguidos en varias ejecuciones o se hubiere embargado su remanente, la consignación del dinero o la caución bancaria o de compañía de seguros sólo se podrá aceptar si se acredita la cancelación y levantamiento de los otros embargos y secuestros.

De otra parte, la consecuencia fundamental del embargo es la limitación del derecho de propiedad de los bienes sobre los cuales recae la medida, impidiendo su normal circulación en el comercio, pues de esta forma se cumple con el objeto preventivo de la medida y, en el evento de que la enajenación se realice, el acto es nulo en consideración a la existencia de la ilicitud de objeto, salvo que el funcionario lo autorice o el acreedor consienta en ello, conforme lo expresa el artículo 1521 del Código Civil.

La autorización para la enajenación de los bienes embargados consagrada en el Código Civil es pertinente traerla a los procesos administrativos de cobro coactivo, por la referencia que hace el artículo 839-2 del Estatuto Tributario, al Código de Procedimiento Civil en los aspectos compatibles y no contemplados en aquel, cuando se refiere a disposiciones que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes.

Es de anotar que en virtud del principio de hermenéutica jurídica de las normas procesales de que trata el artículo 4º del Código de Procedimiento Civil, al interpretar la ley procesal se deberá tener en cuenta que el objeto de los procedimientos es la efectividad de los derechos reconocidos por la ley sustancial y que las dudas que surjan en la interpretación de las normas consagradas en él se deberán aclarar mediante la aplicación de los principios generales del derecho procesal, de manera que se cumpla la garantía constitucional del debido proceso, se respete el derecho de defensa y se mantenga la igualdad de las partes, principio en armonía, entre otros, con los artículos 13, 29 y 228 de la Constitución Política.

La autorización así concedida no implica, de manera alguna, levantar la medida cautelar que existe sobre el bien, porque lo que buscó el legislador es permitir la enajenación para que el deudor pueda ofrecer el bien a terceros y obtener de esta forma un mejor precio del que se pueda obtener en un eventual remate, valores con los cuales el deudor pueda extinguir la obligación, medida que busca, en todo caso, celeridad y economía en el proceso de cobro, logrando su objetivo, cual es la satisfacción de la obligación.

La decisión anterior no puede ser interpretada como una causal nueva para levantar la medida preventiva, porque esta se encuentran restringida a los eventos expuestos anteriormente, lo que lleva a concluir que si el funcionario competente opta por conceder la autorización de enajenación, atendiendo criterios y parámetros definidos por la administración para que esta se conceda, los bienes embargados continúan garantizando las obligaciones por las cuales se adelanta el proceso y los gastos que origina, de tal forma que la garantía de las obligaciones fiscales no se vea desmejorada o perseguida por medidas cautelares similares en donde la pretensión del proceso corresponda a créditos que concedan prelación en el embargo.

No sobra advertir que el nuevo adquirente del bien embargado lo hace con conocimiento de la restricción al derecho de propiedad a que se encuentra sujeto el bien y que el proceso de cobro coactivo continuará hasta la satisfacción de las obligaciones fiscales que el bien garantiza.

Esta autorización del funcionario encargado del proceso de cobro coactivo no puede ser interpretada como consentimiento del acreedor para la enajenación del bien, conforme reza, de igual forma el artículo 1521 del Código Civil, teniendo en cuenta que esta facultad solo recae en cabeza del director como representante legal de la entidad y no en el funcionario ejecutor de cobranzas, quien solo se encuentra facultado para adelantar el proceso de cobro.

Bajo las anteriores consideraciones, se revoca parcialmente el Concepto número 049393 del 14 de agosto del 2003, problema jurídico número 1.

ARTÍCULO 837-1. LÍMITE DE INEMBARGABILIDAD. *Para efecto de los embargos a cuentas de ahorro, librados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dentro de los procesos administrativos de cobro que ésta adelante contra personas naturales, el límite de inembargabilidad es de veinticinco (25) Salarios mínimos legales mensuales vigentes (Hoy 510 UVT, D. 379/07), depositados en la cuenta de ahorros más antigua de la cual sea titular el contribuyente.*

En el caso de procesos que se adelanten contra personas jurídicas no existe límite de inembargabilidad. <Adicionado por la Ley 1066 del 2006, art. 9º>

No serán susceptibles de medidas cautelares por parte de la DIAN y demás entidades públicas, los bienes inmuebles afectados con patrimonio de familia inembargable o con afectación a vivienda familiar, y las cuentas de depósito en el Banco de la República.

No obstante no existir límite de inembargabilidad, estos recursos no podrán utilizarse por la entidad ejecutora hasta tanto quede plenamente demostrada la acreencia a su favor, con fallo judicial debidamente ejecutoriado o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes.

Los recursos que sean embargados permanecerán congelados en la cuenta bancaria del deudor hasta tanto sea admitida la demanda o el ejecutado garantice el pago del 100% del valor en discusión, mediante caución bancaria o de compañías de seguros. En ambos casos, la entidad ejecutora debe proceder inmediatamente, de oficio o a petición de parte, a ordenar el desembargo.

La caución prestada u ofrecida por el ejecutado conforme con el párrafo anterior, deberá ser aceptada por la entidad. <Modificado por la Ley 1430 del 2010, art. 34>

ARTÍCULO. LÍMITE DE INEMBARGABILIDAD. Para efecto de los embargos a cuentas de ahorro, librados por la administración tributaria dentro de los procesos administrativos de cobro que ésta adelanta contra personas naturales, el límite de inembargabilidad es de 510 UVT, depositados en la cuenta de ahorros más antigua de la cual sea titular el contribuyente.

En el caso de procesos que se adelanten contra personas jurídicas no existe límite de inembargabilidad.

No serán susceptibles de medidas cautelares por parte de la administración tributaria los bienes inmuebles afectados con patrimonio de familia inembargable .

No obstante no existir límite de inembargabilidad, estos recursos no podrán utilizarse por la entidad ejecutora hasta tanto quede plenamente demostrada la acreencia a su favor, con fallo judicial debidamente ejecutoriado o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes.

Los recursos que sean embargados permanecerán congelados en la cuenta bancaria del deudor hasta tanto sea admitida la demanda o el ejecutado garantice el pago del 100% del valor en discusión, mediante caución bancaria o de compañías de seguros. En ambos casos, la entidad ejecutora debe proceder inmediatamente, de oficio o a petición de parte, a ordenar el desembargo.

La caución prestada u ofrecida por el ejecutado, conforme con el párrafo anterior, deberá ser aceptada por la entidad.

CONCEPTO DIAN 20033 DEL 2009

Consulta si la garantía por el 100% del valor en discusión a que se refiere el inciso quinto del artículo 837-1 del Estatuto Tributario incluye los intereses de mora y en caso afirmativo ¿qué valor?

Al respecto, comedidamente le informamos que este despacho resolvió una consulta similar relativa al artículo 837 del Estatuto Tributario, mediante oficio 027993 del 3 abril de 1997, así:

“1c). ¿La garantía debe contener el valor de los impuestos, sanciones, intereses, actualizaciones establecidos al momento procesal, o estimados hacia el futuro, previendo un fallo adverso del contencioso al demandante y qué tiempo debe estimarse?”

Se deduce que la consulta se refiere a la garantía que se otorga para efectos del levantamiento de las medidas cautelares cuando se ha admitido demanda contra la resolución que falla excepciones y ordena llevar adelante la ejecución consagrada en el artículo 837 del Estatuto Tributario.

La norma indica que en este caso pueden levantarse tales medidas, si se presta garantía por el VALOR ADEUDADO, expresión que en criterio del despacho se extiende a los distintos conceptos objeto de cobro entre los cuales algunos corresponden a cifras o valores concretos, y otros como el de actualización de la deuda y los intereses, son valores determinables, en este último caso es claro conforme al artículo 634 del Estatuto Tributario que deben liquidarse con base en el interés vigente en el momento del respectivo pago.

Es de anotar que para efectos de determinar los conceptos a cargo del contribuyente debe tomarse como base el respectivo mandamiento de pago.

Ahora bien, con ocasión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo contra la resolución que tafia las excepciones y ordena llevar adelante la ejecución, nos encontramos frente a un hecho futuro en la medida que se desconoce el resultado del fallo, así como el término dentro del cual se proferirá. No obstante el riesgo debe formar parte de la póliza, ya que no podría cuantificarse la deuda solamente hasta la fecha del otorgamiento de la garantía, pues existe la posibilidad, en el evento de un fallo favorable a la administración, que conceptos como los referidos deban ser calculados hasta la fecha de pago, sin que pueda quedar desprotegida la administración que “por lo demás debió levantar las medidas cautelares, las cuales le permitían embargar y secuestrar bienes por el doble de la obligación principal más los intereses.

Así las cosas, y considerando que según se precisó en conceptos anteriores uno de los elementos de la eficacia de la garantía exigida, es el relacionado con la cuantía la cual debe ser igual a la obligación principal más los intereses, sanciones y actualización calculados en los términos de ley. Es evidente que todos aquellos conceptos son determinables como el caso de los intereses y la actualización, por lo tanto deben quedar cubiertos por la garantía pudiéndose indicar para mayor claridad y precisión los criterios y/o elementos que sirven de base a su liquidación y determinación.”

Con la precisión anterior, resta señalar que si el proceso de cobro se adelanta por concepto de sanciones tributarias, éstas no generan adicionalmente intereses, como bien lo expresó esta oficina, entre otros, mediante el Concepto 024929 del 26 de abril del 2002 que se anexa para su ilustración; sin perjuicio de la actualización a que se refiere el artículo 867-1 cuando esta proceda y que en tal caso deberá igualmente incluirse en la garantía otorgada.

CONCEPTO DIAN 13442 DEL 2008

¿Opera la congelación de recursos de las cuentas bancarias del deudor cuando se hubiere iniciado el proceso de cobro con actos administrativos ejecutoriados?

Cuando se hubiere iniciado el proceso de cobro y los títulos ejecutivos estén ejecutoriados, no opera la congelación de los recursos embargados y por lo tanto la entidad financiera deberá consignar la suma retenida en la cuenta de depósitos que se señale.

Dispone el artículo 837 del Estatuto Tributario que previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, el funcionario podrá decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad.

Es decir que la Administración Tributaria podrá decretar previamente al mandamiento de pago o simultáneamente medidas cautelares preventivas, tendientes a garantizar el pago de las deudas fiscales y en todos los casos las entidades públicas y privadas deberán acatar las órdenes de embargo y secuestro de bienes proferidas y comunicadas por los funcionarios del área de cobranzas.

Conforme con lo establecido por el inciso 2 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 9 de la Ley 1066 del 2006 en el caso de procesos que se adelanten contra personas jurídicas no existe límite de inembargabilidad.

No obstante no existir límite de inembargabilidad, precisa el inciso 4 de la misma disposición que estos recursos no podrán utilizarse por la entidad ejecutora hasta tanto quede plenamente demostrada la acreencia a su favor, con fallo judicial debidamente ejecutoriado o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes.

Los recursos que sean embargados permanecerán congelados en la cuenta bancaria del deudor hasta tanto sea admitida la demanda o el ejecutado garantice el pago del 100% del valor en discusión, mediante caución bancaria o de compañía

de seguros. En ambos casos la entidad ejecutora debe proceder inmediatamente de oficio o a petición de parte, a ordenar el desembargo. (Inciso 5, artículo 837-1 E.T).

En los procesos de cobro de las deudas fiscales de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que se adelanten contra personas jurídicas, no existe límite de inembargabilidad, lo que significa que la totalidad de los recursos que obren en las cuentas bancarias podrán ser embargados conforme a los procedimientos previstos en los artículos 828 y s.s del E.T.

La Administración Tributaria está facultada para iniciar los procesos de cobro con base en títulos ejecutivos que contengan obligaciones claras, expresas y exigibles como lo establece el artículo 828 del E.T y tratándose de actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, éstos se entienden ejecutoriados y por lo tanto prestan mérito ejecutivo en los términos del artículo 839 *ibidem*.

El embargo de saldos bancarios, depósitos de ahorro, títulos de contenido crediticio y de los demás valores de que sea titular el contribuyente se comunicará a la entidad como lo establece el artículo 839-1 citado y quedará consumado con la recepción del oficio de comunicación de la medida cautelar.

Las entidades financieras en estos casos deberán actuar conforme con lo establecido en el artículo 839-1 del Estatuto Tributario, norma que por ser de carácter especial y de orden público es de obligatorio cumplimiento, y la suma retenida deberá ser consignada al día hábil siguiente en la cuenta de depósitos que se señale o deberá informarse de la no existencia de sumas de dinero depositadas en dicha entidad.

Las entidades bancarias, crediticias, financieras y las demás personas y entidades, a quienes se les comunique los embargos, que no den cumplimiento oportuno con las obligaciones impuestas por las normas, responderán solidariamente con el contribuyente por el pago de la obligación. (Parágrafo 3 art. 839-1 E.T).

Ahora bien, puede el funcionario ejecutor, previas las verificaciones a que hubiere lugar, precisar en los comunicados de medidas cautelares dirigidos a establecimientos bancarios, crediticios, financieros o similares que la acción de cobro se adelanta con base en títulos ejecutoriados y que la acreencia está plenamente demostrada.

Cuando los procesos ejecutivos de cobro se inicien con títulos que no requieren ejecutoria porque *per se* son títulos ejecutivos como las declaraciones privadas, podrá indicarse así en los comunicados.

Acorde con lo anterior, cuando se hubiere iniciado el proceso de cobro y los títulos ejecutivos estén ejecutoriados no opera la congelación de los recursos embargados a que alude el artículo 837-1 incisos 5 y 6.

La expresión «hasta tanto sea admitida la demanda» del inciso quinto del artículo 837-1 del E.T. se debe entender referida a la demanda que se instaura contra el título ejecutivo o se hace extensiva a las demandas que se pueden instaurar contra los actos administrativos que se profieran dentro del proceso de cobro coactivo.

La expresión “hasta tanto sea admitida la demanda” del inciso quinto del artículo 837-1 del E.T. hace referencia a la demanda que se instaura contra el título ejecutivo.

La expresión “hasta tanto sea admitida la demanda” de que trata el inciso 5º del artículo 837-1 del Estatuto Tributario hace referencia sólo a la acción judicial que se instaura contra el acto administrativo que constituye el título ejecutivo que da inicio al proceso de cobro y no contra otras demandas que se puedan incoar en el proceso de cobro.

Se llega a la misma conclusión al examinar la parte final de la citada norma que estipula: “(...) hasta tanto sea admitida la demanda o el ejecutado garantice el pago del 100% del valor en discusión, mediante caución bancaria o de compañía de seguros. En ambos casos. la entidad ejecutora debe proceder inmediatamente, de oficio o a petición de parte, a ordenar el desembargo”, evento que sólo tiene ocurrencia cuando la admisión de la demanda recae sobre el acto administrativo que sirve de título ejecutivo, afirmación que se fundamenta en lo dispuesto en el inciso primero del parágrafo del artículo 837 del Estatuto Tributario, según el cual, el levantamiento de la medida cautelar procede cuando el deudor demuestre que se ha admitido demanda contra el título ejecutivo.

En este orden de ideas, se puede concluir que únicamente se debe decretar el levantamiento de las medidas cautelares cuando haya terminación del proceso de cobro por falta de título ya que al ser admitida la demanda se carece del mismo, situación diferente tratándose de demandas contra actuaciones dentro del proceso administrativo de cobro lo cual conlleva únicamente a la suspensión del proceso cuando se llegue a la instancia de la diligencia de remate.

La situación prevista por la normatividad tributaria frente a la demanda que puede instaurarse, por ejemplo, contra el fallo de excepciones, contemplada en el artículo 835 del E.T. es diferente toda vez que la norma establece que la admisión de la respectiva demanda “no suspende el proceso de cobro, pero el remate no se realizará hasta que exista pronunciamiento definitivo, en concordancia con el artículo 818 *ibidem* que regula lo relativo a la suspensión del proceso de cobro, de donde se infiere que para el caso del artículo 835 no existe la posibilidad del desembargo por la simple admisión de la demanda del

fallo que desestima las excepciones y ordena llevar adelante la ejecución, a menos que el deudor preste garantía bancaria o de compañía de seguros por el valor adeudado.

¿Cuál es el alcance de las expresiones “fallo judicial debidamente ejecutoriado” o “por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes” a que se refiere el inciso 4 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 9 de la Ley 1066 del 2006?

La expresión “fallo judicial debidamente ejecutoriado” del inciso 4 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 9 de la Ley 1066 del 2006 hace referencia al fallo judicial de carácter definitivo proferido por las autoridades contencioso - administrativas en procesos tramitados contra los actos administrativos que determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

La expresión “o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes” ibídem, se refiere al vencimiento de términos legales para incoar las acciones judiciales procedentes contra los actos administrativos que determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

El libro V del Estatuto Tributario en el título VIII que trata del cobro coactivo, en el artículo 823 dispone que para el proceso de cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo que se establece en los artículos siguientes.

A su vez el artículo 828 del E.T. enumera los títulos que prestan mérito ejecutivo, es decir, que contienen obligaciones claras, expresas y exigibles por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tales como: 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 fijen 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; y las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses.

En armonía con lo anterior, el numeral 2 del artículo 68 Código Contencioso Administrativo dispone que las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, de una entidad territorial, o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma líquida de dinero prestan mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible.

Exigen las normas que los actos administrativos estén ejecutoriados, porque durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante tiene la posibilidad en ejercicio del derecho de defensa y del debido proceso consagrado en el artículo 29 de nuestra Constitución Política también para actuaciones administrativas, de agotar la vía gubernativa frente a los actos administrativos que manifiestan la voluntad de la Administración Tributaria y/o acudir dentro del término de caducidad con la observancia de las normas procedimentales, ante las autoridades judiciales para ejercer las acciones contencioso - administrativas a que hubiere lugar.

En estos casos la sentencia definitiva ejecutoriada o “con fuerza de ejecución” que contenga obligaciones de pago de sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional, constituye el título ejecutivo para adelantar el proceso de cobro coactivo.

El Estatuto Tributario en el artículo 829 establece cuando se entienden ejecutoriados los actos que sirven de fundamento al cobro coactivo así.

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.
2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.
3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos,
4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso. (Resalta el despacho).

Por su parte el artículo 837-1 del Estatuto Tributario establece:

Para efecto de los embargos a cuentas de ahorro librados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dentro de los procesos administrativos de cobro que esta adelante contra personas naturales, el límite de inembargabilidad es de veinticinco (25) Salarios mínimos legales mensuales vigentes (510 UVT), depositados en la cuenta de ahorros más antigua de la cual sea titular el contribuyente.

En el caso de procesos que se adelanten contra personas jurídicas no existe límite de inembargabilidad.

No serán susceptibles de medidas cautelares por parte de la DIAN los bienes inmuebles afectados por patrimonio de familia inembargable.

No obstante no existir límite de inembargabilidad, estos recursos no podrán utilizarse por la entidad ejecutora hasta tanto quede plenamente demostrada la acreencia a su favor, con fallo judicial debidamente ejecutoriado o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes.

Los recursos que sean embargados permanecerán congelados en la cuenta bancaria del deudor hasta tanto sea admitida la demanda o el ejecutado garantice el pago del 100% del valor en discusión, mediante caución bancaria o de compañía de seguros. En ambos casos, la entidad ejecutora debe proceder inmediatamente, de oficio o a petición de parte, a ordenar el desembargo.

Indudablemente, cuando el inciso 4 ibídem hace referencia al fallo judicial debidamente ejecutoriado que demuestre la acreencia a favor, alude a sentencias judiciales con fuerza de ejecutoria por tratarse de providencias de carácter definitivo proferidas por las autoridades contencioso-administrativas en procesos tramitados contra los actos administrativos en los cuales se determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

Y es que cuando hubiere procesos en curso ante las autoridades contencioso administrativas, los actos administrativos si bien establecen en forma clara y expresa las obligaciones, no son exigibles por parte de la Administración Tributaria por carecer en estos casos de fuerza ejecutoria.

Sobre el punto la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado precisó:

“Al respecto conviene precisar, de una parte, que la ejecutoriedad del acto administrativo, es decir, la facultad de la administración para procurar su cobro por la vía coactiva, constituye presupuesto básico para adelantar el respectivo proceso administrativo coactivo. Y de otra, que el procedimiento a seguir por las autoridades administrativas investidas de jurisdicción coactiva, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, es el establecido en el Estatuto Tributario, tal como lo precisó el legislador en los artículos 5 de la Ley 1066 del 2006 y de su Decreto Reglamentario 4473 del mismo año, antes citados. En consecuencia, nos remitiremos a dicho estatuto para dilucidar el asunto objeto de consulta.

Los artículos 828 del Estatuto Tributario y 68 del Código Contencioso Administrativo definen los documentos que prestan mérito ejecutivo, pero como ya se dijo, para que dichos documentos puedan servir de fundamento para el cobro coactivo deben estar debidamente ejecutoriados, esto es, que se cumplan respecto de ellos alguno de los presupuestos de que da cuenta el artículo 829 del Estatuto Tributario, normatividad a la cual es menester hacer referencia, puesto que la estructura del título se vincula directamente al procedimiento administrativo coactivo”. (Resaltado fuera de texto).

(...)

“La Sala encuentra que la afirmación contenida en el ordinal 4 del artículo 829 del Estatuto Tributario, según la cual la ejecutoria del acto que sirve de fundamento para el cobro coactivo, se presenta cuando se hayan decidido en forma definitiva los recursos interpuestos o las acciones de restablecimiento del derecho o revisión de impuestos, debe explicarse en forma separada, de acuerdo con las situaciones jurídicas que allí se describen.

Así, respecto de los recursos interpuestos en la vía gubernativa, la norma guarda plena consonancia con las disposiciones que regulan el principio de firmeza o ejecutoria de los actos administrativos, que se presenta, entre otras situaciones, cuando la administración haya decidido en forma definitiva los recursos interpuestos oportunamente contra los mismos.

La segunda parte de la norma según la cual “se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo (...) cuando las acciones de restablecimiento de derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva”, se debe interpretar dentro del contexto de las disposiciones que regulan el procedimiento administrativo coactivo en el E.T., en especial el artículo 828 ibídem, según el cual prestan mérito ejecutivo “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”. Norma que por la remisión que hace la Ley 1066 del 2006, se hace extensible a todas las sentencias que deciden las demandas contra los actos en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del estado. (Resaltado fuera de texto). (Consulta 1.835 del 9 de agosto del 2007).

Acorde con lo anterior, la expresión “fallo judicial ejecutoriado” del inciso 4 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 9 de la Ley 1066 de 2006 hace referencia al fallo judicial de carácter definitivo proferido por las autoridades contencioso-administrativas en procesos tramitados por las autoridades judiciales contra los actos en los cuales se determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

La expresión “o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes”, se refiere al vencimiento de términos legales para incoar las acciones judiciales procedentes contra los actos administrativos en los cuales se determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

En estas circunstancias, se hace necesario contar con las respectivas constancias de ejecutoria del título ejecutivo, donde tratándose de actos administrativos definitivos proferidos por la administración en contra de los cuales se tiene la certeza de que no se interpusieron en tiempo las acciones contenciosas o que estas no fueron admitidas por la respectiva jurisdicción, la certificación será impuesta por el área competente de la administración, mientras que si son títulos ejecutivos consistentes en sentencias definitivas, la autoridad judicial es la competente para estampar sello de ejecutoria en la respectiva copia de la sentencia.

[...]

¿Los incisos 4 y 5 del artículo 9 de la Ley 1066 del 2006 que adicionaron el artículo 837-1 del E.T. están referidos a la congelación de los recursos de cuentas bancarias (de ahorro y/o corrientes) de las personas jurídicas o también cobija las cuentas bancarias (de ahorro y/o corrientes) de personas naturales?

Lo establecido en los incisos 4 y 5 del artículo 837-1 del E.T respecto de la congelación de los recursos en las cuentas bancarias del deudor hace referencia a las cuentas de ahorro, corrientes y demás recursos disponibles a favor del deudor en cualquiera de las cuentas de las cuales sean titulares las personas jurídicas.

Según el inciso 2 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario, en el caso de procesos que se adelanten contra personas jurídicas no existe límite de inembargabilidad.

Por su parte cuando el inciso 5 de la misma disposición expresa que no obstante la no existencia del límite de inembargabilidad, es claro que está haciendo referencia a los procesos que se adelantan contra personas jurídicas.

La expresión “cuenta bancaria” se refiere tanto a cuentas bancarias como a cuentas de ahorro y en general a los demás recursos disponibles a favor del deudor en las entidades financieras toda vez que el objeto de la medida cautelar de embargo a bancos u otras entidades que se profiere dentro del proceso de cobro, es impedir la utilización de los recursos por parte del deudor principal, solidario o subsidiario según el caso, para destinarlos al pago de las obligaciones que se adeudan al fisco nacional.

En consecuencia y atendiendo la regla de interpretación del artículo 27 del CC, lo establecido en los incisos 4 y 5 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario respecto de la congelación de los recursos en las cuentas bancarias del deudor hace referencia a las cuentas de ahorro, corrientes y demás recursos disponibles a favor del deudor en cualquiera de las cuentas de las cuales sean titulares las personas jurídicas.

Finalmente es importante precisar que en todos los casos en que se inicien procesos de cobro con títulos que requieran ejecutoria, la Administración Tributaria deberá verificar antes de su iniciación que en efecto los mencionados títulos se encuentran debidamente ejecutoriados, bien sea porque se trata de una sentencia judicial y así se evidencia en la copia o en el acto definitivo de la Administración Tributaria en caso de no haber sido demandado ante las autoridades contencioso-administrativas.

ARTÍCULO 838. LÍMITE DE LOS EMBARGOS. *El valor de los bienes embargados no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse el embargo si ello fuere posible, hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado.*

PARÁGRAFO. *El avalúo de los bienes embargados lo hará la Administración teniendo en cuenta el valor comercial de éstos y lo notificará personalmente o por correo.*

Si el deudor no estuviere de acuerdo, podrá solicitar dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación, un nuevo avalúo con intervención de un perito particular designado por la administración, caso en el cual, el deudor le deberá cancelar los honorarios. Contra este avalúo no procede recurso alguno.

ARTÍCULO. LÍMITE DE LOS EMBARGOS. El valor de los bienes embargados no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse el embargo si ello fuere posible, hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado.

PARÁGRAFO. El avalúo de los bienes embargados, lo hará la administración teniendo en cuenta el valor comercial de éstos y lo notificará personalmente o por correo.

Si el deudor no estuviere de acuerdo, podrá solicitar dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación, un nuevo avalúo con intervención de un perito particular designado por la administración, caso en el cual, el deudor le deberá cancelar los honorarios. Contra este avalúo no procede recurso alguno.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 839. REGISTRO DEL EMBARGO. *De la resolución que decreta el embargo de bienes se enviará una copia a la oficina de registro correspondiente. Cuando sobre dichos bienes ya existiere otro embargo registrado, el funcionario lo inscribirá y comunicará a la administración y al juez que ordenó el embargo anterior.*

En este caso, si el crédito que originó el embargo anterior es de grado inferior al del fisco, el funcionario de cobranzas continuará con el procedimiento, informando de ello al juez respectivo y si éste lo solicita, pondrá a su disposición el remanente del remate. Si el crédito que originó el embargo anterior es de grado superior al del fisco, el funcionario de cobranzas se hará parte en el proceso ejecutivo y velará porque se garantice la deuda con el remanente del remate del bien embargado.

PARÁGRAFO. *Cuando el embargo se refiera a Salarios, se informará al patrono o pagador respectivo, quien consignará dichas sumas a órdenes de la administración y responderá solidariamente con el deudor en caso de no hacerlo.*

ARTÍCULO. REGISTRO DEL EMBARGO. De la resolución que decreta el embargo de bienes se enviará una copia a la oficina de registro correspondiente. Cuando sobre dichos bienes ya existiere otro embargo registrado, el funcionario lo inscribirá y comunicará a la administración y al juez que ordenó el embargo anterior.

En este caso, si el crédito que originó el embargo anterior es de grado inferior al del fisco, el funcionario de cobro continuará con el procedimiento, informando de ello al juez respectivo y si éste lo solicita, pondrá a su disposición el remanente del remate. Si el crédito que originó el embargo anterior es de grado superior al del fisco, el funcionario de cobranzas se hará parte en el proceso ejecutivo y velará porque se garantice la deuda con el remanente del remate del bien embargado.

PARÁGRAFO. Cuando el embargo se refiera a Salarios, se informará al patrono o pagador respectivo, quien consignará dichas sumas a órdenes de la administración y responderá solidariamente con el deudor en caso de no hacerlo.

ARTÍCULO 839-1. TRÁMITE PARA ALGUNOS EMBARGOS. 1. *El embargo de bienes sujetos a registro se comunicará a la oficina encargada del mismo, por oficio que contendrá los datos necesarios para el registro; si aquellos pertenecieren al ejecutado lo inscribirá y remitirá el certificado donde figure la inscripción, al funcionario de la Administración de Impuestos que ordenó el embargo.*

Si el bien no pertenece al ejecutado, el registrador se abstendrá de inscribir el embargo y así lo comunicará enviando la prueba correspondiente. Si lo registra, el funcionario que ordenó el embargo de oficio o a petición de parte ordenará la cancelación del mismo.

Cuando sobre dichos bienes ya existiere otro embargo registrado, se inscribirá y comunicará a la Administración de Impuestos y al juzgado que haya ordenado el embargo anterior.

En este caso, si el crédito que ordenó el embargo anterior es de grado inferior al del fisco, el funcionario de cobranzas continuará con el procedimiento de cobro, informando de ello al juez respectivo y si éste lo solicita, pondrá a su disposición el remanente del remate. Si el crédito que originó el embargo anterior es de grado superior al del fisco, el funcionario de cobro se hará parte en el proceso ejecutivo y velará porque se garantice la deuda con el remanente del remate del bien embargado.

Si del respectivo certificado de la oficina donde se encuentren registrados los bienes, resulta que los bienes embargados están gravados con prenda o hipoteca, el funcionario ejecutor hará saber al acreedor la existencia del cobro coactivo, mediante notificación personal o por correo para que pueda hacer valer su crédito ante juez competente.

El dinero que sobre del remate del bien hipotecado se enviará al juez que solicite y que adelante el proceso para el cobro del crédito con garantía real.

2. *El embargo de saldos bancarios, depósitos de ahorro, títulos de contenido crediticio y de los demás valores de que sea titular o beneficiario el contribuyente, depositados en establecimientos bancarios, crediticios, financieros o similares, en cualquiera de sus oficinas o agencias en todo el país se comunicará a la entidad y quedará consumado con la recepción del oficio.*

Al recibirse la comunicación, la suma retenida deberá ser consignada al día hábil siguiente en la cuenta de depósitos que se señale, o deberá informarse de la no existencia de sumas de dinero depositadas en dicha entidad.

PARÁGRAFO 1o. *Los embargos no contemplados en esta norma se tramitarán y perfeccionarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 681 del Código de Procedimiento Civil.*

PARÁGRAFO 2o. *Lo dispuesto en el numeral 1) de este artículo en lo relativo a la prelación de los embargos, será aplicable a todo tipo de embargo de bienes.*

PARÁGRAFO 3o. *Las entidades bancarias, crediticias financieras y las demás personas y entidades, a quienes se les comunique los embargos, que no den cumplimiento oportuno con las obligaciones impuestas por las normas, responderán solidariamente con el contribuyente por el pago de la obligación. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 86>*

ARTÍCULO. TRÁMITE PARA ALGUNOS EMBARGOS. El embargo de bienes sujetos a registro se comunicará a la oficina encargada del mismo, por oficio que contendrá los datos necesarios para el registro; si aquellos pertenecieren al ejecutado lo inscribirá y remitirá el certificado donde figure la inscripción, al funcionario de la Administración de Impuestos que ordenó el embargo.

Si el bien no pertenece al ejecutado, el registrador se abstendrá de inscribir el embargo y así lo comunicará enviando la prueba correspondiente. Si lo registra, el funcionario que ordenó el embargo de oficio o a petición de parte ordenará la cancelación del mismo.

Cuando sobre dichos bienes ya existiere otro embargo registrado, se inscribirá y comunicará a la Administración de Impuestos y al juzgado que haya ordenado el embargo anterior.

En este caso, si el crédito que ordenó el embargo anterior es de grado inferior al del fisco, el funcionario de cobranzas continuará con el procedimiento de cobro, informando de ello al juez respectivo y si este lo solicita, pondrá a su disposición el remanente del remate. Si el crédito que originó el embargo anterior es de grado superior al del fisco, el funcionario de cobro se hará parte en el proceso ejecutivo y velará porque se garantice la deuda con el remanente del remate del bien embargado.

Si del respectivo certificado de la oficina donde se encuentren registrados los bienes resulta que los bienes embargados están gravados con prenda o hipoteca, el funcionario ejecutor hará saber al acreedor la existencia del cobro coactivo, mediante notificación personal o por correo para que pueda hacer valer su crédito ante juez competente.

El dinero que sobre del remate del bien hipotecado se enviará al juez que solicite y que adelante el proceso para el cobro del crédito con garantía real.

2. El embargo de saldos bancarios, depósitos de ahorro, títulos de contenido crediticio y de los demás valores de que sea titular o beneficiario el contribuyente, depositados en establecimientos bancarios, crediticios, financieros o similares, en cualquiera de sus oficinas o agencias en todo el país se comunicará a la entidad y quedará consumado con la recepción del oficio.

Al recibirse la comunicación, la suma retenida deberá ser consignada al día hábil siguiente en la cuenta de depósitos que se señale, o deberá informarse de la no existencia de sumas de dinero depositadas en dicha entidad.

PARÁGRAFO 1o. Los embargos no contemplados en esta norma se tramitarán y perfeccionarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 681 del Código de Procedimiento Civil.

PARÁGRAFO 2o. Lo dispuesto en el numeral 1) de este artículo en lo relativo a la prelación de los embargos, será aplicable a todo tipo de embargo de bienes.

PARÁGRAFO 3o. Las entidades bancarias, crediticias financieras y las demás personas y entidades, a quienes se les comunique los embargos, que no den cumplimiento oportuno con las obligaciones impuestas por las normas, responderán solidariamente con el contribuyente por el pago de la obligación.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

CONCEPTO DIAN 14520 DEL 2008

En la consulta de la referencia remitida a este despacho el día 4 de diciembre del año en curso por la oficina jurídica del Ministerio de Hacienda, solicita con base en un flujo-grama anexo sobre el proceso administrativo de cobro, se indique si probadas las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago, procede levantar las medidas cautelares previamente decretadas. Sobre el tema en mención este despacho se ha pronunciado indicando que en los casos en que alguna de las excepciones consagradas en el artículo 831 del Estatuto Tributario se encuentre probada, procederá el levantamiento de las medidas cautelares.

“(…)

... Estatuto Tributario indica los eventos en que procede el levantamiento de las medidas cautelares decretadas en el proceso de cobro coactivo, así:

Artículo 814 en concordancia con el 841: cuando se conceda facilidad para el pago de las obligaciones adeudadas.

Artículo 833: cuando se declaren probadas las excepciones interpuestas en contra del mandamiento de pago (artículo 831 ibídem).

Artículo 837, parágrafo: cuando el deudor demuestre que se ha admitido demanda contra el título ejecutivo y que esta se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Artículo 838, inciso primero: cuando efectuado el avalúo de los bienes, éstos excedieren la suma límite de embargos, oficiosamente o a solicitud de parte se reducirán los embargos si ello fuere posible. Es decir, habrá un levantamiento parcial de las medidas cautelares.

Artículo 839-1, inciso segundo del numeral 1: si se registró embargo sobre un bien que no pertenece al deudor.

Artículo 839-3: por haber prosperado la oposición al secuestro. Sin perjuicio de la persecución de los derechos inscritos o nuda propiedad.

Artículo 840: cuando haya adjudicación del bien en remate.

Como se observa, la normatividad tributaria al determinar expresamente los eventos en que se puede desembargar y/o levantar las medidas cautelares dentro del proceso de cobro, reguló directa y completamente el tema, excluyéndose con ello la posibilidad de remisión a la legislación procesal civil.” Concepto 49393/ 2003.

De igual manera el Concepto 031169 de mayo 27 del 2002, indica el trámite a seguir una vez formulado el mandamiento de pago frente al cual el contribuyente tenga discrepancias:

“ [...] formulado un mandamiento de pago, el deudor dentro de los quince (15) días siguientes a su notificación podrá proponer por escrito las excepciones taxativamente previstas en el artículo 831 del Estatuto Tributario, entre ellas la de falta de título ejecutivo.

En cuanto al trámite de las excepciones, señalan los artículos siguientes, esto es, 832 y 833 del mismo ordenamiento, que dentro del mes siguiente a la presentación del escrito mediante el cual se proponen las excepciones, el funcionario competente decidirá sobre ellas, ordenando la práctica de pruebas cuando sea del caso, y si se encuentran probadas así lo declarará, y ordenará la terminación del proceso de cobro y el levantamiento de las medidas preventivas cuando se hubieren decretado.

Contra la resolución que rechaza las excepciones propuestas procede el recurso de reposición ante el jefe de la división de cobranzas, dentro del mes siguiente a su notificación, quien tendrá un mes para resolverlo.

Finalmente, la resolución que falla las excepciones es demandable ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Como se observa, el contribuyente tiene plenamente garantizado su derecho de defensa y cuenta con varias oportunidades procesales y mecanismos legales para controvertir las actuaciones de la administración, presentando o solicitando las pruebas que considere eficaces para sustentar sus argumentos” Concepto 31169 del 2002.

Para mayor ilustración, se anexa el concepto 026628 del 2007 que se refiere particularmente a la excepción prevista en el numeral 5 del artículo 831 del E.T.

CONCEPTO DIAN 13442 DEL 2008

¿Opera la congelación de recursos de las cuentas bancarias del deudor cuando se hubiere iniciado el proceso de cobro con actos administrativos ejecutoriados?

Cuando se hubiere iniciado el proceso de cobro y los títulos ejecutivos estén ejecutoriados, no opera la congelación de los recursos embargados y por lo tanto la entidad financiera deberá consignar la suma retenida en la cuenta de depósitos que se señale.

Dispone el artículo 837 del Estatuto Tributario que previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, el funcionario podrá decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad.

Es decir que la Administración Tributaria podrá decretar previamente al mandamiento de pago o simultáneamente medidas cautelares preventivas, tendientes a garantizar el pago de las deudas fiscales y en todos los casos las entidades públicas y privadas deberán acatar las órdenes de embargo y secuestro de bienes proferidas y comunicadas por los funcionarios del área de cobranzas.

Conforme con lo establecido por el inciso 2 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 9 de la Ley 1066 del 2006, en el caso de procesos que se adelanten contra personas jurídicas no existe límite de inembargabilidad.

No obstante no existir límite de inembargabilidad, precisa el inciso 4 de la misma disposición que estos recursos no podrán utilizarse por la entidad ejecutora hasta tanto quede plenamente demostrada la acreencia a su favor, con fallo judicial debidamente ejecutoriado o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes.

Los recursos que sean embargados permanecerán congelados en la cuenta bancaria del deudor hasta tanto sea admitida la demanda o el ejecutado garantice el pago del 100% del valor en discusión, mediante caución bancaria o de compañía de seguros. En ambos casos la entidad ejecutora debe proceder inmediatamente de oficio o a petición de parte, a ordenar el desembargo. (Inciso 5, artículo 837-1E.T).

En los procesos de cobro de las deudas fiscales de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que se adelanten contra personas jurídicas, no existe límite de inembargabilidad, lo que significa que la totalidad de los recursos que obren en las cuentas bancarias podrán ser embargados conforme a los procedimientos previstos en los artículos 828 y s.s del E.T.

La Administración Tributaria está facultada para iniciar los procesos de cobro con base en títulos ejecutivos que contengan obligaciones claras, expresas y exigibles como lo establece el artículo 828 del E.T. y tratándose de actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, éstos se entienden ejecutoriados y por lo tanto prestan mérito ejecutivo en los términos del artículo 839 ibídem.

El embargo de saldos bancarios, depósitos de ahorro, títulos de contenido crediticio y de los demás valores de que sea titular el contribuyente se comunicará a la entidad como lo establece el artículo 839-1 citado y quedará consumado con la recepción del oficio de comunicación de la medida cautelar.

Las entidades financieras en estos casos deberán actuar conforme con lo establecido en el artículo 839-1 del Estatuto Tributario, norma que por ser de carácter especial y de orden público es de obligatorio cumplimiento, y la suma retenida deberá ser consignada al día hábil siguiente en la cuenta de depósitos que se señale o deberá informarse de la no existencia de sumas de dinero depositadas en dicha entidad.

Las entidades bancarias, crediticias, financieras y las demás personas y entidades, a quienes se les comunique los embargos, que no den cumplimiento oportuno con las obligaciones impuestas por las normas, responderán solidariamente con el contribuyente por el pago de la obligación. (Parágrafo 3 art. 839-1 E.T.).

Ahora bien, puede el funcionario ejecutor, previas las verificaciones a que hubiere lugar, precisar en los comunicados de medidas cautelares dirigidos a establecimientos bancarios, crediticios, financieros o similares que la acción de cobro se adelanta con base en títulos ejecutoriados y que la acreencia está plenamente demostrada.

Cuando los procesos ejecutivos de cobro se inicien con títulos que no requieren ejecutoria porque *per se* son títulos ejecutivos como las declaraciones privadas, podrá indicarse así en los comunicados.

Acorde con lo anterior, cuando se hubiere iniciado el proceso de cobro y los títulos ejecutivos estén ejecutoriados no opera la congelación de los recursos embargados a que alude el artículo 837-1 incisos 5 y 6.

ARTÍCULO 839-2. EMBARGO, SECUESTRO Y REMATE DE BIENES. *En los aspectos compatibles y no contemplados en este estatuto, se observarán en el procedimiento administrativo de cobro las disposiciones del Código de Procedimiento Civil que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 87>*

ARTÍCULO. EMBARGO, SECUESTRO Y REMATE DE BIENES. En los aspectos compatibles y no contemplados en este estatuto, se observarán en el procedimiento administrativo de cobro las disposiciones del Código de Procedimiento Civil que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre del 2009, expediente 16769.

Los artículos 837 y siguientes del Estatuto Tributario establecen la medida preventiva de embargo y secuestro que se puede decretar dentro de un proceso coactivo. En cuanto a los demás aspectos no regulados por la norma tributaria, el artículo 839-2 dispone la remisión al Código de Procedimiento Civil. El Código de Procedimiento Civil establece la posibilidad de solicitar el levantamiento de las medidas de embargo y secuestro, cuando su propósito sea dejarlas sin efecto por presentarse alguna circunstancia que implica su ineffectividad. El numeral octavo del artículo 687 del E.T. establece uno de los eventos en que se puede solicitar el levantamiento de la medida. El anterior artículo establece la posibilidad que tiene un tercero, que no se opuso a la práctica de las diligencias de embargo y secuestro, de defender sus intereses a través de la solicitud de la declaración de que él tenía la posesión material del bien al momento de la diligencia. Para que sea procedente la anterior opción, es necesario que la persona que no se opuso a la diligencia por cualquiera de las razones que el artículo señala, presente la solicitud dentro de los 20 días siguientes a la práctica de la misma y que, además, aporte las pruebas necesarias para acreditar la calidad de poseedor del bien sobre el cual recae la medida. Una de las situaciones que se puede presentar en casos de levantamiento de medidas de embargo y secuestro, es la de un arrendatario que exhibe un contrato de arrendamiento de bien inmueble para acreditar su calidad de poseedor, sin embargo, esta situación no es suficiente para que la solicitud prospere, ya que en realidad dicho contrato no le otorga al arrendatario el derecho de posesión sobre el bien, sino que, simplemente, ostenta la tenencia del mismo, es decir, el *corpus*. El contrato de arrendamiento implica solamente actos de administración, toda vez que el arrendador no sustrae de su patrimonio el bien que es objeto de uso y goce por parte del arrendatario. En este tipo de contratos no existe la intención de transferir el dominio del bien, solamente se permite el uso del mismo, sin que el arrendatario pueda ejercer actos de disposición de la cosa. El arrendatario en ningún momento detenta el *animus* para acreditar la posesión del bien, es simplemente tenedor del mismo, ya que en dicho documento reconoce un mejor derecho que el suyo en cabeza del arrendador. Así las cosas, al adolecer el arrendatario del *animus*, la solicitud de levantamiento de la medida cautelar se torna improcedente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre del 2009, expediente 17426.

De conformidad con el artículo 839-2 del Estatuto Tributario, en los aspectos compatibles y no regulados por dicho estatuto, se observarán en el procedimiento administrativo de cobro, las disposiciones del Código Procesal Civil que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes. Este Código, en su artículo 525 consagra las formalidades que debe contener el aviso de remate, entre ellas (numeral 2), que los bienes materia de la diligencia, si son inmuebles, deben identificarse con la matrícula de su registro si existiere, el lugar de ubicación, nomenclatura o nombre y, a falta del último requisito, por sus linderos. No obstante, el error en la dirección no tiene la entidad suficiente para dejar sin valor el remate, pues los inmuebles estaban plenamente identificados con el folio de matrícula inmobiliaria, en donde aparece la dirección correcta de los predios. Además, esta irregularidad del aviso se saneó en la diligencia de remate, por cuanto la parte que tenía interés en alegarla, esto es, la única postora que se presentó a la subasta, la convalidó expresamente (fls. 56 a 58 cdno. 1), a lo que se agrega que no existe duda de que los bienes rematados fueron los mismos que se ofrecieron en subasta y que, a pesar del vicio, el acto procesal de remate cumplió su finalidad y no se violó el derecho de defensa. En efecto, según consta en el acta de remate (001 de 17 de abril del 2007), el error en la dirección de los locales cometido en el aviso se corrigió en la misma diligencia, situación que fue aceptada por la sociedad Jusan y Cía. Ltda., cuya postura resultó favorecida, y con la cual se convalidó el vicio antes de la aprobación del remate.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de abril del 2008, expediente 16029.

Respecto al argumento del apelante según el cual por tratarse de una copropiedad, se debió citar al tercero con derecho de propiedad sobre el inmueble, con la finalidad de que hagan prevalecer sus derechos de crédito, la Sala anota que conforme al artículo 823 del Estatuto Tributario, para el cobro de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá seguir-

se el procedimiento administrativo coactivo establecido dicho estatuto, y en los asuntos relativos a embargo, secuestro y remate de bienes, deben aplicarse en cuanto sean compatibles, las disposiciones del Código de Procedimiento Civil. (art. 839-2 E.T.) Para la Sala los artículos 523 (señalamiento de fecha para remate) y 529 (pago del precio e improbación del remate) del Código de Procedimiento Civil, no regulan la situación descrita y en todo caso como se afirmó en la sentencia de primera instancia, el embargo y remate ordenados únicamente versan sobre el 50 por ciento del bien del que es propietario el ejecutado, quedando a salvo los derechos del otro copropietario. Adicionalmente anota la Sala que el artículo 840 del E.T. trata sucintamente del remate de bienes, el cual debe complementarse en su aplicación con los artículos 521 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (cap. IV. "Remate de bienes y pago al acreedor"), trámite dentro del cual se destaca que el auto aprobatorio del remate es apelable en el efecto diferido, (art 538 CPC), siéndole igualmente aplicables las causales de nulidad previstas en los artículos 140 y 141 CPC, recurso que no fue interpuesto por el demandante. En consecuencia habrá de confirmarse la sentencia de primera instancia, toda vez que el apelante no desvirtuó la legalidad de los actos demandados.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "A", 30 de julio del 2008, expediente 250002327000200700184-01.

La Sala se referirá en primer lugar a la excepción de inepta demanda que plantea la entidad demandada y que hace consistir en que como los actos demandados no son de aquellos contemplados en el artículo 835 del E.T. (resoluciones que fallan las excepciones) no procede la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra ellos. Al respecto el Consejo de Estado ha dicho:

De tal manera que si bien el artículo 835 del Estatuto Tributario dispone que sólo son demandables ante la jurisdicción contencioso administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, esta corporación ha dado curso a demandas contra otros actos administrativos diferentes, en la medida que constituyan decisiones de fondo diferentes a la simple ejecución de la obligación tributaria.

Por ende, es susceptible de control judicial, pues se ha considerado en anteriores oportunidades que ciertas decisiones de la administración en los procesos de cobro coactivo que los administrados pueden controvertir y que, de no ser así, quedarían desprovistas de tutela jurídica y de examen jurisdiccional.

[...]

Ahora bien, respecto de la anterior actuación, la Sala encuentra que si bien es cierto el demandante señala dentro de las peticiones de la demanda, la declaratoria de nulidad de la Resolución 001 del 9 de abril del 2007 y su confirmatoria la 311-002 de mayo 14 del 2007, en las normas violadas y concepto de la violación de su demanda no señala razón o motivo de vulneración por parte de la administración, lo que dará lugar a que declare probada la excepción de inepta demanda respecto de los citados actos objeto de demanda que negaron la nulidad del proceso desde el auto que dio traslado del avalúo del inmueble de la calle 71 A No. 14-34/38/58.

[...]

La administración adujo en la Resolución 003 de mayo 3 del 2007 que rechazó de plano la solicitud de revisión, que la solicitud de nulidad de la actuación no es el mecanismo de impugnación que pueda debilitar el acto administrativo por el cual se da traslado del avalúo. Estimó que la posible nulidad planteada por el actor se saneó a la luz del párrafo del artículo 140 del CPC, y que la misma no está contemplada en forma taxativa en el citado artículo, en concordancia con lo establecido en el artículo 849-1 del E.T. Adicionalmente señaló que conforme al artículo 866 del E.T. la administración puede corregir los errores de trascipción en que incurra en sus providencias en cualquier tiempo.

La sociedad interpuso recurso de reposición contra la anterior decisión, el cual fue resuelto mediante Resolución 311-003 de mayo 15 del 2007 confirmando el auto recurrido. La administración se ratificó en lo dicho inicialmente, agregó que en el auto por el cual se corrió traslado del avalúo del bien ubicado en la Tv. 17 No. 114 A- 49 edificio Torre 116 local 2, se transcribió como dirección avenida Pepe Sierra No 17- 57 local 2, edificio Torre 116, porque es la dirección que figura en el certificado de libertad y tradición de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos que es el documento idóneo con alcance probatorio y hace fe de las declaraciones que en él haga el funcionario público que lo autoriza. Respecto a los demás bienes, adujo que pese a la inconsistencia en la dirección, se tiene claridad sobre los mismos. Adujo que no es claro por qué la sociedad no adujo el error en su oportunidad sino cuatro años después. Señaló que al no haber objetado el interesado en su oportunidad el traslado de avalúos dio lugar a que operara el principio de convalidación de los actos administrativos conforme al cual se entienden purgadas las posibles irregularidades cuando el perjudicado con tal vicio las consienta tácita o expresamente, ya sea por no reclamarlas en tiempo, por guardar silencio sobre ellas o por la manifestación de voluntad, cuando el proceso sigue su curso legal como ocurrió en el presente caso. Concluye diciendo que conforme al artículo

228 de la Constitución, los términos procesales son perentorios de manera que no pueden revivirse etapas concluidas ni a través de nulidades dilatorias ni con la habilitación por fuera del arco jurídico de discusiones que agotaron la instancia procesal que procedía.

En esta acción el demandante insiste en que los autos que ordenaron correr traslado del avalúo no corresponden al avalúo efectuado el 28 de octubre del 2002, con lo cual esa etapa procesal nunca se surtió respecto a los verdaderos bienes embargados, por lo que el proceso es nulo desde la misma con fundamento en el numeral 9 del artículo 140 del CPC

El problema jurídico que se ha resolver consiste en este punto en determinar si por haberse corrido el traslado del avalúo de los inmuebles embargados con la dirección errada, las actuaciones surtidas con posterioridad a dicho traslado son nulas.

El CPC establece sobre las nulidades, en lo pertinente:

ARTÍCULO 140 (antiguo 152), modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 80. Causales de nulidad. El proceso es nulo en todo o en parte, solamente en los siguientes casos:

(...)

9. Cuando no se practica en legal forma la notificación a personas determinadas, o el emplazamiento de las demás personas aunque sean indeterminadas, que deban ser citadas como partes, o de aquellas que deban suceder en el proceso a cualquiera de las partes, cuando la ley así lo ordena, o no se cita en debida forma al Ministerio Público en los casos de ley.

Cuando en el curso del proceso se advierta que se ha dejado de notificar una providencia distinta de la que admite la demanda, el defecto se corregirá practicando la notificación omitida, pero será nula la actuación posterior que dependa de dicha providencia, salvo que la parte a quien se dejó de notificar haya actuado sin proponerla.

PARÁGRAFO. Las demás irregularidades del proceso se tendrán por subsanadas, si no se impugnan oportunamente por medio de los recursos que este código establece.

ARTÍCULO 141, modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 81. Nulidades en procesos de ejecución y en los que haya remate de bienes. En los procesos de ejecución y en los que haya remate de bienes son también causales de nulidad:

1. Librar ejecución después de la muerte del deudor, sin que se haya cumplido el trámite prescrito por el artículo 1434 del Código Civil. Los títulos ejecutivos serán notificados a los herederos como se dispone en los artículos 315 a 320.

2. La falta de las formalidades prescritas para hacer el remate de bienes, siempre que se alegue antes de proferirse el auto que lo aprueba. Esta nulidad sólo afectará el remate y se aplica a todos los procesos en que haya remate de bienes.

De acuerdo con las normas en cita, la Sala comparte lo afirmado por la administración, en el sentido de señalar que la causal de nulidad invocada en este caso (No. 9 del artículo 140 del C.P.C.) no es aplicable al caso concreto puesto que es distinto el deber de notificación de las distintas providencias que se emiten dentro del proceso al traslado que se hace del avalúo según los artículos 516 y 238 del CPC conforme a los cuales del dictamen (o avalúo) o de su aclaración o complementación de debe correr traslado a las partes para que soliciten su aclaración, complementación o para que lo objeten por error grave. Por su parte el artículo 839-2 del E.T. hace remisión a las disposiciones del CPC que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes, en los aspectos compatibles y no contemplados en ese estatuto.

Es así como no resulta admisible que el demandante tache de nulidad la actuación posterior al traslado del informe de avalúo al cuestionar las direcciones anotadas en los autos que ordenaron el citado traslado, puesto que lo que se ordenó fue poner en conocimiento de las partes el contenido del avalúo para que si lo consideran del caso soliciten su aclaración, complementación u objeción por error grave, más no la notificación a que en estricto rigor se refiere el artículo 140:9 del CPC.

En efecto, la notificación de dichos autos se llevó a cabo el 14 de febrero del 2003, fecha en que el contribuyente la recibió de Adpostal, tal como obra a folios 1733 a 1750 del cuaderno 12 de antecedentes.

Adicionalmente, la administración ha admitido que incurrió en un error de transcripción de la dirección de los inmuebles y que el Estatuto Tributario regula tales situaciones, permitiendo la corrección en cualquier tiempo y sin que ellos den lugar a nulidades.

En efecto el artículo 866 del E.T. establece:

Artículo 866. Corrección de los actos administrativos y liquidaciones privadas. Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso – administrativa.

En el presente caso el demandante no ejerció su derecho de aclaración, complementación u objeción del avalúo dentro del término de tres días previsto en el artículo 238 del CPC, aplicable por remisión del artículo 516 inciso 7, del CPC; tampoco manifestó su desacuerdo con el avalúo practicado por la administración ni solicitó nuevo avalúo, según lo establecido en el artículo 383 del E.T. dentro de los diez días siguientes a la notificación del avalúo, con lo cual precluyó la oportunidad procesal para ejercer el derecho de contradicción con relación al avalúo practicado. Así lo establecen el parágrafo del artículo 140 del CPC en concordancia con los numerales 1 y 4 del artículo 144 *ibidem* que a la letra establece:

ARTÍCULO 144, modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 84. Saneamiento de la nulidad. La nulidad se considerará saneada, en los siguientes casos:

1. Cuando la parte que podía alegarla no lo hizo oportunamente.

(...)

4. Cuando a pesar del vicio, el acto procesal cumplió su finalidad y no se violó el derecho de defensa.

Es de anotar que a folios 1676 a 1711 (cuaderno 12 de antecedentes) obran los informes de avalúos de los inmuebles, aditados 19 de diciembre de 2002, en los cuales se observa con claridad la identificación en forma correcta de cada uno de los inmuebles, con su dirección, matrícula inmobiliaria, cédula catastral, avalúo catastral, área, área construida, etc, lo que permite inferir que la tacha del actor constituye tan solo un error no sustancial que eventualmente, podría dar lugar a una nulidad de los autos de traslado del avalúo, si se hubiese alegado oportunamente, sin embargo, al dejarse pasar la oportunidad, el vicio quedó saneado al haberse puesto en conocimiento de las partes los avalúos correspondientes, como lo estimó la administración, con lo cual se cumplió la finalidad perseguida por el traslado.

Las anteriores consideraciones darán lugar a que se desestimen los cargos contra los actos acusados.

[..]

La Sala comparte la posición de la administración en los actos recurridos como quiera que al contemplar el aviso de remate, la información relativa a la matrícula inmobiliaria de los bienes a rematar y en esta, la nomenclatura correcta de los mismos, no existió duda acerca de su identificación, esto adicionado al hecho de la corrección que sobre el punto se hizo el día de la diligencia de remate en cumplimiento del artículo 866 del E.T., y que no se acreditó que el demandante hubiese sufrido perjuicio alguno derivado del citado error, da lugar a que se de por subsanado el error de transcripción en la nomenclatura de los predios, como lo estimó la administración en los actos recurridos. Lo anterior desvirtúa la ocurrencia de la nulidad, lo que dará lugar a que se nieguen las súplicas de la demanda en este punto.

CONCEPTO DIAN 56388 DEL 2008

En el escrito de la referencia solicita precisar el término de que disponen las dependencias de la entidad, competentes para resolver el recurso de apelación interpuesto por los contribuyentes contra los actos administrativos proferidos en los procesos de cobro coactivo que por expresa disposición deben tramitarse por las normas del Código de Procedimiento Civil.

El artículo 839-2 del E.T. prevé que en los aspectos compatibles y no contemplados en el Estatuto Tributario se observarán en el procedimiento administrativo de cobro las disposiciones del Código de Procedimiento Civil que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes.

La doctrina tributaria sobre este tema, específicamente la contenida en la respuesta al Problema Jurídico 3 del Concepto 036980 de 1998 cuyos apartes transcribe en la consulta, ha sido consistente en manifestar que se deben aplicar en su integridad los términos y el procedimiento para decidir señalados en el Código de Procedimiento Civil, conforme con el principio de interpretación jurídica de las normas consagrado en el Código Civil.

Por la remisión mencionada, se acude al Código de Procedimiento Civil que dispone:

"Artículo 124. Términos para dictar las resoluciones judiciales. Los jueces deberán dictar los autos de sustanciación en el término de tres (3) días, los interlocutorios en el de diez (10) y las sentencias en el de cuarenta (40), contados todos desde que el expediente pase al despacho para tal fin.

En los mismos términos los magistrados deberán dictar las providencias que les corresponde o presentarlos proyectos de las que sean del conocimiento de la Sala; esta dispondrá de la mitad del respectivo término para proferir la decisión a que hubiere lugar, que se contará desde el día siguiente a aquel en que se registre el proyecto en un cuadro especial que se fijará en lugar visible de la secretaría.

En caso de que haya cambio de magistrado o de juez los términos correrán de nuevo a partir de su posesión.

En lugar visible de la secretaría deberán fijarse una lista de los procesos que se encuentren al despacho para sentencia, con Indicación de la fecha de ingreso y la de pronunciamiento de aquella.

No obstante, cuando en disposición especial se autorice a decidir de fondo, por ausencia de oposición de la parte demandada, el juez deberá dictar inmediatamente la providencia respectiva.”

La decisión de un recurso de apelación conforme con las disposiciones del Código de Procedimiento Civil tiene carácter de interlocutoria, en consecuencia los recursos de apelación interpuestos contra los actos administrativos proferidos en los procesos de cobro coactivo, que por expresa disposición deben tramitarse por las normas del Código de Procedimiento Civil, deben resolverse conforme a este ordenamiento y en ese sentido el término para el funcionario competente es de diez (10) días contados desde que se reciba el expediente para el efecto.

CONCEPTO DIAN 38209 DEL 2008

Consulta sobre el procedimiento aplicable por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales frente al supuesto de una ejecución simultánea en varias jurisdicciones, donde se presenta concurrencia de embargos sobre el mismo bien, tema sobre el cual le informo lo siguiente bajo el presupuesto de generalidad mencionado inicialmente.

Sea lo primero recordar el principio general de aplicación preferente de las normas especiales sobre las generales, y tener en cuenta que si bien el artículo 839-2 del Estatuto Tributario efectúa la remisión al procedimiento civil en el proceso administrativo de cobro coactivo que adelanta la DIAN para lo relativo al embargo, secuestro y remate de bienes, la misma norma preserva la prevalencia de la disposición especial advirtiendo que la aplicación a que se remite se hará en lo que sea compatible y que no esté regulado por el ordenamiento tributario.

Al respecto, el artículo 839-1 del Estatuto Tributario establece:

“Artículo 839-1. Trámite para algunos embargos.

1. El embargo de bienes sujetos a registro se comunicará a la oficina encargada del mismo, por oficio que contendrá los datos necesarios para el registro; si aquellos pertenecieren al ejecutado lo inscribirá y remitirá el certificado donde figure la inscripción, al funcionario de la Administración de Impuestos que ordenó el embargo.

Si el bien no pertenece al ejecutado, el registrador se abstendrá de inscribir el embargo y así lo comunicará enviando la prueba correspondiente. Si lo registra, el funcionario que ordenó el embargo de oficio o a petición de parte ordenará la cancelación del mismo.

Cuando sobre dichos bienes ya existiere otro embargo registrado, se inscribirá y comunicará a la Administración de Impuestos y al juzgado que haya ordenado el embargo anterior.

En este caso si el crédito que ordenó el embargo anterior es de grado inferior al del fisco, el funcionario de cobranzas continuará con el procedimiento de cobro, informando de ello al juez respectivo y si este lo solicita, pondrá a su disposición el remanente del remate. Si el crédito que originó el embargo anterior es de grado superior al del fisco, el funcionario de cobro se hará parte en el proceso ejecutivo y velará porque se garantice la deuda con el remanente del remate del bien embargado.

2. [...]

Parágrafo 1o. Los embargos no contemplados en esta norma se tramitarán y perfeccionarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 681 del Código de Procedimiento Civil.

Parágrafo 2º. Lo dispuesto en el numeral 1) de este artículo en lo relativo a la prelación de los embargos, será aplicable a todo tipo de embargo de bienes.

Parágrafo 3º. Las entidades bancarias, crediticias financieras y las demás personas y entidades, a quienes se les comunique los embargos, que no den cumplimiento oportuno con las obligaciones impuestas por las normas, responderán solidariamente con el contribuyente por el pago de la obligación.” (Subrayas nuestras).

¿La doctrina tributaria con fundamento en la norma transcrita se ha pronunciado frente al interrogante de qué procedimiento ha de aplicarse y qué funcionario es competente, cuando en un ejecutivo hipotecario con embargo vigente, concurre un embargo fiscal?”, precisando que “La jurisdicción y competencia, y con ello el procedimiento a aplicar, en principio, serán determinados por el crédito prevalente, de acuerdo con la clasificación del Código Civil y demás normas que lo adicionan y complementan. El tratamiento jurídico a los embargos concurrentes será el indicado para la concurrencia de embargos de varias jurisdicciones en ordenamiento tributario.

Por tanto, se requiere el análisis de los créditos en cada caso concreto y así, “ [...] si el crédito de la ejecución al que concurre el fiscal es de menor grado que éste, evento en que el funcionario de cobranzas asumirá el proceso para desarro-

llarlo bajo el procedimiento especial para cobro de deudas tributarias que consagra el Estatuto Tributario, o si es de mayor grado, hacerse parte mediante el embargo de los remanentes, en la ejecución que por el procedimiento civil de mayor o menor cuantía se adelante por el juez competente”.(Concepto 001082 de enero 10 del 2002).

Ahora bien, en cuanto a las causales de suspensión del proceso de cobro y en consecuencia del término de la prescripción de la acción de cobro, los artículos 818 y 841 del Estatuto Tributario disponen:

“Artículo 818. Interrupción y suspensión del término de prescripción. El término de la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago, por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación 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 ejecutoría de la providencia que decide la revocatoria,
- La ejecutoría de la providencia que resuelve la situación contemplada en el artículo 567 del E.T.
- El pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el caso contemplado en el artículo 835 del Estatuto Tributario.”

“Artículo 841. Suspensión por acuerdo de pago. En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas.

Sin perjuicio de la exigibilidad de garantías, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago, deberá reanudarse el procedimiento si aquellas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda.

ARTÍCULO 839-3. OPOSICIÓN AL SECUESTRO. *En la misma diligencia que ordena el secuestro se practicarán las pruebas conducentes y se decidirá la oposición presentada, salvo que existan pruebas que no se puedan practicar en la misma diligencia, caso en el cual se resolverá dentro de los (5) días siguientes a la terminación de la diligencia.*

ARTÍCULO. OPOSICIÓN AL SECUESTRO. En la misma diligencia que ordena el secuestro se practicarán las pruebas conducentes y se decidirá la oposición presentada, salvo que existan pruebas que no se puedan practicar en la misma diligencia, caso en el cual se resolverá dentro de los (5) días siguientes a la terminación de la diligencia.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

CONCEPTO DIAN 14520 DEL 2008

ARTÍCULO 840. REMATE DE BIENES. *En firme el avalúo, la administración efectuará el remate de los bienes directamente o a través de entidades de derecho público o privado y adjudicará los bienes a favor de la nación en caso de declararse desierto el remate después de la tercera licitación, en los términos que establezca el reglamento.*

Los bienes adjudicados a favor de la nación y aquellos recibidos en dación en pago por deudas tributarias se podrán entregar para su administración o venta a la Central de Inversiones S.A. o a cualquier entidad que establezca el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la forma y términos que establezca el reglamento.

ARTÍCULO. REMATE DE BIENES. En firme el avalúo, la administración efectuará el remate de los bienes directamente o a través de entidades de derecho público o privado y adjudicará los bienes a favor de la entidad territorial en caso de declararse desierto el remate después de la tercera licitación, en los términos que establezca el reglamento.

Los bienes adjudicados a favor de la entidad territorial y aquellos recibidos en dación en pago por deudas tributarias, se manejarán en los términos de la norma en la cual se regula la dación en pago al interior de la entidad territorial.

ARTÍCULO 841. SUSPENSIÓN POR ACUERDO DE PAGO. *En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas.*

Sin perjuicio de la exigibilidad de garantías, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago, deberá reanudarse el procedimiento, si aquellas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda.

ARTÍCULO. SUSPENSIÓN POR ACUERDO DE PAGO. En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la administración en los términos establecidos en el reglamento interno de recuperación de cartera, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas.

Sin perjuicio de la exigibilidad de garantías, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago, deberá reanudarse el procedimiento, si aquellas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 13 de mayo del 2009, expediente 110013331040200700057-01.

El artículo 29 de la Constitución Política consagra el debido proceso, el cual se aplicará a todas las actuaciones, es decir, tanto a las judiciales como las administrativas, las que deben fundamentarse en leyes preexistentes y en el cumplimiento de las etapas propias de cada proceso, en aras de proteger el derecho de defensa y contradicción y el principio de seguridad jurídica.

La parte demandante dice que se violó dicha disposición por indebida aplicación del artículo 841 del Estatuto Tributario, toda vez que el legislador tributario ordenó suspender todo procedimiento administrativo coactivo contra un contribuyente que hubiere realizado un acuerdo de pago con la Administración de Impuestos, y estando en aplicación de tal norma, y sin que mediara resolución de incumplimiento ejecutoriada, la Administración de Impuestos profirió la Resolución de Embargo 00045 de 22 de febrero del 2006, afectando las cuentas bancarias en contravía de la ley.

Por su parte la administración manifiesta en la resolución que resuelve el recurso de reposición que: "En cuanto a la medida cautelar de embargo a bancos proferida con Resolución 00045 del 22 de febrero del 2006, y por la cual el recurrente argumenta violación al debido proceso por aplicación errónea del art. 841 del E.T., este despacho aclara que el proceso se encuentra suspendido por las obligaciones objeto de la facilidad y contenidas en la resolución que la otorgó, mas no por la restante que se encuentra sin pago, y que a la fecha son exigibles, independientemente de encontrarse en los aplicativos de esta administración, pues cada una de las obligaciones que están descritas en la resolución atacada, son liquidaciones privadas presentadas por el contribuyente ...".(fl. 10, c.p.).

En los alegatos de conclusión la administración aclara que: "... previamente a la resolución que deja sin efecto la facilidad, la misma directora de Impuestos mediante Oficio 5500001-0000118 de 13 de enero del 2006 y con radicado en correspondencia con el No. 004022 de la misma fecha se le comunica a la sociedad que una vez revisado los sistemas de cuenta corriente, se desprende que existen obligaciones a su nombre sin el respectivo soporte de pago que como consecuencia se invita a acercarse a la subdirección de cobranzas ubicada en la carrera 7 No. 6-54 piso 12 edificio Sendas, el día 31 de enero del 2006 en horas de la mañana a fin de revisar en forma conjunta el estado actual de sus obligaciones así como los mecanismos que permitan su solución con el ánimo de evitar medidas preventivas así como la iniciación y/o continuación del proceso coactivo ...". (fl. 147, c.p.)

Ahora bien, el artículo 841 del Estatuto Tributario establece:

"Artículo 841. Suspensión por acuerdo de pago. En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas.

Sin perjuicio de la exigibilidad de garantías, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago, deberá reanudarse el procedimiento si aquellas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda".

De acuerdo con la citada disposición en cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo se puede celebrar un acuerdo de pago entre el deudor y la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y podrán levantarse las medidas previas decretadas, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago deberá reanudarse el procedimiento y se exigirán las garantías otorgadas.

La Sala considera pertinente aclarar que de la norma transcrita se deduce que se suspende es el procedimiento administrativo coactivo que se este adelantando, es decir, el cobro de las obligaciones por las cuales se realizó el acuerdo de pago, por lo que no es de recibo la afirmación de la parte demandante que se suspende todo procedimiento administrativo coactivo contra un contribuyente que hubiere realizado un acuerdo de pago con la Administración de Impuestos.

De otra parte la Sala advierte, que dentro del expediente no obra la Resolución de Embargo 00045 de 22 de febrero del 2006, por lo que no es posible verificar a que obligaciones se adelantó el proceso de cobro coactivo y porque razón se hicieron exigibles las garantías ofrecidas por el contribuyente, con el fin de cotejarlas con las obligaciones que nos ocupan.

No obstante, en el folio 108 del expediente obra el Oficio 5500001-0000118 de 13 de enero del 2006, de la directora de Impuestos (A), dirigido a TRIDECOL LTDA., en el que informa que de la revisión en el sistema de cuenta corriente se desprende que existen obligaciones a su nombre sin el respectivo soporte de pago, por lo que lo invita a la subdirección de cobranzas, para que conjuntamente se revise el estado actual de sus obligaciones.

En el folio 109 del expediente obra acta de comparecencia de 31 de enero del 2006, cuyo texto es el siguiente:

Por lo anterior, la Sala advierte que la sociedad a través del Oficio 5500001-0000118 de 13 de enero del 2006, y el acta de comparecencia de 31 de enero del 2006 tenía conocimiento del incumplimiento de sus obligaciones, es decir, la situación jurídica había sido definida con anterioridad a la expedición de la Resolución de Embargo 00045 de 22 de febrero del 2006, por lo que la administración estaba facultada para reanudar el procedimiento que se encontraba suspendido, y hacer efectiva las garantías otorgadas, y del artículo 841 del Estatuto Tributario, no se observa que éste exija una resolución de incumplimiento ejecutoriada, como lo solicita la parte actora.

Por consiguiente, para la Sala no se vulneró el debido proceso alegado, toda vez que como quedó anotado, la administración dio aplicación al artículo 841 del Estatuto Tributario, en debida forma.

[...]

La Sala precisa que los acuerdos de pago son una figura que permite al contribuyente obtener plazo para el pago de sus obligaciones fiscales tributarias. Mediante un acuerdo de pago, el Estado le puede otorgar un plazo de hasta cinco años al contribuyente para que éste pague sus deudas relacionadas con los impuestos de renta, Iva, timbre, retención en la fuente, sanciones e intereses. Para la celebración de un acuerdo de pago, el contribuyente deberá garantizar con sus bienes el pago de la obligación, como lo establece el artículo 814 del Estatuto Tributario.

[...]

El incumplimiento de los compromisos adquiridos por el contribuyente en el acuerdo de pago, faculta a la DIAN para que dé por terminado el acuerdo de pago, como lo dispone el artículo 814-3 del Estatuto Tributario, así:

[...]

La norma transcrita contempla como causales para que proceda dejar sin efecto la facilidad de pago, el no pagar alguna de las cuotas o el incumplimiento de las obligaciones tributarias surgidas con posterioridad a cargo del contribuyente.

Una vez presentada cualquiera de dichas causales surge para el administrador de Impuestos o el subdirector de cobranzas la facultad de dejar sin efecto la facilidad de pago, sin que esta facultad esté condicionada a ninguna otra situación diferente al incumplimiento.

[...]

Así las cosas, el hecho de que la sociedad hubiera incurrido en el incumplimiento del pago de las cuotas, y de las obligaciones posteriores facultaba a la administración para dejar sin vigencia la facilidad de pago, como en efecto lo hizo, sin que pueda afirmarse que como las obligaciones que se relacionan en el numeral tercero transcrito, como no se encontraban en los sistemas de cobro de la DIAN al momento de otorgar la facilidad de pago, estas deudas le corresponden a la Administración de Impuestos y no es una carga del contribuyente.

Lo anterior por cuanto son deudas de la sociedad y como quedó visto estas no están relacionadas en la comunicación que dirigió la sociedad el 18 de abril del 2005, ante la Administración de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, para que se le otorgara la facilidad de pago.

ARTÍCULO 842. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO. <Derogado por la Ley 6ª de 1992, art. 140>

Nota: La regulación de la prescripción se encuentra en el artículo 817 del Estatuto Tributario Nacional.

ARTÍCULO 843. COBRO ANTE LA JURISDICCIÓN ORDINARIA. *La Dirección General de Impuestos Nacionales podrá demandar el pago de las deudas fiscales por la vía ejecutiva ante los jueces civiles del circuito. Para este efecto, el ministro de Hacienda y Crédito Público, o la respectiva autoridad competente, podrán otorgar poderes a funcionarios abogados de la citada Dirección. Así mismo, el Gobierno podrá contratar apoderados especiales que sean abogados titulados.*

ARTÍCULO. COBRO ANTE LA JURISDICCIÓN ORDINARIA. La entidad territorial podrá demandar el pago de las deudas fiscales por la vía ejecutiva ante los jueces civiles del circuito. Para este efecto, el funcionario competente podrá otorgar poderes a funcionarios abogados de la citada entidad. Así mismo, la entidad podrá contratar apoderados especiales que sean abogados titulados.

ARTÍCULO 843-1. AUXILIARES. *Para el nombramiento de auxiliares la Administración Tributaria podrá:*

1. *Elaborar listas propias.*
2. *Contratar expertos.*
3. *Utilizar la lista de auxiliares de la justicia.*

PARÁGRAFO. *La designación, remoción y responsabilidad de los auxiliares de la Administración Tributaria se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil, aplicables a los auxiliares de la justicia.*

Los honorarios se fijarán por el funcionario ejecutor de acuerdo con las tarifas que la administración establezca. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 90>

ARTÍCULO. AUXILIARES. Para el nombramiento de auxiliares la Administración Tributaria podrá:

1. Elaborar listas propias.
2. Contratar expertos.
3. Utilizar la lista de auxiliares de la justicia.

PARÁGRAFO. La designación, remoción y responsabilidad de los auxiliares de la Administración Tributaria se registrarán por las normas del Código de Procedimiento Civil, aplicables a los auxiliares de la justicia.

Los honorarios se fijarán por el funcionario ejecutor de acuerdo con las tarifas que la administración establezca.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 843-2. APLICACIÓN DE DEPÓSITOS. *Los títulos de depósito que se efectúen a favor de la Administración de Impuestos Nacionales y que correspondan a procesos administrativos de cobro, adelantados por dicha entidad, que no fueren reclamados por el contribuyente dentro del año siguiente a la terminación del proceso, así como aquellos de los cuales no se hubiere localizado su titular, ingresarán como recursos del Fondo de Gestión Tributaria. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 104>*

ARTÍCULO. APLICACIÓN DE DEPÓSITOS. Los títulos de depósito que se efectúen a favor de la Administración de Impuestos Nacionales y que correspondan a procesos administrativos de cobro, adelantados por dicha entidad, que no fueren reclamados por el contribuyente dentro del año siguiente a la terminación del proceso, así como aquellos de los cuales no se hubiere localizado su titular, ingresarán como recursos del Fondo de Gestión Tributaria siempre que haya sido creado en la entidad.

TÍTULO IX

INTERVENCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

ARTÍCULO 844. EN LOS PROCESOS DE SUCESIÓN. *Los funcionarios ante quienes se adelanten o tramiten sucesiones, cuando la cuantía de los bienes sea superior a 700 UVT deberán informar previamente a la partición el nombre del causante y el avalúo o valor de los bienes.*

Si dentro de los veinte (20) días siguientes a la comunicación, la Administración de Impuestos no se ha hecho parte, el funcionario podrá continuar con los trámites correspondientes.

Los herederos, asignatarios o legatarios podrán solicitar acuerdo de pago por las deudas fiscales de la sucesión. En la resolución que apruebe el acuerdo de pago se autorizará al funcionario para que proceda a tramitar la partición de los bienes, sin el requisito del pago total de las deudas.

ARTÍCULO. EN LOS PROCESOS DE SUCESIÓN. Los funcionarios ante quienes se adelanten o tramiten sucesiones, cuando la cuantía de los bienes sea superior a 700 UVT deberán informar previamente a la partición el nombre del causante y el avalúo o valor de los bienes.

Si dentro de los veinte (20) días siguientes a la comunicación, la Administración Tributaria no se ha hecho parte, el funcionario podrá continuar con los trámites correspondientes.

Los herederos, asignatarios o legatarios podrán solicitar acuerdo de pago por las deudas fiscales de la sucesión. En la resolución que apruebe el acuerdo de pago se autorizará al funcionario para que proceda a tramitar la partición de los bienes, sin el requisito del pago total de las deudas.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

CONCEPTO DIAN 16542 DEL 2008

Consulta en relación con el artículo 793 del E.T. ¿qué se entiende por sucesión ilíquida, y si la expresión sucesión ilíquida es sinónimo de sucesión liquidada? Pregunta igualmente, ¿si finiquitada una sucesión la Administración Tributaria pierde competencia para proceder al cobro coactivo de sus acreencias fiscales?

Los artículos 586 y siguientes del CPC se ocupan del trámite de la sucesión y según lo establecido en el artículo 587 Ibídem desde el fallecimiento de una persona, cualquiera de los interesados que indica el artículo 1312 del CC podrá pedir la apertura del proceso de sucesión.

Para efectos tributarios el artículo 7 del Estatuto establece:

“Las personas naturales y las sucesiones líquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios.

La sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquella en la cual se ejecutorie la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el Decreto Extraordinario 902 de 1988”. Lo anterior es concordante con el artículo 1016 del C.C que señala:

“En toda sucesión por causa de muerte, para llevar a efecto las disposiciones del difunto o de la ley, se deducirán del acervo o masa de bienes que el difunto ha dejado incluso los créditos hereditarios:

3) Los impuestos fiscales que gravaren toda la masa hereditaria.”

Así las cosas, la sucesión ilíquida es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta y complementarios, y en consecuencia esta obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y procedimentales, por efecto de la asimilación o sustitución que la ley hace de la persona natural causante, respecto de sus bienes y rentas que deja y que se califica de ilíquida en tanto no sean adjudicados a sus herederos. De conformidad con lo expuesto es evidente que los conceptos de sucesión ilíquida y de sucesión liquidada tienen un significado diferente.

Ahora bien, respecto a la responsabilidad solidaria de los herederos y legatarios que suceden al causante a partir del momento mismo del fallecimiento y en consecuencia del que yace la herencia, los artículos 793 y 844 del Estatuto Tributario disponen:

“Artículo 793. Responsabilidad solidaria. Responden con el contribuyente por el pago del tributo: a).- Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario;

(...)

“Artículo 844.”

A su vez, este despacho mediante Oficio 089040 del 20 de diciembre de 2004 manifestó “(...) la intervención de la Administración Tributaria no es otra que la de acreedora, en virtud de lo cual la entidad se encuentra facultada para hacerse parte dentro del proceso, bien sea dentro de los veinte (20) días siguientes al recibo del aviso, o en cualquier tiempo siempre y cuando sea con anterioridad a proferirse la sentencia de adjudicación, aprobación, liquidación u homologación”.

Todo lo anterior permite precisar que la responsabilidad ante el fisco no se extingue tan pronto se define el proceso sucesoral; cosa diferente, es que los aspectos adjetivos del trámite sucesoral fijen una oportunidad para la intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como parte en el proceso.

Es claro en este punto que la DIAN pierde la facultad de hacerse parte en la oportunidad procesal relativa al trámite sucesoral si previa recepción de la comunicación del notario o juez ante quien se adelanta el trámite de la sucesión no se hace parte con anterioridad al fallo de adjudicación; pero ello no trae como consecuencia que la obligación tributaria sustancial se haya extinguido y con ello su competencia para proceder al cobro coactivo, mientras no se concrete alguna de las formas de extinción de la obligación tributaria previstas en los artículos 800 y siguientes del E.T.

CONCEPTO DIAN 72437 DEL 2005

La Administración Tributaria, como titular de acreencias insolutas, poseedora de títulos ejecutivos a cargo del causante (que contienen obligaciones claras, expresas y exigibles, y constituyen plena prueba en su contra), está facultada a para efectuar el cobro de las respectivas obligaciones.

El artículo 581 del Código de Procedimiento Civil dispone que si dentro de los quince días siguientes al momento de abrirse la sucesión no se hubiere aceptado la herencia o una cuota de ella, ni hubiere albacea con tenencia de bienes que haya aceptado el cargo, el juez, de oficio o a petición del cónyuge sobreviviente, de cualquiera de los parientes o dependientes del difunto o de quien pretenda promover demanda respecto de ella, declarará yacente la herencia y le designará curador. En la solicitud deberán relacionarse y determinarse los bienes del causante de que se tenga conocimiento e indicarse el lugar de su ubicación, y conocerá de ella el juez competente para iniciar el proceso de sucesión.

Es preciso tener en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1012 del Código Civil, la apertura de la sucesión se produce al momento de la muerte del causante y, en virtud de ello, las personas llamadas por la ley o por el testador a recoger la herencia (delación) pueden, mediante una expresión clara e inequívoca de voluntad, confirmar o rechazar dicha calidad o título, aceptando o repudiando “libremente” la asignación deferida (sentencia 046 de julio 18 de 1998, Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, MP Doctor Carlos Esteban Jaramillo S).

Igualmente, es necesario diferenciar entre la apertura de la sucesión y la apertura del proceso o juicio sucesoral pues, tal como lo ha precisado la jurisprudencia, si el juicio de sucesión no se ha abierto aún y se desconoce quiénes son los herederos del causante, el acreedor debe tramitar la declaratoria de la herencia yacente y solicitar que se le notifiquen al curador de la misma los títulos existentes contra el difunto; curador de la herencia que, al contrario del curador *ad litem*, sí tiene facultad de disposición de los bienes. (Auto de 1º de mayo de 1999, Tribunal Superior de Bogotá. MP doctora Ana Lucía Pulgarín Delgado).

En estas condiciones, la DIAN, en su condición de acreedora hereditaria, una vez verifique que existen bienes en cabeza del causante, puede solicitar mediante el cumplimiento de las formalidades señaladas en la ley (Arts. 581 y 582 del Código de Procedimiento Civil) la declaratoria de la herencia yacente, para que el juez competente nombre el curador y se surta por intermedio de éste, la notificación de los títulos ejecutivos y/o del mandamiento de pago, según el estado del proceso.

Lo anterior teniendo en cuenta que, no obstante la ley consagra el procedimiento administrativo coactivo como medio especial para satisfacer el crédito fiscal, con características propias e independientes, los vacíos que surjan al respecto, deben suplirse con las disposiciones del Código Contencioso Administrativo y, a falta de éstas, con las disposiciones del Código de Procedimiento Civil.

ARTÍCULO 845. CONCORDATOS. *En los trámites concordatarios obligatorios y potestativos, el funcionario competente para adelantarlos deberá notificar de inmediato, por correo certificado, al jefe de la División de Cobranzas de la administración ante la cual sea contribuyente el concursado, el auto que abre el trámite, anexando la relación prevista en el numeral 5 del artículo 4o del Decreto 350 de 1989, con el fin de que ésta se haga parte, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 24 y 27 inciso 5o del Decreto 350 ibídem.*

De igual manera deberá surtirse la notificación de los autos de calificación y graduación de los créditos, los que ordenen el traslado de los créditos, los que convoquen a audiencias concordatarias, los que declaren el cumplimiento del acuerdo celebrado y los que abren el incidente de su incumplimiento.

La no observancia de las notificaciones de que tratan los incisos 1 y 2 de este artículo generará la nulidad de la actuación que dependa de la providencia cuya notificación se omitió, salvo que la Administración de Impuestos haya actuado sin proponerla.

El representante de la Administración Tributaria intervendrá en las deliberaciones o asambleas de acreedores concordatarios, para garantizar el pago de las acreencias originadas por los diferentes conceptos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Las decisiones tomadas con ocasión del concordato no modifican ni afectan el monto de las deudas fiscales ni el de los intereses correspondientes. Igualmente, el plazo concedido en la fórmula concordataria para la cancelación de los créditos fiscales no podrá ser superior al estipulado por este Estatuto para las facilidades de pago. <Modificado por la Ley 6ª de 1992, art. 103>

PARÁGRAFO. La intervención de la Administración Tributaria en el concordato preventivo, potestativo u obligatorio, se regirá por las disposiciones contenidas en el Decreto 350 de 1989, sin perjuicio de lo dispuesto en este artículo.

ARTÍCULO. PROCESOS CONCURSALES. En los procesos concursales obligatorios y potestativos, el funcionario competente para adelantarlos deberá notificar de inmediato, por correo certificado, al funcionario competente para adelantar el procedimiento administrativo de cobro coactivo, el auto que abre el trámite al proceso concursal con el fin de que la entidad territorial se haga parte.

De igual manera, deberá surtirse la notificación de los autos de calificación y graduación de los créditos, los que ordenen el traslado de los créditos, los que convoquen a audiencias concordatarias, los que declaren el cumplimiento del acuerdo celebrado y los que abren el incidente de su incumplimiento, en los términos que tales actuaciones operen según la ley.

La no observancia de las notificaciones de que tratan los incisos 1 y 2 de este artículo generará la nulidad de la actuación que dependa de la providencia cuya notificación se omitió, salvo que la Administración Tributaria haya actuado sin proponerla.

El representante de la Administración Tributaria intervendrá en las deliberaciones o asambleas de acreedores concursales para garantizar el pago de las acreencias originadas por los diferentes conceptos administrados por la entidad territorial.

Las decisiones tomadas con ocasión del proceso concursal no modifican ni afectan el monto de las deudas fiscales ni el de los intereses correspondientes. Igualmente, el plazo concedido en la fórmula acordada dentro del respectivo proceso concursal para la cancelación de los créditos fiscales no podrá ser superior al estipulado por este Estatuto para las facilidades de pago.

ARTÍCULO 846. EN OTROS PROCESOS. *En los procesos de concurso de acreedores, de intervención, de liquidación judicial o administrativa, el juez o funcionario informará dentro de los diez (10) días siguientes a la solicitud o al acto que inicie el proceso, a la oficina de cobranzas de la administración del lugar que le corresponda, con el fin de que ésta se haga parte en el proceso y haga valer las deudas fiscales de plazo vencido, y las que surjan hasta el momento de la liquidación o terminación del respectivo proceso. Para este efecto, los jueces o funcionarios deberán respetar la prelación de los créditos fiscales señalada en la ley, al proceder a la cancelación de los pasivos.*

ARTÍCULO. EN OTROS PROCESOS. En los procesos de concurso de acreedores, de intervención, de liquidación judicial o administrativa, el juez o funcionario informará dentro de los diez (10) días siguientes a la solicitud o al acto que inicie el proceso, a la oficina de cobro coactivo de la entidad territorial, con el fin de que ésta se haga parte en el proceso y haga valer las deudas fiscales de plazo vencido, y las que surjan hasta el momento de la liquidación o terminación del respectivo proceso. Para este efecto, los jueces o funcionarios deberán respetar la prelación de los créditos fiscales señalada en la ley, al proceder a la cancelación de los pasivos.

CONCEPTO DIAN 105928 DEL 2009

¿En el marco de la Ley 1116 del 2006, para el acuerdo extrajudicial de reorganización, pueden otorgarse facilidades de pago que incluyan obligaciones vencidas por concepto de retención en la fuente, con plazos mayores a los contemplados por el Estatuto Tributario y qué sucede con las retenciones en la fuente causadas durante el proceso de reorganización?

Para el inicio del Acuerdo de Reorganización o en los Acuerdos Extrajudiciales de Reorganización Empresarial, se pueden otorgar facilidades de pago de las obligaciones tributarias vencidas por concepto de retenciones en la fuente en los términos y con los requisitos consagrados en el artículo 814 del Estatuto Tributario. Estos al igual que las retenciones en la fuente que surjan en desarrollo del acuerdo de reorganización serán pagados de preferencia.

La Ley 1116 del 2006 estableció el régimen legal de insolvencia empresarial, buscando la protección del crédito y la recuperación y conservación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo, a través de los procesos de reorganización y de liquidación judicial.

El proceso de reorganización pretende a través de un acuerdo preservar empresas viables y normalizar sus relaciones comerciales y crediticias, mediante su reestructuración operacional, administrativa, de activos o pasivos.

El artículo 9 establece los supuestos de admisibilidad del proceso de reorganización en los que supone la existencia de una situación de cesación de pagos o de incapacidad de pago inminente.

A su turno, el artículo 10 *ibidem* contempla otros supuestos de admisión, entre los cuales y para el caso que nos ocupa señala el numeral 4 que el deudor deberá acreditar:

“...1...

4. No tener a cargo obligaciones vencidas por retenciones de carácter obligatorio, a favor de autoridades fiscales, por descuentos efectuados a los trabajadores, o por aportes al Sistema de Seguridad Social Integral.

PARÁGRAFO. Las obligaciones por los conceptos indicados en los numerales 3 y 4 del presente artículo, causadas durante el proceso, o las facilidades celebradas con las respectivas entidades responsables sobre tales conceptos con anterioridad a la apertura del proceso concursal que haya suscrito el deudor para cumplir con el presupuesto para acceder al mismo serán pagadas de preferencia, inclusive sobre los demás gastos de administración.” (Resaltado fuera del texto).

Corno se observa, si bien el numeral 4 del artículo 10 citado exige como requisito para acceder al acuerdo, el no tener obligaciones vencidas por concepto de retención, el párrafo da la opción de acreditar dicho requisito con la facilidad de pago celebrada con esta entidad previamente a la solicitud de admisión.

No obstante, el artículo 71 de la misma ley precisa que las obligaciones causadas con posterioridad a la fecha de inicio del proceso de insolvencia son gastos de administración y tendrán preferencia en su pago sobre aquellas objeto del acuerdo de reorganización o del proceso de liquidación judicial.

De otra parte, el Decreto 1730 de mayo 15 del 2009, en el título II regula lo atinente a la Validación de los Acuerdos Extrajudiciales de Reorganización, en tal sentido indica el artículo 20 que conforme con el artículo 2 de la Ley 1116 del 2006 estos deudores podrán “ [...] en cualquier momento y sin que sea necesaria la ocurrencia de los supuestos de admisibilidad señalados en dicha ley, iniciar negociaciones con los acreedores externos con el fin de llegar a un Acuerdo Extrajudicial de Reorganización.”

En este contexto el artículo 25 del Decreto en mención, al hablar de los requisitos para los acuerdos extrajudiciales de reorganización, prescribe:

ARTÍCULO 25. REQUISITOS DEL ACUERDO. Las estipulaciones del acuerdo deberán tener carácter general, en la medida en que deben incluir todos los créditos ciertos que estén a cargo del deudor a la fecha de su celebración, así como todos los créditos litigiosos y contingentes...../...../

PARÁGRAFO. El deudor debe, bajo la gravedad de juramento, manifestar en el acuerdo que se encuentra en alguno de los supuestos de que trata el artículo 9° de la Ley 1116 del 2006 y el cumplimiento de los presupuestos indicados en el artículo 10 de dicha ley, entendiéndose que el requisito establecido en el numeral 4 de este artículo se entiende cumplido con la suscripción del acuerdo por parte de los acreedores de dichas obligaciones o con la incorporación al mismo del documento que contenga las facilidades celebradas con tales acreedores.”

De lo anterior se evidencian dos situaciones diferentes:

La primera con respecto al inicio del proceso de reorganización, para lo cual es requisito no tener a cargo obligaciones vencidas por retención en la fuente, aceptando no obstante, las facilidades de pago celebradas con anterioridad al inicio de dicho proceso con el propósito de acceder al mismo, las cuales tienen preferencia en el pago.

La segunda, contemplada en el Decreto 1730/09 establece claramente para efectos de la posterior validez judicial del Acuerdo Extrajudicial de Reorganización, que el requisito estipulado en el artículo 10 de la Ley 1116 del 2006 se entiende cumplido con la suscripción e incorporación del documento que dé cuenta de la facilidad de pago otorgada por el acreedor, en este caso la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Admitido por la Ley y el Decreto Reglamentario que pueda otorgarse facilidad de pago sobre la retención en la fuente adeudada –siempre y cuando sobre las respectivas declaraciones no se hubiere proferido auto declarativo en los términos de la Circular 00066 del 2008– en relación con las facilidades de pago que otorga la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, dentro de su competencia, de conformidad con el artículo 814 del Estatuto Tributario, los funcionarios competentes para otorgar facilidades de pago de los impuestos y retenciones en la fuente administrados por la DIAN, podrán

conceder un plazo de hasta por (5) cinco años, previo el cumplimiento de los requisitos exigidos para tal fin, sin perjuicio, de que el director de Impuestos Nacionales, hoy función del director de Gestión de Ingresos Públicos, según Decreto 4048 del 2008, en casos especiales pueda conceder un plazo adicional de dos (2) años, y como allí se señala, las garantías que se brinden para acceder a la facilidad deben respaldar las obligaciones adeudadas a satisfacción de la administración.

En consecuencia, de conformidad a la Ley 1116 del 2006 y en concordancia con el párrafo único del artículo 25 del Decreto 1730 de mayo 15 del 2009, las deudas pendientes de retención en la fuente pueden ser objeto de facilidades de pago, al inicio del proceso de reorganización y en la etapa de acuerdo extrajudicial de reorganización, en los términos y con las garantías previstas por el artículo 814 del Estatuto Tributario. Estas facilidades al igual que las retenciones en la fuente que surjan en desarrollo del acuerdo de reorganización, serán pagados de preferencia.

ARTÍCULO 847. EN LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES. *Cuando una sociedad comercial o civil entre en cualquiera de las causales de disolución contempladas en la ley, distintas a la declaratoria de quiebra o concurso de acreedores, deberá darle aviso, por medio de su representante legal, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho que produjo la causal de disolución, a la oficina de cobranzas de la Administración de Impuestos Nacionales ante la cual sea contribuyente, responsable o agente retenedor, con el fin de que ésta le comunique sobre las deudas fiscales de plazo vencido a cargo de la sociedad.*

Los liquidadores o quienes hagan sus veces deberán procurar el pago de las deudas de la sociedad, respetando la prelación de los créditos fiscales.

PARÁGRAFO. *Los representantes legales que omitan dar el aviso oportuno a la administración y los liquidadores que desconozcan la prelación de los créditos fiscales serán solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la Administración, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, entre los socios y accionistas y la sociedad.*

ARTÍCULO. EN LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES. Cuando una sociedad comercial o civil entre en cualquiera de las causales de disolución contempladas en la ley, deberá darle aviso, por medio de su representante legal, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho que produjo la causal de disolución, a la oficina de cobro coactivo de la entidad territorial, con el fin de que ésta le comunique sobre las deudas fiscales de plazo vencido a cargo de la sociedad.

Los liquidadores o quienes hagan sus veces deberán procurar el pago de las deudas de la sociedad, respetando la prelación de los créditos fiscales.

PARÁGRAFO. Los representantes legales que omitan dar el aviso oportuno a la administración y los liquidadores que desconozcan la prelación de los créditos fiscales serán solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la administración, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, entre los socios y accionistas y la sociedad.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de septiembre del 2007, expediente 15347.

Así, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, a prorrata de sus aportes y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable (artículo 794 del Estatuto Tributario).

rio), los representantes legales de la sociedad son solidariamente responsables por las deudas insolutas de la sociedad, si omiten dar aviso oportuno a la DIAN acerca de la ocurrencia de la causal de disolución. Sin embargo, al representante legal, para que sea deudor solidario se le debe vincular al proceso de cobro mediante la notificación de un acto previo en el que se establezca su calidad de deudor solidario, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas. Significa lo anterior que no basta con la vinculación hecha directamente en el mandamiento de pago. Lo anterior, porque el procedimiento de cobro coactivo tiene por finalidad hacer efectivas, mediante su ejecución, las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la nación y a cargo de los contribuyentes. Por tanto, la ejecución requiere la existencia de un acto previo, –título ejecutivo–, con base en el cual se profiere el mandamiento de pago. A su vez, para vincular al deudor solidario se requiere la constitución del título ejecutivo respecto de éste, como quiera que las liquidaciones oficiales, privadas, entre otros documentos, son títulos ejecutivos sólo frente al contribuyente a quien se le practica, mas no cobijan automáticamente a los deudores solidarios. En consecuencia, previa a la vinculación del deudor, la administración debe producir un acto administrativo, notificado en debida forma, en el cual se determinen individualmente las circunstancias de hecho y de derecho que configuran la solidaridad. Ello es así, porque la notificación del mandamiento de pago debe entenderse restringida al proceso administrativo de cobro coactivo, no a la actuación precedente de formación del título ejecutivo, que necesariamente debe cumplirse, porque, se repite, el proceso de cobro que se inicia con la notificación del mandamiento de pago, no tiene como finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino la de hacer efectivas las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la nación y a cargo de los contribuyentes. La necesidad de un título ejecutivo previo a la notificación del mandamiento de pago está consagrado en el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo, según el cual, prestan mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, entre otros documentos, todo 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 de dinero, en los casos previstos en la ley.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de junio del 2006, expediente 15088.

De acuerdo con el precepto legal mencionado, los representantes legales son solidariamente responsables por las deudas de la sociedad, cuando omiten dar aviso oportuno a la administración, dentro de las diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho que produjo la causal de disolución o en el evento de que el liquidador desconozca la prelación de los créditos fiscales. Ahora bien, para que esta responsabilidad sea efectiva, se requiere acreditar la ocurrencia de los presupuestos previstos en la norma, es decir, comprobar que el representante legal omitió comunicar la causal de disolución dentro del término legal o que el liquidador ignoró la prelación del crédito tributario, toda vez que el legislador quiere evitar obligaciones fiscales insolutas.

[...]

Entonces, el aviso o comunicación sobre la disolución del ente social en el término comentado, garantiza que el fisco pueda hacer valer sus deudas tributarias antes de que desaparezca del mundo jurídico, para lo cual radica en su representante legal, en este caso el liquidador, la responsabilidad de efectuar tal aviso, so pena de que recaiga en él la solidaridad de pagarlas junto con la sociedad disuelta. Como en el asunto debatido el actor no ha desvirtuado la omisión de avisar oportunamente a la administración sobre la disolución y liquidación de la cooperativa, se cumple el presupuesto que contempla la norma para que se genere la responsabilidad solidaria, sin que esta desaparezca por su posterior reactivación justo antes de obtener la cancelación de la personería jurídica como erradamente lo interpreta el accionante. En efecto, la responsabilidad solidaria que consagra el artículo 547 del Estatuto Tributario, para los representantes legales y liquidadores surge en la medida en que pongan en peligro el pago de obligaciones tributarias a cargo del ente social, ya sea porque no avisan de su liquidación y, por ende, la administración se ve imposibilitada para hacer valer sus créditos, o porque siendo la deuda fiscal privilegiada frente a otras acreencias, se desconoce dicha prelación, con lo cual en ambos casos la deuda puede quedar insoluta.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de agosto del 2007, expediente 15644.

El artículo 847 del Estatuto Tributario señala que cuando una sociedad comercial entra en cualquiera de las causales de disolución, debe dar aviso a la DIAN, a través del representante legal, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho, con el fin de que ésta le comunique las deudas fiscales de plazo vencido a su cargo. También dispone que los liquidadores que no procuren el pago de las deudas de acuerdo con la prelación de créditos y los representantes legales que omitan dar aviso oportuno a la DIAN de la causal de disolución, serán solidariamente responsables por las deudas insolutas determinadas por la administración, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, conforme al artículo 794 ibídem. Así pues, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, a prorrata de sus aportes y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el

respectivo período gravable (artículo 794 del Estatuto Tributario vigente para 1996), los liquidadores son solidariamente responsables por las deudas insolutas de la sociedad, sólo si desconocen la prelación de créditos fiscales.

ARTÍCULO 848. PERSONERÍA DEL FUNCIONARIO DE COBRANZAS. *Para la intervención de la administración en los casos señalados en los artículos anteriores, será suficiente que los funcionarios acrediten su personería mediante la exhibición del auto comisorio proferido por el superior respectivo.*

En todos los casos contemplados, la administración deberá presentar o remitir la liquidación de los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses a cargo del deudor, dentro de los veinte (20) días siguientes al recibo de la respectiva comunicación o aviso. Si vencido este término no lo hiciere, el juez, funcionario o liquidador podrá continuar el proceso o diligencia, sin perjuicio de hacer valer las deudas fiscales u obligaciones tributarias pendientes, que se conozcan o deriven de dicho proceso y de las que se hagan valer antes de la respectiva sentencia, aprobación, liquidación u homologación.

ARTÍCULO. PERSONERÍA DEL FUNCIONARIO DE COBRANZAS. Para la intervención de la administración en los casos señalados en los artículos anteriores, será suficiente que los funcionarios acrediten su personería mediante la exhibición del auto comisorio proferido por el superior respectivo.

En todos los casos contemplados, la administración deberá presentar o remitir la liquidación de los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses a cargo del deudor, dentro de los veinte (20) días siguientes al recibo de la respectiva comunicación o aviso. Si vencido este término no lo hiciere, el juez, funcionario o liquidador podrá continuar el proceso o diligencia, sin perjuicio de hacer valer las deudas fiscales u obligaciones tributarias pendientes, que se conozcan o deriven de dicho proceso y de las que se hagan valer antes de la respectiva sentencia, aprobación, liquidación u homologación.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

ARTÍCULO 849. INDEPENDENCIA DE PROCESOS. *La intervención de la administración en los procesos de sucesión, concurso de acreedores y liquidaciones, se hará sin perjuicio de la acción de cobro coactivo administrativo.*

ARTÍCULO. INDEPENDENCIA DE PROCESOS. La intervención de la administración en los procesos de sucesión, concurso de acreedores y liquidaciones, se hará sin perjuicio de la acción de cobro coactivo administrativo.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2 de abril del 2009, expediente 16119.

En el caso bajo análisis, las obligaciones cobradas por la DIAN son post-concordatarias, pues surgieron durante el trámite del concordato y habiéndose decretado la liquidación obligatoria como consecuencia del fracaso del acuerdo, la admi-

nistración debió presentarlas dentro de la oportunidad prevista en el 158 de la Ley 222 de 1995 para efectos de graduarlas, calificarlas y cancelarlas de manera preferencial, en relación con cualquier otro crédito presentado en la liquidación y no iniciar un proceso de cobro para su satisfacción. Por eso, el artículo 846 del Estatuto Tributario señala que una vez iniciado un proceso concursal, se debe informar a la DIAN para que se haga parte en el proceso y haga valer las deudas fiscales de plazo vencido, y las que surjan hasta el momento de la liquidación o terminación del respectivo proceso. En materia de procesos liquidatorios administrativos, como el de la liquidación forzosa de una entidad vigilada por la Superintendencia Bancaria, la Sala ha señalado la necesidad de que la DIAN se haga parte en esos procesos, para hacer valer las deudas fiscales de la intervenida y no proceder a compensar los saldos a favor consolidados con posterioridad a la apertura de dicho proceso. También ha señalado que el hecho de que existan ciertas normas especiales para que la DIAN se garantice el pago de sus acreencias fiscales y éstas tengan prelación conforme al artículo 2495 del Código Civil, no significa que dentro del proceso de liquidación forzosa administrativa, la DIAN deba recibir un tratamiento diferente al señalado para los demás acreedores reconocidos, pues no se puede desconocer la naturaleza universal del proceso de liquidación que protege la igualdad entre éstos. Así las cosas, en el presente caso la DIAN no podía iniciar el cobro de las obligaciones de la sociedad surgidas durante el trámite del concordato al que había sido admitida, pues una vez decretada la liquidación obligatoria, debió presentar la deuda para su reconocimiento y cancelación dentro de este proceso, como, en síntesis, lo advirtió el a quo.

ARTÍCULO 849-1. IRREGULARIDADES EN EL PROCEDIMIENTO. *Las irregularidades procesales que se presenten en el procedimiento administrativo de cobro deberán subsanarse en cualquier tiempo, de plano, antes de que se profiera la actuación que aprueba el remate de los bienes.*

La irregularidad se considerará saneada cuando a pesar de ella el deudor actúa en el proceso y no la alega, y en todo caso cuando el acto cumplió su finalidad y no se violó el derecho de defensa. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 79>

ARTÍCULO. IRREGULARIDADES EN EL PROCEDIMIENTO. Las irregularidades procesales que se presenten en el procedimiento administrativo de cobro deberán subsanarse en cualquier tiempo, de plano, antes de que se profiera la actuación que aprueba el remate de los bienes.

La irregularidad se considerará saneada cuando a pesar de ella el deudor actúa en el proceso y no la alega, y en todo caso cuando el acto cumplió su finalidad y no se violó el derecho de defensa.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de septiembre del 2007, expediente 16060.

El mandamiento de pago como actuación que inicia el cobro coactivo debe señalar de manera precisa y sin lugar a equívocos las obligaciones que se persiguen y los documentos que las soportan, para que el deudor pueda ejercer un adecuado y oportuno derecho de defensa. No es posible, que en las resoluciones posteriores al mandamiento de pago se cambien los títulos ejecutivos, cuando la oportunidad para excepcionar ha vencido. La circunstancia descrita fue lo que ocurrió al decidir la reposición, y que luego intentó hacer la administración de manera expresa al modificar el mandamiento de pago por Resolución 400002 de 23 de enero del 2004, para identificar correctamente la liquidación privada de renta de 1995, es decir, con posterioridad a la presentación de esta demanda, el 31 de octubre del 2003 (folio 197 c.a.). Sin embargo, la misma DIAN por Resolución 400004 de 30 de marzo de 2004 revocó la resolución que modificó el mandamiento de pago, porque ya no era posible corregir los errores que detectó, pues de conformidad con el artículo 866 del Estatuto Tributario se había ejercitado la acción contenciosa. En consecuencia, por Resolución 400005 de 1 de abril del 2004, la DIAN se abstuvo de conocer de las excepciones propuestas contra el “nuevo mandamiento de pago” (folios 74 y siguientes c. ppal.). La sociedad pretendió demandar esos actos administrativos y para ello adicionó la demanda, sin embargo, la solicitud fue negada por el tribunal debido a que ya había vencido el término de fijación en lista el 10 de marzo del 2004 (auto de 26 de

mayo del 2004, folio 82 c. ppal.). Por lo anterior, la legalidad de esta última actuación no puede estudiarse en este proceso, pero se convierte en un elemento de juicio importante para señalar que la administración reconoció que el título ejecutivo por el impuesto de renta de 1995 no era el citado dejando sin posibilidad de ejercer el derecho de defensa. Como corolario de lo anterior, prospera el cargo de apelación y se accederá a declarar probada la excepción de falta de título ejecutivo en relación con el impuesto de renta de 1995, previa revocatoria de la sentencia apelada en este aspecto. En consecuencia, se ordenará cesar la ejecución de esta obligación.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "A", 30 de julio del 2008, expediente 250002327000200700184-01.

La Sala se referirá en primer lugar a la excepción de inepta demanda que plantea la entidad demandada y que hace consistir en que como los actos demandados no son de aquellos contemplados en el artículo 835 del E.T. (resoluciones que fallan las excepciones) no procede la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra ellos. Al respecto el Consejo de Estado ha dicho:

De tal manera que si bien el artículo 835 del Estatuto Tributario dispone que sólo son demandables ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, esta corporación ha dado curso a demandas contra otros actos administrativos diferentes, en la medida que constituyan decisiones de fondo diferentes de la simple ejecución de la obligación tributaria.

Por ende, es susceptible de control judicial pues se ha considerado en anteriores oportunidades que ciertas decisiones de la administración en los procesos de cobro coactivo que los administrados pueden controvertir y que de no ser así quedarían desprovistas de tutela jurídica y de examen jurisdiccional.

[...]

Ahora bien, con respecto a la anterior actuación, la Sala encuentra que si bien es cierto el demandante señala dentro de las peticiones de la demanda, la declaratoria de nulidad de la Resolución 001 del 9 de abril del 2007 y su confirmatoria la No. 311-002 de mayo 14 del 2007, en las normas violadas y concepto de la violación de su demanda no señala razón o motivo de vulneración por parte de la administración, lo que dará lugar a que declare probada la excepción de inepta demanda respecto de los citados actos objeto de demanda que negaron la nulidad del proceso desde el auto que dio traslado del avalúo del inmueble de la calle 71 A No. 14-34/38/58.

[...]

La administración adujo en la Resolución 003 de mayo 3 del 2007 que rechazó de plano la solicitud de revisión, que la solicitud de nulidad de la actuación no es el mecanismo de impugnación que pueda debilitar el acto administrativo por el cual se da traslado del avalúo. Estimó que la posible nulidad planteada por el actor se saneó a la luz del parágrafo del artículo 140 del CPC, y que la misma no está contemplada en forma taxativa en el citado artículo, en concordancia con lo establecido en el artículo 849-1 del E.T. Adicionalmente señaló que conforme al artículo 866 del E.T. la administración puede corregir los errores de transcripción en que incurra en sus providencias en cualquier tiempo.

La sociedad interpuso recurso de reposición contra la anterior decisión, el cual fue resuelto mediante Resolución 311-003 de mayo 15 del 2007 confirmando el auto recurrido. La administración se ratificó en lo dicho inicialmente, agregó que en el auto por el cual se corrió traslado del avalúo del bien ubicado en la Tv. 17 N° 114 A- 49 edificio Torre 116 local 2, se transcribió como dirección avenida Pepe Sierra No 17- 57 local 2, edificio Torre 116, porque es la dirección que figura en el certificado de libertad y tradición de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos que es el documento idóneo con alcance probatorio y hace fe de las declaraciones que en él haga el funcionario público que lo autoriza. Respecto a los demás bienes, adujo que pese a la inconsistencia en la dirección, se tiene claridad sobre los mismos. Adujo que no es claro por qué la sociedad no adujo el error en su oportunidad sino cuatro años después. Señaló que al no haber objetado el interesado en su oportunidad el traslado de avalúos dio lugar a que operara el principio de convalidación de los actos administrativos conforme al cual se entienden purgadas las posibles irregularidades cuando el perjudicado con tal vicio las consienta tácita o expresamente, ya sea por no reclamarlas en tiempo, por guardar silencio sobre ellas o por la manifestación de voluntad, cuando el proceso sigue su curso legal como ocurrió en el presente caso. Concluye diciendo que conforme al artículo 228 de la Constitución, los términos procesales son perentorios de manera que no pueden revivirse etapas concluidas ni a través de nulidades dilatorias ni con la habilitación por fuera del arco jurídico de discusiones que agotaron la instancia procesal que procedía.

En esta acción el demandante insiste en que los autos que ordenaron correr traslado del avalúo no corresponden al avalúo efectuado el 28 de octubre del 2002, con lo cual esa etapa procesal nunca se surtió respecto a los verdaderos bienes embargados, por lo que el proceso es nulo desde la misma con fundamento en el numeral 9 del artículo 140 del CPC.

El problema jurídico que se ha resolver consiste en este punto en determinar si por haberse corrido el traslado del avalúo de los inmuebles embargados con la dirección errada, las actuaciones surtidas con posterioridad a dicho traslado son nulas.

El CPC establece sobre las nulidades, en lo pertinente:

ARTÍCULO 140 (antiguo 152), modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 80. Causales de nulidad. El proceso es nulo en todo o en parte, solamente en los siguientes casos:

(...)

9. Cuando no se practica en legal forma la notificación a personas determinadas, o el emplazamiento de las demás personas aunque sean indeterminadas, que deban ser citadas como partes, o de aquellas que deban suceder en el proceso a cualquiera de las partes, cuando la ley así lo ordena, o no se cita en debida forma al Ministerio Público en los casos de ley.

Cuando en el curso del proceso se advierta que se ha dejado de notificar una providencia distinta de la que admite la demanda, el defecto se corregirá practicando la notificación omitida, pero será nula la actuación posterior que dependa de dicha providencia, salvo que la parte a quien se dejó de notificar haya actuado sin proponerla.

PARÁGRAFO. Las demás irregularidades del proceso se tendrán por subsanadas, si no se impugnan oportunamente por medio de los recursos que este código establece.

ARTÍCULO 141, modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 81. Nulidades en procesos de ejecución y en los que haya remate de bienes. En los procesos de ejecución y en los que haya remate de bienes, son también causales de nulidad:

1. Librar ejecución después de la muerte del deudor, sin que se haya cumplido el trámite prescrito por el artículo 1434 del Código Civil. Los títulos ejecutivos serán notificados a los herederos como se dispone en los artículos 315 a 320.

2. La falta de las formalidades prescritas para hacer el remate de bienes, siempre que se alegue antes de proferirse el auto que lo aprueba. Esta nulidad sólo afectará el remate y se aplica a todos los procesos en que haya remate de bienes.

De acuerdo con las normas en cita, la Sala comparte lo afirmado por la administración, en el sentido de señalar que la causal de nulidad invocada en este caso (No.9 del artículo 140 del CPC) no es aplicable al caso concreto puesto que es distinto el deber de notificación de las distintas providencias que se emiten dentro del proceso al traslado que se hace del avalúo según los artículos 516 y 238 del CPC conforme a los cuales del dictamen (o avalúo) o de su aclaración o complementación de debe correr traslado a las partes para que soliciten su aclaración, complementación o para que lo objeten por error grave. Por su parte el artículo 839-2 del E.T. hace remisión a las disposiciones del CPC que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes, en los aspectos compatibles y no contemplados en ese estatuto.

Es así como no resulta admisible que el demandante tache de nulidad la actuación posterior al traslado del informe de avalúo al cuestionar las direcciones anotadas en los autos que ordenaron el citado traslado, puesto que lo que se ordenó fue poner en conocimiento de las partes el contenido del avalúo para que si lo consideran del caso, soliciten su aclaración, complementación u objeción por error grave, mas no la notificación a que en estricto rigor se refiere el artículo 140:9 del CPC.

En efecto, la notificación de dichos autos se llevó a cabo el 14 de febrero del 2003 fecha en que el contribuyente la recibió de Adpostal, tal como obra a folios 1733 a 1750 del cuaderno 12 de antecedentes.

Adicionalmente, la administración ha admitido que incurrió en un error de transcripción de la dirección de los inmuebles y que el Estatuto Tributario regula tales situaciones, permitiendo la corrección en cualquier tiempo y sin que ellos den lugar a nulidades.

En efecto el artículo 866 del E.T. establece:

Artículo 866. Corrección de los actos administrativos y liquidaciones privadas. Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso – administrativa.

En el presente caso el demandante no ejercitó su derecho de aclaración, complementación u objeción del avalúo dentro del término de tres días previsto en el artículo 238 del CPC, aplicable por remisión del artículo 516 inciso 7, del CPC; tampoco manifestó su desacuerdo con el avalúo practicado por la administración ni solicitó nuevo avalúo, según lo establecido en el artículo 383 del E.T. dentro de los diez días siguientes a la notificación del avalúo, con lo cual precluyó la oportunidad procesal para ejercer el derecho de contradicción con relación al avalúo practicado. Así lo establecen el parágrafo del artículo 140 del CPC en concordancia con los numerales 1 y 4 del artículo 144 ibidem que a la letra establece:

ARTÍCULO 144, modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 84. Saneamiento de la nulidad. La nulidad se considerará saneada en los siguientes casos:

1. Cuando la parte que podía alegarla, no lo hizo oportunamente.

(...)

4. Cuando a pesar del vicio, el acto procesal cumplió su finalidad y no se violó el derecho de defensa.

Es de anotar que a folios 1676 a 1711 (cuaderno 12 de antecedentes) obran los informes de avalúos de los inmuebles, aditados 19 de diciembre del 2002, en los cuales se observa con claridad la identificación en forma correcta de cada uno de los inmuebles, con su dirección, matrícula inmobiliaria, cédula catastral, avalúo catastral, área, área construida, etc., lo que permite inferir que la tacha del actor constituye tan solo un error no sustancial que eventualmente podría dar lugar a una nulidad de los autos de traslado del avalúo, si se hubiese alegado oportunamente, sin embargo, al dejarse pasar la oportunidad, el vicio quedó saneado al haberse puesto en conocimiento de las partes los avalúos correspondientes, como lo estimó la administración, con lo cual se cumplió la finalidad perseguida por el traslado.

Las anteriores consideraciones darán lugar a que se desestimen los cargos contra los actos acusados.

[...]

La Sala comparte la posición de la administración en los actos recurridos como quiera que al contemplar el aviso de remate, la información relativa a la matrícula inmobiliaria de los bienes a rematar y en esta, la nomenclatura correcta de los mismos, no existió duda acerca de su identificación, esto adicionado al hecho de la corrección que sobre el punto se hizo el día de la diligencia de remate en cumplimiento del artículo 866 del E.T., y que no se acreditó que el demandante hubiese sufrido perjuicio alguno derivado del citado error, da lugar a que se dé por subsanado el error de transcripción en la nomenclatura de los predios, como lo estimó la administración en los actos recurridos. Lo anterior desvirtúa la ocurrencia de la nulidad, lo que dará lugar a que se nieguen las súplicas de la demanda en este punto.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 19 de noviembre del 2009, expediente 110013331041200800067-01.

La División de Cobranzas de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas profirió la Resolución 00009 de 5 de febrero del 2008, mediante la cual resuelve revocar el numeral primero de la parte resolutive de la Resolución 00015 de 27 de noviembre del 2007, en cuanto a que no se encuentran prescritas las obligaciones fiscales Renta 1994; 1995; 1996; Ventas 1995-01/02/06; 1997-02/03; Retención en la Fuente 1995-01 a 12; 1996- 01/02/03/04/07/08/09/11; 1997-04/05 y 06, por cuanto la parte resolutive no concuerda con las apreciaciones hechas en la parte considerativa de la misma, teniendo en cuenta que lo resuelto no se ajusta a derecho, siendo manifiesta su oposición a la ley conforme lo expresa el artículo 69 del Código Contencioso Administrativo. Y de conformidad con lo anterior y a la evidencia que en la Resolución 00015 de 27 de noviembre del 2007, en su parte resolutive se cometió un error, el cual es totalmente subsanable de acuerdo con lo normado en el artículo 849-1 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 849-2. PROVISIÓN PARA EL PAGO DE IMPUESTOS. *En los procesos de sucesión, concordatarios, concurso de acreedores, quiebra, intervención, liquidación voluntaria, judicial o administrativa, en los cuales intervenga la Administración de Impuestos, deberán efectuarse las reservas correspondientes constituyendo el respectivo depósito o garantía, en el caso de existir algún proceso de determinación o discusión en trámite. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 96>*

ARTÍCULO. PROVISIÓN PARA EL PAGO DE IMPUESTOS. En los procesos de sucesión, procesos concursales, intervención, liquidación voluntaria, judicial o administrativa, en los cuales intervenga la Administración Tributaria, deberán efectuarse las reservas correspondientes constituyendo el respectivo depósito o garantía, en el caso de existir algún proceso de determinación o discusión en trámite.

CONCEPTO DIAN 08374 DEL 2008

El artículo 849-2 del Estatuto Tributario dispone: (...)

Con fundamento en dicha disposición, en el Concepto 026190 del 3 de mayo del 2002, este despacho precisó el alcance del concepto obligaciones fiscales contingentes, en los siguientes términos:

“Igualmente, para efectos de que se dispongan las provisiones determinadas por el artículo 849-2 del Estatuto Tributario, se suministrará la información sobre los conceptos y cuantías de las obligaciones fiscales contingentes, o sea las que se encuentren en proceso de discusión y determinación en vía gubernativa y de las que ya decididas en ésta se hallen pendientes de decisión definitiva en la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, con el fin de que se efectúen las reservas correspondientes y se constituyan los respectivos depósitos o garantías por esos valores.

De acuerdo con la Orden Administrativa 016 del 2 de diciembre de 1998, “Por la cual se establecen los trámites a seguir para la intervención de la entidad en los procesos especiales, con el objeto de obtener el pago de los créditos fiscales”, la presentación de créditos se hará mediante un memorial que contenga la relación de los créditos especificando en este punto para cada concepto el título ejecutivo respectivo con su fecha de exigibilidad, el valor por impuestos, anticipos, retenciones, sanciones y su respectiva liquidación de intereses y actualización de la deuda a la fecha de presentación, de ser el caso, advirtiendo que estos se cobrarán hasta la cancelación total de la obligación y a la tasa vigente al momento del pago. Se anexará prueba plena o sumaria de la existencia de las obligaciones exigibles y de los actos en proceso de determinación o discusión.” (Subrayado fuera de texto).

La competencia funcional y la estructura orgánica de las Unidades de Fiscalización y Liquidación en cada administración de impuestos se encuentran precisamente delimitadas, entre otros, por los artículos 688 y 691 del Estatuto Tributario y en la Resolución 009 del 4 de noviembre del 2008:

Por su propia índole y porque las normas que los regulan así lo expresan, los actos expedidos por la División de Fiscalización son previos, preparatorios o de trámite, no crean una situación jurídica de carácter particular. Así se desprende del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, en conexión con el 49 ibídem, toda vez que no “deciden directa o indirectamente el fondo del asunto”.

Los actos administrativos definitivos, es decir, los que concretan la expresión de la voluntad administrativa y producen efectos con relevancia jurídica son los que emanan de la División de Liquidación, mediante los cuales se hace la determinación oficial del impuesto o se imponen sanciones.

Al respecto el honorable Consejo de Estado hizo las siguientes consideraciones en la Sentencia 12637 del 12 de julio del 2002 (C.P. Doctor Germán Ayala Mantilla):

“Dentro del proceso gubernativo; de determinación oficial del impuesto vía liquidación de revisión, encaminado verificar la exactitud de las declaraciones, se distinguen dos etapas a saber:

La primera de ellas, con la cual se inicia la actuación administrativa, parte de la declaración privada presentada por el contribuyente y se encuentra a cargo de la División de Fiscalización, unidad que instruye el proceso de determinación, para lo cual tiene amplias facultades dentro de las que se cuentan, entre otras, la de adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de obligaciones tributarias, citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios, exigirles la presentación de documentos que registren sus operaciones, cuando estén obligados a llevar libros de contabilidad registrados, ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos y en general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda que conduzca a una correcta determinación. (Artículo 684 del Estatuto Tributario).

En desarrollo de las anteriores facultades, corresponde al jefe de la unidad de fiscalización, en los términos del artículo 688 del Estatuto Tributario, expedir los requerimientos especiales, pliegos y traslados de cargos, emplazamientos para corregir y demás actos de trámite en los procesos de determinación del impuesto, así como todos los actos previos a la imposición de las sanciones a que haya lugar. Igualmente corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización o comisión del jefe de fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

La anterior etapa, de existir mérito para ello, culmina y se concreta con la expedición del requerimiento especial, actuación previa de carácter obligatorio, que debe contener todos los puntos que se proponga modificar, con la explicación en las razones que se sustenta. El mencionado requerimiento, a pesar de ser una actuación de carácter preparatorio, tiene dentro de este procedimiento una gran importancia, pues de una parte es la actuación que por regla general interrumpe el término de firmeza de liquidación privada, (artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario) y de otra parte, porque “deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones” que se pretendan adicionar al denuncia presentado por el contribuyente.

Pero lo que es aún más relevante de dicha actuación, que se conoce como el principio de correspondencia entre la liquidación oficial y el requerimiento especial, es que constituye el marco en que debe expedirse el acto liquidatorio, pues por mandato expreso del legislador, contenido en el artículo 711 del Estatuto Tributario, “la liquidación de revisión deberá

contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere”.

Así, la actividad de la División de Fiscalización concluye con la notificación de una actuación previa y obligatoria, que informa al contribuyente de las modificaciones que pretende realizar la administración a su declaración privada, de tal suerte que ésta ya contiene todas las inconsistencias advertidas por la administración a través de la etapa de investigación, lo cual evidentemente se traduce en una valoración de los factores consignados en la liquidación privada.

Notificado el requerimiento especial, con fundamento en éste, se abre la etapa de liquidación a cargo de la división de liquidación, encargada de cuantificar el mayor impuesto a cargo, el menor saldo a favor e imponer las sanciones, según el caso. Esta etapa culmina cuando la administración en ejercicio de su facultad de modificar el denuncia tributario del contribuyente, expide la liquidación oficial de revisión, contra la cual procede (obligatorio para el año gravable 1988) el recurso de reconsideración.

Así, con la interposición del recurso de reconsideración se abre la etapa de discusión del impuesto en la vía gubernativa, que se inicia con la admisión del citado recurso, para verificar el cumplimiento de requisitos formales y culmina según el caso, con el silencio administrativo positivo si la administración no se pronuncia dentro del término legal, o con el acto administrativo, de competencia de la división Jurídica, que resuelve los cargos en él propuestos, y que tiene el alcance de agotar la vía gubernativa.

Tal como se encuentra estructurado el proceso de determinación que culmina, por regla general, con un acto administrativo de carácter particular y concreto modificatorio de la declaración privada, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial y la resolución que modifica o revoca dicha liquidación tienen por sustento la misma investigación realizada en la oportunidad correspondiente, de tal suerte que “deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos”, como lo establece el artículo 742 del Estatuto Tributario.

Se advierte entonces que el proceso de determinación del impuesto gira alrededor del procedimiento de fiscalización, toda vez que es en esta oportunidad en que la administración entra a verificar y a cotejar la veracidad de los datos declarados por el contribuyente, con apoyo en sus facultades instructivas y de recopilación de pruebas, que serán las que más adelante servirán de sustento a los actos de determinación, hasta tal punto, que las modificaciones no contenidas en el requerimiento especial que, como ya se dijo, es la actuación que concluye la investigación, no pueden ser introducidas en la liquidación oficial y menos aún, en el acto administrativo que resuelve el recurso gubernativo.”

Del contenido de los actos administrativos se ocupan entre otros los artículos 638, 700, 704, 708, 711, 712, 715y 719 del Estatuto Tributario.

Finalmente los actos administrativos son exigibles desde la fecha en que queden ejecutoriados, lo cual tiene lugar en los eventos indicados en el artículo 829 ibídem.

Este despacho se pronunció al respecto en el Concepto 013442 del 8 de febrero del 2008 al resolver el problema jurídico No.3, en los siguientes términos:

“El libro V del Estatuto Tributario en el título VIII que trata del cobro coactivo, en el artículo 823 dispone que para el proceso de cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo que se establece en los artículos siguientes.

A su vez el artículo 828 del E.T. enumera los títulos que prestan mérito ejecutivo, es decir, que contienen obligaciones claras, expresas y exigibles por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tales como: 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 fijen 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; y las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses.

En armonía con lo anterior, el numeral 2 del artículo 68 Código Contencioso Administrativo dispone que las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, de una entidad territorial, o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, prestan mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible.

Exigen las normas que los actos administrativos estén ejecutoriados, porque durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante tiene la posibilidad en ejercicio del derecho de defensa y del debido proceso consagrado en el artículo 29 de nuestra Constitución Política también para actuaciones administrativas, de agotar la vía gubernativa frente a los actos administrativos que manifiestan la voluntad de la Administración Tributaria y/o acudir dentro del término de caducidad con la observancia de las normas procedimentales, ante las autoridades judiciales para ejercer las acciones contencioso-administrativas a que hubiere lugar.

En estos casos la sentencia definitiva ejecutoriada o “con fuerza de ejecución” que contenga obligaciones de pago de sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional, constituye el título ejecutivo para adelantar el proceso de cobro coactivo.

El Estatuto Tributario en el artículo 829 establece cuando se entienden ejecutoriados los actos que sirven de fundamento al cobro coactivo así.

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.
2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.
3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos,
4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso. (Resalta el despacho).

Y es que cuando hubiere procesos en curso ante las autoridades contencioso administrativas, los actos administrativos si bien establecen en forma clara y expresa las obligaciones, no son exigibles por parte de la Administración Tributaria por carecer en estos casos de fuerza ejecutoria.

Sobre el punto la Sala de consulta y servicio Civil del honorable Consejo de Estado precisó:

“Al respecto conviene precisar, de una parte, que la ejecutoriedad del acto administrativo, es decir, la facultad de la administración para procurar su cobro por la vía coactiva, constituye presupuesto básico para adelantar el respectivo proceso administrativo coactivo. Y de otra, que el procedimiento a seguir por las autoridades administrativas investidas de jurisdicción coactiva, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, es el establecido en el Estatuto Tributario, tal como lo precisó el legislador en los artículos 5 de la Ley 1066 del 2006 y de su Decreto Reglamentario 4473 del mismo año, antes citados. En consecuencia, nos remitiremos a dicho estatuto para dilucidar el asunto objeto de consulta.

Los artículos 828 del Estatuto Tributario y 68 del Código Contencioso Administrativo definen los documentos que prestan mérito ejecutivo, pero, como ya se dijo, para que dichos documentos puedan servir de fundamento para el cobro coactivo deben estar debidamente ejecutoriados, esto es, que se cumpla respecto de ellos alguno de los presupuestos de que da cuenta el artículo 829 del Estatuto Tributario, normatividad a la cual es menester hacer referencia, puesto que la estructura del título se vincula directamente al procedimiento administrativo coactivo”. (Resaltado fuera de texto).

(...)

“La Sala encuentra que la afirmación contenida en el ordinal 4 del artículo 829 del Estatuto Tributario, según la cual la ejecutoria del acto que sirve de fundamento para el cobro coactivo se presenta cuando se hayan decidido en forma definitiva los recursos interpuestos o las acciones de restablecimiento del derecho o revisión de impuestos, debe explicarse en forma separada, de acuerdo con las situaciones jurídicas que allí se describen.

Así, con respecto a los recursos interpuestos en la vía gubernativa, la norma guarda plena consonancia con las disposiciones que regulan el principio de firmeza o ejecutoria de los actos administrativos, que se presenta, entre otras situaciones, cuando la administración haya decidido en forma definitiva los recursos interpuestos oportunamente contra los mismos.

La segunda parte de la norma según la cual se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo (...) cuando las acciones de restablecimiento de derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva”, se debe interpretar dentro del contexto de las disposiciones que regulan el procedimiento administrativo coactivo en el E.T. en especial el artículo 828 ibídem, según el cual, prestan mérito ejecutivo 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”. Norma que por la remisión que hace la Ley 1066 del 2006, se hace extensible a todas las sentencias que deciden las demandas contra los actos en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del Estado. (Resaltado fuera de texto). (Consulta 1,835 del 9 de agosto del 2007).

Acorde con lo anterior, la expresión “fallo judicial ejecutoriado” del inciso 4 del artículo 837-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 9 de la Ley 1066 del 2006 hace referencia al fallo judicial de carácter definitivo proferido por las autoridades contencioso-administrativas en procesos tramitados por las autoridades judiciales contra los actos en los cuales se determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

La expresión “o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes” se refiere al vencimiento de términos legales para incoar las acciones judiciales procedentes contra los actos administrativos en los cuales se determinan o establecen sumas líquidas de dinero a favor del Estado.

En estas circunstancias, se hace necesario contar con las respectivas constancias de ejecutoria del título ejecutivo, donde tratándose de actos administrativos definitivos proferidos por la administración en contra de los cuales se tiene la certeza de que no se interpusieron en tiempo las acciones contenciosas, o que estas no fueron admitidas por la respectiva jurisdicción, la certificación será impuesta por el área competente de la administración; mientras que si son títulos ejecutivos consistentes en sentencias definitivas, la autoridad judicial es la competente para estampar el sello de ejecutoria en la respectiva copia de la sentencia.”

ARTÍCULO 849-3. CLASIFICACIÓN DE LA CARTERA MOROSA. *Con el objeto de garantizar la oportunidad en el proceso de cobro, el Comité de Coordinación de la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales podrá clasificar la cartera pendiente de cobro en prioritaria y no prioritaria teniendo en cuenta criterios tales como cuantía de la obligación, solvencia de los contribuyentes, períodos gravables y antigüedad de la deuda. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 101>*

ARTÍCULO. CLASIFICACIÓN DE LA CARTERA MOROSA. Con el objeto de garantizar la oportunidad en el proceso de cobro, la administración de la entidad territorial deberá clasificar la cartera pendiente de cobro en prioritaria y no prioritaria teniendo en cuenta los criterios fijados en el reglamento interno de recuperación de cartera.

ARTÍCULO 849-4. RESERVA DEL EXPEDIENTE EN LA ETAPA DE COBRO. *Los expedientes de las oficinas de cobranzas solo podrán ser examinados por el contribuyente o su apoderado legalmente constituido, o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente. <Adicionado por la Ley 6ª de 1992, art. 102>*

ARTÍCULO. RESERVA DEL EXPEDIENTE EN LA ETAPA DE COBRO. Los expedientes de las oficinas de cobro coactivo solo podrán ser examinados por el contribuyente o su apoderado legalmente constituido, o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente.

CONCEPTO DIAN 89834 DEL 2007

Según el artículo 703 del E.T., 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. El mencionado requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada.

Por su parte y dentro de los tres (3) meses siguientes contados e partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberán formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permite 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 estas deben ser atendidas.

Es decir, los contribuyentes directamente o a través de sus apoderados legalmente constituidos pueden ejercer dentro la oportunidad establecida en la ley, el derecho de defensa consagrado en nuestra Constitución Política en el artículo 29 con carácter de fundamental para toda clase de actuaciones administrativas.

Ahora bien, si para ejercer el derecho de defensa los contribuyentes directamente o a través de sus apoderados legalmente constituidos o abogados autorizados, requieren el examen del expediente que reposa en la administración tributaria, así podrán solicitarlo mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente, de la misma manera que se solicita el examen de los mismos, dentro del proceso de cobro o de discusión del tributo (artículos 729 y 849-4).

La honorable Corte Constitucional en el fallo T-521 de 1993, Exp. 18216, MP. Doctor Hernando Herrera Vergara, donde expresó:

“En el caso que nos ocupa, la Unidad Administrativa Especial de Impuestos Nacionales está adelantando una investigación tributaria, la cual se rige por las normas vigentes en esta materia, que son de orden público y por tanto, de estricto cumplimiento. Quiere decir esto que existe un procedimiento reglado dentro del cual se establecen las oportunidades procesales dentro de las cuales el contribuyente puede controvertir los hechos en que se fundamenta la liquidación del impuesto.

La inspección que adelanta la administración es una investigación tributaria, con miras a determinar si existe o no mérito suficiente para aplicar los correctivos que el ordenamiento señale: hasta ahora no se ha producido documento alguno que ponga en peligro o lesione los intereses del actor, ni actuaciones que deba éste conocer.

De otra parte, también son atinadas las observaciones del fallador de primera instancia, en el sentido de que no existe el alegado desconocimiento del derecho de acceso a los documentos públicas y que, siendo el acta respectiva el documento con que culmina la inspección tributaria, sería este documento al cual puede reclamar el actor, pero en modo alguno, a las etapas que anteceden que siendo parte de la investigación que adelanta la administración, no son documentos susceptibles de controversia.

Debe poner de presente esta Sala (...) que, si bien es cierto la persona tiene derecho a dirigirse a las diferentes autoridades de la República, en procura de información, teniendo estas la obligación insoslayable de responder, no lo es menos que el deber de quien hace uso del derecho de petición, le impone ser respetuoso en su ejercicio, ya que este no puede convertirse en un elemento que pueda encaminarse, en forma de liberada al entramamiento de la buena marcha de la administración, con solicitudes que no buscan otra cosa que el entorpecimiento de la labor investigativa, que como en el presente evento, desarrolla la entidad acusada”. (Negrilla fuera de texto).

Acorde con lo anterior, en la etapa de determinación oficial del impuesto los expedientes podrán ser examinados por el contribuyente y/o su apoderado o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente dentro de la misma oportunidad procesal que se tiene para controvertir los hechos en que se fundamenta la liquidación del impuesto.

Finalmente, es importante recalcar que según el contenido del artículo 693 del Estatuto Tributario, las informaciones tributarias respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias tendrá el carácter de reservada dentro del proceso de determinación del impuesto frente a terceros, mas no frente al contribuyente.

TÍTULO X
DEVOLUCIONES

ARTÍCULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor. <Modificado por la Ley 223 de 1995, art. 49>

PARÁGRAFO 1o. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención. <Modificado por la Ley 788 del 2002, art. 67>

PARÁGRAFO 2o. Tendrán derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado IVA, pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social, las entidades cuyos planes estén debidamente aprobados por el Inurbe, o por quien este organismo delegue, ya sea en proyectos de construcción realizados por constructores privados, cooperativas, organizaciones no gubernamentales y otras entidades sin ánimo de lucro.

La devolución o compensación se hará en una proporción al cuatro por ciento (4%) del valor registrado en las escrituras de venta del inmueble nuevo tal como lo adquiere su comprador o usuario final, cuyo valor no exceda los 2.800 UVT de acuerdo a la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional.

La DIAN podrá solicitar en los casos que considere necesario, los soportes que demuestren el pago del IVA en la construcción del proyecto de vivienda de interés social. <Modificado por la Ley 633 del 2000, art. 49>

ARTÍCULO. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR, PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Administración Tributaria deberá devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

Para la procedencia de la solicitud de devolución del pago de lo no debido o pagos en exceso no constituye requisito previo la corrección de la declaración privada, salvo que se trate de un error del contribuyente.

El plazo para presentar la solicitud de devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, es el de la prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2356 del Código Civil, 5 años.

El plazo para presentar la devolución de los saldos a favor son dos años después del vencimiento del término para declarar.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre del 2009, expediente 16825.

En el caso en estudio, por escritura pública 7221 de 20 de diciembre de 1994 (folios 94 a 100) el Banco Popular vendió el inmueble ubicado en la carrera 7 N° 134-95 de Santa Fe de Bogotá a la sociedad INMOBILIA INVERSIONES INMOBILIARIAS LTDA., quien constituyó hipoteca sobre el mismo a favor del banco. Como las partes son comerciantes (artículo 20 [7 y 15] del Código de Comercio), la compraventa en mención se rige por el Código de Comercio (artículos 1 y 905 y ss. ibídem). Conforme a la cláusula primera de la escritura 7221 y a la fecha de la misma, el banco entregó a la compradora la posesión del inmueble, y aun cuando la tradición se completó el 29 de marzo de 1995, fecha en la cual se registraron la venta y la hipoteca, a 1 de enero de 1995, día de causación del tributo por dicho período, la compradora era poseedora regular del predio (artículos 764, 765 [2] y 768 del Código Civil), y, por lo mismo, sujeto pasivo del impuesto predial. En consecuencia, la declaración presentada por la INMOBILIARIA el 2 de junio de 1995 (folio 8 c.a.), correspondiente al año en mención, lo fue por quien era sujeto pasivo del tributo y, por ende, por la obligada a declararlo (artículo 25 del Decreto 807 de 1993). De manera coherente, la declaración que presentó el banco por el período 1995 (folio 9 c.a.), extemporáneamente (4 de diciembre de 1998), constituye un pago de lo no debido, dado que ya la obligación sustancial se habla extinguido, por lo que no tenía causa legal (artículos 162 del Decreto 1421 de 1993, 850 del Estatuto Tributario y 21 del Decreto 1000 de 1997). Por lo tanto, aun cuando a 1 de enero de 1995 el banco era todavía propietario del inmueble, y por lo mismo, sujeto pasivo del impuesto predial, al momento de pagar el impuesto, ya el mismo había sido cancelado, en este caso, por quien también era sujeto pasivo. Lo anterior significa que la Administración Tributaria no podía quedarse con el importe del tributo, pues ello conduciría a un enriquecimiento sin causa de su parte y violaría el principio de prevalencia del derecho sustancial (artículo 228 de la Constitución Política), dado que se desconocería el pago real del tributo. No es cierto que la declaración presentada por la compradora no tuviera efectos por no estar obligada a declarar (artículo 34-1 del Decreto 807 de 1993), pues por ser sujeto pasivo del impuesto predial, como quedó precisado, podía presentar la declaración del tributo en mención (artículo 25 ibídem). Además, en virtud de la solidaridad que para el pago del impuesto existe en el Distrito Capital entre el poseedor y el propietario del inmueble, si bien la administración puede exigir de cualquiera de los dos el pago de tributo, correlativamente cualquiera de éstos puede satisfacer la obligación en comentario, como sucedió, en este caso, con el poseedor del predio. Así pues, debían anularse los actos acusados que negaron la compensación solicitada por el demandante, dado que recaía sobre un impuesto que ésta no debía, motivo por el cual se confirmará el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de septiembre del 2009, expediente 16347.

El artículo 850 del Estatuto Tributario otorga el derecho a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, para que los soliciten y obtengan su devolución. En el inciso segundo también dispone la obligación de la administración tributaria de devolver oportunamente a los contribuyentes, "los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para la devoluciones de los saldos a favor". En el primer caso, cuando se pagan por impuestos sumas mayores a las que corresponden legalmente y, en el segundo, cuando se efectúan

pagos sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento. Establecido que CORELCA es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros para los años gravables 1995 y 1996 y que, como consecuencia de la liquidación efectuada en los actos acusados, suscribió un acuerdo de pago con el municipio por la suma de \$1.189'588.177 para cubrir el cobro del impuesto, las sanciones y los intereses de mora de dichas vigencias, suma que, según lo afirman las partes, fue pagada en su totalidad, es claro que tal situación se enmarca dentro de los presupuestos de un pago en exceso, toda vez que existía una causa legal para su exigibilidad. En consecuencia, a partir de la liquidación que aquí se fija y teniendo en cuenta que a título de restablecimiento del derecho CORELCA solicitó que se ordene al demandado "(...) restituir a mi representada, las sumas de dinero y sus correspondientes intereses que CORELCA pagó mediante convenio de pago para evitar el embargo de los dineros de CORELCA, por la suma de \$1.189'588.177.oo" la Sala proferirá una condena en abstracto, toda vez que en el proceso sólo obran algunas pruebas de los pagos efectuados por CORELCA.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de septiembre del 2009, expediente 16422.

Así las cosas, lo pagado por la demandante por concepto de las citadas declaraciones, constituye un pago de lo no debido, dado que no tenía causa legal (artículo 21 del Decreto 1000 de 1997). Por lo tanto, procedía su devolución (artículos 850 del Estatuto Tributario, 21 del Decreto 1000 de 1997, 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 del 2002). Y como TRANSMETANO S.A. E.S.P. pagó el impuesto de industria y comercio del 2002 y 2003, el 29 de abril del 2003 y del 2004, respectivamente (folios 43 y 44 c. ppal.), tenía plazo para pedir la devolución de lo pagado indebidamente hasta el 29 de abril del 2008, respecto de la declaración del 2002 y el 29 de abril del 2009 frente a la declaración del 2003, por cuanto el plazo para pedir la devolución es el de prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2536 del Código Civil, conforme lo disponen los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997. Como la demandante presentó la solicitud de devolución de pago de lo no debido el 28 de octubre del 2004, es decir, oportunamente, el municipio debió acceder a su petición. Dado que era procedente la devolución de lo pagado indebidamente por la actora, se impone revocar la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar, la Sala anulará la Resolución 1147 de 18 de noviembre del 2004 por la cual el municipio de Girardota negó la petición; la Resolución 1310 de 22 de diciembre del mismo año, que no repuso la primera y el acto presunto que resolvió negativamente la apelación. A título de restablecimiento del derecho y conforme a lo pedido por la actora (artículo 305 del Código de Procedimiento Civil), ordenará al municipio la devolución del impuesto pagado (\$698.999.000), junto con los intereses corrientes a partir de la notificación del acto que negó la devolución (Resolución 1147 de 16 de noviembre de 1994), hasta la fecha de notificación de esta providencia (artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario). También le ordenará la devolución de los intereses de mora (artículo 863 y 864 del Estatuto Tributario), a partir del vencimiento del término para devolver (artículo 855 del Estatuto Tributario), hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de agosto del 2009, expediente 16881.

De lo transcrito se observa en primer término que, al contrario de lo señalado por el *a quo*, la normativa tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y para ello ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada, toda vez que no es requisito *sine qua non* para que se genere dicho pago, que éste se derive de una declaración tributaria, lo único relevante es que el pago se haya efectuado sin estar soportado por un fundamento legal. Se observa que en relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos "sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento". Los pagos en exceso o de lo no debido pueden surgir de las declaraciones, de los actos administrativos o de las providencias judiciales, que determinen un valor pagado en exceso o la ausencia de obligación, lo que otorga derecho a solicitar su compensación o devolución. Así las cosas, se advierte que si bien la actora pudo acudir al mecanismo de corrección previsto en los artículos 19 y 20 del Decreto 807 de 1993, esta corporación ha considerado viable la devolución de los pagos de lo no debido consignados en las declaraciones tributarias, sin necesidad de hacer uso del procedimiento de corrección voluntaria, teniendo en cuenta que no se trata de un error del contribuyente en la liquidación del tributo, sino que obedece a decisiones judiciales que han calificado los pagos como "no debidos" o "excesivos", o a la ausencia de la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, lo que hace inócua la corrección del denuncia fiscal.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de agosto del 2009, expediente 16142.

Ahora bien, el banco actor reconoce que cometió un error en la declaración de impuesto sobre las ventas del primer bimestre del 2000, toda vez que liquidó el tributo por la administración de títulos de FOGAFIN en la suma de \$131.028.000,

que en su criterio encaja dentro de los servicios excluidos de IVA, por tratarse de “servicios de administración de fondos del Estado” [artículo 476 numeral tercero del Estatuto Tributario], lo que equivale a una disminución del valor a pagar de \$558.996.000 a \$427.968.000. La Sala encuentra que para enmendar este tipo de errores que inciden en una disminución del valor a pagar establecido en la liquidación privada, el ordenamiento tributario en el artículo 589 permite al contribuyente su corrección a través de una solicitud elevada a la administración, acompañada del respectivo proyecto de modificación, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración [artículo 8 de la Ley 383 de 1997], para que el ente fiscal practique la liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma, so pena de que tal proyecto sustituya la declaración inicial. Es importante resaltar que esta corrección de la declaración no impide la facultad de revisión, la cual se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según sea el caso. De tal forma que si el banco consideraba que era procedente excluir el valor del IVA cobrado por el servicio de administración de los títulos emitidos por FOGAFIN y de esta manera disminuir el valor a pagar, debió seguir el procedimiento indicado en la disposición legal en comento, para obtener una liquidación oficial de corrección que le permita a la administración, en un momento dado, verificar la realidad del impuesto a través del proceso de revisión. En efecto, como lo ha considerado la Sala el proceso de devoluciones no permite comprobar la correcta determinación de los tributos, pues parte de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias consagrada en el artículo 746 del Estatuto Tributario, la cual se desvirtúa a través del procedimiento de determinación de los artículos 702 y siguientes *ibidem* o bien con la modificación a la liquidación privada a iniciativa del contribuyente conforme a los artículos 588 y 589 *ib.* De otra parte, vale la pena señalar que si bien es cierto que en otras oportunidades la corporación ha considerado viable la devolución de los pagos de lo no debido consignados en las declaraciones tributarias, sin necesidad de acudir al proceso de corrección voluntaria, ello ha obedecido a que no se trata de un error del contribuyente en la liquidación del tributo, sino a decisiones judiciales que han calificado los pagos como “no debidos” o “excesivos”, o a la ausencia de la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo que hace inocua la corrección del denunciado fiscal. Por ende, como la sociedad omitió modificar la declaración de impuesto sobre las ventas del primer bimestre del 2000, no se verifica que exista un pago en exceso o de lo no debido que le otorgue el derecho a la devolución, razón por la cual la Sala considera que los actos administrativos se ajustaron a derecho, lo que conduce a confirmar la sentencia recurrida.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 31 de julio del 2009, expediente 16577.

El mismo razonamiento fijado para la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido en tributos aduaneros, es aplicable en la devolución del pago de lo no debido en impuestos como el de registro, pues tanto el artículo 561 del Estatuto Aduanero como el artículo 235 de la Ley 223 de 1995, sobre administración y control del impuesto de registro, remiten a las normas del Estatuto Tributario para los procedimientos de devolución y compensación (que son aspectos de la administración del tributo). A su vez, las normas del Estatuto Tributario sobre devoluciones y compensaciones (artículos 815 y *ss.* y 850 y *ss.*), fueron reglamentadas por el Decreto 1000 de 1997, por lo que al aplicar el procedimiento de devoluciones, deben tenerse en cuenta tanto los preceptos del referido estatuto, como los del reglamento que lo desarrolla. De manera coherente con el criterio que ha sido constante en la Sala, en el sentido de que el plazo para pedir la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, que no son saldos a favor, es el de la prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2356 del Código Civil. Así pues, de acuerdo con los artículos 854 del Estatuto Tributario y 4, 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, uno es el plazo para pedir la devolución de los saldos a favor (dos años después de vencimiento del término para declarar), y otro, para solicitar que se devuelva lo que se ha pagado en exceso o indebidamente (el término de prescripción de la acción ejecutiva – artículo 2536 del Código Civil). Y si, como lo señala el artículo 235 de la Ley 223 de 1995, las normas del Estatuto Tributario son aplicables a la administración del impuesto de registro (dentro de la cual están los trámites de recaudo del tributo y devolución del mismo), al haberse anulado el plazo especial de quince días para pedir la devolución del impuesto en mención pagado en exceso o de lo no debido (artículo 15 [6] del Decreto 650 de 1996), el término que tienen los contribuyentes de dicho impuesto para pedir la devolución en comentario es el de prescripción de la acción ejecutiva del Código Civil. En consecuencia, la Sala rectifica su posición, plasmada en varias sentencias proferidas en asuntos similares al que ahora se discute, y precisa que al igual que en los demás tributos en los que deban aplicarse las normas del Estatuto Tributario sobre devoluciones y compensaciones, el término para pedir la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido por concepto del impuesto de registro, es el fijado en los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del trámite de devoluciones y compensaciones del Estatuto Tributario, esto es, el de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil. Así las cosas, mientras el término de prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2356 del Código Civil no esté vencido, y por lo mismo, el contribuyente del impuesto de registro se encuentre en tiempo para pedir la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente por concepto de dicho tributo, la situación jurídica del mismo no se encuentra consolidada, puesto que es susceptible de ser discutida ante la administración. Por lo tanto, procede la solicitud de devolución.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de noviembre del 2008, expediente 16376.

La jurisprudencia ha reiterado que en materia de impuestos nacionales, las declaraciones de renta y del IVA pueden dar lugar a saldos a favor del contribuyente o responsable. En el primer caso, porque el impuesto a cargo resulta inferior a la retención en la fuente que le fue practicada, a los anticipos o al saldo a favor liquidados en años anteriores. En el segundo caso, se generan saldos a favor cuando el impuesto descontable o las retenciones en la fuente practicadas, son superiores al impuesto sobre las ventas a cargo. Además, ha sostenido que se configura “pago en exceso” cuando se paga por impuesto suma mayor a la que corresponde legalmente; y “pago de lo no debido”, cuando se realiza el pago sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento. Ha precisado que el pago en exceso o de lo no debido puede fundarse en declaraciones tributarias, en actos administrativos o en providencias judiciales, en los que se determine un valor pagado en exceso o la ausencia de obligación, lo que daría derecho a la compensación o devolución respectiva. De lo anterior se colige que cuando se trata de solicitud de devolución por pago en exceso, ésta debe fundarse en declaración tributaria, acto administrativo o sentencia judicial, en la cual se determine que el valor reclamado tuvo origen en la cancelación del tributo por un *quantum* superior al fijado en la ley.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 15 de febrero del 2007, expediente 1223.

En perfecta coherencia, el Gobierno Nacional, a través del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario, reiteró que el término para pedir la devolución de los saldos a favor es de dos años, después del vencimiento del término para declarar (artículo 4); y precisó que el plazo para solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, es el de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil (artículo 11). De otra parte, si el Estatuto Tributario no señaló plazo alguno para solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, no podía el Concejo de Fómeque, a su arbitrio, fijar uno de dos años, pues los concejos municipales no son legisladores, sino autoridades administrativas (artículo 311 de la Carta); y en materia tributaria deben completa sujeción tanto a la Constitución como a la ley (artículo 313 [4] *ibídem*). Dado que el Concejo de Fómeque fijó, sin competencia, un plazo de dos años para solicitar la devolución o compensación de pagos en exceso o de lo no debido, y que dicho término viola los artículos 2536 del Código Civil que consagra la prescripción general de la acción ejecutiva y 854 del Estatuto Tributario, pues éste sólo se refiere a los saldos a favor, se impone revocar la sentencia apelada, que negó las súplicas de la demanda. En su lugar, se anularán las expresiones “o al momento en que se produjo el pago en exceso o de lo no debido”, del artículo 199 del Acuerdo 18 de 1999, expedido por el Concejo municipal de Fómeque y “o al momento del pago en exceso o de lo no debido, según el caso”, del artículo 213 de la misma norma.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de octubre del 2005, expediente 13510.

Ahora bien, lo discutido en el asunto *sub exámine* no es la legalidad de las declaraciones de corrección, sino la solicitud de devolución de un pago en exceso, formulada por la demandante con base en tales correcciones y por ello no puede interpretarse como lo hizo la administración, que la petición de devolución radicada el 25 de noviembre de 1999 corresponde a una solicitud de corrección y, menos aún, aplicarle un procedimiento que no corresponde al derecho invocado, en la medida en que el contenido de la decisión administrativa debe corresponder a la cuestión planteada (art. 35 Código Contencioso Administrativo). Además, según el artículo 850 del Estatuto Tributario, la administración debe devolver a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido, aplicando el procedimiento previsto para las devoluciones de los saldos a favor. Entonces, como lo formulado por la actora fue una solicitud de devolución de un pago en exceso, su solicitud debía tramitarse y decidirse conforme el procedimiento establecido para el efecto (arts. 851 y ss.), y al no haberse procedido así, incurre la actuación acusada en violación al debido proceso y al derecho de defensa, pues a través de ella se sorprendió a la contribuyente con una decisión que no guardaba relación directa con lo solicitado y, por tanto, se encontraba falsamente motivada.

Tribunal administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección “A”, sentencia del 2 de septiembre del 2009, expediente 110013331042200700087-01.

Si bien la ley establece un procedimiento y requisitos para que los contribuyentes realicen la solicitud de devolución, en excepcionales circunstancias, por justas razones, y en aplicación del principio de justicia, se debe acceder a la solicitud de devolución, como en el presente caso, en el que lo cancelado como mayor valor del impuesto, por sugerirlo la administración, creó para la sociedad contribuyente el derecho de reclamar o hacer valer lo pagado a la Administración Distrital.

El artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993 exige a los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos aplicar las normas presididos por un relevante espíritu de justicia y estipula que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito, por tanto, se debe tener en cuenta, que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse simplemente a la verdad formal, sino que debe perseguir siempre la verdad real, ajustándose a derecho.

Así las cosas, es evidente que en el *sub júdice*, la administración no dio aplicación al principio de justicia que debe imperar en la actuación tributaria, ya que si bien el contribuyente no cumplió uno de los requisitos establecidos en la ley para tener derecho a la devolución del mayor impuesto, tampoco ella realizó el procedimiento de fiscalización del tributo para el año gravable 2001, de acuerdo a las declaraciones presentadas el 5 de julio del 2001 y el 28 de marzo del 2002, o adelantó el respectivo proceso de cobro administrativo, es decir, actuó en forma indebida, sobrepuso una formalidad a un derecho efectivamente constituido y del cual tenía conocimiento para la época en que envió la comunicación y el formulario sugerido, y emitió los actos aquí demandados.

En consecuencia, corresponde a la Sala realizar la LIQUIDACIÓN que corresponde al impuesto predial unificado por el año gravable 2001, sobre el citado inmueble y efectuar los descuentos sobre los pagos efectuados:

[...]

De acuerdo con la anterior liquidación del impuesto predial unificado por el año gravable 2001 a cargo de la sociedad es la suma de \$20.690.832, menos los pagos efectuados el 28 de marzo del 2002 y el 30 de agosto del 2005, se tiene lo siguiente:

[...]

En este orden de ideas, la Sala revocará la providencia apelada, en su lugar se anularán parcialmente los actos administrativos impugnados, y a título de restablecimiento del derecho se ordenará la devolución de \$11.773.168 pagados como mayor impuesto en la declaración sugerida por la Secretaría de Hacienda Dirección Distrital de Impuestos por el año gravable 2001, del predio denominado LT PT LAS PILAS EL DIAMANTE, más los intereses moratorios de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario.

CONCEPTO DIAN 73014 DEL 2008

El artículo 579 del estatuto Tributario prevé que la presentación de las declaraciones tributarias deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno nacional. Así mismo el Gobierno podrá efectuar la recepción de las declaraciones tributarias a través de bancos y demás entidades financieras.

Pues bien, como es de su conocimiento, para el año 2008, el Gobierno Nacional a través del Decreto 4818 del 2007 estableció en su artículo primero que la presentación física de las declaraciones tributarias, se hará por ventanilla en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar, ubicados en el territorio nacional, decisión que facilita a los contribuyentes y/o responsables de los impuestos nacionales el cumplimiento de la presentación de las mismas, sin perjuicio del deber de diligenciar en la declaración tributaria el Código de Administración que corresponda al domicilio o asiento principal de su actividad o negocio y que determina la Administración Tributaria ante la cual se presenta la declaración y por ende a la cual pertenece el contribuyente o responsable.

Por su parte, el inciso segundo del artículo 4 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997 señala que la solicitud de devolución o compensación se formula. ante la administración de impuestos y aduanas nacionales donde se hubiere presentado la respectiva declaración tributaria, entendiéndose que se trata de aquella ante la cual se presentó la Administración Tributaria informado en la declaración y en el Registro Único Tributario RUT.

La excepción a esta regla general conforme con lo establecido en el inciso 5 del mismo artículo, la constituyen los declarantes domiciliados en la jurisdicción del departamento de Cundinamarca y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, que hubieren sido calificados como "grandes contribuyentes" quienes deberán presentar la solicitud de devolución o compensación ante la administración de grandes contribuyentes de Santa Fe de Bogotá a partir de la publicación de la resolución que los califique como tales. En este orden de ideas, la presentación de la solicitud de devolución y/o compensación de impuestos deberá formularse en la administración de impuestos y aduanas nacionales ante quien se presentó la respectiva declaración, la cual se encuentra investida de jurisdicción y competencia para adelantar el trámite, salvo cuando se trate de los declarantes a que hace referencia el inciso 5 del artículo 4 del Decreto 1000 de 1997.

CONCEPTO DIAN 71837 DEL 2008

¿Se consulta quién es el titular del derecho a la devolución y/o compensación de pagos en exceso por concepto de obligaciones tributarias en los casos en que los socios han efectuado pagos? Así mismo se pregunta ¿quién es el titular en los casos en que la gestión no la adelanta el representante legal?

De conformidad con lo establecido en los artículos 11 del Decreto 1265 de 1999 y 10 de la Resolución 1618 de 2006, este despacho es competente para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias relativas a los impuestos de orden nacional que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Dispone el artículo 850 del E.T. que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido que hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

A su vez el artículo 10 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997 prevé que habrá lugar a la devolución o compensación de los pagos en exceso por concepto de obligaciones tributarias, para lo cual deberá presentarse la solicitud de devolución ante la Administración de Impuestos y Aduanas nacionales que corresponda al domicilio fiscal del solicitante, al momento de radicar la respectiva solicitud.

El párrafo de la misma disposición establece que para la procedencia de las devoluciones o compensaciones a que se refiere este artículo, deberán cumplirse los requisitos generales establecidos en el artículo 3 de este decreto.

Es así como el artículo 3 dice que la solicitud de devolución o compensación deberá presentarse personalmente por el contribuyente o responsable o por su representante legal, exhibiendo su documento de identidad, o por el apoderado quien presentará su tarjeta profesional de abogado, o por interpuesta persona con exhibición del documento de identidad del signatario, motivo por el cual los terceros no son titulares del derecho a la solicitud de devolución y/o compensación de obligaciones tributarias (resalta el despacho).

Es decir, es el contribuyente o responsable directo del pago del tributo en los términos del artículo 2 del Estatuto Tributario, el titular del derecho a la devolución y/o compensación de obligaciones tributarias, sin perjuicio de que la solicitud pueda presentarse personalmente, a través de representante legal, apoderado o por interpuesta persona como lo prevé el artículo 3 del Decreto 1000 de 1997.

En segundo lugar y para atender la consulta referida a los casos en que la gestión no la adelanta el representante legal, atentamente le informamos que mediante Concepto 013837 del 2000. Tesis jurídica N° 3 este despacho manifestó:

El liquidador de la sociedad en ejercicio de las facultades que le confiere la legislación comercial, puede solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor de la sociedad”.

ARTÍCULO 850-1. DEVOLUCIÓN DEL IVA POR ADQUISICIONES CON TARJETAS DE CRÉDITO O DÉBITO. *Las personas naturales que adquieran bienes o servicios a la tarifa general y del diez por ciento (10%) del impuesto sobre las ventas mediante tarjetas de crédito o débito tendrán derecho a la devolución de dos (2) puntos del impuesto sobre las ventas pagado. La devolución anteriormente establecida solo operará para los casos en que el adquirente de los bienes o servicios no haya solicitado los dos puntos del impuesto de IVA como impuesto descontable.*

La devolución aquí prevista procederá igualmente cuando la adquisición de bienes o servicios se realice con otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago, caso en el cual las empresas administradoras de los mismos deberán estar previamente autorizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, reuniendo las condiciones técnicas que dicha entidad establezca, a efectos de poder contar con los datos de identificación y ubicación del adquirente de los bienes o servicios gravados a la tarifa general o a la tarifa del diez por ciento (10%).

El Gobierno Nacional determinará la forma y condiciones de la devolución para que esta se haga efectiva antes del 31 de marzo del año siguiente a la fecha de la adquisición, consumo o prestación del servicio.

La devolución del IVA se podrá realizar a través de las entidades financieras mediante abono en una cuenta a nombre del tarjetahabiente. <Adicionado por la Ley 863 del 2003, art. 33>

Nota: Este artículo no aplica para las entidades territoriales.

ARTÍCULO 851. FACULTAD PARA FIJAR TRÁMITES DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. *El Gobierno establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.*

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá establecer sistemas de devolución de saldos a favor de los contribuyentes, que opere de oficio, con posterioridad a la presentación de las respectivas declaraciones tributarias. <Modificado por la Ley 383 de 1997, art. 50>

PARÁGRAFO. *La Dirección de Impuestos y Aduanas priorizará dentro del sistema de devolución automática previsto en este artículo, las devoluciones de las entidades sin ánimo de lucro. <Adicionado por la Ley 383 de 1997, art. 70>*

ARTÍCULO. DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS DE OFICIO. La administración tributaria establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso. Así mismo, podrá establecer sistemas de devolución de saldos a favor de los contribuyentes, que opere de oficio, con posterioridad a la presentación de las respectivas declaraciones tributarias.

ARTÍCULO 852. FACULTAD PARA DEVOLVER A ENTIDADES EXENTAS O NO CONTRIBUYENTES. *El Gobierno Nacional podrá establecer sistemas de devolución de saldos a favor o sumas retenidas antes de presentar la respectiva declaración tributaria, cuando las retenciones en la fuente que establezcan las normas pertinentes deban practicarse sobre los ingresos de las entidades exentas o no contribuyentes.*

ARTÍCULO. FACULTAD PARA DEVOLVER A ENTIDADES EXENTAS O NO CONTRIBUYENTES. La administración tributaria podrá establecer sistemas de devolución de saldos a favor o sumas retenidas antes de presentar la respectiva declaración tributaria, cuando las retenciones en la fuente que establezcan las normas pertinentes deban practicarse sobre los ingresos o los contratos de las entidades exentas o no contribuyentes.

ARTÍCULO 853. COMPETENCIA FUNCIONAL DE LAS DEVOLUCIONES. *Corresponde al jefe de la Unidad de Devoluciones o de la Unidad de Recaudo encargada de dicha función, proferir los actos para ordenar, rechazar o negar las devoluciones y las compen-*

saciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso, de conformidad con lo dispuesto en este título.

Corresponde a los funcionarios de dichas unidades, previa autorización, comisión o reparto del jefe de devoluciones, estudiar, verificar las devoluciones y proyectar los fallos, y en general todas las actuaciones preparatorias y necesarias para proferir los actos de competencia del jefe de la unidad correspondiente.

ARTÍCULO. COMPETENCIA FUNCIONAL DE LAS DEVOLUCIONES. Corresponde al (funcionario competente conforme a la estructura de la entidad), proferir los actos para ordenar,

rechazar o negar las devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso, de conformidad con lo dispuesto en este título.

Corresponde al (funcionario competente conforme a la estructura de la entidad), previa autorización, comisión o reparto del (funcionario competente conforme a la estructura de la entidad), estudiar, verificar las devoluciones y proyectar los fallos, y en general todas las actuaciones preparatorias y necesarias para proferir los actos de competencia del jefe de la unidad correspondiente.

ARTÍCULO 854. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. *La solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.*

Cuando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios o sobre las ventas, haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la devolución, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.

ARTÍCULO. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. La solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar o del vencimiento del término para pagar de forma oportuna, cuando el impuesto sea liquidado desde el principio por la administración, como en el caso del impuesto predial o de espectáculos públicos.

Cuando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto de que se trate haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la devolución, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.

Cuando la solicitud de devolución del saldo a favor tiene su origen en un acto administrativo, como una liquidación oficial de corrección, podrá presentarse dentro de los dos años siguientes a la firmeza del respectivo acto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de junio del 2008, expediente 15353.

Pero ello no significa que el declarante interesado en solicitar la compensación o devolución de saldos a favor no esté sujeto al término previsto en los citados artículos 816 [1] y 854 [1] del Estatuto Tributario para hacerlo, ni que en el caso de que aquel pague las autorretenciones por fuera del plazo legal y aun después de presentada la declaración o de que venza la oportunidad para la presentación de la misma, el término para pedir la compensación o la devolución se extienda por dos años más contados a partir del pago. Ello, porque dichas normas no establecen excepciones respecto del momento en que se inicia la contabilización del término, salvo, como se dijo, la que tiene que ver con los saldos a favor de las declaraciones de renta y ventas modificados mediante liquidación oficial, respecto de los cuales exista discusión, caso en el cual la devolución sólo puede solicitarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia de tales saldos. En consecuencia, el término que se consagra en los referidos artículos para solicitar la compensación o devolución de saldos a favor, rige para todos los contribuyentes que hayan liquidado dichos saldos en sus declaraciones tributarias, como lo consideró la Corte Suprema de Justicia en la sentencia que declaró exequibles los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de diciembre del 2006, expediente 15305.

Para la Sala, el saldo a favor se originó en la facultad que le otorga el artículo 589 del Estatuto Tributario a los contribuyentes para corregir sus declaraciones tributarias, lo cual evidencia que una vez solicitada la corrección en debida forma, mientras la administración no se pronuncie sobre la procedencia del mismo, no es posible solicitar devolución o compensación de lo que no está determinado, a menos que pasen seis meses sin que la Administración Tributaria se pronuncie y el proyecto de corrección sustituya a la declaración, en cuyo caso los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario tienen aplicación a partir del vencimiento de los seis meses. Para la Sala, si bien es cierto que cuando se trata de saldos a favor originados en “declaraciones tributarias”, de acuerdo con lo previsto en el inciso 1° de los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, las solicitudes de compensación o devolución deben presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar, no ocurre lo mismo si el saldo a favor se origina en un acto administrativo como lo es la liquidación oficial de corrección, o decisiones jurisdiccionales, caso en el cual dicho acto sustituye a la declaración para efectos de la devolución o compensación, porque es precisamente a partir de ellos como se tiene una determinación del respectivo valor. En tales circunstancias, los citados artículos 816 y 854 en el inciso 2° prevén que cuando “el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios (...), haya sido modificado mediante una liquidación oficial (...), la parte rechazada no podrá solicitarse (...), hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo”, lo cual evidencia que para el efecto debe existir un pronunciamiento previo de la Administración Tributaria sobre la procedencia del saldo a favor, pues sólo en ese momento surge el derecho cierto para el contribuyente de reclamar el crédito tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de diciembre del 2006, expediente 15305.

En el caso de autos, como la cuestionada solicitud de devolución del saldo a favor presentada el 23 de agosto de 1993 por \$48.824.000 (fl. 14 exp.), tuvo su origen en un acto administrativo, esto es, la Liquidación Oficial de Corrección 0010028 de julio 28 de 1993, que oficializó la corrección presentada por la actora el 4 de febrero de 1993, respecto de su declaración de IVA por el primer bimestre de 1991, es claro que solicitar el saldo a favor dentro de los dos años siguientes a su reconocimiento oficial –28 de julio de 1993– estaba dentro del término legal y en consecuencia la solicitud fue oportuna y por lo tanto era improcedente su rechazo. De conformidad con las razones expuestas, la Sala concluye que los actos administrativos acusados mediante los cuales la administración rechazó por extemporánea la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor en la suma de \$48.824.000 radicada el 23 de agosto de 1993, no se ajustaron a derecho, y en consecuencia procederá a confirmar la nulidad declarada por el *a quo*.

Consejo de Estado, sentencia del 6 de diciembre del 2006, expediente 15489.

De acuerdo con los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, los contribuyentes y responsables deberán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor que se liquiden en las declaraciones tributarias del impuesto de renta o sobre las ventas, a más tardar dos años después del vencimiento del término para declarar. En sentencia C-445 de 4 de octubre de 1995, la Corte Constitucional declaró exequibles los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, por cuanto el término de dos años para presentar la solicitud de devolución a partir de la fecha del vencimiento para declarar es razonable, “en el entendido de que es deber de la Administración de Impuestos facilitar y no obstaculizar a los contribuyentes el ejercicio de las acciones de reclamación y compensación, puesto que ello es una consecuencia obvia de la finalidad de las autoridades en un Estado social de derecho, en donde la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con base en los principios de moralidad, eficacia e imparcialidad”.

CONCEPTO DIAN 67015 DEL 2007

¿Cuál es el término para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias?

La solicitud de devolución o compensación de saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias debe presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

De acuerdo con el artículo 816 del Estatuto Tributario, la solicitud de compensación de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar. De igual manera, conforme con el artículo 854 ibídem, la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Estas normas son claras al indicar el plazo hasta el cual se permite la presentación de la solicitud de devolución o compensación, sin que fijen término alguno a partir del cual puede presentarse tal solicitud.

Por lo anterior, el derecho a presentar la solicitud de devolución o compensación de saldos a favor procede una vez se cumplan los supuestos previstos en los artículos 815 y siguientes y 850 y siguientes del Estatuto Tributario, normas que permiten a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, solicitar su compensación o devolución.

Lo anterior en concordancia con lo previsto en el inciso tercero del artículo 68 del Código Civil, subrogado por el artículo 61 del Código de Régimen Político y Municipal, según el cual:

Quando se dice que una cosa debe observarse desde tal día, se entiende que ha de observarse desde el momento siguiente a la media noche del día anterior; y cuando se dice que debe observarse hasta tal día, se entiende que ha de observarse hasta la media noche del dicho día.

Así, la oportunidad para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor surge desde el momento en que dichos saldos se consolidan y liquidan en la respectiva declaración privada y culmina dos años después de la fecha del vencimiento del término para declarar.

En cuanto a su solicitud de revocar el Concepto número 077148 del 10 de noviembre de 2004 y el Oficio número 076457 del 7 de septiembre del 2006, debe anotarse que los mismos se refieren al término para solicitar la devolución o compensación reconocidos mediante actos administrativos. No obstante lo anterior, aquellas alusiones relativas a los saldos a favor liquidados en las declaraciones privadas efectuadas en dichos pronunciamientos, se entienden aclaradas en los términos expuestos en el presente concepto.

CONCEPTO DIAN 76457 DEL 2006

Mediante el escrito de la referencia formula usted a este despacho algunas inquietudes acerca del término con que cuentan los contribuyentes para solicitar la devolución o compensación de saldos a favor, cuando corrigen la declaración tributaria disminuyendo dicho saldo a favor, con motivo de un requerimiento especial proferido por la administración tributaria.

Al respecto, atentamente le manifiesto que los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario regulan el término dentro del cual puede el contribuyente pedir la compensación o devolución de los saldos a favor, el cual es de dos (2) años contados después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Ahora bien, cuando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas es objeto de modificación mediante una liquidación oficial y no se ha solicitado su compensación o devolución, la parte rechazada por la administración no puede solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo (E.T. arts. 816 y 854).

Con fundamento en lo anterior, este despacho, en el Concepto 077148 deL 2004, manifestó que “el término para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor reconocidos mediante actos administrativos se cuenta a partir de la fecha en que quede ejecutoriado el acto administrativo y que, “[...] este término (se refiere al de la solicitud de devolución) se puede ver afectado cuando se profiere liquidación oficial de revisión y mientras se resuelve sobre su procedencia, y solo respecto de los montos cuestionados [...]” (Aclaración y negrilla fuera de texto).

Una vez definida la procedencia de los saldos a favor dentro del proceso de determinación del tributo, concluye el citado pronunciamiento “[...] el contribuyente puede hacer uso del derecho a solicitar a la administración la devolución o compen-

sación de las sumas que se encontraban en discusión dentro de los dos (2) años contados a partir de la fecha en que se encuentre ejecutoriado el acto administrativo, toda vez que es a partir de este momento cuando se determina el valor del tributo a cargo del administrado y se configura el saldo a favor del mismo.”

Resumiendo, tenemos que el legislador hizo una clara distinción respecto del momento a partir del cual inicia el término para solicitar la devolución o compensación del saldo a favor dependiendo de si fue o no modificado por la administración mediante liquidación oficial, pues si no fue objeto de modificación el término para presentar la solicitud es de dos (2) años después de la fecha de vencimiento del plazo para declarar y si el saldo a favor fue modificado mediante liquidación oficial, el término no empieza a contar hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.

Para el caso objeto de consulta, es preciso advertir en primer lugar, que un requerimiento especial (acto preparatorio) no es otra cosa que una propuesta que le formula la administración al contribuyente para que modifique su declaración tributaria y, como tal, no corresponde a la liquidación oficial de revisión (acto definitivo) en la cual se rechaza parcialmente el saldo a favor determinado, en los términos previstos en los artículos 854 y 816 del Estatuto Tributario. En estas condiciones, es claro que la figura del requerimiento especial no coincide con la actuación contemplada en las citadas disposiciones legales (esto es, la liquidación oficial de revisión) como presupuesto para que opere el recuento del término para solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor objeto de rechazo.

Por otra parte, las mismas normas mencionadas (artículos 854 y 816 del Estatuto Tributario) establecen que la parte rechazada por la administración mediante liquidación oficial no puede solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo. En el mismo sentido, la doctrina de la DIAN ha señalado que el término para solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor reconocidos mediante actos administrativos se cuenta a partir de la fecha en que quede ejecutoriado el respectivo acto.

Lo anterior supone una discusión en el proceso de determinación del impuesto que impide solicitar la devolución y/o compensación del saldo a favor rechazado mientras la misma no sea resuelta y que obliga al recuento del término a partir del momento en que termina dicha discusión, es decir, a partir del momento en que queda ejecutoriado el acto administrativo que resuelve definitivamente sobre la procedencia del saldo.

En el caso bajo estudio, formulado el requerimiento especial por la administración, el contribuyente acepta los hechos y procede a corregir la declaración, de tal suerte que no hay discusión del saldo a favor y la DIAN no tiene que proferir acto administrativo alguno que resuelva definitivamente sobre la procedencia del mismo y que sea susceptible de ejecutoria. Así las cosas, no se dan los supuestos legales previstos para que opere el recuento del término de los dos (2) años para solicitar la devolución y/o compensación del saldo a favor, por lo que debe aplicarse la regla general según la cual la solicitud debe presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Para mayor ilustración sobre el tema envió fotocopia del Concepto 077148 del 2004, el cual constituye la doctrina oficial vigente.

ARTÍCULO 855. TÉRMINO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN. *La Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma. <Modificado por la Ley 1430 del 2010, art. 19>*

El término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso. <Adicionado por la Ley 962 del 2005, art. 47>

PARÁGRAFO 1o. *En el evento de que la Contraloría General de la República efectúe algún control previo en relación con el pago de las devoluciones, el término para tal control no podrá ser superior a dos (2) días, en el caso de las devoluciones con garantía, o a cinco (5) días en los demás casos, términos estos que se entienden comprendidos dentro del término para devolver. <Modificado por la Ley 49 de 1990, art. 41>*

PARÁGRAFO 2o. La Contraloría General de la República no podrá objetar las resoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales, por medio de las cuales se ordenen las devoluciones de impuestos, sino por errores aritméticos o por falta de comprobantes de pago de los gravámenes cuya devolución se ordene.

PARÁGRAFO 3o. Cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la declaración o de su corrección, la Administración Tributaria dispondrá de un término adicional de un (1) mes para devolver. <Modificado por la Ley 223 de 1995, art. 140>

ARTÍCULO. TÉRMINO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN. La Administración Tributaria deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos de su competencia, dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

El término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.

PARÁGRAFO 1o. En el evento de que la Contraloría departamental, distrital o municipal efectúe algún control previo en relación con el pago de las devoluciones, el término para tal control no podrá ser superior a dos (2) días, en el caso de las devoluciones con garantía, o a cinco (5) días en los demás casos, términos estos que se entienden comprendidos dentro del término para devolver.

PARÁGRAFO 2o. La Contraloría departamental, distrital o municipal no podrá objetar las resoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales, por medio de las cuales se ordenen las devoluciones de impuestos, sino por errores aritméticos o por falta de comprobantes de pago de los gravámenes cuya devolución se ordene.

PARÁGRAFO 3o. Cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la declaración o de su corrección, la Administración Tributaria dispondrá de un término adicional de un (1) mes para devolver.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 18 de octubre del 2007, expediente 14978.

En efecto, la DIAN debe devolver (previa las compensaciones a que haya lugar) los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los 30 días siguientes a la fecha de la solicitud oportuna de devolución [artículo 855 del Estatuto Tributario]. Pero, si existen indicios de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, se puede suspender hasta por 90 días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación [artículo 857-1 E.T.]. Si culminada la investigación, la DIAN profiere requerimiento especial, sólo se devuelve el saldo sobre lo que se plantee en el mismo y si no se profiere requerimiento especial, se debe devolver el saldo solicitado [ibídem]. No significa lo anterior que el requerimiento especial sea extemporáneo y cause la nulidad de la liquidación de revisión, como erróneamente lo decidió el tribunal, pues, el término para notificar el requerimiento especial, so pena de la firmeza de la liquidación privada, es el previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario. El único efecto de que la DIAN no practique el requerimiento especial dentro del término previsto en los artículos 855 y 857-1 ibídem es que deba devolver el saldo a favor, pero de ninguna manera que se considere extemporáneo y como consecuencia de ello se anule la liquidación de revisión.

CONCEPTO DIAN 91944 DEL 2005

En atención al oficio radicado con el número de la referencia mediante el cual solicita usted se aclare la contradicción que pudiere existir entre los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 y los artículos 850 y 854 del Estatuto Tributario en cuanto al término que tienen los contribuyentes para solicitar la devolución de pagos de lo no debido a la DIAN y el término en que ésta debe proceder a dicha devolución, de manera atenta le informo que este despacho se ha pronunciado en reiteradas oportunidades (conceptos 024011 de 1998 y 027433 de 2000), manifestando que el término para solicitar la devolución del pago de lo no debido es el establecido en el artículo 2536 del Código Civil y asimismo que el término para que la administración efectúe la devolución es el establecido en el artículo 855 del mismo Estatuto Tributario.

Ahora bien, la Ley 791 del 2002, modificó el artículo 2536 del Código Civil y estableció que la acción ejecutiva prescribe en cinco años y la ordinaria en diez años, en estos términos se entienden modificados los conceptos enviados.

Es de tener presente igualmente que el artículo 47 de la Ley 962 del 2005 adicionó al artículo 855 del Estatuto Tributario un inciso según el cual: "El término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso."

Conforme a la Orden Administrativa 004 del 2002, expedida por la DIAN, el pago de lo no debido se configura cuando se hayan efectuado pagos con cargo a impuestos no administrados por la DIAN o a impuestos administrados por la DIAN y efectuados sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento.

CONCEPTO DIAN 71930 DEL 5 DE OCTUBRE DEL 2005

[...] Al respecto me permito manifestarle que el artículo 855 del Estatuto Tributario establece que la Administración de Impuestos debe efectuar la devolución, previas las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

Dentro de este término, según prescripción del artículo 856 *Ibidem*, la administración seleccionará las solicitudes que deben ser objeto de verificación; en esa etapa, la administración puede constatar la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que originen el saldo a favor. Para este fin, la ley concede a favor de la administración la facultad de comprobar la existencia de uno o varios de los agentes retenedores señalados en la solicitud de devolución y que el agente o agentes practicaron efectivamente la retención declarada por el solicitante o el pago o pagos en exceso fueron efectivamente recibidos por la Administración de Impuestos.

Cuando el saldo a favor sea de una declaración del impuesto sobre las ventas, se constatará su existencia y el cumplimiento de los requisitos legales para la aceptación de los impuestos descontables, para lo cual basta que se compruebe que existen uno o varios de los proveedores indicados en la solicitud de devolución objeto de verificación, y que el proveedor o proveedores liquidaron el impuesto declarado por el solicitante.

El término previsto en el artículo 855 del E.T., se puede suspender hasta por un máximo de 90 días, para que la División de Fiscalización realice una investigación de fondo, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos: 1) Cuando se establezca que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, porque la retención no fue practicada o porque el agente retenedor no existe o porque el pago en exceso, distinto de las retenciones, no fue recibido por la administración. 2) Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados no cumplió los requisitos legales para ser aceptados o cuando sean inexistentes, porque el impuesto no fue liquidado o porque el proveedor o la operación no existió por ser ficticios. 3) Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración en la que se generó el saldo a favor.

Para el efecto, la administración adelantará el estudio y análisis de las solicitudes de devolución y seleccionará los expedientes a los cuales deben suspenderse los términos en aplicación de lo establecido en el artículo 857-1 *ibidem*; de cada expediente que defina el comité de devoluciones que debe adelantarse investigación, se solicitará al administrador de Impuestos y/o Aduanas profiera el auto de suspensión de términos anexando a dicha solicitud el acta suscrita por el funcionario sustanciador auditor, en la que se describan las verificaciones efectuadas y los hechos que dieron lugar a la suspensión, acta que no forma parte del auto de suspensión de términos.

En esta investigación la División de Fiscalización puede verificar no solamente las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que originaron el saldo a favor, sino todos los conceptos que integran la declaración.

ARTÍCULO 856. VERIFICACIÓN DE LAS DEVOLUCIONES. *La administración seleccionará de las solicitudes de devolución que presenten los contribuyentes o responsables, aquellas que deban ser objeto de verificación, la cual se llevará a cabo dentro del término previsto para devolver. En la etapa de verificación de las solicitudes seleccionadas, la administración hará una constatación de la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor.*

Para este fin bastará con que la administración compruebe que existen uno o varios de los agentes retenedores señalados en la solicitud de devolución que se somete a verificación, y que el agente o agentes comprobados, efectivamente practicaron la retención denunciada por el solicitante, o que el pago o pagos en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente efectivamente fueron recibidos por la Administración de Impuestos.

En el impuesto sobre las ventas, la constatación se efectuará sobre la existencia del saldo a favor y el cumplimiento de los requisitos legales para la aceptación de los impuestos descontables, para lo cual bastará con que la administración compruebe que existen uno o varios de los proveedores señalados en la solicitud de devolución que se somete a verificación, y que el proveedor o proveedores comprobados, efectivamente liquidaron el impuesto denunciado por el solicitante.

ARTÍCULO. VERIFICACIÓN DE LAS DEVOLUCIONES. La administración seleccionará de las solicitudes de devolución que presenten los contribuyentes o responsables, aquellas que deban ser objeto de verificación, la cual se llevará a cabo dentro del término previsto para devolver. En la etapa de verificación de las solicitudes seleccionadas, la administración hará una constatación de la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor.

Para este fin bastará con que la administración compruebe que existen uno o varios de los agentes retenedores señalados en la solicitud de devolución que se somete a verificación, y que el agente o agentes comprobados, efectivamente practicaron la retención denunciada por el solicitante, o que el pago o pagos en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente efectivamente fueron recibidos por la Administración Tributaria.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de mayo del 2004, expediente 13805.

Para la Sala no es "requisito formal" de la solicitud de compensación o devolución el que las declaraciones tributarias que generen el saldo a favor estén firmadas por revisor fiscal o contador público. Se trata de un elemento de fondo de ciertas declaraciones tributarias, que debe dar lugar a un procedimiento de revisión o de aforo según corresponda, con requerimiento especial previo y que evidentemente no puede surtir "aprovechando" los presuntos defectos de la solicitud de compensación o devolución. Acreditado el pago o consignación por los agentes retenedores de las retenciones en la fuente efectivamente practicadas en el ejercicio, la administración no puede negarse a la compensación o devolución con el solo pretexto de que una o varias de las declaraciones tributarias que generan el saldo crédito se tienen por no presentadas por falta de la firma del revisor fiscal, porque esta irregularidad debe dar lugar a un proceso sustancialmente diferente, de revisión o aforo, según el caso, en el que se debatan ampliamente todos los aspectos referentes a la ausencia de requisitos de dichas declaraciones, diferentes de los que atañen a la solicitud de devolución o compensación.

CONCEPTO DIAN 71930 DEL 5 DE OCTUBRE DEL 2005

[...] Al respecto me permito manifestarle que el artículo 855 del Estatuto Tributario establece que la Administración de Impuestos debe efectuar la devolución, previas las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

Dentro de este término, según prescripción del artículo 856 *ibídem*, la administración seleccionará las solicitudes que deben ser objeto de verificación; en esa etapa, la administración puede constatar la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que originen el saldo a favor. Para este fin, la ley concede a favor de la administración la facultad de comprobar la existencia de uno o varios de los agentes retenedores señalados en la solicitud de devolución y que el agente o agentes practicaron efectivamente la retención declarada por el solicitante o el pago o pagos en exceso fueron efectivamente recibidos por la Administración de Impuestos.

Cuando el saldo a favor sea de una declaración del impuesto sobre las ventas, se constatará su existencia y el cumplimiento de los requisitos legales para la aceptación de los impuestos descontables, para lo cual basta que se compruebe que existen uno o varios de los proveedores indicados en la solicitud de devolución objeto de verificación, y que el proveedor o proveedores liquidaron el impuesto declarado por el solicitante.

El término previsto en el artículo 855 del E.T. se puede suspender hasta por un máximo de 90 días, para que la División de Fiscalización realice una investigación de fondo, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos: 1) Cuando se establezca que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, porque la retención no fue practicada o porque el agente retenedor no existe o porque el pago en exceso, distinto de las retenciones, no fue recibido por la administración. 2) Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados no cumplió los requisitos legales para ser aceptados o cuando sean inexistentes, porque el impuesto no fue liquidado o porque el proveedor o la operación no existió por ser ficticios. 3) Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración en la que se generó el saldo a favor.

Para el efecto, la administración adelantará el estudio y análisis de las solicitudes de devolución y seleccionará los expedientes a los cuales deben suspenderse los términos en aplicación de lo establecido en el artículo 857-1 *ibídem*; de cada expediente que defina el comité de devoluciones que debe adelantarse investigación, se solicitará al administrador de Impuestos y/o Aduanas profiera el auto de suspensión de términos anexando a dicha solicitud el acta suscrita por el funcionario sustanciador auditor, en la que se describan las verificaciones efectuadas y los hechos que dieron lugar a la suspensión, acta que no forma parte del auto de suspensión de términos.

En esta investigación la División de Fiscalización puede verificar no solamente las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que originaron el saldo a favor, sino todos los conceptos que integran la declaración.

ARTÍCULO 857. RECHAZO E INADMISIÓN DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. *Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:*

1. *Cuando fueren presentadas extemporáneamente.*
2. *Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.*
3. *En el caso de los exportadores, cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores* previsto en el artículo 507.*
4. *Cuando dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.*
5. *Cuando se compruebe que el proveedor de las Sociedades de Comercialización Internacional solicitante de devolución y/o compensación, a la fecha de presentación*

de la solicitud no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud.

En estos casos no será aplicable lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 580-1 de este Estatuto.

Cuando la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas haya sido practicada y consignada directamente al Tesoro Nacional a través de las entidades financieras, conforme lo prevé el artículo 376-1 de este Estatuto, se verificará el cumplimiento de la obligación de declarar los períodos cuyo plazo para la presentación se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud. <Adicionado por la Ley 1430 de 2010, art. 14>

Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas se dé alguna de las siguientes causales:

- 1. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los artículos 580 y 650-1.*
- 2. Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes.*
- 3. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético.*
- 4. Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.*

PARÁGRAFO 1o. Cuando se inadmita la solicitud, deberá presentarse dentro del mes siguiente una nueva solicitud en que se subsanen las causales que dieron lugar a su inadmisión.

Vencido el término para solicitar la devolución o compensación, la nueva solicitud se entenderá presentada oportunamente, siempre y cuando su presentación se efectúe dentro del plazo señalado en el inciso anterior.

En todo caso, si para subsanar la solicitud debe corregirse la declaración tributaria, su corrección no podrá efectuarse fuera del término previsto en el artículo 588.

PARÁGRAFO 2o. Cuando sobre la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución o compensación solo procederá sobre las sumas que no fueron materia de controversia. Las sumas sobre las cuales se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve sobre su procedencia.

ARTÍCULO. RECHAZO E INADMISIÓN DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:

1. Cuando fueren presentadas extemporáneamente.
2. Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.
3. Cuando dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.

Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas se dé alguna de las siguientes causales:

1. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales señaladas en este estatuto.
2. Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes.
3. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético.
4. Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.

PARÁGRAFO 1o. Cuando se inadmita la solicitud, deberá presentarse dentro del mes siguiente una nueva solicitud en que se subsanen las causales que dieron lugar a su inadmisión.

Vencido el término para solicitar la devolución o compensación la nueva solicitud se entenderá presentada oportunamente, siempre y cuando su presentación se efectúe dentro del plazo señalado en el inciso anterior.

En todo caso, si para subsanar la solicitud debe corregirse la declaración tributaria, su corrección no podrá efectuarse fuera del término previsto para las correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor.

PARÁGRAFO 2o. Cuando sobre la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución o compensación solo procederá sobre las sumas que no fueron materia de controversia. Las sumas sobre las cuales se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve sobre su procedencia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de julio del 2008, expediente 15511.

Según las normas transcritas, las solicitudes de devolución de los saldos a favor deben ser inadmitidas por la autoridad tributaria, entre otros eventos, si se presentan sin el lleno de los requisitos formales. Si la administración inadmite la solicitud, el contribuyente debe presentar una nueva petición dentro del mes siguiente a la inadmisión. Y vencido el término para solicitar la devolución o compensación, la nueva solicitud se considera presentada en tiempo si se formula dentro del mes siguiente a la notificación del auto inadmisorio. A *contrario sensu*, si vencido el término para solicitar la devolución o compensación, la nueva solicitud se presenta por fuera del plazo para subsanar las causales de inadmisión, se considera como

extemporánea, motivo por el cual procede su rechazo definitivo. En el caso concreto, aun cuando la DIAN no debió proferir dos autos inadmisorios, tal proceder no tuvo la entidad suficiente para vulnerar el debido proceso de la actora, dado que ésta dio respuesta al auto inadmisorio de 16 de julio del 2002, por fuera del término del artículo 857 [par 1] del Estatuto Tributario. Esto es, la extemporaneidad le fue imputable única y exclusivamente a la demandante, independientemente de que se hubieran expedido uno o varios autos de inadmisión. En efecto, aunque la primera solicitud de devolución fue presentada el 3 de julio del 2002, dentro del término establecido en el artículo 854 del Estatuto Tributario, al haberse inadmitido el 16 de julio del 2002 y haberse notificado la inadmisión el 19 del mismo mes, la actora tenía plazo para subsanar las causales de inadmisión y presentar la nueva solicitud hasta el 19 de agosto del 2002. Como ese día era inhábil, el plazo se extendió hasta el día siguiente (20 de agosto); sin embargo, la respuesta al auto inadmisorio y la nueva solicitud se presentaron el 22 de agosto del 2002, esto es, por fuera del plazo legal (artículo 857 [par 1] del Estatuto Tributario). Y aunque la presentación extemporánea de la nueva solicitud era motivo de rechazo (artículo 857 numeral 1 del citado ordenamiento), la administración profirió un nuevo auto inadmisorio en el que reiteró las causales iniciales de inadmisión y sólo al presentarse la tercera solicitud, se dio cuenta de que la petición de 22 de agosto del 2002, esto es, la segunda, lo fue por fuera del término previsto en la ley. Así pues, a pesar de que la DIAN no debió inadmitir dos veces la solicitud, sino rechazarla por no haberse subsanado en tiempo las circunstancias de inadmisión, tal proceder no podía convalidar la actuación extemporánea de la actora, por cuanto la extemporaneidad fue un hecho objetivo imputable a la demandante que no podía desaparecer porque la administración haya dictado dos inadmisiones. En suma, los sucesivos autos inadmisorios no fueron los responsables de la extemporaneidad en la solicitud de devolución formulada como consecuencia de la inadmisión, por lo que, en este caso, resulta inocua tal circunstancia. Ello porque, se insiste, la decisión final sólo podía ser el rechazo, como en efecto lo fue.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de marzo del 2008, expediente 16058.

De conformidad con la norma transcrita, las solicitudes de devolución deben rechazarse en forma definitiva cuando fueron presentadas extemporáneamente, cuando el saldo materia de solicitud ya hubiere sido objeto de devolución o compensación anterior, y cuando como resultado de la modificación de la declaración se genere un saldo a pagar. Las solicitudes deben inadmitirse para que sean corregidas cuando la declaración objeto de devolución o compensación se tenga como no presentada, tenga errores aritméticos o en ella se impute un saldo a favor diferente al declarado en el periodo anterior, o si la solicitud se presenta sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes. El Auto inadmisorio de la solicitud de devolución o compensación es un acto de trámite que no pone fin a la actuación administrativa, no tiene carácter de definitivo, sino que indica el camino a seguir para que el peticionario subsane las deficiencias y presente una nueva solicitud, en consecuencia, no está sujeto al control jurisdiccional, salvo que no sea posible continuar la actuación, o cuando se profieren autos sucesivos que son la causa del rechazo definitivo de la solicitud y su validez está siendo cuestionada.

Observa la Sala que las objeciones de la administración no configuran las causales para proferir un auto inadmisorio en los términos señalados en el artículo 857 del Estatuto Tributario, pues se refieren a aspectos sustanciales que implican la modificación de la declaración o que se presenten explicaciones que son propias del proceso de determinación del impuesto y no del trámite de devoluciones, el cual es eminentemente formal. En efecto, las objeciones que se hacen al renglón 4 (BC) "Ingresos Brutos por operaciones excluidas", al cálculo de la proporcionalidad de que trata el artículo 490 del Estatuto Tributario, al valor total de los ingresos por exportaciones, al valor de los impuestos descontables o las dudas sobre los proveedores que generaron los impuestos descontables, son aspectos que deben ser verificados en el proceso de determinación del impuesto, pues si se demuestra que están equivocados implica que la declaración contiene inconsistencias que generarán un menor saldo a favor o un saldo a pagar que puede dar lugar incluso a la sanción por inexactitud. Por ello la corporación desde tiempo atrás ha insistido en la imposibilidad que se profieran autos inadmisorios sucesivos, pues las causales que permiten esta actuación son eminentemente formales y susceptibles de ser subsanadas para que pueda presentarse una nueva solicitud. Si la entidad tiene indicios de inexactitud o considera que los impuestos descontables no cumplen los requisitos para su aceptación, puede acudir a lo dispuesto por el artículo 857-1 del Estatuto Tributario, que prevé la posibilidad que se suspenda el término para devolver para adelantar la correspondiente investigación que permitirá verificar si procede modificar la declaración correspondiente previo requerimiento especial o bien si es procedente ordenar la devolución o compensación solicitada. No puede la administración, a través del trámite de las devoluciones, iniciar un proceso de determinación de los impuestos, en el cual no se cuenta con las garantías que están señaladas por el legislador para modificar la declaración mediante la liquidación oficial de revisión.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 18 de octubre del 2007, expediente 15965.

De acuerdo con el procedimiento establecido en el inciso 2 del artículo 857 del Estatuto Tributario, en el trámite de las solicitudes de devolución, verificado el incumplimiento de los requisitos formales pertinentes, la administración debe dictar

el respectivo “auto inadmisorio”, de tal manera que subsanadas las razones de la inadmisión y presentada nuevamente la correspondiente solicitud, la administración debe proferir la resolución respectiva, bien sea con la aceptación de la devolución y/o compensación o con su rechazo, pero no está facultada para dictar autos inadmisorios sucesivos que no se ajustan al procedimiento previsto en las normas tributarias. Por tanto, en cumplimiento de los principios de celeridad y eficacia en las actuaciones administrativas (artículo 3 del CCA), la administración debe velar porque desde un principio en un solo auto inadmisorio se advierta al contribuyente la totalidad de las falencias de que adolece la solicitud de devolución o compensación, para que éste las corrija y proceda su aceptación, o en caso contrario, se rechace definitivamente.

Así las cosas, la administración al proferir más de un auto inadmisorio, por causas de fondo que podían ventilarse con una investigación previa o posterior a la compensación (art. 857-1 y 705 del E.T.), incurrió en irregularidades que colocaron al contribuyente por fuera del término establecido por la ley para solicitar la devolución y/o compensación, y que para nada desvirtúan que oportunamente el 5 de octubre de 1998 solicitó compensar el saldo a favor liquidado en la declaración de impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 1998. En atención a lo dicho, los actos acusados que rechazaron la solicitud de compensación por extemporánea, son contrarios a derecho, puesto que los errores procedimentales del ente fiscal al emitir varios autos inadmisorios no pueden perjudicar al contribuyente, que se reitera, presentó la solicitud de compensación con suficiente anticipación (5/oct/98), lo que lleva a la Sala a confirmar lo decidido en la sentencia de primera instancia de anular los actos demandados.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de noviembre del 2006, expediente 15595.

De todas maneras, la Sala advierte que la ausencia del ajuste a cero (0) de la cuenta de impuesto a las ventas por pagar, es una situación que no deriva en el rechazo definitivo de la solicitud de devolución, pues de acuerdo con las causales taxativas establecidas el artículo 857 del Estatuto Tributario, no está prevista como tal. Así las cosas, la ausencia de ajuste a cero (0) de la cuenta impuesto a las ventas por pagar, no es una causal para rechazar definitivamente una devolución, y adicionalmente en el presente caso se demostró que sí fue realizada por el contribuyente antes de la solicitud, por lo que resultaba procedente declarar la nulidad de los actos acusados al quebrantar las normas en que debieron fundarse, tal como lo declaró el *a quo*.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 14488, sentencia del 22 de septiembre del 2005.

Lo primero que se advierte es que de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 857 del E.T. para el trámite de las solicitudes de devolución o compensación, verificada la improcedencia de la solicitud por estar incurso en alguna de las causales allí previstas, la administración debe dictar el respectivo auto inadmisorio y una vez subsanadas las razones de la inadmisión y formulada la correspondiente solicitud, debe proferir la resolución respectiva, bien sea para ordenar la devolución o compensación o para rechazarla. Esta corporación al analizar la norma ha indicado que no está facultada para dictar un segundo auto inadmisorio, porque éste no está previsto en las normas fiscales. Así las cosas, la expedición de autos inadmisorios sucesivos no se ajusta al procedimiento previsto de manera especial en las normas tributarias.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 22 de septiembre del 2005, expediente 14488.

Si bien para la fecha en que se profirió el mencionado auto, ya no era posible su modificación por vencimiento de los dos años previstos en el artículo 588 del E.T., tal como lo advirtió la actora en su memorial de 26 de mayo de 1999, de acuerdo con lo previsto en el artículo 857 E.T., por haber sido presentada dentro del término legal, la demandada está obligada a conceder en el auto inadmisorio, el término de un (1) mes, para que el solicitante corrija y adecue su solicitud a las exigencias legales, por lo tanto no es posible alegar la extemporaneidad de la segunda solicitud inducida por la administración para efectos de subsanar las omisiones origen de la inadmisión, siempre y cuando esta última se presente dentro del plazo del mes, señalado en el auto inadmisorio. Consta en el expediente que en el *sub exámine* la administración profirió un ‘segundo auto inadmisorio’ No. 0131 de junio 18 de 1999 y a través de él nuevamente le concede a la actora la posibilidad de corregir y adecuar la solicitud de compensación, en consecuencia la corrección a la declaración presentada el 6 de julio de 1999 y la solicitud de 9 de julio siguiente fueron presentadas dentro del término del mes que contempla la ley, razón por la cual no era procedente el rechazo por extemporaneidad ni de la petición ni de la corrección a la declaración porque en primer término la solicitud inicial de compensación había sido oportuna y adicionalmente porque la misma administración reconoció tal hecho al conceder a la actora un mes para que presentara nuevamente la solicitud en debida forma y por ello la sociedad procedió a corregir la declaración.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 22 de septiembre del 2005, expediente 14488.

De otro lado, la objeción de la administración por el supuesto error aritmético en que incurrió la sociedad al no liquidar en la declaración objeto de compensación la sanción por corrección de que trata el artículo 588 y 644 del E.T. y porque en la declaración presentada el 9 de abril de 1999 debió liquidarse la sanción por corrección acumulada, la Sala observa que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 701 del E.T. la demandada está facultada para corregir las sanciones no liquidadas o incorrectamente determinadas en las liquidaciones privadas. Además, de conformidad con lo previsto en el artículo 857 íb., cuando de solicitudes de devolución o compensación se trata, tal hecho genera la inadmisión de la solicitud pero no está consagrado como causal de rechazo. En consecuencia, la objeción que al respecto contiene la resolución de rechazo resulta violatorio de la citada disposición. Además el actor discutió en sede administrativa la inexistencia del error aritmético lo cual hace prever la necesidad de corregir el supuesto error mediante liquidación de revisión, previa notificación de requerimiento especial. Así las cosas, el procedimiento adoptado por la administración para corregir la sanción supuestamente incorrecta, no podía ser en el caso acudir a la resolución de rechazo de la solicitud de compensación. Lo anterior exime a esta corporación de analizar la correcta determinación de la sanción por corrección.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 11656; expediente 11655, 14441, sentencia del 23 de junio del 2005.

Por ello, a pesar de que la norma fiscal permite inadmitir una solicitud de devolución o compensación porque la declaración tributaria esté incurso en una causal para tenerla como no presentada, solo procede en la medida en que previamente exista una decisión administrativa en tal sentido, pues reitera la Sala que no es en el proceso de devolución o compensación en donde debe discutirse la validez de la declaración, sino únicamente la existencia del saldo crédito que reclama el contribuyente. Unido a lo expuesto, no puede perderse de vista que la Sala ha dicho que las declaraciones tributarias incursas en las causales tipificadas en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, "tienen la potencialidad de convertirse en título ejecutivo y comportan un principio de cumplimiento de la obligación tributaria", por lo que quedan en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento para declarar o a su presentación (cuando son extemporáneas), no se ha proferido acto administrativo que las tenga como no presentadas. En el caso en análisis, la Sala observa que en el informativo no obra acto administrativo previo al auto de inadmisión, ni la entidad demandada lo adujo en las distintas etapas procesales, en el cual se tuviera como no presentada la declaración de renta y complementarios de 1998, razón por la cual su calificación en dicho auto, se toma en ilegal, ya que vulneró el debido proceso e impidió el ejercicio del derecho de defensa de la actora.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", 23 de julio del 2008, expediente 11001-33-31-043-2007-00003-01.

De acuerdo con las normas citadas, se tiene que la administración tiene un plazo de quince días para decidir sobre la admisión de las solicitudes de devolución. Si la solicitud es inadmitida, deberán subsanarse los aspectos señalados por la administración dentro del mes siguiente y de no hacerlo así la solicitud deberá ser rechazada.

[...]

El Estatuto Tributario en su artículo 565 señala las formas en que se debe realizar la notificación de los actos proferidos por la administración de impuestos:

[...]

No sobra advertir que el solicitante debió estar atento a la respuesta de la administración que por ley dispone de quince días para resolver sobre la admisión de la petición de devolución y que, como aparece probado, cumplió con el citado término. Así las cosas, si la solicitud fue radicada el 22 de marzo del 2005, no obra justificación alguna en el expediente para sustentar la razón por la cual solo hasta el 19 de julio del 2005 el interesado presenta nueva solicitud pretendiendo subsanar las observaciones planteadas por la administración, cuando es claro que conforme a las normas transcritas, disponía de un mes para el efecto. Lo anterior dio lugar a que se rechazara la solicitud de devolución por extemporaneidad.

Concluye la Sala que al ajustarse a derecho los actos acusados, habrá de confirmarse la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", 12 de marzo del 2009, expediente 110013331039200700143-01.

El artículo 854 del Estatuto Tributario concede un término de caducidad de dos años después del vencimiento de la fecha para declarar, para que los contribuyentes que liquiden saldos a favor en su declaración tributaria, soliciten su devolu-

ción. En su inciso segundo consagra una regla exceptiva según la cual, el saldo modificado mediante liquidación oficial, no puede ser solicitado en la parte rechazada por ésta, aun habiendo sido impugnada, "hasta que se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo".

Por su parte, el artículo 855 del Estatuto Tributario establece el término para efectuar la devolución, así:

[...]

El artículo 857 del Estatuto Tributario dispone:

[...]

De conformidad con la norma transcrita, existen unas causales para rechazar en forma definitiva la solicitud de devolución y otras que permiten a la administración inadmitirla para que el contribuyente subsane las inconsistencias y presente una nueva solicitud. Y el parágrafo 2 señala que cuando sobre la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución solo procederá sobre las sumas que no fueron materia de controversia, y sobre las que se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve su procedencia.

La Sala precisa que en desarrollo de lo establecido en el artículo 856 del Estatuto Tributario, el ente oficial, antes de decidir sobre las solicitudes de devolución, debe constatar la existencia de retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que den lugar al saldo a favor; si encuentra que se presenta alguno de los eventos de inadmisión regulados en la segunda parte del artículo 857 ibídem, debe acudir al procedimiento allí previsto, y adicionalmente, el artículo 857-1 del Ordenamiento Fiscal dispone:

[...]

La citada disposición consagra el procedimiento a seguir cuando se verifique que las retenciones en la fuente o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, cuando los impuestos descontables denunciados no cumplen con los requisitos legales para su aceptación, o cuando exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, eventos en los cuales se autoriza la realización de una investigación, al cabo de la cual si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución del saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera una nueva solicitud de devolución por parte del contribuyente.

El término de 30 días hábiles con que la DIAN cuenta para devolver los saldos a favor, se puede suspender hasta por 90 días, en los casos en que la administración considere que existen inconsistencias en la declaraciones que originaron el saldo a favor.

[...]

La solicitud de devolución del saldo a favor fue presentada por la sociedad el 12 de julio del 2005, fecha a partir de la cual se cuentan los 30 días para devolver el saldo a favor solicitado, por lo que la administración contaba hasta el 25 de agosto del 2005. No obstante, la División de Devoluciones a través del Oficio 0030062-00 0803 de 29 de agosto del 2005, comunicó a la sociedad que decidió suspender por 90 días la solicitud de devolución presentada por el contribuyente.

A juicio de la Sala, el proceder de la administración en este caso no se ajustó a derecho, toda vez que el término con que contaba la agencia fiscal para la devolución era dentro de los 30 días siguientes a la fecha de la solicitud, de conformidad con el artículo 855 del Estatuto Tributario, es decir, hasta el 25 de agosto del 2005, y como quiera que el auto de suspensión del término sólo le fue notificado a la sociedad el 30 de agosto del 2005 (fl. 7c.p.) es extemporáneo.

Además, no se advierte que se le haya anexado al Oficio 0030062-00 0803 de 29 de agosto del 2005, el Acta del Comité de Evaluación y Control de Devoluciones 36 y el Auto de Suspensión de Términos 187 de 22 de agosto del 2005.

Y si bien es cierto en el folio 309 del cuaderno de antecedentes obra el Auto de Trámite de Suspensión de Términos de fecha 22 de agosto del 2005, también lo es que la sociedad sólo tuvo conocimiento del mismo el 30 de agosto del 2005, y un acto de la administración es público cuando ha sido conocido por quien tiene derecho a oponerse a él, ya que no surten efectos con su simple expedición, sino que se requiere de su notificación.

De ninguna manera puede aceptarse como vinculante un acto administrativo que no ha sido comunicado al administrado a quien va dirigido y por ende a quien jurídicamente afecta, como se deriva de la posición de la administración, para quien es suficiente con la expedición y no se requiere la notificación.

Conforme a lo expuesto, el Auto de Trámite de Suspensión de Términos de 22 de agosto del 2005, por haber sido informado a través del Oficio 0030062-00 0803 de 29 de agosto del 2005, notificado por correo el 30 de agosto del 2005, resultó abiertamente extemporáneo en atención a que el término legal venció el 25 de agosto del 2005.

Con respecto a la notificación de los actos el honorable Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejera Ponente doctora Ligia López Díaz, se pronunció en sentencia de 11 de marzo del 2004, Expediente 13809, así:

“La notificación de los actos administrativos, como factor esencial del debido proceso, busca proteger el derecho de defensa, garantizando que las actuaciones administrativas sean conocidas por los administrados, para que enterados de lo que se ha resuelto en un asunto de su interés, puedan controvertir la actuación a través de los recursos en vía gubernativa o ante la jurisdicción, según el caso.

El conocimiento de los actos administrativos a través de la notificación es una actividad absolutamente reglada, por lo que no admite discrecionalidad por parte de la administración. Los actos de la administración sólo le son oponibles al afectado, a partir de su real conocimiento, es decir, desde la diligencia de notificación o, en caso de no ser ésta posible, desde la realización del hecho que permite suponer que tal conocimiento se produjo, ya sea porque se empleó un medio de comunicación de aquellos que hacen llegar la noticia a su destinatario final, o en razón de que el administrado demostró su conocimiento.

...”

Por las razones expuestas, se confirmará la decisión apelada, toda vez que el recurso interpuesto por la parte demandada no tuvo vocación de prosperidad.

CONCEPTO DIAN 25207 DEL 2006

El auto inadmisorio es un acto de trámite contra el cual no procede recurso alguno.

Cabe anotar que cuando una declaración se tiene por no presentada, el jefe de la División de Fiscalización debe proferir un auto declarativo. Como su nombre lo indica, dicho auto declara una situación manifiesta que la declaración no cumple con las formalidades de ley por lo cual no se toma como válidamente presentada. El auto declarativo debe notificarse de conformidad con el artículo 565 del Estatuto Tributario y contra él proceden los recursos de reposición y apelación. El primero se interpone ante el mismo funcionario que profirió el auto y el segundo ante el superior inmediato y deberán resolverse dentro del término previsto en el Código Contencioso Administrativo, que es de dos (2) meses según lo dispuesto por el artículo 60 *ibidem*.

CONCEPTO DIAN 06184 DEL 2009

Consulta sobre la competencia para resolver un recurso de queja contra un acto administrativo de rechazo de una solicitud de devolución y/o compensación o contra el auto inadmisorio. Al respecto se informa lo siguiente.

Conforme con lo establecido por el artículo 50 de CCA por regla general contra los actos que pongan fin a las actuaciones administrativas procederán los recursos de reposición, apelación y el de queja cuando se rechace el de apelación.

No obstante lo anterior, en tratándose de los trámites relativos a las devoluciones y/o compensaciones en materia tributaria y aduanera existen normas de carácter especial que regulan su trámite las cuales se aplican de manera preferente conforme con lo ordenado por el Código Contencioso Administrativo en su artículo 1°, inciso 2°, el cual dispone que los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se registrarán por éstas, en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta primera parte que sean compatibles.

En materia tributaria, el rechazo de las solicitudes de devolución y/o compensación está regulado de manera expresa en el artículo 857 del Estatuto Tributario en consonancia con lo dispuesto por el artículo 857-1 *ibidem*.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 720 *ibidem* contra los actos administrativos producidos en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos Nacionales, tales como el de rechazo de las solicitudes de devolución y/o compensación, entre otros– procede el recurso de reconsideración el cual deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la administración que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del mismo. Cuando el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

Por su parte, y sobre la naturaleza del auto inadmisorio en materia de devoluciones o compensaciones, el honorable Consejo de Estado ha manifestado:

“El auto inadmisorio de la solicitud de devolución o compensación es un acto de trámite que no pone fin a la actuación administrativa, no tiene carácter de definitivo, sino que indica el camino a seguir para que el peticionario subsane las deficiencias y presente una nueva solicitud, en consecuencia, no está sujeto al control jurisdiccional, salvo que no sea posible continuar la actuación, o cuando se profieren autos sucesivos que son la causa del rechazo definitivo de la solicitud y su validez está siendo cuestionada” (se subraya) (sentencia del 13 de marzo del 2008, expediente 16058, Sección Cuarta del honorable Consejo de Estado, C.P. doctora LIGIA LÓPEZ DÍAZ).

Igualmente, conforme con nuestra jurisprudencia, los actos de trámite no son susceptibles de revocatoria directa, conforme lo señalado por el Consejo de Estado mediante sentencia de 13 de octubre de 1995, expediente 3078, Magistrado Ponente Doctor Yesid Rojas Serrano, reiterada en sentencia de la misma corporación, de fecha 3 de febrero de 1995, Expediente 2749, Magistrado Ponente Doctor Ernesto Rafael Ariza.

Así las cosas, no cabe duda que el del auto inadmisorio indica el camino a seguir para que el peticionario subsane los errores o deficiencia advertidas dentro del mes siguiente a su notificación de acuerdo con lo dispuesto por parágrafo 1º del artículo 857 del Estatuto Tributario sin contener un pronunciamiento de fondo que determine en forma definitiva un resultado a favor o en contra del contribuyente, o que impida la continuación de tal procedimiento.

Por lo cual se concluye que el mismo no es susceptible de recurso alguno, de acuerdo con lo establecido por el artículo 49 del Código Contencioso Administrativo, que en su tenor literal 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.” (Subrayado fuera de texto).

La doctrina de la entidad ha precisado que: “El auto inadmisorio es un acto de trámite, contra el cual no procede recurso alguno...” (Oficio 025207 del 2006).

Tratándose de las solicitudes de devolución en materia aduanera, el rechazo de las mismas está consagrado en el artículo 553 del Decreto 2685 de 1999 y la inadmisión en el artículo 554 ibídem y en materia de devoluciones aduaneras el artículo 561 del Decreto 2685 citado prevé que en los aspectos no regulados específicamente, para la devolución o compensación de tributos aduaneros y pagos en exceso, originados en obligaciones aduaneras, se aplicarán las normas pertinentes del Estatuto Tributario; en consecuencia la notificación y los recursos deben enmarcarse dentro de los presupuestos legales del Estatuto Tributario, lo que significa que aplican los comentarios efectuados respecto del acto de rechazo y del auto inadmisorio de la solicitud de devolución y compensación en materia tributaria.

Acorde con lo anterior, este despacho concluye que el recurso de queja al que se refiere el consultante no procede contra los actos administrativos que rechazan las solicitudes de devolución y/o compensación, o de inadmisión en materia tributaria y aduanera.

Finalmente le recordamos que según lo dispuesto por el artículo 47 del CCA es deber de la administración en el texto de toda notificación o publicación, indicar los recursos que legalmente proceden contra las decisiones, las autoridades ante quienes deben interponerse y los plazos para hacerlo, esto con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa consagrados como derechos fundamentales en el artículo 29 de nuestra Constitución Política.

ARTÍCULO 857-1. INVESTIGACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. *El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:*

1. *Cuando se verifique que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, ya sea porque la retención no fue practicada, o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la administración.*
2. *Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexis-*

tentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existe por ser ficticios.

3. *Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.*

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva. <Modificado por la Ley 223 de 1995, art. 42>

PARÁGRAFO. Tratándose de solicitudes de devolución con presentación de garantía a favor de la nación, no procederá a la suspensión prevista en este artículo.

ARTÍCULO. INVESTIGACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la administración adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:

1. Cuando se verifique que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, ya sea porque la retención no fue practicada, o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la administración.
2. Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva.

PARÁGRAFO. Tratándose de solicitudes de devolución con presentación de garantía a favor de la entidad, no procederá a la suspensión prevista en este artículo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 18 de octubre del 2007, expediente 14978.

En efecto, la DIAN debe devolver (previa las compensaciones a que haya lugar) los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los 30 días siguientes a la fecha de la solicitud oportuna de devolución [artículo 855 del Estatuto Tributario]. Pero si existen indicios de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, se puede suspender hasta por 90 días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación [artículo 857-1 E.T.]. Si culminada la investigación, la DIAN profiere requerimiento especial, sólo se devuelve el saldo sobre lo que se plantee en el mismo y si no se profiere requerimiento especial, se debe devolver el saldo solicitado [ibídem]. No significa lo anterior que el requerimiento especial sea extemporáneo y cause la nulidad de la liquidación de revisión, como erróneamente lo decidió el tribunal, pues el término para notificar el requerimiento especial, so pena de la firmeza de la liquidación privada, es el previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario. El único efecto de que la DIAN no practique el requerimiento especial dentro del término previsto en los artículos 855 y 857-1 ibídem es que deba devolver el saldo a favor, pero de ninguna manera que se considere extemporáneo y como consecuencia de ello se anule la liquidación de revisión.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de mayo del 2004, expediente 13805.

Para la Sala no es 'requisito formal' de la solicitud de compensación o devolución el que las declaraciones tributarias que generen el saldo a favor estén firmadas por revisor fiscal o contador público. Se trata de un elemento de fondo de ciertas declaraciones tributarias, que debe dar lugar a un procedimiento de revisión o de aforo según corresponda, con requerimiento especial previo y que evidentemente no puede surtirse 'aprovechando' los presuntos defectos de la solicitud de compensación o devolución. Acreditado el pago o consignación por los agentes retenedores de las retenciones en la fuente efectivamente practicadas en el ejercicio, la administración no puede negarse a la compensación o devolución con el solo pretexto de que una o varias de las declaraciones tributarias que generan el saldo crédito se tienen por no presentadas por falta de la firma del revisor fiscal, porque esta irregularidad debe dar lugar a un proceso sustancialmente diferente, de revisión o aforo, según el caso, en el que se debatan ampliamente todos los aspectos referentes a la ausencia de requisitos de dichas declaraciones, diferentes de los que atañen a la solicitud de devolución o compensación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 18 de octubre del 2007, expediente 15965.

Así las cosas, la administración al proferir más de un auto inadmisorio, por causas de fondo que podían ventilarse con una investigación previa o posterior a la compensación (art. 857-1 y 705 del E.T.), incurrió en irregularidades que colocaron al contribuyente por fuera del término establecido por la ley para solicitar la devolución y/o compensación, y que para nada desvirtúan que oportunamente el 5 de octubre de 1998 solicitó compensar el saldo a favor liquidado en la declaración de impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 1998. En atención a lo dicho, los actos acusados que rechazaron la solicitud de compensación por extemporánea, son contrarios a derecho, puesto que los errores procedimentales del ente fiscal al emitir varios autos inadmisorios no pueden perjudicar al contribuyente, que se reitera, presentó la solicitud de compensación con suficiente anticipación (5/oct/98), lo que lleva a la Sala a confirmar lo decidido en la sentencia de primera instancia de anular los actos demandados.

CONCEPTO DIAN 105196 DEL 2008

Se consulta sobre el término de firmeza de las declaraciones tributarias que arrojan saldos a favor cuando presentada la solicitud de devolución /o compensación en debida forma, el contribuyente desiste de la solicitud con posterioridad al acto de suspensión de términos de que trata el artículo 857-1, del E.T.

En primer lugar, es necesario señalar que de conformidad con los artículos 11 del Decreto 1265 de 1999 y 10 de la Resolución 1618 del 2006, la competencia de esta oficina radica en absolver de manera general las consultas escritas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación de las normas tributarias relativas a los impuestos de orden nacional que administra la entidad; en este sentido se emite el presente pronunciamiento:

Para efectos de la firmeza de las declaraciones que presentan saldos a favor, los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario disponen:

“Artículo 705 (...).

Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.”

“Artículo 714. (...)”

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento especial [...]”

Ahora bien, tratándose del proceso de devolución y/o compensación de saldos a favor, el artículo 857-1 del Estatuto Tributario dispone que si en desarrollo del mismo la administración encuentra que respecto de la declaración objeto de la solicitud se presenta alguna de las causales y/o indicios de inexactitud allí previstas, el término para compensar o devolver se puede suspender hasta por noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación.

Es decir, suspendido el término para devolver o compensar, la División de Fiscalización asume la competencia para verificar la exactitud de los datos consignados en la declaración tributaria objeto de la solicitud y proponer la modificación del respectivo saldo a favor, si hubiere lugar a ello.

De manera concordante, el área encargada de tramitar la devolución o compensación, temporalmente y en razón de la manifestación unilateral de la voluntad de la administración consistente en la suspensión del término para la devolución, pierde la competencia para decidir sobre la solicitud, hasta tanto termine la investigación, y dependiendo del resultado de la misma deberá proceder. Así lo consagra el inciso 2 del citado artículo 857-1 del E.T.

“...”

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, solo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente [...]”

En este contexto, si cuando se ha presentado la solicitud de devolución en debida forma y se han suspendido los términos para su resolución, el contribuyente manifiesta su voluntad de desistir, se requiere que la autoridad tributaria ante quien se ha presentado la solicitud, así lo declare.

No obstante, como en virtud de la suspensión –como ya se indicó–, la división de devoluciones o quien haga sus veces, se ha desprendido temporalmente del conocimiento del proceso, deberá esperar el resultado de la investigación que adelanta la División de Fiscalización, para que una vez reasuma la competencia, se pronuncie sobre la manifestación del contribuyente.

Elo, por cuanto la intención de desistir no afecta el curso de la investigación que la Administración Tributaria en ejercicio de sus amplias facultades consagradas entre otros en el artículo 684 del Estatuto Tributario, puede válidamente realizar, sobre las declaraciones tributarias, aun con independencia de si éstas arrojaron o no saldo a favor y si ha mediado o no solicitud de devolución.

Es más, en cuanto al desistimiento, el artículo 8 del Código Contencioso Administrativo señala que no obstante el particular presente la solicitud, la autoridad podría continuar con la actuación si es necesaria para el interés público.

Lo anterior dado que es imperioso respetar no solo las competencias de las diferentes áreas de la Administración Tributaria, sino los procedimientos legalmente establecidos; conforme lo dispone el artículo 6 del CPC que señala:

“Las normas procesales son de derecho público y orden público y, por consiguiente, de obligatorio cumplimiento, y en ningún caso podrán ser derogadas, modificadas o sustituidas por los funcionarios o particulares, salvo autorización expresa de la ley.”

En lo que dice relación con el término de firmeza de la declaración que arroja el saldo a favor, estima el despacho que éste no se afecta con el desistimiento por parte del contribuyente, ya que acorde con lo previsto en el artículo 714 del E.T. La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento especial” (Resaltado fuera de texto).

Esto es así, conforme con la regla de interpretación del artículo 27 del CC, porque presentada la solicitud de devolución en debida forma por parte del contribuyente dentro del término establecido en el artículo 850 del E.T. se produce el supuesto de hecho previsto en el artículo 714 ídem.

En consecuencia, en los casos en que la declaración tributaria presente saldo a favor, el requerimiento especial deberá notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes contados a partir “de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva” y en los mismos casos la declaración privada adquiere firmeza, si el requerimiento no se notifica dentro del plazo fijado.

ARTÍCULO 858. AUTO INADMISORIO. *Cuando la solicitud de devolución o compensación no cumpla con los requisitos, el auto inadmisorio deberá dictarse en un término máximo de quince (15) días.*

Cuando se trate de devoluciones con garantía, el auto inadmisorio deberá dictarse dentro del mismo término para devolver. <Modificado por la Ley 223 de 1995, art. 143>

ARTÍCULO. AUTO INADMISORIO. Cuando la solicitud de devolución o compensación no cumpla con los requisitos, el auto inadmisorio deberá dictarse en un término máximo de quince (15) días.

Cuando se trate de devoluciones con garantía, el auto inadmisorio deberá dictarse dentro del mismo término para devolver.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2 de octubre del 2003, expediente 13603.

Conforme a la norma transcrita, las solicitudes de devolución de los saldos a favor están sometidas a una serie de requisitos formales, de cuyo cumplimiento depende que se admita y se dé curso a la petición o por el contrario, que se inadmita y previo el otorgamiento del término para subsanar los defectos detectados, se rechace la solicitud. Presentada la solicitud de devolución, si la administración consideraba que se hallaba incurso en una o varias de las causales de inadmisión previstas en el artículo 857 del Estatuto Tributario, debió proferir el auto respectivo, procediendo al rechazo de la solicitud en el evento de no acreditar los requisitos legalmente establecidos. Para la Sala no es de recibo el argumento del actor sobre la falta del señalamiento del plazo para subsanar los presupuestos legales, toda vez que el mismo se encuentra en los incisos 1 y 2 del párrafo del artículo 857 del Estatuto Tributario, norma que está citada en el referido auto, según la cual: “ Cuando se inadmita la solicitud, deberá presentarse dentro del mes siguiente una nueva solicitud en que se subsanen las causales que dieron lugar a su inadmisión”. Por lo tanto, no es deber de la DIAN otorgar un plazo que la Ley establece expresamente. Para la Sala, presentada la primera solicitud en tiempo, la Administración Tributaria no puede dictar sucesivos autos inadmisorios, para concluir que la última solicitud de devolución se encuentra por fuera del término legalmente establecido.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección “A”, 23 de julio del 2008, expediente 11001-33-31-043-2007-00003-01.

De acuerdo con las normas citadas, se tiene que la administración tiene un plazo de quince días para decidir sobre la admisión de las solicitudes de devolución. Si la solicitud es inadmitida, deberán subsanarse los aspectos señalados por la administración dentro del mes siguiente y de no hacerlo así la solicitud deberá ser rechazada.

[...]

El Estatuto Tributario en su artículo 565 señala las formas en que se debe realizar la notificación de los actos proferidos por la administración de impuestos:

[...]

No sobra advertir que el solicitante debió estar atento a la respuesta de la administración que por ley dispone de quince días para resolver sobre la admisión de la petición de devolución y que, como aparece probado, cumplió con el citado término. Así las cosas, si la solicitud fue radicada el 22 de marzo del 2005, no obra justificación alguna en el expediente para sustentar la razón por la cual solo hasta el 19 de julio del 2005 el interesado presenta nueva solicitud pretendiendo subsanar las observaciones planteadas por la administración, cuando es claro que conforme a las normas transcritas, disponía de un mes para el efecto. Lo anterior dio lugar a que se rechazara la solicitud de devolución por extemporaneidad.

Concluye la Sala que al ajustarse a derecho los actos acusados, habrá de confirmarse la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda.

CONCEPTO DIAN 25207 DEL 2006

En el Título I de la Orden Administrativa 004 de abril 30 del 2002, por medio de la cual se fijó el procedimiento para la presentación, verificación, trámite, control y fiscalización de las solicitudes de devolución y/o compensación de los saldos a favor autoliquidados, tributos aduaneros y otros créditos, se indicó que a la División y/o grupo de Devoluciones o Recaudación o quien haga sus veces debe agotar entre otros los siguientes trámites:

a) Radicar y conformar el expediente.

Para el efecto el funcionario designado revisará los documentos que forman parte de la solicitud verificando que, de acuerdo con la clase de solicitud, se cumpla los requisitos señalados en los numerales 5.3, 5.4, 5.5, 5.6 y 6 al 19 de la Orden.

b) Numerar el expediente

c) Verificar y sustanciar los requisitos formales de las solicitudes

d) Enviar los expedientes al Grupo de Control de Devoluciones” y/o Compensaciones de la División de Fiscalización Tributaria y/o Aduanera, en un término de dos (2) días desde su radicación teniendo en cuenta los casos que de acuerdo con esta Orden Administrativa deban ser objeto de control e investigación.

e) Proferir los actos administrativos que decidan sobre las solicitudes de devolución y/o compensación de los saldos a favor de conformidad con lo dispuesto en el inciso 1 del artículo 853 del Estatuto Tributario.

f) Efectuar el pago de conformidad con lo establecido en el artículo 862 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la conformación del expediente en la orden citada se establece:

“Si la solicitud se encuentra correctamente diligenciada y con los documentos y requisitos exigidos, se procede a radicarla en la División de Devoluciones o quien haga sus veces.

Cuando la solicitud no cumpla con los requisitos legales no se radicará y se devolverá al solicitante, indicándole todos los aspectos que debe corregir o señalándole que debe desistir de presentarla, según sea el caso; si el solicitante insiste, se radicará dejando constancia de los errores e inconsistencias, en este último evento se proferirá el respectivo auto inadmisorio.”

La Orden Administrativa mencionada señala que entre las causales para inadmitir la solicitud está el que la declaración objeto de devolución y/ o compensación se tenga como no presentada de acuerdo con las causales de los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario. (Anexo 4 literal a).

Es importante tener en cuenta que con la expedición de la Ley 962 del 2005, existen errores en el diligenciamiento de los formularios por parte de los contribuyentes que pueden corregirse sin sanción por parte de la administración o a solicitud del contribuyente, entre otros:

- Omisión o errores en el año y/o período gravable tanto en las declaraciones o recibos de pago.
- Omisión o errores en los nombres y apellidos o razón social del contribuyente.
- Omisión o errores en la dirección del contribuyente.
- Omisión o errores en el código de la actividad económica del contribuyente.

-Omisión o errores de imputación o arrastre, tales como saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación; anticipo de renta y anticipo de la sobretasa,

-Errores de transcripción, siempre y cuando no se afecte el impuesto a cargo determinado por el respectivo período, o el total del valor de las retenciones declaradas, para el caso de la declaración de retención en la fuente,

- Errores aritméticos, siempre y cuando no se afecte el impuesto a cargo determinado por el respectivo período o el total del valor de las retenciones declaradas, para el caso de la declaración de retención en la fuente.

No obstante, la Circular 000118 del 2005 aclara:

“/ [...]”

En consecuencia, es importante señalar que con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 del 2005, no es posible subsanar en desarrollo de esta disposición las inconsistencias a que hacen referencia los literales a),c) y d) del artículo 580 del Estatuto Tributario, a saber: Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto; cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables y cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar o cuando se omita la firma de contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal, respectivamente.

.../”

En este evento el jefe de la División de Devoluciones o Recaudación proferirá el auto inadmisorio, en un plazo que no exceda de 15 días contados a partir de la fecha de radicación de la solicitud, o de 10 días si se presentó con garantía, de conformidad con el artículo 858 del Estatuto Tributario.

Cuando se inadmite la solicitud, debe presentarse dentro del mes siguiente una nueva solicitud en la que se subsanen las causales que dieron lugar a la inadmisión, como lo dispone el artículo 857 ibídem.

El auto inadmisorio es un acto de trámite, contra el cual no procede recurso alguno.

Cabe anotar que cuando una declaración se tiene por no presentada, el jefe de la División de Fiscalización debe proferir un auto declarativo. Como su nombre lo indica dicho auto declara una situación, manifiesta que la declaración no cumple con las formalidades de ley por lo cual no se toma como válidamente presentada. El auto declarativo debe notificarse de conformidad con el artículo 565 del Estatuto Tributario y contra él proceden los recursos de reposición y apelación. El primero se interpone ante el mismo funcionario que profirió el auto y el segundo ante el superior inmediato y deberán resolverse dentro del término previsto en el Código Contencioso Administrativo, que es de dos (2) meses según lo dispuesto por el artículo 60 ibídem.

Agotada la vía gubernativa el contribuyente puede acudir ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

ARTÍCULO 859. DEVOLUCIÓN DE RETENCIONES NO CONSIGNADAS. *La Administración de Impuestos deberá efectuar las devoluciones de impuestos, originadas en exceso de retenciones legalmente practicadas, cuando el retenido acredite o la administración compruebe que las mismas fueron practicadas en cumplimiento de las normas correspondientes, aunque el agente retenedor no haya efectuado las consignaciones respectivas. En este caso, se adelantarán las investigaciones y sanciones sobre el agente retenedor.*

Lo dispuesto en este artículo no se aplica cuando se trate de autorretenciones, retenciones del IVA, retenciones para los eventos previstos en el artículo 54 de la Ley 550 de 1999 y anticipos, frente a los cuales deberá acreditarse su pago. <Adicionado por la Ley 788 del 2002, art. 2º>

ARTÍCULO. DEVOLUCIÓN DE RETENCIONES NO CONSIGNADAS. La administración deberá efectuar las devoluciones de tributos, originadas en exceso de retenciones legalmente practicadas, cuando el retenido acredite o la administración compruebe que las mismas fueron practicadas en cumplimiento de las normas correspondientes, aunque el agente retenedor no haya efectuado las consignaciones respectivas. En este caso, se adelantarán las investigaciones y sanciones sobre el agente retenedor.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de abril del 2007, expediente 14774.

En el caso bajo análisis, el no pago oportuno de las autorretenciones tiene una causa legal derivada del proceso administrativo de liquidación forzosa, circunstancia que configura fuerza mayor. De acuerdo con lo anterior, el demandante cumplió sus obligaciones tributarias dentro del marco de la legalidad y no puede negarse la DIAN a reconocer el saldo a favor, con fundamento en el no pago de las autorretenciones, por cuanto se debió a un evento constitutivo de fuerza mayor; máxime que existe un reconocimiento expreso del crédito fiscal en el proceso de liquidación forzosa.

ARTÍCULO 860. DEVOLUCIÓN CON PRESENTACIÓN DE GARANTÍA. *Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la Administración de Impuestos, dentro de los veinte (20) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.*

La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos (2) años. Si dentro de este lapso, la Administración Tributaria notifica el requerimiento especial o el contribuyente corrige la declaración, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quede en firme en la vía gubernativa, o en la vía jurisdiccional cuando se interponga demanda ante la jurisdicción administrativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aún si este se produce con posterioridad a los dos años.

En el texto de toda garantía constituida a favor de la Nación –Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales–, deberá constar expresamente la mención de que la entidad bancaria o compañía de seguros renuncia al beneficio de excusión.

El Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, previa evaluación de los factores de riesgo en las devoluciones, podrá prescribir mediante resolución motivada, los contribuyentes o sectores que se sujetarán al término general de que trata el artículo 855 de este Estatuto, aunque la solicitud de devolución y/o compensación sea presentada con garantía, caso en el cual podrá ser suspendido el término para devolver y/o compensar hasta por un máximo de noventa (90) días conforme con lo previsto en el artículo 857-1.

En todos los casos en que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria cuyo saldo a favor fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, la Administración Tributaria impondrá las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto, previa formulación del pliego de cargos y dará traslado por el término de un (1) mes para responder, para tal efecto, el pliego de cargos debe proferirse dentro

de los dos (2) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección. <Modificado por la Ley 1430 de 2010, art. 18>

ARTÍCULO. DEVOLUCIÓN CON PRESENTACIÓN DE GARANTÍA. Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor del departamento, distrito o municipio, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la administración, dentro de los veinte (20) días siguientes, deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos años. Si dentro de este lapso, la administración notifica liquidación oficial de revisión, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quede en firme en la vía gubernativa, o en la vía jurisdiccional cuando se interponga demanda ante la jurisdicción administrativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aun si éste se produce con posterioridad a los dos años.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre del 2009, expediente 16835.

De la interpretación armónica de los artículos 828 [4] y 860 del Estatuto Tributario se desprende que en el caso de devoluciones con garantía, el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro. Para que dicho acto administrativo pueda servir de fundamento para el cobro coactivo debe estar ejecutoriado, esto es, que se cumpla respecto de él alguno de los presupuestos de que da cuenta el artículo 829 *ibidem*. Así mismo, la resolución ejecutoriada, que declara la improcedencia de la devolución y la póliza o garantía, integran el título ejecutivo que sirve de base para el mandamiento de pago. En este orden de ideas, y por cuanto no se integró en debida forma el título ejecutivo que sirvió de base para la expedición del mandamiento de pago librado en contra de Seguros del Comercio S.A., se confirmará la sentencia apelada.

CONCEPTO DIAN 019211 DEL 2004

Atendiendo lo dispuesto en el artículo 860 del E.T., en las devoluciones con presentación de garantía, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quede en firme en la vía gubernativa, o en la vía jurisdiccional cuando se interponga demanda ante la jurisdicción administrativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución.

El numeral 4° del artículo 828 del E.T. determina que las garantías y cauciones prestadas a favor de la nación para afianzar el pago de obligaciones tributarias, prestan mérito ejecutivo, a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

Por su parte, el artículo 64 del CCA señala que “los actos que queden en firme al concluir el procedimiento administrativo, serán suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar de inmediato los actos necesarios para su cumplimiento.”

Tenemos entonces que si la administración tributaria declara mediante acto administrativo – resolución--, la improcedencia de la devolución de un saldo a favor, la cual fue amparada con garantía, e impone la sanción correspondiente, este acto administrativo determina la responsabilidad solidaria del garante y para efectos de su cumplimiento debe estar debidamente ejecutoriado respecto de las partes interesadas, es decir, contribuyente y el garante de la obligación.

Atendiendo principios de derecho administrativo, plenamente aplicables en materia tributaria, para que un acto administrativo produzca efectos legales, debe estar debidamente notificado a la parte interesada, porque de lo contrario carece de eficacia respecto de quien se pretende hacerlo exigible. Por esto el acto administrativo tiene carácter ejecutorio y produce efectos jurídicos, una vez cumplido el requisito de la notificación, lo cual faculta a la administración a exigir su cumplimiento.

Por lo anterior, en el caso de devoluciones solicitadas con garantía, y para efectos de hacer efectiva la solidaridad que se predica respecto del garante, es necesaria la notificación de la resolución que declara la improcedencia de la devolución, no solo al contribuyente que solicitó la devolución, sino también al garante de la misma, asegurando así la eficacia y ejecutoria del acto administrativo y el ejercicio del derecho de defensa y contradicción.

Sobre el particular el Consejo de Estado se ha pronunciado en varias oportunidades, en el siguiente sentido:

“Tal como lo ha explicado insistentemente esta sección, conforme lo dispone el numeral 4º del artículo 828 antes citado, las garantías y cauciones prestadas a favor de la nación para afianzar el pago de obligaciones tributarias, prestan mérito ejecutivo, a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

Toda vez que tratándose de compañías de seguros, cuya responsabilidad es de carácter solidario con el deudor contribuyente, razón por la cual si este último incumple sus obligaciones con el fisco, debe entrar a responder en su nombre, lo mínimo que puede garantizársele, y esa es la finalidad del artículo 828 del estatuto tributario, es que los actos administrativos que declaren dicho incumplimiento le sean también notificados a la aseguradora, para que oportunamente pueda ejercer su derecho de defensa en razón de la solidaridad que existe entre el contribuyente o responsable y la compañía de seguros.

Entender que la exigencia legal se satisface simplemente con la notificación de los actos administrativos al contribuyente, desconoce el vínculo de solidaridad que existe entre el garante y éste, haciendo imposible que posteriormente se pueda aducir dicho vínculo, para que la aseguradora asuma la deuda a cargo del sujeto pasivo, al no haberle sido notificada la decisión que la afecta en forma directa.” Sentencia 12466 de abril 12 del 2002 - Consejo de Estado - Sección Cuarta.

Se hace entonces necesario, para configurar el título ejecutivo que permita a la administración la ejecución de la obligación que surge por efectos de la declaratoria de improcedencia de una devolución, la notificación al garante de la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro.

Finalmente, cabe recordar que el Decreto 2314 de 1989 fue derogado expresamente por el artículo 28 del Decreto 1000 de 1997, por tal razón, no es procedente un pronunciamiento al respecto.

ARTÍCULO 861. COMPENSACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN. *En todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable.*

ARTÍCULO. COMPENSACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN. En todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable. En el mismo acto que ordene la devolución se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, 26 de octubre de 2009, expediente 16857.

Ahora bien, el artículo 861 del Estatuto Tributario dispuso que, en todos los casos, la devolución de saldo a favor se realiza una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable, y en el mismo acto que ordene la devolución se compensan las deudas y obligaciones a cargo de aquellos. Lo anterior implica que, previo

a decidir sobre la solicitud de devolución y para determinar el valor que puede devolverse, la administración debe determinar cuáles son las obligaciones pendientes de pago y susceptibles de compensación. Además, como los pagos que por cualquier concepto hacen los contribuyentes deben imputarse en los términos del artículo 804 del Estatuto Tributario, y en caso contrario la administración está facultada para reimputarlo en el orden allí señalado, “sin que se requiera de acto administrativo previo”, la Sala ha precisado que para que proceda la compensación de las deudas pendientes, incluidos los intereses, es suficiente motivación del acto que la ordena, la especificación de los valores y conceptos respecto de los cuales se ha hecho la imputación. Los anteriores datos se observan claramente en la Resolución 06230 de 2 de noviembre del 2004, por la cual se decidió la solicitud de compensación y/o devolución DI2004200406841 de 30 de agosto del 2004, que identificó con claridad el concepto respecto del cual se efectuó la compensación, el período gravable al cual corresponde y el valor compensado. En consecuencia, el acto se encuentra debidamente motivado. A su vez, esta información, aunque breve, constituye fundamento jurídico y fáctico suficiente para ordenar la compensación, y garantiza el derecho de defensa de la contribuyente, en cuanto contiene los puntos concretos contra los cuales debía dirigirse el recurso de reconsideración. Por lo tanto, no se violaron el debido proceso ni el derecho de defensa de la actora.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, 30 de octubre de 2008, expediente 16168.

La Sala considera que se dan los requisitos legales de la compensación, que según los artículos 1714 y 1715 del Código Civil son: 1. Que dos personas sean deudoras una de otra. 2. Que las deudas sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad. 3. Que ambas deudas sean líquidas. 4. Que ambas sean actualmente exigibles. En efecto, las sanciones pecuniarias fueron impuestas al banco y adquirieron firmeza, por tanto, al momento de decidir sobre la devolución eran exigibles y procedía su compensación con el pago en exceso que el mismo banco había realizado por el impuesto de renta de 1999. Cabe resaltar que ni la DIAN ni el tribunal consideraron que la Caja Agraria y Banagrario son la misma persona jurídica, pues lo que se estableció es que el banco fue el sancionado y si él consideraba que no era el sujeto pasivo de la sanción por no haber incurrido en la conducta sancionable, debió desvirtuar la sanción que se le impuso, mediante el procedimiento adecuado y oportuno y no este momento, en el cual su deuda adquirió firmeza y es incuestionable. De otra parte, los argumentos del recurrente en relación con la iniciación por parte del banco de las operaciones de recaudo y la exoneración de las sanciones por parte de la DIAN por tratarse de una entidad que se iniciaba en tal actividad, son aspectos que no desvirtúan la procedencia de la compensación efectuada por la DIAN en los actos acusados, como tampoco que las resoluciones sanción no fueron expedidas en contra del banco. Finalmente, no se violó el debido proceso, ni las normas invocadas en la demanda porque la decisión acusada se tomó con base en los hechos que se probaron y, la decisión del recurso contra el acto que decidió la devolución no podía estudiar los argumentos planteados por el recurrente, pues, tendían a discutir la legalidad de las sanciones impuestas, lo cual evidentemente era extemporáneo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de septiembre del 2008, sexpediente 16126.

Si bien conforme con los artículos 816 [parágrafo] y 861 del Estatuto Tributario, en todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable y en el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable, estas obligaciones deben ser claras expresas y exigibles para que presten mérito ejecutivo y pueda la DIAN obtener su satisfacción directamente [artículos 64, 66 y 68 Código Contencioso Administrativo]. En el caso bajo examen, la única obligación clara, expresa y exigible que constaba en la Resolución 89 del 2001 eran los \$146.126.000 determinados oficialmente por la DIAN y correspondían, como se precisó, a la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación de revisión, suma que no podía causar intereses moratorios porque no lo permite el artículo 634 del Estatuto Tributario que se refiere a impuestos, anticipos y retenciones. Adicionalmente, no aparece dentro del expediente la liquidación de los mencionados intereses, que si bien, es suficiente para que preste mérito ejecutivo [artículo 828 del Estatuto Tributario], debe al menos constar que tal liquidación se efectuó, pues de lo contrario no tendría fundamento la partida y se impediría al deudor controvertirla.

CONCETO DIAN 79798 DEL 2008

Consulta si cuando el contribuyente en las solicitudes de devolución o compensación no indica el impuesto y período al cual se deben imputar los saldos a su favor, puede la administración compensados prioritariamente a las declaraciones de retención en la fuente que se presenten sin pago y dejar de hacerlo con las obligaciones más antiguas conforme lo establece el artículo 15 del Decreto 1000 de 1997, en aplicación al principio de justicia y con el fin de no hacer más onerosa la carga del contribuyente.

Consulta además, si debe o no mantenerse el orden de imputación de los pagos originados en la compensación cuando ésta obedece a una solicitud de compensación presentada para pagar una declaración de retención en la fuente presentada sin pago cuando el contribuyente tiene saldo a favor y lo solicita dentro de los seis (6) meses siguientes.

De conformidad con los artículos 11 del Decreto 1265 de 1999 y 10 de la Resolución 1618 del 2006, es función de este despacho absolver de manera general las consultas escritas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación de las normas tributadas relativas a los impuestos de orden nacional que administra la entidad.

El artículo 861 del Estatuto Tributario establece que en todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable y el Decreto 1000 de 1997 en su artículo 15 señala que cuando el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios o responsables del impuesto sobre las ventas, no indiquen el período fiscal e impuesto al cual han de compensarse los saldos a favor, la administración de impuestos y aduanas nacionales la efectuará a la deuda más antigua, en el orden de imputación establecida en el artículo 804 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes.

Dado que las normas que regulan el procedimiento de devolución y compensación de saldos a favor, en razón de su naturaleza son de orden público y en consecuencia de imperativo cumplimiento, cuando el solicitante no indica el período fiscal e impuesto al cual han de compensarse los saldos a favor, debe darse aplicación al artículo 15 ya mencionado.

ARTÍCULO 862. MECANISMO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN. *La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La administración tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor superiores a un mil (1.000 UVT) mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.*

El valor de los títulos emitidos en cada año, no podrá exceder del diez por ciento (10%) del valor de los recaudos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales respecto al año anterior; se expedirán a nombre del beneficiario de la devolución y serán negociables. <Modificado por la Ley 1430 de 2010, art. 32>

ARTÍCULO. MECANISMOS PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN. La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro.

ARTÍCULO 863. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. *Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:*

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. <Modificado por la Ley 1430 de 2010, art. 12>

ARTÍCULO. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de diciembre del 2006, expediente 15305.

En cuanto a la solicitud de reconocimiento de intereses moratorios la Sala estima que éstos son procedentes toda vez que según la norma transcrita, se deben pagar por el período comprendido entre el vencimiento del término para devolver y la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación; conforme a lo dispuesto en el artículo 855 del Estatuto Tributario, dicho término comienza a contarse vencido el plazo de los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma. La solicitud fue presentada con el lleno de los requisitos legales el 23 de agosto de 1993, lo cual indica que la Administración Tributaria tenía plazo para efectuar la devolución hasta el 4 de octubre de 1993, fecha a partir de la cual se comienzan a generar los intereses moratorios, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, aplicando la tasa vigente a la fecha del pago, conforme a lo previsto en el artículo 635 del Estatuto Tributario. En consecuencia, para la Sala se dan los presupuestos de hecho para el reconocimiento de los intereses moratorios de que trata la norma transcrita, puesto que el origen del valor que se solicitó ante la administración, obedece a un saldo a favor originado en la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre de 1991. Y que una vez declarada por la jurisdicción la ilegalidad de los actos que rechazaron la solicitud de devolución, procede incluir los intereses que por disposición legal resultan, teniendo en cuenta lo señalado anteriormente. Así las cosas, es claro que reunidos los presupuestos previstos en la norma, los intereses moratorios de que se trata se causan por mandato legal, razón por la que no es de recibo el argumento de la demandada relativo a que no se cumple ninguna de las premisas establecidas en la norma transcrita

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, sentencia del 4 de octubre del 2007, expediente 2005-1814 (139).

Veamos la diferencia que existe entre un saldo a favor y un pago de lo no debido: SALDO A FAVOR - Se deriva de que la ley contempla retenciones o el pago de anticipos con anterioridad a la liquidación definitiva del impuesto. Término para solicitar la devolución es de 2 años después del vencimiento del término para declarar (art. 4° Ley 1000 de 1997 y art. 854 del E.T.). PAGO DE LO NO DEBIDO. Definido por el art. 2313 del CC- Este pago se puede dar cuando por ejemplo la obligación nunca existió, bien sea, porque el que pagó no era deudor de quien lo recibió, o porque habiéndolo sido ya no era el momento de pagar, siendo indispensable que quien lo realice esté en la falsa creencia de que él sí era deudor.- Término para solicitar la devolución es de 5 años (art. 11 Ley 1000 de 1997 en concordancia con el art. 2536 del CC). A pesar de las diferencias referidas, el artículo 850 consagra que tanto para la devolución de un saldo a favor como para la devolución de un pago de lo no debido debe seguirse el mismo trámite. El ente demandado estaba en la obligación de advertir desde un principio cuál era el trámite a seguir e incluso direccionar el mismo en procura de la celeridad, pues el funcionario era igualmente competente, se contaba con el término legal para el efecto y los requisitos legales para tramitar la devolución del pago de lo no debido son los mismos, aun cuando la actora en principio hubiese radicado una petición de devolución de saldo a favor por la convicción de que estaba obligada a declarar en el año gravable 2001. Pero al contrario de lo anterior, la administración rechazó la petición ocasionando dilatación en el trámite de la actuación. Los intereses corrientes se causan cuando se presenta solicitud de devolución y se cuentan a partir del acto administrativo que negó la devolución, hasta el acto que confirme el saldo a favor, y los intereses moratorios se causan desde el vencimiento del término para devolver hasta la fecha del cheque, emisión del título o consignación. Lo anterior conlleva a que la Sala reconozca parcialmente los intereses moratorios requeridos por la accionante.

CONCEPTO 003597 DEL 2007, ENERO 16

Plantea usted la necesidad de aclarar el Concepto 009797 de febrero 19 del 2004, aduciendo que según el pronunciamiento "...el término durante el cual se causan intereses corrientes y moratorios en un proceso de devolución de impuestos por saldos a favor cuando existe discusión (...) los intereses corrientes se liquidan hasta la fecha de notificación de la providencia y el punto de partida para el reconocimiento de los intereses moratorios, es el de la fecha cierta de ejecutoria de la sentencia, presentándose una suspensión entre unos y otros de tres (3) días hábiles, toda vez que los fallos de la jurisdicción contenciosa quedan en firme, transcurridos tres (3) días hábiles de desfijado el edicto con el que se agota la notificación".

Revisado el texto citado, se encuentra que allí se estableció como tesis jurídica que "cuando exista solicitud de devolución y el saldo a favor se encuentre en discusión, se generan intereses desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, hasta la fecha de notificación del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor."

Sustenta la tesis el artículo 863 del Estatuto Tributario (inciso 2), y afirma el pronunciamiento:

1.- Intereses corrientes. El inciso segundo de la norma transcrita señala el lapso dentro del cual deben reconocerse intereses corrientes, lo cual ocurre desde "la fecha de notificación" del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, "hasta la" del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor. La expresión "hasta la", debe entenderse "hasta la fecha de notificación" del respectivo acto o providencia y no en forma restrictiva hasta la fecha de expedición del acto o providencia.

Esta interpretación no es solo gramatical, sino que obedece al principio de que toda actuación administrativa o jurisdiccional para que produzca efectos jurídicos y surta efectos *inter partes* debe ser notificada.

Obviamente que para que una actuación en la vía gubernativa o en la contencioso administrativa, pueda ejecutarse, debe encontrarse en firme. Por una parte, debe tenerse en cuenta el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo que establece los eventos en que un acto administrativo queda en firme y el artículo 64 de la misma obra, según el cual, salvo norma en contrario, los actos que queden en firme al concluir el procedimiento administrativo serán suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar de inmediato los actos necesarios para su cumplimiento. Por otro lado, para efecto de las sentencias contencioso administrativas, el artículo 173 del mismo ordenamiento, después de indicar la forma de su notificación, dispone que una vez en firme la sentencia deberá comunicarse con copia íntegra de su texto, para su ejecución y cumplimiento.

Más adelante afirma el concepto que "Si bien es cierto que la ley no exige una nueva solicitud de devolución sobre un acto en la vía gubernativa o una providencia en la jurisdiccional que confirmen total o parcialmente un saldo a favor, para efectos de los intereses de mora debe entenderse que el punto de partida para el reconocimiento de éstos, es el acto administrativo o la providencia de lo contencioso administrativo teniendo en cuenta la firmeza y ejecutoria según se dijo para los intereses corrientes ..."

Como se observa de los apartes transcritos del concepto objeto de aclaración, en la interpretación dada al artículo 863 del Estatuto Tributario se tomó como referencia para la liquidación de intereses la fecha de ejecutoria del acto o providencia que confirma total o parcialmente el saldo a favor. Así, los intereses corrientes se liquidan hasta la fecha de ejecutoria del acto o providencia que confirma total o parcialmente el saldo a favor y los intereses moratorios se liquidan a partir de dicha ejecutoria.

Visto lo anterior, es evidente que la fecha límite para la liquidación de intereses corrientes concluye en la fecha en que quede ejecutoriado el acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Vale la pena anotar que de conformidad con el artículo 331 del Código de Procedimiento Civil, modificado por el artículo 34 de la Ley 794 del 2003, las providencias quedan ejecutoriadas y son firmes tres días después de notificadas, cuando carecen de recursos o han vencido los términos sin haberse interpuesto los recursos que fueren procedentes, o cuando queda ejecutoriada la providencia que resuelva los interpuestos. No obstante, en caso de que se pida aclaración o complementación de una providencia, su firmeza sólo se producirá una vez ejecutoriada la que la resuelva.

Así las cosas, no puede existir interrupción entre la fecha límite para la causación de los intereses corrientes y el inicio del término para la causación de los intereses de mora

CONCEPTO DIAN 009797 DEL 19 DE FEBRERO DEL 2004

El artículo 863 del Estatuto Tributario establece las pautas que debe seguir la Administración Tributaria para reconocer intereses corrientes y moratorios cuando a raíz de una solicitud de devolución de impuestos por pago en exceso o por saldos a favor en las declaraciones tributarias, estos sean objeto de discusión:

“Intereses a favor del contribuyente. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, solo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.”

Para nuestro estudio es necesario distinguir:

1.- Intereses corrientes. El inciso segundo de la norma transcrita señala el lapso dentro del cual deben reconocerse intereses corrientes lo cual ocurre desde “la fecha de notificación” del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, “hasta la” del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor. La expresión “hasta la” debe entenderse “hasta la fecha de notificación” del respectivo acto o providencia y no en forma restrictiva hasta la fecha de expedición del acto o providencia.

Esta interpretación no es solo gramatical, sino que obedece al principio de que toda actuación administrativa o jurisdiccional para que produzca efectos jurídicos y surta efectos *inter partes*, debe ser notificada.

Obviamente que para que una actuación en la vía gubernativa o en la contencioso administrativa, pueda ejecutarse, debe encontrarse en firme. Por una parte, debe tenerse en cuenta el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo que establece los eventos en que un acto administrativo queda en firme y el artículo 64 de la misma obra, según el cual, salvo norma en contrario, los actos que queden en firme al concluir el procedimiento administrativo serán suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar de inmediato los actos necesarios para su cumplimiento. Por otro lado, para efecto de las sentencias contencioso administrativas, el artículo 173 del mismo ordenamiento, después de indicar la forma de su notificación, dispone que una vez en firme la sentencia deberá comunicarse con copia íntegra de su texto, para su ejecución y cumplimiento.

2.- Intereses moratorios. El tiempo durante el cual se causan intereses moratorios, va desde el vencimiento del término para devolver, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

El artículo 855 del Estatuto Tributario dispone que la Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

Esta regla se aplica en todo su tenor, a aquellas solicitudes de devolución que no presenten discusión alguna en forma total o parcial, es decir, una vez fenecidos los treinta días y no se ha producido la devolución, comienzan a correr los intereses moratorios hasta que se haga efectiva la devolución, teniendo en cuenta que si la solicitud de devolución se presentó dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la declaración o de su corrección, la Administración de Impuestos dispone de un término adicional de un mes, según el parágrafo 3 de la disposición citada.

No sucede lo mismo cuando surge una investigación previa a la devolución de acuerdo con el artículo 857-1 del Estatuto Tributario. En primer término, puede suspenderse el término para devolver hasta por un término de noventa días para que se adelante la respectiva investigación cuando se produzca alguno de los hechos determinados en la disposición. Si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución del saldo a favor, de tal manera que si la devolución se lleva a cabo dentro de los treinta días siguientes a la solicitud de devolución, computado el término de suspensión, no hay intereses de mora. De lo contrario, se procede conforme se explicó en el párrafo anterior.

Dispone el mismo artículo que si se produce requerimiento especial, solo procederá la devolución sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo sin que se requiera una nueva solicitud de devolución, y el mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como en la jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva.

Si bien es cierto que la ley no exige una nueva solicitud de devolución sobre un acto en la vía gubernativa o una providencia en la jurisdiccional que confirman total o parcialmente un saldo a favor, para efectos de los intereses de mora debe

entenderse que el punto de partida para el reconocimiento de éstos, es el acto administrativo o la providencia de lo contencioso administrativo teniendo en cuenta la firmeza y ejecutoria según se dijo para los intereses corrientes. No pueden retrotraerse a la primera solicitud, que como se dijo opera solo para las solicitudes que no conlleven discusión. Por eso, el legislador estableció primero los intereses corrientes desde el requerimiento especial o el acto que niega la solicitud de devolución, hasta el acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, y solo desde este momento comienzan los intereses de mora.

Resulta por demás ilógico que los intereses moratorios coincidan con los corrientes y aun más que aquellos comiencen a correr antes que los corrientes si se aceptara la tesis de que debe tenerse en cuenta la primera solicitud de devolución para tales efectos.

A esta misma conclusión nos llevan otras normas del Estatuto Tributario, como el inciso segundo del artículo 854 y el Parágrafo 2° del artículo 857, según los cuales, cuando se den los eventos allí explicados, la solicitud de devolución solo debe hacerse cuando se haya resuelto definitivamente sobre la procedencia de los saldos a favor. Pero es que los intereses de mora no surgen sino a partir del momento en que se está en mora de cancelar la obligación, evento que solo se puede predicar desde su exigibilidad y en el caso que nos ocupa, la exigibilidad de devolver el saldo a favor cuando existió controversia, surge desde la firmeza del acto administrativo en la vía gubernativa, o de la ejecutoria de la providencia de la justicia contenciosa, como fallos definitivos.

Ahora bien, si el contribuyente o responsable presenta la solicitud de devolución con garantía, la devolución debe hacerse dentro de los diez días siguientes; de lo contrario, correrán intereses moratorios a partir de este vencimiento. En este caso, la administración tributaria debe hacer la devolución dentro de este término, sea que haya discusión en la vía gubernativa o en la vía jurisdiccional, caso en el cual se aplica lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 864. TASA DE INTERÉS CORRIENTE Y MORATORIO. *La tasa anual de interés corriente, será igual a la tasa de incremento porcentual del índice del precios al consumidor para empleados que corresponde elaborar al Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE, para el período comprendido entre el primero (1o) de enero y el 31 de diciembre del año anterior, a aquel en el cual se efectúa el pago.*

La tasa de interés moratorio a que se refiere el artículo anterior, será igual a la sanción por mora que determine el Gobierno Nacional para los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Los intereses corrientes se liquidarán a una tasa equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia; para la liquidación de los intereses moratorios, se descontará el término del plazo originario para devolver no utilizado por la administración a la fecha del rechazo total o parcial del saldo a favor.
<Adicionado por la Ley 1430 de 2010, art. 37>

ARTÍCULO. TASA DE INTERÉS PARA DEVOLUCIONES. El interés de mora a que se refiere el artículo anterior será igual a la tasa de interés moratorio referida a los intereses de mora a cargo de los contribuyentes.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre del 2009, expediente 16567.

Si bien, el Estatuto Tributario Nacional y el Estatuto Tributario Distrital no regulan la posibilidad de reconocer actualizaciones sobre valores que se haya ordenado devolver por pago de lo no debido, dichos ordenamientos, así como el Código Civil, sí permiten reconocer intereses corrientes, moratorios y legales sobre dichas sumas. El artículo 154 del Decreto 807 de 1993 dispone que en los trámites de devolución se causarán intereses corrientes y moratorios, conforme lo prescrito

en los artículos 863 y 864 del E.T. De acuerdo con el artículo 863, los intereses corrientes se causan desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, hasta el acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor; en tanto que los moratorios se causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha de giro del cheque, emisión o título de consignación. Intereses corrientes: En el caso objeto de estudio hay lugar al reconocimiento de intereses corrientes desde el 2 de agosto del 2005, momento en que fue notificado a la demandante el acto que negó la devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia. Intereses moratorios: De acuerdo con los artículos 863 *ibidem* del E.T. y 148 del Decreto 807 de 1993, éstos se causan desde la fecha de vencimiento del término legal para devolver y hasta el momento en que la administración efectúe el giro del cheque, emisión del título o consignación. Intereses legales: El pago indebido de tributos genera una desvalorización monetaria que debe ser resarcida con la respectiva actualización que, por originarse en sumas de dinero, se presume en el 6 por ciento anual, de conformidad con el artículo 1617 del Código Civil. En este caso, tales intereses se causan a la tarifa del 6 por ciento anual, conforme lo previsto en el Código Civil, desde la fecha en que se efectuó el pago hasta el momento en que se solicitó su devolución, para lo cual se aplicará la siguiente fórmula: $I=Vh \cdot Nx0.5$ por ciento.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre del 2009, expediente 16825.

Y con fundamento en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, que fueron los invocados por la actora como sustento de la solicitud de intereses y que resultan aplicables para las solicitudes de devolución y compensación, en concordancia con el artículo 154 del Decreto 807 de 1993, precisará la orden del *a quo* de devolver los intereses que se causen hasta la fecha en que se cancele efectivamente la obligación (numeral segundo parte resolutive), pues en la parte motiva nada se dijo sobre este punto. En consecuencia, ordenará a la DIAN que sobre la suma compensada (\$159.385.000), se reconozcan intereses corrientes a partir de la notificación del acto que negó la compensación (Resolución 2830 de 18 de noviembre del 2003), esto es, desde el 18 de noviembre del 2003 (folio 28 vto. c. ppal.), hasta la fecha de la notificación de esta providencia. También ordenará el reconocimiento de intereses de mora, a partir del 18 de noviembre del 2003, cuando vencía el plazo para compensar (artículo 148 del Decreto 807 de 1993) y hasta la fecha que en efectivamente la administración compense. Según el artículo 864 del Estatuto Tributario, la tasa de interés a que se refiere el artículo 863 *ibidem*, es decir, la de los intereses corrientes y de mora, es la prevista en el artículo 635 del mismo ordenamiento, modificado por el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, o sea, la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera para el respectivo mes de mora.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de septiembre del 2009, expediente 15987.

En relación con la solicitud de la apelante de que se le devuelva el GMF pagado desde el 1 de enero del 2001 (fecha en que entró a regir la Ley 633 del 2000), junto con los intereses correspondientes, la Sala precisa que con fundamento en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, la actora tiene derecho a que la DIAN le devuelva el importe del GMF que demuestre haber pagado desde el 1 de enero del 2001 hasta el 31 de diciembre del 2002, junto con los intereses legales equivalentes al 6 por ciento anual (artículos 8 de la Ley 153 de 1887 y 1617 del Código Civil), desde el momento del pago hasta la fecha de notificación del acto que resuelva sobre la devolución, y los intereses corrientes y moratorios, conforme al siguiente análisis: El artículo 855 del Estatuto Tributario señala que la DIAN debe devolver los saldos a favor o los pagos en exceso o de lo no debido, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma. Si este plazo vence sin que la administración haya ordenado la devolución, se causan intereses de mora a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación (artículo 863 [3] *ibidem*). Además, se causan intereses corrientes, cuando se presenta la solicitud de devolución y está en discusión el saldo a favor, desde cuando se notifica el requerimiento especial o el acto que niega la devolución, según el caso, hasta cuando se dicte el acto o la providencia que confirme total o parcialmente el saldo (artículo 863 [2] *ibidem*). Por mandato del citado artículo, la causación de los intereses corrientes y de mora sólo procede en los eventos en mención. No obstante, existe un lapso dentro del cual la ley tributaria no previó la causación de interés alguno, que es el comprendido entre el pago que hace el contribuyente y la notificación del acto que resuelve la solicitud de devolución, período dentro del cual, se reitera, se deben los intereses legales, dado que durante el mismo, el administrado se vio privado de sus recursos y la administración se benefició de esos dineros. Para liquidar los intereses legales, debe tenerse en cuenta la siguiente fórmula $I=Vh \cdot N \cdot X \cdot 0.5$ por ciento. Así las cosas, se revocará el numeral cuarto de la parte resolutive de la sentencia apelada, y, en su lugar, se ordenará a la DIAN devolver el GMF que la actora pagó efectivamente desde el 1 de enero del 2001 (fecha en que entró a regir la Ley 633 de 2000 que creó dicho gravamen), hasta el 31 de diciembre del 2002, junto con los intereses legales, en los términos ya precisados y los corrientes y de mora conforme a los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de agosto del 2009, expediente 16881.

En efecto, de la relación presentada en la Resolución 329 de fecha 29 de noviembre del 2004, proferida por la Dirección Distrital de Impuestos y que obra a folios 48 del cuaderno de antecedentes, cuyos resultados no fueron objetados por las partes, se establece que el valor pagado por el contribuyente por la prestación de servicios de salud de \$267.517.000, de los cuales el contribuyente acepta la suma de \$34.896.000, para una diferencia de \$232.621.000 cuyo valor se debe devolver junto con los intereses a que haya lugar, según lo previsto en el artículo 154 del Decreto 807 que prevé la causación de los mencionados intereses en los trámites de devolución y para su regulación remite a lo dispuesto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional. Estos intereses se ordenarán liquidar toda vez que en el presente caso la solicitud de devolución fue negada con la Resolución 329 del 29 de noviembre del 2004 y confirmada con la Resolución 169120 de junio 10 del 2005 de la Dirección Distrital de Impuestos. Los intereses corrientes se causan desde la fecha de notificación de la Resolución 329 de 29 de noviembre del 2004 hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia y los de mora, si a ello hay lugar, desde el vencimiento del término para devolver hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Igualmente, se reconocerán intereses legales del 6 por ciento previsto en el Código Civil, por la pérdida del valor del dinero causada por el transcurso del tiempo desde la fecha en que se efectuó el pago hasta el momento en que se solicitó su devolución.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 14 de agosto del 2003, expediente 12324.

Para la Corte es claro que el principio de igualdad y la equidad imponen que en estos casos las dos partes reciban igual trato, sin que se justifique en modo alguno que mientras el Estado cobra a los contribuyentes intereses moratorios cuando ellos no pagan a tiempo los impuestos, y ello a partir del primer día de retardo en el pago, las obligaciones en mora a cargo del Estado deban forzosamente permanecer libres de la obligación de cancelar dichos réditos durante seis meses, con notorio perjuicio para los particulares que han debido recibir oportunamente los recursos pactados. Durante ese tiempo, el dinero no recibido por el acreedor pierde poder adquisitivo y no existe razón válida para que esa pérdida la deba soportar el particular y no el Estado que incumple. Es evidente la vulneración del artículo 13 de la Constitución Política, toda vez que, con independencia de si el deudor es el gobernado o el ente oficial, el hecho es el mismo; la circunstancia es equivalente; el daño económico que sufre el acreedor por causa de la mora es idéntico; y las obligaciones asumidas por las entidades públicas no tienen alcance jurídico diverso de las que están a cargo de las personas privadas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, 20 de octubre de 2000, expedientes 16392, 16418, 16569, 16785, 16655, 15923, 16155, 15290, 13742, 15243, 15157.

De conformidad con esta norma y ante el pronunciamiento definitivo de esta jurisdicción sobre la ilegalidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de devolución por extemporánea y al haber ordenado se diera el trámite a la solicitud de devolución, correspondía a la administración expedir el acto acusado pero con la inclusión de los intereses causados que por ministerio de la ley, en el presente caso procedían. No comparte la Sala la decisión tomada por el *a quo* con fundamento en que la actora ha debido solicitar la adición de la sentencia que anuló los referidos actos a fin de que se incluyeran dentro del restablecimiento del derecho la orden del reconocimiento de los discutidos intereses, pues en primer lugar, la parte resolutive de la sentencia correspondió al *petitum* de la demanda y en segundo lugar, en el caso que nos ocupa, la causación y liquidación de intereses tenían su origen en la ley y estaba comprendida dentro del restablecimiento del derecho concedido. En efecto, al haberse dispuesto que la administración debía dar trámite a la solicitud de devolución, no era otra cosa que disponer el reconocimiento y devolución de la suma correspondiente al saldo a favor, obviamente con los intereses correspondientes, como parcialmente fue cumplido por la demandada.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - subsección "A", sentencia del 2 de septiembre de 2009, expediente 110013331042200700087-01.

Si bien la ley establece un procedimiento y requisitos para que los contribuyentes realicen la solicitud de devolución, en excepcionales circunstancias, por justas razones, y en aplicación del principio de justicia, se debe acceder a la solicitud de devolución, como en el presente caso, en el que lo cancelado como mayor valor del impuesto, por sugerirlo la administración, creó para la sociedad contribuyente el derecho de reclamar o hacer valer lo pagado a la Administración Distrital.

El artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993 exige a los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos aplicar las normas presididos por un relevante espíritu de justicia y estipula que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito, por tanto se debe tener

en cuenta que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse simplemente a la verdad formal, sino que debe perseguir siempre la verdad real, ajustándose a derecho.

Así las cosas, es evidente que en el *sub judice*, la administración no dio aplicación al principio de justicia que debe imperar en la actuación tributaria, ya que si bien el contribuyente no cumplió uno de los requisitos establecidos en la ley para tener derecho a la devolución del mayor impuesto, tampoco ella realizó el procedimiento de fiscalización del tributo para el año gravable 2001, de acuerdo a las declaraciones presentadas el 5 de julio del 2001 y el 28 de marzo del 2002, o adelantó el respectivo proceso de cobro administrativo, es decir, actuó en forma indebida, sobrepuso una formalidad a un derecho efectivamente constituido y del cual tenía conocimiento para la época en que envió la comunicación y el formulario sugerido, y emitió los actos aquí demandados.

En consecuencia, corresponde a la Sala realizar la LIQUIDACIÓN que corresponde al impuesto predial unificado por el año gravable 2001, sobre el citado inmueble y efectuar los descuentos sobre los pagos efectuados:

[...]

De acuerdo con la anterior liquidación del impuesto predial unificado por el año gravable 2001 a cargo de la sociedad es la suma de \$20.690.832, menos los pagos efectuados el 28 de marzo del 2002 y el 30 de agosto del 2005, se tiene lo siguiente:

[...]

En este orden de ideas, la Sala revocará la providencia apelada, en su lugar, se anularán parcialmente los actos administrativos impugnados, y a título de restablecimiento del derecho se ordenará la devolución de \$11.773.168 pagados como mayor impuesto en la declaración sugerida por la Secretaría de Hacienda Dirección Distrital de Impuestos por el año gravable 2001, del predio denominado LT PT LAS PILAS EL DIAMANTE EL, más los intereses moratorios de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario.

CONCEPTO DIAN 013937 DE MARZO 9 DEL 2005

En el escrito de la referencia consulta usted cómo debe solicitar el contribuyente las devoluciones de los intereses a su favor.

Al respecto me permito manifestarle que el artículo 863 del Estatuto Tributario establece: "ARTÍCULO 863. Intereses a favor del contribuyente. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Lo dispuesto en este artículo sólo se aplicará a las solicitudes de devolución que se presenten a partir de la vigencia de esta ley."

La norma transcrita hace referencia a las solicitudes de devolución que se presentan ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y a los eventos en los que la entidad reconoce intereses corrientes a favor del contribuyente en desarrollo de dicho proceso.

Cabe anotar que en la Orden Administrativa 0004 de abril 30 del 2002, por medio de la cual se fijó el procedimiento para la presentación, verificación, trámite, control o fiscalización de las solicitudes de Devolución o Compensación e imputaciones incluidas, de los saldos a favor autoliquidados, tributos aduaneros y otros créditos, respecto a los intereses a favor del contribuyente causados en la vía gubernativa se indicó que: "Cuando haya lugar al reconocimiento de intereses moratorios a favor del contribuyente o responsable, de conformidad con el Artículo 863 del Estatuto Tributario, se liquidarán diariamente a la tasa vigente que se aplica para cancelar en forma extemporánea los impuestos administrados por la DIAN, establecida de acuerdo con el Artículo 635 del mismo estatuto, previa solicitud del contribuyente o responsable. (Artículo 12 Decreto 1000 de 1997).

Para el pago de los intereses a favor del contribuyente se debe efectuar el siguiente procedimiento:

- a) El beneficiario debe solicitar el pago de intereses por escrito a la División de Devoluciones o Recaudación.

b) La División de Devoluciones o Recaudación liquidará el valor de los intereses, cuando haya lugar, según lo dispuesto en los Artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

c) El Administrador con fundamento en la facultad establecida en el Resolución 5601 de 1999 artículos 26 Literal c) y artículos 27 y 29, solicitará a la subsecretaría financiera las apropiaciones de recursos con el fin de cancelar los intereses.

d) La subsecretaría financiera situará los recursos correspondientes, previa la asignación presupuestal de los mismos por parte de la Dirección General de Presupuesto.

e) La División de Devoluciones o Recaudación, una vez tenga conocimiento de la situación de fondos, proyectará para la firma del administrador la Resolución de Reconocimiento de intereses; indicando el número de la cuenta corriente o de ahorros del beneficiario donde se consignarán los dineros, por parte de la División Financiera de cada administración.

f) La División de Documentación una vez surtido el trámite pertinente deberá enviar copia de la Resolución de Reconocimiento de intereses a la División de Devoluciones o Recaudación y a la División Financiera y Administrativa.

NOTA 01: Los intereses a favor del contribuyente o responsable no son objeto de compensación toda vez que los recursos con que estos se cancelan corresponden al presupuesto de gastos de la entidad, previa asignación de los recursos presupuestales a la respectiva administración.

NOTA 02: Cuando hubiere lugar a la cancelación de intereses como consecuencia de un proceso de devolución a cargo de la nación por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y previa solicitud del interesado, su pago se sujetará a las apropiaciones correspondientes dentro del presupuesto general de la Nación, conforme a lo previsto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.”

Como se observa, es clara la materia tributaria en cuanto las circunstancias por las cuales procede la solicitud y reconocimiento de intereses corrientes y/o moratorios, los cuales se encuentran supeditados a lo dispuesto por el artículo 863 del E.T., luego los intereses que a juicio del consultante se causen por circunstancias ajenas al actuar administrativo, como lo serían las retenciones efectuadas indebidamente, en operaciones realizadas entre particulares, al no corresponder a las causales previstas en el artículo 863, *supra*, no dan lugar a reconocimiento de intereses corrientes y/o moratorios, por parte de la Administración Tributaria.

Finalmente, el artículo 6 del Decreto 1189 de 1988 señala que cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar, con el cumplimiento de los presupuestos señalados en la misma disposición.

ARTÍCULO 865. EL GOBIERNO EFECTUARÁ LAS APROPIACIONES PRESUPUESTALES PARA LAS DEVOLUCIONES. *El Gobierno efectuará las apropiaciones presupuestales que sean necesarias para garantizar la devolución de los saldos a favor a que tengan derecho los contribuyentes.*

ARTÍCULO. APROPIACIONES PRESUPUESTALES PARA LAS DEVOLUCIONES. En el proyecto de presupuesto que se presente a las *asambleas o concejos* se incorporarán las apropiaciones que sean necesarias para garantizar la devolución de los saldos a favor a que tengan derecho los contribuyentes.

TÍTULO XI

OTRAS DISPOSICIONES PROCEDIMENTALES

ARTÍCULO 866. CORRECCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y LIQUIDACIONES PRIVADAS. Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso - administrativa.

ARTÍCULO. CORRECCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y LIQUIDACIONES PRIVADAS. Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso - administrativa.

Nota: El artículo no amerita ninguna adecuación.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, subsección "A", 30 de julio del 2008, expediente 250002327000200700184-01.

La Sala se referirá en primer lugar a la excepción de inepta demanda que plantea la entidad demandada y que hace consistir en que como los actos demandados no son de aquellos contemplados en el artículo 835 del E.T. (resoluciones que fallan las excepciones) no procede la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra ellos. Al respecto el Consejo de Estado ha dicho:

De tal manera que si bien el artículo 835 del Estatuto Tributario dispone que sólo son demandables ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, esta corporación ha dado curso a demandas contra otros actos administrativos diferentes, en la medida que constituyan decisiones de fondo diferentes a la simple ejecución de la obligación tributaria.

Por ende, es susceptible de control judicial, pues se ha considerado en anteriores oportunidades que ciertas decisiones de la administración en los procesos de cobro coactivo que los administrados pueden controvertir y que de no ser así quedarían desprovistas de tutela jurídica y de examen jurisdiccional.

[...]

Ahora bien, respecto de la anterior actuación, la Sala encuentra que si bien es cierto el demandante señala dentro de las peticiones de la demanda, la declaratoria de nulidad de la Resolución 001 del 9 de abril del 2007 y su confirmatoria la N°. 311-002 de mayo 14 del 2007, en las normas violadas y concepto de la violación de su demanda no señala razón o motivo de vulneración por parte de la administración, lo que dará lugar a que declare probada la excepción de inepta demanda respecto de los citados actos objeto de demanda que negaron la nulidad del proceso desde el auto que dio traslado del avalúo del inmueble de la calle 71 A No. 14-34/38/58.

[...]

La administración adujo en la Resolución 003 de mayo 3 del 2007 que rechazó de plano la solicitud de revisión, que la solicitud de nulidad de la actuación no es el mecanismo de impugnación que pueda debilitar el acto administrativo por el cual se da traslado del avalúo. Estimó que la posible nulidad planteada por el actor se saneó a la luz del párrafo del artículo 140 del CPC, y que la misma no está contemplada en forma taxativa en el citado artículo, en concordancia con lo establecido en el artículo 849-1 del E.T. Adicionalmente señaló que conforme al artículo 866 del E.T. la administración puede corregir los errores de transcripción en que incurra en sus providencias en cualquier tiempo.

La sociedad interpuso recurso de reposición contra la anterior decisión, el cual fue resuelto mediante Resolución 311-003 de mayo 15 del 2007 confirmando el auto recurrido. La administración se ratificó en lo dicho inicialmente, agregó que en el auto por el cual se corrió traslado del avalúo del bien ubicado en la Tv. 17 No. 114 A- 49 edificio Torre 116 local 2, se transcribió como dirección avenida Pepe Sierra N° 17- 57 local 2, edificio Torre 116, porque es la dirección que figura en el certificado de libertad y tradición de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos que es el documento idóneo con alcance probatorio y hace fe de las declaraciones que en él haga el funcionario público que lo autoriza. Respecto a los demás bienes, adujo que pese a la inconsistencia en la dirección, se tiene claridad sobre los mismos. Adujo que no es claro por qué la sociedad no adujo el error en su oportunidad sino cuatro años después. Señaló que al no haber objetado el interesado en su oportunidad el traslado de avalúos dio lugar a que operara el principio de convalidación de los actos administrativos conforme al cual se entienden purgadas las posibles irregularidades cuando el perjudicado con tal vicio las consienta tácita o expresamente, ya sea por no reclamarlas en tiempo, por guardar silencio sobre ellas o por la manifestación de voluntad, cuando el proceso sigue su curso legal como ocurrió en el presente caso. Concluye diciendo que conforme al artículo 228 de la Constitución, los términos procesales son perentorios de manera que no pueden revivirse etapas concluidas ni a través de nulidades dilatorias ni con la habilitación por fuera del arco jurídico de discusiones que agotaron la instancia procesal que procedía.

En esta acción el demandante insiste en que los autos que ordenaron correr traslado del avalúo no corresponden al avalúo efectuado el 28 de octubre del 2002, con lo cual esa etapa procesal nunca se surtió respecto a los verdaderos bienes embargados, por lo que el proceso es nulo desde la misma con fundamento en el numeral 9 del artículo 140 del CPC.

El problema jurídico a resolver consiste en este punto en determinar si por haberse corrido el traslado del avalúo de los inmuebles embargados con la dirección errada, las actuaciones surtidas con posterioridad a dicho traslado son nulas.

El CPC establece sobre las nulidades en lo pertinente:

ARTÍCULO 140 (antiguo 152), modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 80. Causales de nulidad. El proceso es nulo en todo o en parte, solamente en los siguientes casos:

(...)

9. Cuando no se practica en legal forma la notificación a personas determinadas, o el emplazamiento de las demás personas aunque sean indeterminadas, que deban ser citadas como partes, o de aquellas que deban suceder en el proceso a cualquiera de las partes, cuando la ley así lo ordena, o no se cita en debida forma al Ministerio Público en los casos de ley.

Cuando en el curso del proceso se advierta que se ha dejado de notificar una providencia distinta de la que admite la demanda, el defecto se corregirá practicando la notificación omitida, pero será nula la actuación posterior que dependa de dicha providencia, salvo que la parte a quien se dejó de notificar haya actuado sin proponerla.

PARÁGRAFO. Las demás irregularidades del proceso se tendrán por subsanadas, si no se impugnan oportunamente por medio de los recursos que este código establece.

ARTÍCULO 141, modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 81. Nulidades en procesos de ejecución y en los que haya remate de bienes. En los procesos de ejecución y en los que haya remate de bienes, son también causales de nulidad:

1. Librar ejecución después de la muerte del deudor, sin que se haya cumplido el trámite prescrito por el artículo 1434 del Código Civil. Los títulos ejecutivos serán notificados a los herederos como se dispone en los artículos 315 a 320.

2. La falta de las formalidades prescritas para hacer el remate de bienes, siempre que se alegue antes de proferirse el auto que lo aprueba. Esta nulidad sólo afectará el remate y se aplica a todos los procesos en que haya remate de bienes.

De acuerdo con las normas en cita, la Sala comparte lo afirmado por la administración, en el sentido de señalar que la causal de nulidad invocada en este caso (No.9 del artículo 140 del CPC) no es aplicable al caso concreto puesto que es distinto el deber de notificación de las distintas providencias que se emiten dentro del proceso al traslado que se hace del avalúo según los artículos 516 y 238 del CPC conforme a los cuales del dictamen (o avalúo) o de su aclaración o complementación de debe correr traslado a las partes para que soliciten su aclaración, complementación o para que lo objeten por error grave. Por su parte el artículo 839-2 del E.T. hace remisión a las disposiciones del CPC que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes, en los aspectos compatibles y no contemplados en ese estatuto.

Es así como no resulta admisible que el demandante tache de nulidad la actuación posterior al traslado del informe de avalúo al cuestionar las direcciones anotadas en los autos que ordenaron el citado traslado, puesto que lo que se ordenó fue poner en conocimiento de las partes el contenido del avalúo para que si lo consideran del caso soliciten su aclaración, complementación u objeción por error grave, mas no la notificación a que en estricto rigor se refiere el artículo 140:9 del CPC

En efecto, la notificación de dichos autos se llevó a cabo el 14 de febrero del 2003 fecha en que el contribuyente la recibió de Adpostal, tal como obra a folios 1733 a 1750 del cuaderno 12 de antecedentes.

Adicionalmente, la administración ha admitido que incurrió en un error de transcripción de la dirección de los inmuebles y que el Estatuto Tributario regula tales situaciones, permitiendo la corrección en cualquier tiempo y sin que ellos den lugar a nulidades.

En efecto el artículo 866 del E.T. establece:

Artículo 866. Corrección de los actos administrativos y liquidaciones privadas. Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso – administrativa.

En el presente caso el demandante no ejercitó su derecho de aclaración, complementación u objeción del avalúo dentro del término de tres días previsto en el artículo 238 del CPC, aplicable por remisión del artículo 516 inciso 7, del CPC; tampoco manifestó su desacuerdo con el avalúo practicado por la administración ni solicitó nuevo avalúo, según lo establecido en el artículo 383 del E.T. dentro de los diez días siguientes a la notificación del avalúo, con lo cual precluyó la oportunidad procesal para ejercer el derecho de contradicción con relación al avalúo practicado. Así lo establecen el parágrafo del artículo 140 del CPC en concordancia con los numerales 1 y 4 del artículo 144 ibídem que a la letra establece:

ARTÍCULO 144, modificado. D.E. 2282/89, artículo 1º, num. 84. Saneamiento de la nulidad. La nulidad se considerará saneada, en los siguientes casos:

1. Cuando la parte que podía alegarla no lo hizo oportunamente.

(...)

4. Cuando a pesar del vicio, el acto procesal cumplió su finalidad y no se violó el derecho de defensa.

Es de anotar que a folios 1676 a 1711 (cuaderno 12 de antecedentes) obran los informes de avalúos de los inmuebles, adiados 19 de diciembre del 2002, en los cuales se observa con claridad la identificación en forma correcta de cada uno de los inmuebles, con su dirección, matrícula inmobiliaria, cédula catastral, avalúo catastral, área, área construida, etc., lo que permite inferir que la tacha del actor constituye tan solo un error no sustancial que eventualmente podría dar lugar a una nulidad de los autos de traslado del avalúo, si se hubiese alegado oportunamente, sin embargo, al dejarse pasar la oportunidad, el vicio quedó saneado al haberse puesto en conocimiento de las partes los avalúos correspondientes, como lo estimó la administración, con lo cual se cumplió la finalidad perseguida por el traslado.

Las anteriores consideraciones darán lugar a que se desestimen los cargos contra los actos acusados.

[...]

La Sala comparte la posición de la administración en los actos recurridos como quiera que al contemplar el aviso de remate, la información relativa a la matrícula inmobiliaria de los bienes a rematar y en esta, la nomenclatura correcta de los mismos, no existió duda acerca de su identificación, esto adicionado al hecho de la corrección que sobre el punto se hizo el día de la diligencia de remate en cumplimiento del artículo 866 del E.T., y que no se acreditó que el demandante hubiese sufrido perjuicio alguno derivado del citado error, da lugar a que se dé por subsanado el error de transcripción en la nomenclatura de los predios, como lo estimó la administración en los actos recurridos. Lo anterior desvirtúa la ocurrencia de la nulidad, lo que dará lugar a que se nieguen las súplicas de la demanda en este punto.

ARTÍCULO 867. PAGO O CAUCIÓN PARA DEMANDAR. <Inexequible. Corte Constitucional. Sentencia C-318/98>

ARTÍCULO 867-1. ACTUALIZACIÓN DEL VALOR DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS PENDIENTES DE PAGO. Los contribuyentes, responsables, agentes de retención y declarantes, que no cancelen oportunamente las sanciones a su cargo que lleven más de un año de vencidas, deberán reajustar dicho valor anual y acumulativamente el 1º de enero de cada año, en el ciento por ciento (100%) de la inflación del año anterior certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE. En el evento en que la sanción haya sido determinada por la administración tributaria, la actualización se aplicará a partir del 1º de enero siguiente a la fecha en que haya quedado en firme en la vía gubernativa el acto que impuso la correspondiente sanción. <Modificado por la Ley 863 del 2003, art. 34>

ARTÍCULO. ACTUALIZACIÓN DEL VALOR DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS PENDIENTES DE PAGO. Los contribuyentes, responsables, agentes de retención y declarantes, que no cancelen oportunamente las sanciones a su cargo que lleven más de un año de vencidas, deberán reajustar dicho valor anual y acumulativamente el 1º de enero de cada año, en el ciento por ciento (100%) de la inflación del año anterior certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE. En el evento en que la sanción haya sido determinada por la administración tributaria, la actualización se aplicará a partir del 1º de enero siguiente a la fecha en que haya quedado en firme en la vía gubernativa el acto que impuso la correspondiente sanción.

La operación descrita en el inciso anterior debe tener en cuenta que la suma de los intereses de mora y la corrección monetaria no supere el límite por encima del cual se considere usurario el interés cobrado por los particulares, y que la corrección monetaria no pueda ser doblemente considerada, ya sea bajo la forma de interés moratorio o de ajuste por corrección monetaria.

ARTÍCULO 868. UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIO, UVT. 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 éste.

De acuerdo con lo previsto en el presente artículo, el director general de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales publicará mediante resolución antes del primero (1) de enero de cada año, el valor de la UVT aplicable para el año gravable siguiente. Si no lo publicare oportunamente, el contribuyente aplicará el aumento autorizado.

El valor en pesos de la UVT será de veinte mil pesos (\$20.000.00) (Valor año base 2006).

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). <Modificado por la Ley 1111 del 2006, art. 50>*

ARTÍCULO. UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIO, UVT. Con el fin de unificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se aplicará en el territorio del departamento, municipio o distrito la Unidad de Valor Tributario, UVT, para ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a los impuestos y obligaciones administrados por la administración departamental, distrital o municipal.

Para la aplicación del inciso anterior, todas las cifras establecidas en pesos o Salarios mínimos dentro de la normatividad interna del departamento, municipio o distrito se actualizarán con la UVT tomando como referente el número de las UVT de la cifra establecida por la Asamblea o el Concejo en el momento de la expedición de la normatividad del caso.

ARTÍCULO 868-1. VALORES ABSOLUTOS REEXPRESADOS EN UNIDADES DE VALOR TRIBUTARIO, UVT. *Los valores absolutos contenidos tanto en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios, IVA, timbre nacional, patrimonio, gravamen a los movimientos financieros, procedimiento y sanciones, convertidos a Unidades de Valor Tributario, UVT, son los siguientes: [...] <Adicionado por la Ley 1111 del 2006, art. 51>*

Nota: Este artículo en la entidad territorial debe corresponder a la expresión en las UVT de los conceptos a los cuales se vaya a aplicar tal criterio de valoración.

