

**Discusión de los actos administrativos sancionatorios en vía gubernativa del impuesto  
sobre la renta de personas naturales.**

Andrés Felipe Barahona Rodríguez

Pontificia Universidad Javeriana

Facultad de Ciencias Jurídicas

Especialización en Derecho Tributario

Bogotá, D.C.

2021

**Discusión de los actos administrativos sancionatorios en vía gubernativa del impuesto  
sobre la renta de personas naturales.**

Andrés Felipe Barahona Rodríguez

Trabajo para optar el título de especialistas en Derecho Tributario

Director:

Mauricio González Galeano

Pontificia Universidad Javeriana

Facultad de Ciencias Jurídicas

Especialización en Derecho Tributario

Bogotá, D.C.

2021

*Dedicatoria...*

*A ti Señor Jesucristo, toda la gloria y honra sean solo tuya y a mi esposa Angie e hijo Simón que son los que me motivan a crecer cada día.*

## INTRODUCCIÒN

RESUMEN.....	2
I. Nacimiento de la obligación sustancial en materia de renta .....	3
II. Sujetos pasivos .....	9
III. Cumplimientos de la obligación formal y sustancial .....	10
3.1. Obligación Formal.....	10
3.1.2. Formato de presentación de la declaración.....	11
3.2. Obligación sustancial.....	14
IV. Consecuencias derivadas incumplimiento de la obligación formal y sustancial .....	14
4.1 Sanciones en relación a la obligación formal .....	15
4.1.1 Sanción de extemporaneidad. ....	16
4.1.2 Sanción por no declarar. ....	17
4.1.3 Sanción por corrección aritmética. ....	17
4.1.4 Sanción por corrección. ....	18
4.1.5 Sanción por inexactitud.....	19
4.2 Consecuencias en relación con el no cumplimiento de obligación sustancial .....	20
V. Procesos para cumplimiento de la obligación en sede gubernativa .....	20
5.1 Fiscalización .....	22
5.1.1 Oficios persuasivo o de control previo. ....	24
5.1.2 Requerimientos ordinarios. ....	24
5.1.3 Inspección tributaria.....	25
5.1.4 Inspección contable.....	25
5.1.5 Confesiones fictas. ....	26
5.2 Emplazamiento para corregir.....	27
5.3 Emplazamiento para declarar .....	27
5.4 Requerimiento especial.....	28
5.4.1 Terminó para proferir requerimiento especial. ....	29
5.4.2 Contenido del requerimiento especial.....	30
5.5 Pliego de cargos.....	31

VI. Actos que finalizan el proceso en vía gubernativa.....	33
6.1 Liquidación oficial de revisión.....	34
6.1.1 Termino para proferir la liquidación oficial de revisión.....	34
6.1.2 Contenido de la Liquidación oficial de revisión.....	35
6.1.3 Alternativas del contribuyente frente a la notificación de la liquidación oficial de revisión.....	36
6.1.4 Aceptar total o parcialmente la liquidación oficial.....	36
6.1.5 Interponer el recurso de reconsideración.....	37
6.1.6 Demandar el acto administrativo directamente ante la jurisdicción contencioso administrativo.....	40
6.1.7 No oponerse a la notificación pero tampoco emplear las alternativas anteriores.....	40
6.2 Resolución sanción.....	41
6.2.1 Recurso de reconsideración contra la resolución sanción.....	42
6.3 Proceso oficial de aforo.....	42
6.3.1 Etapas previas para proferir la liquidación de aforo.....	42
6.3.2 Requisitos de la liquidación de aforo.....	44
6.4 Liquidación provisional.....	45
6.4.2 Firmeza de la declaración derivada de la liquidación provisional.....	48
6.4.3 Notificación de la liquidación provisional.....	48
VII. Revocatoria directa.....	49
CONCLUSIONES.....	52
BIBLIOGRAFIA.....	54

## INTRODUCCION

Dentro del régimen jurídico Colombiano existen procedimientos de carácter general que delimitan el accionar de todos los actores en las diferentes áreas del Derecho (civil, laboral, administrativo, penal, comercial entre otros.

*“La aplicación de los tributos se adelantan mediante procedimientos administrativos especiales respecto del procedimiento administrativo común regulado por el CCA, y comprenden las diferentes actuaciones que adelantan los organismos del Estado para administrar los impuestos y obtener su recaudo de conformidad con los mandatos legales.” (Piza, 2010, p. 512).*

En este contexto derivado del poder impositivo tributario ejercido por el estado, para el sostenimiento del mismo y con el fin de llevar a cabo los fines del estado social de derecho se han creado una serie de procedimientos tendientes a hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tanto formales como sustanciales y se ha dotado a la administración tributaria de herramientas para exigir a los ciudadanos sobre los que recaiga el hecho generador<sup>1</sup> el cumplimiento efectivo de sus obligaciones en materia fiscal.

Dentro del ordenamiento tributario se han creado unos procedimientos especiales, que constituyen en voces de algunos doctrinantes una verdadera instancia, que contienen requisitos que deben observarse con el fin de garantizar los derechos y deberes de los contribuyentes o responsables y de la misma administración tributaria, sobre ese procedimiento que se ha nombrado en vía gubernativa es que se desarrollara el presente escrito

---

<sup>1</sup> Para el caso que se plantea en este escrito el impuesto sobre la renta de personas naturales.

## **RESUMEN**

Dentro del desarrollo temático del presente trabajo de grado se iniciará estableciendo el origen y nacimiento de la obligación sustancial y formal en materia del impuesto sobre la renta de personas naturales, referenciando para ello tanto la constitución política como las normas especiales que reglamenta esta materia, además se harán las referencias sobre las consecuencias derivadas de su incumplimiento para cual se indicará las distintas sanciones que podrán ser aplicadas y por último se indicaran las etapas y actos que se deben observar tanto por la administración tributaria como por los responsables o contribuyentes en las discusiones que se originen por diferencias en los criterios entre los dos.

Palabras clave: Liquidación oficial de revisión, liquidación de aforo, Resolución sanción, vía gubernativa

## I. Nacimiento de la obligación sustancial en materia de renta

El inicio de la obligación tributaria está dado en la misma carta política del año 1991 allí se indica como uno de los deberes de los ciudadanos “*Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.*” (Constitución Política de Colombia, 1991, artículo 95 numeral 9), ello teniendo en cuenta la capacidad económica en congruencia con el principio de progresividad.

En el Estatuto tributario en su artículo 2 se indica que “Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.” (Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989)

Ahora bien dentro del artículo 338 de la misma Constitución Política de Colombia de 1991 también está establecido el principio de reserva de la Ley tributaria, el cual indica que “*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales*” (Constitución Política de Colombia, 1991, artículo 338) , esos entes colegiados son los que deben establecer de forma expresa los sujetos activos y pasivos los hechos bases gravables y tarifas de los impuestos lo cual los cuales se constituyen como los elementos esenciales del tributo.

Dentro de la órbita tributaria, es predicable de forma llana indicar que el inicio de la obligación tributaria está constituido por el cumplimiento de los supuestos establecidos en el mismo reglamento, con lo cual se obtiene el hecho generador del tributo que recae sobre el sujeto activo definido en la misma normatividad.

De este hecho generador se pueden desprender dos obligaciones que son concomitantes pero pueden tener prestaciones distintas, una es la obligación de presentar la declaración propiamente dicha (Declarante) y la segunda la de hacer el pago del impuesto (contribuyente); dentro de la doctrina en esa materia se establece estos dos estados particulares como la obligación formal (declarar) y la obligación sustancial (pagar).

Dentro de la obligación formal, está la presentación de la declaración mediante los mecanismos y procedimientos establecidos por la misma Administración Tributaria<sup>2</sup> y dentro de la obligación sustancial está el pago del impuesto, estas dos obligaciones son conexas pero a su vez independientes dado que el incumplimiento de una y otra suponen unas consecuencias distintas las cuales desarrollaremos más adelante para establecer las sanciones que el incumplimiento de ellas supone.

Dentro del mismo Estatuto tributario y el Decreto Único Reglamentario 1625 del año 2016 se establece qué criterios se deben tener en cuenta para que sobre una persona natural recaiga el hecho generador y por ende quede obligado a presentar la declaración de renta.

En el artículo 592 del Estatuto Tributario se indica de forma expresa los criterios establecidos para no ser declarante de renta, el cual en su tenor literal indica lo siguiente:

*“Artículo 592. Quienes no están obligados a declarar. No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:*

---

<sup>2</sup> Dirección De Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

*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 1.400 UVT y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de 4.500 UVT.*

*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.*

*5. Las personas naturales que pertenezcan al monotributo.” (Decreto 624 de 1989).*

Complementando lo anterior está lo dispuesto en el artículo 1.6.3.2.7. del Decreto Único Reglamentario 1625 del año 2016, el cual sufrió su última modificación con el Decreto 1680 del año 2020 el cual indica:

*“Artículo 1.6.1.13.2.7. Contribuyentes no obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios. No están obligados a presentar*

*declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2020 los siguientes contribuyentes:*

*a) Los asalariados que no sean responsables del impuesto a las ventas - IVA, 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 año gravable 2020 se cumplan la totalidad de los siguientes requisitos adicionales:*

*1. Que el patrimonio bruto en el último día del año gravable 2020 no exceda de cuatro mil quinientas (4.500) UVT (\$ 160.232.000).*

*2. Que los ingresos brutos sean inferiores a mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$ 49.850.000).*

*3. Que los consumos mediante tarjeta de crédito no excedan de mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$49.850.000).*

*4. Que el valor total de compras y consumos no supere las mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$ 49.850.000).*

*5. Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, no excedan de mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$49.850.000).*

*b) Las personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, residentes en el país, siempre y cuando, en relación con el año 2020 cumplan la totalidad de los siguientes requisitos:*

*1. Que el patrimonio bruto en el último día del año gravable 2020 no exceda de cuatro mil quinientas (4.500) UVT (\$160.232.000).*

*2. Que los ingresos brutos del respectivo ejercicio gravable no sean iguales o superiores a mil cuatrocientas UVT (1.400) (\$49.850.000).*

*3. Que los consumos mediante tarjeta de crédito no excedan de mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$49.850.000).*

*4. Que el valor total de compras y consumos no supere las mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$49.850.000).*

*5. Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, no excedan de mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$49.850.000).*

*c) Personas naturales o jurídicas extranjeras. 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 409 del Estatuto Tributario y dicha retención en la fuente les hubiere sido practicada.*

d) *Las personas naturales o jurídicas que pertenezcan al Régimen Simple de Tributación.*

e) *Declaración voluntaria del impuesto sobre la renta. El impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta, según el caso, realizados al contribuyente durante el respectivo año o período gravable.*

*Las personas naturales residentes en el país a quienes les hayan practicado retenciones en la fuente y que de acuerdo con las disposiciones del Estatuto Tributario no estén obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementario, podrán presentarla. Dicha declaración produce efectos legales y se regirá por lo dispuesto en el Libro 1 del mismo Estatuto.*

*Parágrafo 1. Para efectos de establecer la cuantía de los ingresos brutos a que hacen referencia los numerales 2 de los literales a) y b) del presente artículo, deberán sumarse todos los ingresos provenientes de cualquier actividad económica, con independencia de la cédula a la que pertenezcan los ingresos.*

*Parágrafo 2. Para establecer la base del cálculo del impuesto sobre la renta, no se incluirán los ingresos por concepto de ganancias ocasionales, en cuanto este impuesto complementario se determina de manera independiente.*

*Parágrafo 3. Para los efectos del presente artículo, dentro de los ingresos originados en la relación laboral o legal y reglamentaria, no se entienden*

*incorporadas las pensiones de jubilación, vejez, invalidez y muerte, conforme con la determinación cedular adoptada por artículo 330 del Estatuto Tributario.*

*Parágrafo 4. Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán conservar en su poder los certificados de retención en la fuente expedidos por los agentes retenedores y exhibirlos cuando la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN lo requiera.*

*Parágrafo 5. En el caso del literal c) de este artículo, serán no declarantes, siempre y cuando no se configuren los supuestos de hecho previstos en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario en relación con los establecimientos permanentes. Si se configuran, deben cumplirse las obligaciones tributarias en los lugares y en los plazos determinados en la presente Sección.<sup>3</sup> (Decreto 1625 de 2016).*

## **II. Sujetos pasivos**

Para el cumplimiento de la obligación formal de presentación de la declaración de renta, debe esta ser presentada directamente por la persona sobre la cual recae el hecho generador (persona natural), pero en casos excepcionales la ley autoriza para que esta presentación se haga por una persona que la represente como es el caso de los padres en el caso de los menores de edad, los tutores o curadores en el caso de los incapaces o los albaceas con administración de bienes, los herederos con administración de bienes o el curador de la herencia yacente en el caso de las sucesiones, (Decreto 624 de 1989, artículo 572), en estos casos se debe llevar a cabo el trámite

---

<sup>3</sup> Valores en UVT actualizados al año gravable 2020 Resolución 94 de 2019.

de inscripción o actualización del RUT según sea el caso ante la Administración Tributaria, para que la persona nombrada quede legitimada y sea la responsable de presentar las declaraciones en nombre de la persona que represente.

### **III. Cumplimientos de la obligación formal y sustancial**

#### **3.1. Obligación Formal**

Para el cumplimiento de la obligación formal de presentación de la declaración de renta, la persona deberá realizar una serie de procedimientos previos ante la Administración Tributaria, entre los cuales se encuentra en primera instancia la inscripción en el registro único tributario RUT en donde quede depositada toda la información del contribuyente residencia, contacto, responsabilidades y actividades económicas entre otros y luego de hecho lo anterior deberá hacer la habilitación de una cuenta de usuario en la plataforma de la DIAN en el Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado (MUISCA), desde la cual se podrá hacer el diligenciamiento de la declaración.

Por otro lado deberá verificar si por alguna circunstancia específica establecida en la Ley se encuentra obligado a presentar las declaraciones de forma virtual a través de los canales electrónicos establecidos por la entidad, caso en el cual, para presentar la declaración de dicha forma, se deberá solicitar ante la Administración Tributaria la expedición de un instrumento de firma electrónica, en esta parte también es importante aclarar que de acuerdo a la reglamentación establecida en el parágrafo del artículo 1 de la Resolución 80 del año 2020, actualmente la emisión del instrumento de firma electrónica se puede hacer de manera voluntaria, es decir, sin que exista una norma específica que obligue a la persona a presentar declaraciones de manera

virtual, ahora bien en caso de no existir la obligación de presentar declaración de manera virtual y no se tome la decisión voluntaria, la presentación de la declaración se deberá hacer de forma presencial, es decir, litográfica ante las entidades bancarias autorizadas para tal efecto , siguiendo los lineamientos establecidos en la resolución 478 de 2000 en su artículo 18 y en la circular externa 17 de 2012 emitida por la DIAN.

Lo mencionado anteriormente se encuentra también plasmado dentro del artículo 1.6.1.13.2.1. del Decreto 1625 de 2016.

### **3.1.2. Formato de presentación de la declaración**

Para la presentación de la declaración de renta de personas naturales actualmente se encuentran disponibles dos formatos a saber el 110 (Declaración de renta y complementario para personas jurídicas y asimiladas y personas naturales y asimiladas no residentes y sucesiones ilíquidas de causantes no residentes, o de ingresos y patrimonio para entidades obligadas a declarar) y 210 (Declaración de renta y complementario personas naturales y asimiladas residentes y sucesiones ilíquidas de causantes residentes), para establecer la obligación de presentar la declaración de renta en uno u otro se debe tener en cuenta el criterio de residencia fiscal, para lo cual es necesario verificar los requisitos establecidos dentro del art 10 del Estatuto Tributario que indica:

*“Se consideran residentes en Colombia para efectos tributarios las personas naturales que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:*

*1. Permanecer continúa o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario incluyendo días de entrada y salida del país, durante un periodo cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario consecutivos, en el*

*entendido que, cuando la permanencia continúa o discontinúa en el país recaiga sobre más de un año o periodo gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o periodo gravable.*

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

*3. Ser nacionales y que durante el respectivo año o periodo gravable:*

*a) Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país; o,*

*b) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional; o,*

*c) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país; o,*

*d) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país; o.*

*e) Habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios; o,*

*f) Tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal.*

*Parágrafo. Las personas naturales nacionales que, de acuerdo con las disposiciones de este artículo acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios, deberán hacerlo ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante certificado de residencia fiscal o documento que haga sus veces, expedido por el país o jurisdicción del cual se hayan convertido en residentes.*

*Parágrafo. No serán residentes fiscales, los nacionales que cumplan con alguno de los literales del numeral 3, pero que reúnan una de las siguientes condiciones:*

*1. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.*

*2. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.*

*El Gobierno nacional determinará la forma en la que las personas a las que se refiere el presente parágrafo podrán acreditar lo aquí dispuesto.” (Decreto 624 de 1989).*

Lo anterior es relevante dando que si la persona obligada es residente fiscal según los criterios indicados en el citado artículo deberá presentar la declaración de renta en el formato 210, por el contrario si la persona no es considerada residente fiscal deberá presentar la declaración de renta en el formato 110 y en virtud de lo indicado , para el año gravable 2020, en la Resolución 011 de 2021 para el formato 110, se deberá hacer la presentación de forma virtual de manera obligatoria empleando para ello el instrumento de firma electrónica.

### **3.2. Obligación sustancial**

Luego de ser presentada la declaración de renta, dentro de la misma, se pueden presentar varios supuestos, el primero de ellos que se genere un impuesto a cargo, hecho que se determinará luego de hacer la depuración de la renta siguiendo la normatividad vigente que para el caso de las personas naturales no residentes se hará siguiendo los presupuestos del artículo 26 del Estatuto Tributario y para las personas naturales residentes lo indicado en el título V del mismo y el pago de dicho impuesto se podrá realizar por los medios indicados en el Artículo 1.6.1.13.2.45 del Decreto 1625 de 2016.

El segundo supuesto es que no arroje un valor a pagar, evento en el cual se cumplirá la obligación en materia de renta con la sola la presentación de la declaración (ante entidades bancarias o de forma virtual con instrumento de firma electrónica); y como último supuesto se puede dar que en la presentación de la declaración arroje un saldo a favor, al igual que en el caso anterior se cumplirá la obligación con solo la presentación de la declaración, este saldo a favor en los términos del artículo 815 del Estatuto Tributario se podrá imputar en la declaración de renta del siguiente periodo o solicitar ya bien sea la devolución o la compensación con deudas que tenga por otros impuestos ante la administración tributaria, dentro de los 2 años siguientes al vencimiento de presentación de la declaración, lo anterior según se indica en el art 854 del mismo Estatuto Tributario.

#### **IV. Consecuencias derivadas incumplimiento de la obligación formal y sustancial**

Cada año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expide mediante Decreto las fechas para la presentación y pago de las obligaciones tributarias, cuando la persona natural sea responsable de

la presentación y pago del impuesto sobre la renta e incumpla con las obligaciones dentro de esas fechas, sobre ese incumplimiento recaen consecuencias distintas las cuales se describirán a más adelante.

El artículo 637 Estatuto Tributario indica que las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales, en este mismo sentido el artículo 638 del Estatuto Tributario, establece que cuando la sanción se imponga en una liquidación oficial el termino de prescripción de la acción será el mismo que se tiene para practicar la respectiva liquidación oficial y cuando la sanción sea impuesta en una resolución independiente para la formulación del pliego de cargos se cuenta con dos años contados a partir de la presentación de la declaración de renta, haciendo la aclaración que cuando sean infracciones continuadas el término empezará a contarse a partir del momento en que ella haya cesado.

#### **4.1 Sanciones en relación a la obligación formal**

Dentro del régimen sancionatorio imponible en materia de renta en palabras de la Corte Constitucional en relación al principio de legalidad en materia sancionatoria se indicó que *“se exige que dentro del procedimiento administrativo sancionatorio la falta o conducta reprochable se encuentre tipificada en la norma –lex scripta-con anterioridad a los hechos materia de investigación –lex previa.”* (Corte Constitucional, Sentencia C-412/15, 2015).

A su vez en relación con el citado principio de tipicidad se indicó en la misma sentencia que:

*“El principio de tipicidad como desarrollo del de legalidad hace referencia a la obligación que tiene el legislador de definir con claridad y especificidad el acto, hecho u omisión constitutivo de la conducta reprochada por el ordenamiento, de manera que le*

*permita a las personas a quienes van dirigidas las normas conocer con anterioridad a la comisión de la misma las implicaciones que acarrea su transgresión”* (Corte Constitucional, Sentencia C-412/15, 2015).

Es decir que para presentarse los supuestos de hecho en la conducta sancionable se debe estar tipificada dicha conducta de forma clara y con anterioridad a la comisión de la misma.

Aclarado lo anterior se procederá a establecer que sanciones se pueden derivar de la obligación de presentar la declaración de renta.

#### **4.1.1 Sanción de extemporaneidad.**

Esta sanción está reglamentada en el art 641 del Estatuto Tributario, allí se indica como hecho generador y conducta sancionable la presentación extemporánea (fuera de las fechas establecidas en el reglamento para cada año gravable) de la declaración de renta, es preciso indicar que esta sanción la deberá liquidar el contribuyente de manera voluntaria antes que se realice el emplazamiento previo por no declarar indicado en el art 715 del Estatuto Tributario.

Es importante en este punto indicar que para el cálculo de esta sanción existen dos momentos que definirán el monto aplicable, el primero de ellos es cuando no exista un emplazamiento, caso en el cual la sanción es menos onerosa y será tasa siguiendo los criterios establecidos en el citado art 641 Estatuto Tributario, y el segundo momento es cuando la administración tributaria ya ha proferido el respectivo emplazamiento por no declarar caso en el cual se deberá tasar la sanción siguiendo los criterios del art 642 Estatuto Tributario, los cuales hacen más gravosa la condición del contribuyente frente a la sanción.

#### **4.1.2 Sanción por no declarar.**

En los términos del artículo 643 del Estatuto Tributario esta sanción se origina por la omisión en la presentación de la declaración, y la misma deberá ser establecida por la administración tributaria.

Es importante precisar que esta sanción cuenta con un beneficio el cual se establece dentro del párrafo 2 del mismo artículo 643 Estatuto Tributario el cual indica 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 cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la Administración Tributaria.”* (Decreto 624 de 1989).

#### **4.1.3 Sanción por corrección aritmética.**

Esta sanción está reglamentada en el artículo 646 del Estatuto Tributario y será aplicada por la administración tributaria luego de presentada la declaración cuando hecha la liquidación encuentre que se cometió alguno de los errores aritméticos indicados en el art 697 del Estatuto Tributario a saber:

*“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” (Decreto 624 de 1989)*

Es importante indicar que estos hechos, para que se configure la sanción deben implicar que se genere un mayor valor a pagar del impuesto o un menor saldo a favor.

Para este tipo de correcciones también se aplica un beneficio el cual está plasmado en el inciso segundo del citado artículo 646 Estatuto Tributario que establece una reducción del 50% si dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, asume como válidos los hechos propuestos en la liquidación de corrección, renuncia al recurso y cancela el mayor valor propuesto por la administración, junto con la sanción reducida.

#### **4.1.4 Sanción por corrección.**

La sanción por corrección tiene soporte jurídico en los artículos 588 y 644 del Estatuto Tributario, dicha corrección se da cuando el contribuyente de forma voluntaria corrige la declaración y dicha corrección genera un mayor valor a pagar de impuesto o un menor saldo a favor caso, en el cual la forma de tasarla está indicada en el indicado artículo 644 del Estatuto Tributario.

Este tipo de sanción al igual que la de extemporaneidad tiene también implícitos dos momentos para tasar el porcentaje sobre el cual se calculará, ellos son, antes y después del emplazamiento y además también establece un procedimiento especial en el evento en que se haya presentado la declaración que se pretende corregir de forma extemporánea , ello está indicado en el párrafo 1

del mismo artículo 644 del Estatuto Tributario en él se menciona que existirá un incremento del *“5% sobre del mayor valor a pagar o saldo a favor que se contará desde el vencimiento y hasta la presentación de la declaración inicial sí que exceda el 100% del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor.”* (Decreto 624 de 1989)

#### **4.1.5 Sanción por inexactitud.**

La sanción de inexactitud tiene como presupuestos los actos indicados en el artículo 647 del Estatuto Tributario, en el citado artículo se indica que los hechos que configuran inexactitud en las declaraciones tributarias siempre que los mismos generen un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor son los siguientes:

*“1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.*

*2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.*

*3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.”* (Decreto 624 de 1989)

Ahora bien dentro del artículo 648 del Estatuto Tributario se indica que los porcentajes para tasar dicha sanción son del el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial proferida por la administración tributaria y el 200% el mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.

#### **4.2 Consecuencias en relación con el no cumplimiento de obligación sustancial**

Luego de presentada la declaración tributaria y establecido dentro de la misma que se genera un valor a pagar del impuesto propiamente dicho el incumplimiento de dicho pago genera en cabeza del contribuyente el pago de intereses de mora , los cuales se tasan por cada día en la mora y hasta que la obligación quede plenamente cumplida.

La reglamentación relacionada con la obligación de pagar intereses de mora y como tasarlos está depositada en los artículos 634, 635 y parágrafo del artículo 590 del Estatuto Tributario.

Para la determinación de dichos intereses de deberán tener cuenta tres factores a saber, el impuesto a cargo, los días de mora y la tasa de interés aplicable la cual según el citado artículos 635 del Estatuto Tributario, corresponde a la tasa de interés diario que sea equivalente a la tasa de usura vigente determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para las modalidades de crédito de consumo, menos dos (2) puntos.

#### **V. Procesos para cumplimiento de la obligación en sede gubernativa**

Por regla general y en virtud de lo establecido dentro de la misma carta política de 1991 se constituye con un derecho fundamental el debido proceso tanto en las actuaciones en vía administrativa y judicial , lo cual supone un conjunto de garantías a favor de las partes para que en el curso del proceso se respeten las reglas en cada caso particular, ello con el fin de garantizar uno de los principios rectores del estado social de derecho, así lo consagra expresamente la corte constitucional en la cual señalo en este sentido que *“El debido proceso propende por una debida administración de justicia, la cual, a su vez, constituye una de las más importantes garantías*

*para el amparo de los intereses legítimos de la comunidad y contribuye a la permanencia del Estado social de derecho.” (Corte Constitucional, Sentencia T-073/97, 1997)*

Ahora bien dentro del mismo Estatuto Tributario en su artículo 683 quedo plasmado otro principio rector que constituye una de las principales características y eje central en las actuaciones en materia administrativa y de la cual se debe partir en cualquier tipo de actuación por parte de los funcionarios públicos en materia tributaria, allí se indica:

*“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.” (Decreto 624 de 1989)*

Es claro que esta consagración establecida dentro del Estatuto Tributario va de la mano con los lineamientos generados dictados por la Constitución Política que en relación a la función administrativa en su artículo 209 menciona:

*“La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.*

*Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.”*

(Constitución Política de Colombia, 1991)

Indicado lo anterior se comenzara con el abordaje de los procedimientos en vía gubernativa que debe emplear la administración tributaria para hacer cumplir los mencionados principios en pro de garantizar los fines del estado que le han sido conferidos.

### **5.1 Fiscalización**

Dentro del ordenamiento jurídico colombiano a la administración tributaria se le han asignado amplias facultades de fiscalización en pro de dar cumplimiento y aplicación del principio de justicia antes mencionado.

Por consiguiente en el artículo 684 del Estatuto Tributario se indica de forma expresa dichas facultades, en virtud de lo mencionado en la referida norma la administración puede:

*“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.*

*g. Sin perjuicio de las facultades de supervisión de las entidades de vigilancia y control de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad; para fines fiscales, la DIAN cuenta con plenas facultades de revisión y verificación de los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición, y sus soportes, los cuales han servido como base para la determinación de los tributos.” (Decreto 624 de 1989)*

La facultad de fiscalización con la que cuenta la administración tributaria requiere la construcción de un expediente factico y probatorio a partir del cual se verifique el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales a que hubiere lugar. (Cermeño et al, 2017 p. 133)

Dentro de esas actuaciones se puede establecer que existen dos fases dentro de los procesos de fiscalización, los primeros los actos preliminares que son generalmente actos de trámite que tienen como objetivo principal establecer si es procedente continuar con el proceso de fiscalización o por el contrario dar finalización y archivo a la investigación por no encontrarse indicios suficientes sobre la existencia de una falla dentro de los procesos de determinación del

impuesto y la segunda la expedición del acto administrativo que impone la obligación y sanción luego de surtido la primera fase, de la cual se hablará en el capítulo siguiente..

### **5.1.1 Oficios persuasivo o de control previo.**

En el proceso previo de control existe la posibilidad que al contribuyente se le envíe un oficio en el cual se establezca de acuerdo al cruce de información con el que cuente la administración tributaria, para que la persona presente, en el caso de ser omiso, la declaración de renta o en el caso en que la haya presentado y se encuentren inconsistencias, haga la corrección de manera voluntaria, estos oficios generalmente cuentan con un término de 15 días para ser contestados o se haga la presentación o corrección de la declaración, según sea el caso.

Si en atención al oficio enviado el particular presenta, corrige o explica las razones que justifiquen la posible falla dentro de dicho término la administración puede archivar el expediente, sin consecuencias para la persona.

### **5.1.2 Requerimientos ordinarios.**

La administración puede requerir a cualquier contribuyente solicitándole que le suministre determinada información, de modo que es deber de todo contribuyente atender los requerimientos ordinarios de información que les notifique la autoridad tributaria. (Cermeño et al, 2017 p. 136). Este tipo de requerimiento se puede dar dentro del proceso previo de investigación con el fin de solicitar a la persona aclaraciones o que allegue las pruebas que tenga en su poder a fin de determinar el valor real del impuesto sobre el cual versa la posible falla, es importante aclarar que este tipo de requerimientos es totalmente facultativo por parte de la administración.

El art 261 ley 223 de 1995 indica de forma expresa que para dar respuesta a este tipo de requerimientos se cuenta con 15 días calendario y de no darse una respuesta al mismo se podrá llegar a imponer la sanción por no enviar información indicada en el art 651 del Estatuto Tributario

### **5.1.3 Inspección tributaria.**

Este tipo de inspección se da con el fin de revisar y corroborar si en la declaración se hizo de manera correcta la depuración de la declaración de renta estableciendo con ella posibles omisiones o actos que lleven a generar errores en la declaración presentada, es importante indicar que este tipo de inspecciones pueden ser solicitadas por parte de la administración o a petición de parte y debe ser notificada de forma personal o por correo.

Uno de los efectos que conlleva la práctica de la inspección tributaria es que la misma suspende por un término de tres meses la notificación de liquidación oficial de revisión según se establece en el art 710 del Estatuto Tributario.

### **5.1.4 Inspección contable.**

El objeto de la inspección contable recae exclusivamente sobre la documentación contable que tenga en su poder el contribuyente investigado o de los terceros con que el mismo tuvo operaciones, allí se podría enmarcar el carácter restrictivo con el que se cuenta en este tipo de procedimiento dado que se circunscribe exclusivamente a la información contable de la persona investigada o de las personas que tuvieron operaciones con el fin de determinar las posibles fallas o confirmar la veracidad de la información brindada a la administración en la declaración de renta.

La inspección contable solo tiene un efecto suspensivo en la notificación de la liquidación oficial de revisión, si ella ha sido solicitada por parte del contribuyente la suspensión permanecerá mientras dure la inspección según se indica en la parte final del inciso 2 del artículo 710 del Estatuto Tributario. Adicional a lo anterior si dentro del proceso no se cuenta con la documentación solicitada dentro de la respectiva inspección contable el término de notificación de la liquidación oficial de revisión se suspenderá por dos meses.

### **5.1.5 Confesiones fictas.**

En materia tributaria, el artículo 748 del Estatuto Tributario establece una presunción legal en contra del contribuyente, que al hacérsele un requerimiento de información por la administración, no lo conteste, o si da una respuesta y esta es evasiva o se contradice, pues en cualquiera de estos casos se dará por cierto en el hecho sobre el cual verse el requerimiento. (Cermeño et al, 2017 p. 137).

Es importante aclarar que si bien este tipo de confesión es una presunción legal sobre la misma se admite prueba en contrario, lo anterior según como se indica en el inciso 3 del artículo 748 del Estatuto Tributario que en su tenor literal indica:

*“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.”* (Decreto 624 de 1989)

## **5.2 Emplazamiento para corregir**

*“El emplazamiento para corregir es un acto administrativo de trámite cuya expedición resulta opcional para la administración y no produce efectos vinculantes para los administrados, en él se informa al declarante la existencia de indicios sobre la inexactitud de la declaración, para que si está de acuerdo dentro del mes siguiente a su notificación corrija la declaración liquide la sanción por corrección” (Piza, 2010, p. 652).*

Dentro del mismo artículo 685 del Estatuto Tributario se aclara que la no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna, y es importante aclarar que este emplazamiento no es un requisito previo para proferir la posterior liquidación oficial de revisión, pero luego de proferido si tiene un efecto legal, el cual corresponde a que se deberá esperar el termino establecido de 1 mes para que el contribuyente dé respuesta y además genera otros efectos en el cálculo de la sanción.

Uno de los efectos más notorios de este tipo de emplazamiento es que el mismo suspende por el término de 1 mes el término para notificar el requerimiento especial lo cual también deriva en una suspensión en el término general de firmeza indicado en el art 714 del Estatuto Tributario.

## **5.3 Emplazamiento para declarar**

Este es otro acto administrativo de trámite que a diferencia del emplazamiento para corregir si se constituye con un requisito previo para imponer la sanción por no declarar y posterior liquidación de aforo, según se indica en el artículo 717 del Estatuto Tributario, este emplazamiento se origina cuando se ha establecido que el contribuyente no ha cumplido con el deber formal de declarar y

el mismo está reglamentado en el artículo 715 del Estatuto Tributario el cual menciona lo siguiente:

*“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.”*

(Decreto 624 de 1989)

En cumplimiento de los principios de publicidad y debido proceso en el Estatuto Tributario se indica en su artículo 565 que este tipo de actos se deben notificar 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, ahora bien al no establecerse una forma especial se considera que cualquiera de estas maneras de notificación son válidas a fin de garantizar los derechos de los contribuyentes.

#### **5.4 Requerimiento especial**

Este es un acto administrativo que da inicio al proceso de determinación oficial tributario, este puede ser posterior a los planteados en apartes anteriores a saber, actos de verificación, inspecciones entre otros y dentro del mismo ya se propone una modificación específica de la declaración tributaria.

*“El requerimiento especial en Derecho, consiste en un aviso o noticia de autoridad que se debe notificar al contribuyente por la administración pública, para comunicarle lo que se pretende modificar a la liquidación privada”* (De La Torre, Munera, 2005, p. 297).

El artículo 703 del Estatuto Tributario en relación con el requerimiento especial indica:

*“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.”* (Decreto 624 de 1989)

Ahora de lo indicado en el aparte anterior se sustrae que la notificación del requerimiento especial es un requisito para proferir la liquidación oficial de revisión y limita está a los puntos establecidos dentro del mismo, este tipo de requerimiento reviste una importancia bastante elevada al punto que de no proferirse, puede generar nulidad dentro del proceso de liquidación oficial y en las resoluciones que resuelvan los recursos de reconsideración, en virtud de lo mencionado en el art 730 del Estatuto Tributario.

La facultad de proferir estos actos administrativos recae sobre el jefe de la unidad de fiscalización de cada seccional en la competencia medida que es una acto propio de las facultades otorgadas en el art 46 del decreto 4048 de 2008.

#### **5.4.1 Termina para proferir requerimiento especial.**

El artículo 565 del Estatuto Tributario indica de forma expresa que este tipo de actos administrativos 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, y según lo expresa el art 705 del Estatuto Tributario se deberá notificar dentro de los tres años siguientes al plazos con que cuenta el contribuyente para declarar o de la fecha de presentación de la declaración si la misma se presentó de forma extemporánea o si en la

declaración se presentó un saldo a favor dentro de los tres años contados a partir de la radicación de la solicitud de devolución y/o compensación.

Este término se podrá suspender en los presupuestos indicados en el art 706 del Estatuto Tributario el cual indica:

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 decrete.*

*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.”* (Decreto 624 de 1989)

#### **5.4.2 Contenido del requerimiento especial.**

Como se indicó en apartes anteriores dentro del requerimiento especial se deben establecer de forma clara todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta, adicional el art 704 del Estatuto Tributario en relación a lo anterior indica que “El requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada.” (Decreto 624 de 1989).

El contenido del requerimiento especial en este sentido reviste una elevada importancia dado que en la posterior liquidación de revisión no se podrán tener en cuenta hechos diferentes a los

circunscritos en el requerimiento especial según se indica en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

#### **5.4.3 Termina para dar respuesta al requerimiento especial.**

Dentro del artículo 707 del Estatuto Tributario se indica que el contribuyente o responsable podrá dentro de los 3 meses siguientes contados a partir de la notificación proponer las objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar pruebas que estén en poder de la administración o solicitar inspecciones tributarias, siempre y cuando las mismas sean conducentes,

Si el funcionario que deba conocer de la respuesta al requerimiento especial considera necesario ampliarlo o decretar pruebas adicionales podrá hacerlo dentro de los 3 meses siguientes a la fecha que tenga el contribuyente para responderlo, por una sola vez, y la respuesta a dicha ampliación no podrá ser presentada en un término inferior a 3 meses ni superior a 6, según lo indicado en el artículo 708 del Estatuto Tributario.

Existe la posibilidad que el contribuyente al cual se le profirió el requerimiento especial guarde silencio y no dé respuesta al mismo, caso en el cual al ser considerado un acto preparatorio, esto no implicará una sanción adicional, pero sí tendrá efectos en materia sancionatoria en la medida en que al no allanarse a los cargos proferidos esto le impedirá reducir la sanción por inexactitud indicada en el artículo 709 del Estatuto Tributario.

#### **5.5 Pliego de cargos**

En el artículo 637 del Estatuto Tributario se indica de forma expresa la posibilidad que tiene la administración tributaria de imponer sanciones las cuales se pueden dar en dos vías, la primera

por medio de las liquidaciones oficiales y la otra por medio de las resoluciones independientes, es importante aclarar que el pliego de cargos esta dado únicamente para la imposición de sanciones por medio de resoluciones independientes.

*“Asimismo, aunque la autoridad tributaria se encuentra facultada para imponer sanciones en resoluciones independientes y en liquidaciones oficiales, dicha facultad deberá ser aplicada con observancia de las particularidades de cada sanción a imponer, toda vez que para la utilización de uno u otro mecanismo se deberá atender a la naturaleza propia de cada sanción, en razón a que no todas las sanciones podrán imponerse a través de resolución independiente.” (Cermeño et al, 2017 p. 212).*

Luego de establecida una causal objetiva que establezca la conducta sancionable se deberá proferir el respectivo pliego de cargos como acto administrativo preparatorio, es con este acto que se inicia la el proceso de discusión en el cual se pretende imponer la sanción respectiva y en el mismo se deberá informar las consideraciones y la relación de los fundamentos de hecho y de derecho para la imposición de la sanción además de las sumas de la sanción propuesta, este pliego de cargos en observancia a lo indicado en el artículo 638 del Estatuto Tributario se deberá formular dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios del periodo en el cual ocurrió la irregularidad o a partir del momento en que cesó las conducta sancionable.

La notificación de dicho pliego de cargos de hará 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 (Decreto 624 de 1989, artículo 565)

### **5.5.1 Termina para dar respuesta al pliego de cargos.**

De forma expresa dentro de la legislación tributaria no existe una norma general que indique el término de respuesta para el pliego de cargos, y esto es así dado que como se indicó en un principio al ser un acto que recae sobre resoluciones independientes teniendo en cuenta la naturaleza de la sanción, pueden existir formas especiales para dar la respuesta a cada pliego de cargos.

Por ejemplo para la sanción del art 651 del Estatuto Tributario el mismo indica que se dispone de 1 mes para dar respuesta al pliego de cargos, otra norma que indica un término es el art 663 del mismo Estatuto Tributario que indica para la sanción de gastos no explicados que esta sanción se impondrá, previo traslado de cargos por el término de un (1) mes para responder; otra norma que establece un término es el artículo 670 del Estatuto Tributario que para efecto de improcedencia de devoluciones y/o compensaciones indica que para efectos de lo dispuesto en dicho artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un (1) mes para responder al contribuyente o responsable.

Es pertinente aclarar también que la no respuesta al el pliego de cargos no materializa ni da por sentada la sanción allí propuesta, es decir, que no responderlo no generará una carga adicional.

## **VI. Actos que finalizan el proceso en vía gubernativa**

Luego de llevados a cabo los actos previos que den cuenta de forma razonable que la persona ha incurrió en actos que transgreden el cumplimiento de las obligaciones tanto formales como sustanciales, formado el expediente con las pruebas y llevado a cabo las etapas previas establecidas dentro del proceso especial tributario, el funcionario podrá realizar las liquidaciones

oficiales, resoluciones de sanción y proceso de aforó de los cuales se hablara a continuación de forma más detallada.

## **6.1 Liquidación oficial de revisión**

*“La liquidación oficial de revisión es el acto por medio del cual la administración identifica, sustenta y modifica los elementos que considera indebidamente valorados u omitidos en la liquidación privada. Su objetivo sustancial es determinar correctamente el impuesto modificando la liquidación privada, pero también puede ser el instrumento para la imposición de una sanción tributaria.”* (Piza, 2010, p. 668).

La sanción que se impondrá en esta materia será la de inexactitud teniendo en cuenta para ellos los presupuestos mencionados en apartes anteriores.

Como presupuesto para la imposición de una liquidación oficial de revisión, se debe haber presentado una declaración privada sobre la cual versará las modificaciones propuestas por la administración que debieron ponerse de presente en el requerimiento especial, sobre este último puedo es necesario indicar que existe aquí un principio de correspondencia aplicable el cual está plasmado en el artículo 711 del Estatuto Tributario que indica que 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.”* (Decreto 624 de 1989).

### **6.1.1 Termina para proferir la liquidación oficial de revisión.**

En el artículo 710 del Estatuto Tributario se indica de forma expresa que se deberá notificar la liquidación oficial de revisión en un término de 6 meses contados a partir de la fecha del

vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, pero este término se podrá suspender en los siguientes casos:

*“a. cuando se practique inspección tributaria de oficio, en este evento se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.*

*b. Cuando se practique inspección contable solicitada por el contribuyente, caso en el cual se suspenderá mientras dure dicha inspección.*

*c. Y cuando se soliciten pruebas que no estén en el expediente, en este caso se suspenderá por un término de 2 meses.”* (Decreto 624 de 1989)

### **6.1.2 Contenido de la Liquidación oficial de revisión.**

*“Así pues, dada la especialidad e importancia que reviste a la liquidación oficial de revisión, el contenido y calidad de la motivación son determinantes para materializar la validez de la misma, ya que es justamente la motivación acotada el elemento que le permite al contribuyente, responsable agente retenedor o declarante ejercer su derecho de defensa y contradicción.”*(Cermeño et al, 2017 p. 185).

En el artículo 712 del Estatuto Tributario y en correspondencia con lo antes indicado se establece de forma expresa el contenido mínimo de la liquidación oficial de revisión, allí se indica:

*“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.” (Decreto 624 de 1989)*

### **6.1.3 Alternativas del contribuyente frente a la notificación de la liquidación oficial de revisión.**

Notificado de forma correcta la liquidación oficial de revisión el contribuyente podrá optar por cualquiera de las siguientes opciones las cuales generaran consecuencias distintas.

### **6.1.4 Aceptar total o parcialmente la liquidación oficial.**

En el artículo 713 del Estatuto Tributario se indica de forma taxativa que si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración el contribuyente acepta de forma total o parcial lo indicado en la liquidación oficial se dará un beneficio de reducción de la mitad de la sanción de inexactitud propuesta por la administración.

Para ello el contribuyente deberá presentar la corrección de la declaración incluyendo dentro de la misma los mayores valores aceptados y la sanción reducida. Adicionalmente deberá presentar

un memorial<sup>4</sup> en el cual se indique de forma expresa los hechos aceptados y se deberá adjuntar “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.” (Decreto 624 de 1989, artículo 713).

#### **6.1.5 Interponer el recurso de reconsideración.**

Otra de las alternativas de las cuales podrá disponer el contribuyente es la de oponerse a la liquidación y para ello podrá interponer “*el recurso de reconsideración, siendo este el mecanismo de defensa y contradicción de mayor importancia en las discusiones administrativas tributarias.*”(Cermeño et al, 2017 p. 190).

En el art 720 del Estatuto Tributario en relación a este recurso se indica:

*“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.*

---

<sup>4</sup> Este memorial deberá ser presentado ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios.

*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.” (Decreto 624 de 1989)*

De la norma antes mencionada es importante resaltar que el término para interponer el recurso es de 2 meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión y la competencia para resolverlo será por un funcionario diferente a quien profirió el acto administrativo que se pretende impugnar, pero del mismo nivel jerárquico de acuerdo con las competencias propias establecidas por la entidad. Estas competencias están plasmadas dentro del artículo 560 del Estatuto Tributario y allí se señala de forma textual de acuerdo a la cuantía del acto objeto del recurso, quien deberá resolverlo.

Para que el recurso cumpla con los requisitos para su admisión, se deben cumplir con los requisitos indicados en el art 722 del Estatuto Tributario que indica en su tenor literal lo siguiente:

- “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.”*

(Decreto 624 de 1989)

De no cumplirse con los requisitos antes señalados el competente deberá dictar auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso, según el artículo 726 del Estatuto Tributario, dicho auto se notificará personalmente o por edicto, si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, contra el acto que inadmite el recurso podrá interponerse, ante el mismo funcionario, recurso de reposición dentro de los 10 días siguientes y el mismo se deberá resolver en el término de 5 días luego de interpuesto.

Adicional a lo anterior si pasados los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá que el recurso fue admitido y en consecuencia se procederá al fallo de fondo.

El termino con que cuenta la administración para resolver el recurso de reposición según se indica en el artículo 732 del Estatuto Tributario es de 1 año contado este desde su interposición en debida forma. Este término podrá ser suspendido si se practica inspección tributaria y se mantendrá mientras dure la misma o si el contribuyente la solicita, la suspensión se dará por un término de tres de tres meses.

Ahora bien si en ese término la administración no se pronuncia se dará aplicación a la figura de silencio administrativo positivo que se menciona en el artículo 734 del Estatuto Tributario en el cual se indica que se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.

### **6.1.6 Demandar el acto administrativo directamente ante la jurisdicción contencioso administrativo.**

Existe dentro del procedimiento tributario la posibilidad de demandar directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa cumplido los presupuestos indicados en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario. Este tipo de demanda directa o *per saltum*<sup>5</sup> es posible ser llevada a cabo cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial.

En este caso el contribuyente de forma autónoma puede renunciar a la imposición del recurso de reconsideración y acudir directamente ante el Juez administrativo para presentar demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión dentro de los 4 meses siguientes a la notificación del mismo.

### **6.1.7 No oponerse a la notificación pero tampoco emplear las alternativas anteriores.**

Otra opción con la que cuenta el contribuyente ante la notificación de la liquidación oficial de revisión es actuar de forma pasiva, es decir, no allanarse, no interponer recurso de reconsideración ni tampoco acudir al mecanismo de demanda directa, en este caso y pasado el termino para pronunciarse, la administración contará con un título ejecutivo que se considera ejecutoriado sobre el cual se podrá iniciar el proceso de cobro coactivo de los valores determinados en la liquidación oficial de revisión.

---

<sup>5</sup> Per Saltum es una alocución latina que significa por salto.

*“Agotado el procedimiento de discusión, con la notificación de la resolución que resuelva el recurso de reconsideración presentado en contra de la respectiva liquidación oficial de revisión, se entenderá finalizada la discusión administrativa relacionada con el procedimiento de determinación oficial.”* (Cermeño et al, 2017 p. 210).

## **6.2 Resolución sanción**

Este acto administrativo será proferido por parte de la administración una vez finalizado el término para responder el pliego de cargos indicado en las normas específicas de cada proceso como se indicó en el punto 5.4.1 del presente escrito y la administración dispondrá de un término de 6 meses para notificarlo lo anterior según se indica en el inciso final del artículo 638 del Estatuto Tributario, la notificación del mismo se hará siguiendo de manera general lo preceptuado en el art 565 del Estatuto Tributario es decir 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.

Si la notificación se llevare a cabo fuera de los términos antes mencionados el acto se considera nulo, en palabras del Consejo de Estado:

*“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 señaló el Tribunal en su providencia”* (Consejo de Estado, expediente 14647/04, 2004)

El carácter preclusivo de la acción queda en evidencia para expedición y notificación de la resolución que imponga la sanción.

### **6.2.1 Recurso de reconsideración contra la resolución sanción.**

Como se indicó en apartes anteriores el recurso de reconsideración es el mecanismo por excelencia para controvertir las decisiones proferidas por la administración tributaria y en el caso de la resolución que impone la sanción no es la excepción, ahora bien, las características y términos para interponerlo son los mismos mencionados antes para la liquidación oficial de revisión, por lo que no se considera pertinente volver a dicho tema.

### **6.3 Proceso oficial de aforo**

En lo que atañe al proceso oficial de aforo el presupuesto inicial para iniciarlo es establecer que la persona natural, teniendo la obligación formal de presentar la declaración de renta, se encuentra omisa en su cumplimiento. *“En la liquidación oficial de aforo la administración tributaria identifica los hechos generadores, cuantifica las bases gravables y establece el impuesto”*. (Piza, 2010, p.683). Ahora bien allí es donde se manifiesta de forma más clara la actividad fiscalizadora de la administración tributaria en la medida que para la expedición de este tipo de liquidación se debe estar plenamente establecido que la persona en efecto le asiste la obligación y dentro de la misma se debe incorporar todos los factores necesarios para la tasación real del impuesto a cargo.

Toda la información relacionada con este tipo de liquidación está plasmada dentro del Estatuto Tributario específicamente de los artículos 715 al 719-2 , allí es establece cada una de las etapas los requisitos su naturaleza jurídica y demás factores necesarios para su inicio y terminación.

#### **6.3.1 Etapas previas para proferir la liquidación de aforo.**

Dentro del artículo 717 del Estatuto Tributario se establece que previo a liquidación oficial de aforo y dentro del término de 5 años contados a partir del vencimiento que tiene el responsable

para declarar, la administración tributaria deberá notificar primero el emplazamiento por no declarar y después imponer la sanción por no declarar como presupuesto para la validez de la liquidación.

#### **6.3.1.1 Emplazamiento por no declarar.**

Como se indicó previamente luego de reunida y concretada toda la información dentro de las facultades fiscalizadoras con las que cuenta la administración tributaria que den fe que la persona tiene la obligación de declarar pero no ha cumplido, con dicho deber, el proceso de liquidación oficial se inicia con la expedición y notificación del emplazamiento previo por no declarar reglamentado en el artículo 715 del Estatuto Tributario, dentro de dicha reglamentación se establece expresamente que se tiene un término para dar respuesta al mismo de 1 mes contado desde su notificación.

*En consecuencia, el referenciado emplazamiento se erige como un requisito sine qua non en los procesos de aforo, ya que ante la inexistencia del mismo, no será jurídicamente sustentable un procedimiento de esta naturaleza y el mismo devendrá en ilegal y contrario al debido proceso.* (Cermeño et al, 2017 p. 231).

Es importante indicar que derivado de este emplazamiento el presunto obligado puede tomar tres opciones todas validas frente a este emplazamiento, (i) la primera guardar silencio caso en el cual no se genera ninguna consecuencia negativa, salvo perder la oportunidad de iniciar el proceso de defensa, (ii) la segunda asumir la falta y proceder con el cumplimiento de la obligación formal de presentar la declaración de renta liquidando el correspondiente impuesto e intereses si hay lugar a ello , y la sanción teniendo como referente para su tasación el artículo 642 del Estatuto Tributario; y (iii) como tercera opción oponerse dando respuesta a través de un memorial en

donde se exponga de manera clara los motivos tanto facticos como jurídicos que den cuenta que no le asiste obligación alguna, o que la misma ya se ha cumplido.

#### ***6.3.1.2. Sanción por no declarar.***

Esta sanción por no declarar se deberá imponer por medio de una resolución independiente, pero en este caso es importante aclarar que para la validez de la misma no es necesario la notificación de un pliego de cargos, en la medida que antes de la expedición de la dicha sanción se debió surtir el emplazamiento previo por no declarar lo cual es el acto preparatorio previo que da validez a este tipo de procedimiento.

Si pasado 1 mes después de notificado el emplazamiento previo por no declarar el presunto omiso no se ha pronunciado sobre el mismo o no ha presentado la declaración la administración tributaria podrá por medio de resolución independiente y siguiendo lo preceptuado en el artículo 643 del Estatuto Tributario aplicar la sanción.

Esta sanción se podrá reducir al 50% si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente presenta la declaración, pero bajo ningún caso esa sanción reducida podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad que se debe liquidar con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar, todo lo anterior según se indica en el parágrafo 2 del mismo artículo 643 del Estatuto Tributario.

#### **6.3.2 Requisitos de la liquidación de aforo.**

Luego de surtidos los pasos previos para expedición de la liquidación de aforo se deberá expedir el correspondiente acto administrativo el cual según lo indica el art 719 del Estatuto Tributario tendrá el mismo contenido y requisitos de la liquidación de revisión, que están señalados en el

artículo 712 del mismo Estatuto, en el cual se haga una explicación sumaria de los fundamentos del aforo, sobre este acto administrativo se puede interponer el recurso de reconsideración del cual ya se ha hablado en apartes anteriores teniendo para su interposición los mismos presupuestos ya mencionados para su validez.

Con relación al recurso de reconsideración en la liquidación de aforo es pertinente indicar que dentro de la misma se podrá interponer en dos de las etapas del mismo, la primera para oponerse a la sanción por no declarar y la segunda en el acto administrativo que imponga la liquidación de aforo, y el análisis y evaluación de los mismos se deberán resolver de forma independiente.

*“Una vez agotado todo el procedimiento anteriormente descrito, y debidamente notificadas las resoluciones que resuelvan los recursos de reconsideración presentados, tanto en contra de la resolución sanción por no declarar, como de la liquidación oficial de aforo, se entenderá finalizada la discusión administrativa con el procedimiento oficial de aforo.”* (Cermeño et al, 2017 p. 238).

#### **6.4 Liquidación provisional**

Esta liquidación y sus presupuestos fueron incorporados en la legislación tributaria con la expedición de la ley 1819 de 2016 en la citada Ley en su artículo 255 se modificó el artículo 764 del Estatuto Tributario en donde se indica de forma expresa cual es el alcance y procedencia sustancial de este tipo de liquidación, allí se indica las obligaciones o circunstancias sobre las cuales se puede proferir dicha liquidación, taxativamente allí se indica:

*“a) Impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos y retenciones que hayan sido declarados de manera inexacta o que no hayan sido declarados por el*

*contribuyente, agente de retención o declarante, junto con las correspondientes sanciones que se deriven por la inexactitud u omisión, según el caso;*

*b) Sanciones omitidas o indebidamente liquidadas en las declaraciones tributarias;*

*c) Sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales.” (Decreto 624 de 1989)*

Dentro del mismo art 764 se indica que los medios de prueba con los que puede contar la administración para proferir la liquidación son los obtenidos en virtud de lo indicado en el art 631 del Estatuto Tributario, el cual es el eje central de la que se ha denominado información exógena tributaria, sin perjuicio de los demás medios de prueba contemplados en el mismo Estatuto Tributario.

Para este tipo de liquidación los requisitos del contenido son los mismos indicados para la liquidación oficial de revisión antes expuesta y que están plasmados en el artículo 712 del Estatuto Tributario y deberá proferirse dependiendo el caso concreto, así pues, el termino para ser proferido en una declaración ya presentada será el termino de firmeza de la misma, o si la declaración aún no se ha presentado el término de 5 años después del vencimiento del plazo para declarar o el termino con que cuenta la administración tributaria para interponer las sanciones.

Otro requisito clave para la validez y oportunidad de la proferir la liquidación provisional es:

*“año gravable inmediatamente anterior al cual se refiere la Liquidación Provisional, hayan declarado ingresos brutos iguales o inferiores a quince mil (15.000) UVT o un patrimonio bruto igual o inferior a treinta mil (30.000) UVT, o que determine la Administración Tributaria a falta de declaración, en ningún caso se podrá superar dicho tope”. (Decreto 624 de 1989, artículo 764 parágrafo 1).*

#### **6.4.1 Procedimiento ante la aceptación, rechazo o modificación de la liquidación provisional.**

Luego de notificada la liquidación provisional el contribuyente contará con 1 mes para pronunciarse sobre lo decretado en la misma, ante este evento se podrá, primero aceptar lo propuesto, caso en el cual el contribuyente deberá presentar la corrección de la declaración con los valores y sanciones allí propuestos o en el caso de la omisión en la presentación deberá hacerla, siempre atendiendo a los términos plasmados en la liquidación y siguiendo los procedimientos generales para presentación y corrección dispuestos en el Estatuto Tributario, cuando el contribuyente acepte lo propuesto en la liquidación podrá reducir en un 60% el valor de la sanción propuesta según se indica en el artículo 764-3 del Estatuto Tributario. También es importante indicar que si la persona no se pronuncia respecto de la liquidación provisional debidamente notificada, lo propuesto en ella se entiende tácitamente aceptado y la administración tributaria podrá iniciar el proceso de cobro, de lo anterior es viable inferir que a este tipo de liquidación si es obligatorio dar respuesta, dado que la falta de la misma genera de manera automática una aceptación de lo propuesto.

La segunda opción es solicitar que se modifique el contenido de la liquidación para lo cual el contribuyente o presunto infractor deberá remitir un escrito dentro del mes siguiente sustentando las razones por las cuales propone la modificación, importante es indicar que esa modificación solo se podrá solicitar por una vez y la administración tributaria contará con 2 meses contados a partir del término que tiene el contribuyente para solicitar la modificación, en este caso la administración podrá rechazar la modificación o proferir una nueva liquidación.

Y como tercera y última opción podrá el contribuyente oponerse al contenido de la liquidación también dentro del término de 1 mes después de la notificación, lo cual acarrearía la interposición del recurso de reconsideración el cual deberá interponerse en el término de 2 meses contados a partir de la notificación y de forma general al igual que en los demás procedimientos el término de respuesta de la administración resolviendo el recurso será de 1 año.

#### **6.4.2 Firmeza de la declaración derivada de la liquidación provisional.**

Una vez aceptada la liquidación oficial y corregida o presentada la declaración objeto de la liquidación provisional, siguiendo los lineamientos generales de presentación de las declaraciones establecidos en el Estatuto Tributario, en el artículo 764-4 del mismo, se indica que dicha declaración tiene un término de firmeza de 6 meses que empezaran a correr desde la presentación o corrección de la declaración, si por alguna razón la declaración tiene errores en su presentación como lo son, presentación presencial siendo virtual, falta de firma o cualquier otra que afecte su validez la firmeza será la planteada para el caso particular de manera general.

#### **6.4.3 Notificación de la liquidación provisional.**

De forma general el artículo 764-5 del Estatuto Tributario establece que la notificación deberá realizarse de acuerdo con las formas establecidas en el Estatuto Tributario (Con las reglas establecidas en el artículo 565 del Estatuto Tributario) pero en el párrafo del mismo indica que a partir del año 2020 de manera exclusiva se deberán notificar de forma electrónica en los sistemas que para ello haya implementado la DIAN.

## VII. Revocatoria directa

la revocatoria directa en el proceso administrativo tributario, es un procedimiento especial que se encuentra reglamentado en el artículo 93 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dentro de dicha norma se establece que *“los actos administrativos deberán ser revocados por las mismas autoridades que los hayan expedido o por sus inmediatos superiores jerárquicos o funcionales, de oficio o a solicitud de parte”* (Ley 1437 de 2011) en complemento con lo anterior en el artículo 738 del Estatuto Tributario se estableció que la competencia para el procedimiento tributario le ha sido conferida al Administrador de Impuestos Nacionales respectivo, o su delegado.

Es importante aclarar que la revocatoria directa se encuentra supeditada a la existencia de alguno de los eventos indicados en el mencionado artículo 93 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo los cuales están establecidos taxativamente y son los siguientes:

- “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.”* (Ley 1437 de 2011)

## **7.1 Diferencias entre revocatoria directa en el proceso contencioso administrativo y en el procedimiento tributario**

El procedimiento ante la jurisdicción del contencioso administrativo en contraste con el procedimiento tributario establecido dentro del Estatuto Tributario cuenta con sendas diferencias entre las más sobresalientes están las siguientes.

(i) El primero es que para que proceda la revocatoria directa en el procedimiento tributario el contribuyente no debió interponer ningún recurso en vía gubernativa según se indica en el artículo 736 del Estatuto Tributario. (ii) Segundo dentro del estatuto tributario en el art 737 se indica que la oportunidad para solicitar la revocatoria directa por parte del contribuyente es de dos años contados a partir de la ejecutoria del acto administrativo sujeto a la acción, en tanto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo no existe este límite temporal y (iii) Tercero dentro de la reglas del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo para resolver la solicitud de revocatoria directa se cuenta con 2 meses, mientras que en el procedimiento tributario según el artículo 738-1 las administración cuenta con 1 año, y de no responderse se entenderá resuelta a favor del solicitante operando allí la figura de silencio administrativo positivo.

Por último es relevante indicar que la revocatoria directa no suspende el proceso de cobro coactivo , lo que quiere decir que esto dos son independientes, sin embargo y según lo indica el artículo 829-1 del Estatuto Tributario si en el proceso de cobro ya se está en la etapa de diligencia de remate la misma no podrá llevarse a cabo si existe un pronunciamiento sobre una revocatoria directa aún pendiente por proferirse y si la revocatoria directa fue iniciada directamente por la administración tributaria de forma oficiosa pretendiendo revocar un acto administrativo propio,

al ser este un acto particular y concreto, se deberá solicitar al titular el consentimiento expreso y por escrito para seguir con el trámite y en el caso de obtener una negativa por parte del titular se deberá demandar ante la jurisdicción contencioso administrativa el acto propio.

## CONCLUSIONES

El procedimiento tributario contiene unas reglas propias y especiales para la resolución de los conflictos que se susciten entre la administración tributaria y los contribuyentes.

El procedimiento tributario llevado a cabo entre la administración y los contribuyentes, también llamado en vía gubernativa, son una instancia que se debe cumplir como requisito de procedibilidad para llegar, en caso de persistir las diferencias, ante el juez contencioso administrativo.

Solo cabe la posibilidad de acudir directamente ante el juez administrativo prescindiendo de la interposición del recurso de reconsideración, si ante la existencia de un requerimiento especial, el mismo fue respondido por el contribuyente y aun así se profirió una liquidación oficial.

La acción de revocatoria directa es una acción que podría considerarse de naturaleza jurídica, en la medida que las condiciones para su procedencia se encuentran descritas dentro del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, pero en materia tributaria tiene condiciones especiales para ser tramitado.

Dentro del procedimiento tributario se puede considerar que existen como eje central tres tipos de acciones que ponen en marcha la facultad fiscalizadora de la Administración tributaria, *(i)* errores o inexactitudes en la presentación de las declaraciones de renta, caso en el cual la acción que busca la administración tributaria es modificar la declaración privada (Liquidación oficial), *(ii)* la comisión de una infracción, los que activa es el procedimiento para la imposición den una sanción vía resolución independiente (Resolución sanción) y *(iii)* la omisión en la presentación de

la declaración, que busca es que se cumpla dicho deber asumiendo las consecuencias derivadas de dicha omisión( liquidación de Aforo).

El incumplimiento de las etapas establecidas para cada uno de los procedimientos antes descritos genera nulidad en los actos administrativos que puedan ser proferidos por parte de la administración tributaria.

## BIBLIOGRAFIA

Angel de la Torre, A., Munera Cabas, A (2005). Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano (obligaciones y derechos) (1 ed.). Editorial Nomos S.A.

Cermeño, C., De Bedout, J., Andrés García, S., Clopatofsky, C. Procedimiento Tributario, Teoría y Práctica. (2 ed.). Editorial Legis.

Congreso de la República de Colombia (Diciembre 20, 2005). Ley 223 Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones. DO. 42160. Recuperado de: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_0223\\_1995.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0223_1995.html)

Congreso de la República de Colombia (Diciembre 29, 2016). Ley 1819. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. DO. 50101. Recuperado de: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1819\\_2016.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html)

Congreso de la República de Colombia (Enero 18, 2011). Ley 1437. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. DO. 47956. Recuperado de: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1437\\_2011.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1437_2011.html)

Consejo de Estado (Mayo 3, 2007), Expediente 15010/07, 2007 (Ligia López Díaz, M. P.).

Recuperado de: [http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/3/S4/66001-23-31-000-2003-00178-01\(15010\).pdf](http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/3/S4/66001-23-31-000-2003-00178-01(15010).pdf)

Consejo de Estado (Mayo 3, 2007), Expediente 15010/07, 2007 (Ligia López Díaz, M. P.).

Recuperado de: [http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/3/S4/66001-23-31-000-2003-00178-01\(15010\).pdf](http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/3/S4/66001-23-31-000-2003-00178-01(15010).pdf)

Constitución Política de Colombia (1991). DO 51715. Recuperado de:

[http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion\\_politica\\_1991](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991).

Corte Constitucional (Julio 1, 2015). Sentencia C-412/15 (Alberto Rojas Ríos, M. P.).

Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2015/C-412-15.htm>

Corte Constitucional (Febrero 17, 1997). Sentencia T-073/97 (Vladimiro Naranjo Mesa, M. P.).

Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/T-073-97.htm>

Cusgüen Olarte, E (2014). Manual De Derecho Tributario (6 ed.). Editorial Leyer.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Enero 26, 2000). Resolución 478 de 2000. *Por el cual se dictan las disposiciones para el proceso de recepción de las declaraciones y el recaudo*

*de los impuestos, anticipos, sanciones, intereses y demás tributos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de los Establecimientos Bancarios y Corporaciones de ahorro y vivienda. Recuperado de:*  
[https://www.redjurista.com/Documents/resolucion\\_478\\_de\\_2000\\_dian -  
\\_direccion\\_de\\_impuestos\\_y\\_aduanas\\_nacionales.aspx#/](https://www.redjurista.com/Documents/resolucion_478_de_2000_dian_-_direccion_de_impuestos_y_aduanas_nacionales.aspx#/)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Febrero 8, 2021). Resolución 011 de 2021. *Por la cual se prescribe el formulario 110 para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias en el año 2021.* Recuperado de:  
<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000011%20de%2008-02-2021.pdf>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Julio 27, 2012). Circular Externa 17 de 2012. Instrucciones para recepción, entrega de información y conciliación de formularios en oficinas, agencias o sucursales diligenciados en medios electrónicos. Recuperado de:  
<https://cijuf.org.co/normatividad/circular/2012/circular-17.html>

Dirección de *Impuestos* y Aduanas Nacionales (Julio 28, 2020). Resolución 80 de 2020. *Por la cual se modifica parcialmente la Resolución 000070 de 2016, modificada por la Resolución 000022 de 2019.* Recuperado de:  
<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000080%20de%2028-07-2020.pdf>

Ramírez Cardona, A (1967). *El Proceso Tributario* (2 ed.). Editorial Temis S.A.

Ramírez Cardona, A (1985). *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental* (6 ed.). Editorial Temis S.A.

Presidencia de la República de Colombia. (Marzo 30, 1989). Decreto 624 de 1989. *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. DO. 38756. Recuperado de:

[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html#TITULO%20PRED](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html#TITULO%20PRED)

Presidencia de la República de Colombia. (Octubre 11, 2016). Decreto 1625 de 2016 . *Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria*. DO 50023. Recuperado de: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030361>

Piza Rodríguez, J. (Ed). *Curso de Derecho Tributario Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. (1 ed.). Editorial Universidad Externado de Colombia.