



Conceptos de PROCEDIMIENTO



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.

**BOGOTÁ
MEJOR
PARA TODOS**

SECRETARÍA DE HACIENDA

ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ
Secretaría Distrital de Hacienda

Alcalde Mayor de Bogotá
Enrique Peñalosa Londoño

Secretaria Distrital de Hacienda
Beatriz Arbeláez Martínez

Subsecretario Técnico
Alejandro Herrera Lozano

Subsecretario General
Mauricio Escobar Hurtado

Director Distrital de Impuestos de Bogotá
Lisandro Manuel Junco Riveira

Subdirector Jurídico Tributario
Camilo Guzmán Lozano

Compilación
Maria Victoria Contreras Jiménez

Prolonguista
Manuel Salvador Ayala Adies

2018

La Colección de Cartillas para la Formación de la Comunidad Tributaria Distrital, que hoy ponemos en sus manos, desde la perspectiva doctrinaria, se contrae al procedimiento tributario distrital cuyas reglas de juego vigentes fueron establecidas en el Decreto Ley 1421 del 21 de julio de 1993, comúnmente conocido como Estatuto Orgánico de Bogotá.

Allí, en su artículo 62 ES 162 se establece que “(...) *Las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, de terminación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste*”, procedimiento que constituye, junto con el componente sustancial y administrativo, un elemento basilar del sistema tributario que rige a nuestra Ciudad Capital, informándonos acerca del modo de producción de los actos administrativos tributarios, teniendo por objeto el cumplimiento del servicio público esencial a cargo de la Administración Tributaria Distrital (léase Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá de la Secretaría de Hacienda Distrital), la función administrativa en beneficio del interés general estructurado, además, como un sistema de garantías para los obligados tributarios -contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarante- en la perspectiva de la real efectividad de sus derechos materiales.

Por ahora, mientras seguimos haciendo camino al andar, podemos quedarnos con la siguiente síntesis: el procedimiento tributario no es más que el cauce por el que discurre la actuación administrativa dirigida a dar eficacia a las pretensiones impositivas derivadas del ordenamiento jurídico. Se encarga de ritualizar el aspecto operativo del impuesto en la relación entre contribuyente y el Estado, y responde las siguientes preguntas: ¿Cuándo se paga? (período), ¿Cómo se paga? (declaración, recaudo), ¿Cómo se controla? (información, fiscalización, determinación y sanción), ¿Cómo se defiende el contribuyente? (discusión).

Esperamos que el texto sea de gran utilidad, mientras seguimos trabajando para la nueva Bogotá que ya está en marcha.

TABLA DE CONTENIDO

CONCEPTO No. 010 Condonación de impuestos y acuerdos de pago	9
CONCEPTO No. 118 Presentación de declaración. Deberes formales. Mandatarios y apoderados	10
CONCEPTO No. 149 Obligación de inscripción en el registro	11
CONCEPTO No. 224 Sanción de mora	12
CONCEPTO No. 255 Medidas cautelares	14
CONCEPTO No. 268 Cese de actividades	16
CONCEPTO No. 363 Prescripción	18
CONCEPTO No. 364 Devoluciones, compensaciones e intereses	21
CONCEPTO No. 434 Copias y documentos	22
CONCEPTO No. 441 Obligación de conservar los soportes	24
CONCEPTO No. 455 Cese de actividades	26
CONCEPTO No. 469 Deberes formales	27
CONCEPTO No. 497 Sanciones disciplinarias	29
CONCEPTO No. 539 Sanciones, aplicación en el tiempo	30
CONCEPTO No. 558 Obligación de tributar por cada establecimiento de comercio	32
CONCEPTO No. 575 Régimen común a comerciantes al detalle	33
CONCEPTO No. 587 Ampliación concepto 371 de 1995	36
CONCEPTO No. 602 Procedimiento tributario – Periodo de causación y declaración	42
CONCEPTO No. 631 Responsabilidad del revisor fiscal	44
CONCEPTO No. 650 Aplicación tope, inciso 4° del Art. 2. Acuerdo 39 de 1993 – Efectos declaración privada	47
CONCEPTO No. 676 Procedimiento coactivo. Títulos ejecutivos	54

CONCEPTO No. 692 Aplicación del Art. 66 de la Ley 383 de 199	56
CONCEPTO No. 695 Diferencia de criterios	59
CONCEPTO No. 728 Descuentos por pronto pago	65
CONCEPTO No. 756 Cancelación RIT por fallecimiento de persona natural	66
CONCEPTO No. 791 Descuentos por pronto pago, pérdida de descuentos	70
CONCEPTO No. 803 Incumplimiento presentación de declaración tributaria – Agencia oficiosa – Caso fortuito – Fuerza mayor	73
CONCEPTO No. 813 Inembargabilidad – Patrimonio de familia	80
CONCEPTO No. 814 Identificación del declarante. Industria y comercio	82
CONCEPTO No. 825 Aclaración inciso 3. Art. 17 Decreto 807 de 1993	87
CONCEPTO No. 838 Renglones del formulario de declaración que constituyen liquidación privada	89
CONCEPTO No. 846 Afectación a vivienda familiar	93
CONCEPTO No. 851 Corrección de las declaraciones con ocasión al Requerimiento Especial – Requisitos para su validez	95
CONCEPTO No. 853 Aproximación a múltiplos de mil, modificación conceptos 232 del 05/12/94 y 412 de 01/12/95	99
CONCEPTO No. 871 Declaración que se tiene por no presentada. Error al inscribir el NIT	100
CONCEPTO No. 879 Descuento por pronto pago	107
CONCEPTO No. 898 Nulidad numeral 2 Art. 60 Decreto 807 de 1993	111
CONCEPTO No. 899 Garantía real del predio para el cobro del impuesto	115
CONCEPTO No. 910 Aplicación régimen sancionatorio Acuerdo 27 de 2001	119
CONCEPTO No. 934 Declaraciones que se tienen por no presentadas. Acto administrativo por medio del cual se determina que una declaración ha incurrido en yerros de presentación que la hacen tener por no presentada.	126
CONCEPTO No. 937 Incorporación de fechas de pago cuando los pagos son efectuados con depósitos judiciales	131
CONCEPTO No. 940 Firma declarante	133
CONCEPTO No. 942 Sanción por inscripción extemporánea o de oficio y sanción por o expedir factura, por no llevar libros de contabilidad o libro Fiscal de Operaciones	135

CONCEPTO No. 945 Aplicación Artículo 8 del acuerdo 52 de 2001, actualización de sanciones	139
CONCEPTO No. 953 Termino para solicitar devoluciones y compensaciones	145
CONCEPTO No. 956 Empresas unipersonales	146
CONCEPTO No. 957 Aplicación acuerdo 65 de 2002 y normas reglamentarias	148
CONCEPTO No. 994 Caso fortuito o fuerza mayor	166
CONCEPTO No. 1002 Modificación concepto 0728 del 09/12/98. Descuentos por pronto pago	169
CONCEPTO No. 1007 Aplicación Sentencia del 12/IX/2003 Exp. 11604 - Termino para solicitar devoluciones y compensaciones	175
CONCEPTO No. 1027 El secuestro como causal de fuerza mayor o caso fortuito que exime de cobro coactivo, liquidación de intereses y sanciones	178
CONCEPTO No. 1049 Aplicación de retenciones	193
CONCEPTO No. 1076 Actualización de sanciones	203
CONCEPTO No. 1079 Aplicación del acuerdo 124 de 2004 y cumplimiento de obligaciones tributarias a cargo De personas que se encuentren bajo fuerza mayor o caso fortuito	206
CONCEPTO No. 1085 Sanción de extemporaneidad en retenciones en la fuente del impuesto de industria y comercio años 202 y 2003	210
CONCEPTO No. 1086 Procedimiento tributario	213
CONCEPTO No. 1087 Efecto declaración presentada con ocasión al requerimiento especial sin comunicación a la DDI. Aplicación de Ley 716 de 2001 – títulos ejecutivos – certificaciones de deudas expedidas Por las vigencias 1993 y anteriores. Suspensión del proceso de cobro por proceso de extinción de dominio	234
CONCEPTO No. 1098 Proceso tributario	241
CONCEPTO No. 1101 Pago efectuado por terceras personas	246
CONCEPTO No. 1106 Títulos Ejecutivos – declaraciones que se tienen por no presentadas - Modificación concepto 0934 de 27 sept. de 2001	251
CONCEPTO No. 1111 Aplicación Art. 43 de la Ley 962 de 2005. Validez de declaración y pago de retenciones practicadas (ICA) en el formulario de declaración y pago del impuesto de industria y comercio	257
CONCEPTO No. 1116 Vigencia y cambio de régimen	261
CONCEPTO No. 1134 Prescripción de la acción de cobro. Aplicación del artículo 46 del Acuerdo 132 de 2004	266
CONCEPTO No. 1135 Sujeción Distrito Capital	273

CONCEPTO No. 1138 Suspensión del proceso de cobro por proceso de extinción de dominio	275
CONCEPTO No. 1146 Firma de declaración por revisor fiscal	281
CONCEPTO No. 1147 Firma de declaración por revisor fiscal	283
CONCEPTO No. 1148 Sanción por no declarar	293
CONCEPTO No. 1153 Régimen sancionatorio	297
CONCEPTO No. 1156 Liquidación provisional	303
CONCEPTO No. 1157 Notificaciones	309
CONCEPTO No. 1160 Resolución sanción y sanción reducida con pago parcial o declaración sin pago	331
CONCEPTO No. 1162 Reducción sanción – modifica los conceptos 851 de marzo 30/ 2000, 995 de octubre 6/ 2003 y 1087 de marzo 30/ 2005	338
CONCEPTO No. 1164 Liquidación oficial de aforo no requiere como condición previa que la Resolución Sanción por no declarar haya quedado firme	344
CONCEPTO No. 1165 La base sancionatoria de la sanción por inexactitud la constituye exclusivamente el mayor valor a pagar determinado por conceptos de impuestos	348
CONCEPTO No. 1169 Base a tener en cuenta en la determinación de la sanción por no declarar	357
CONCEPTO No. 1180 Declaraciones presentadas por no obligados	363
CONCEPTO No. 1189 La notificación por correo desde la perspectiva de la validez y eficacia de los actos administrativos tributarios	374
CONCEPTO No. 1192 La responsabilidad tributaria, tipos, derecho y garantías de los deudores solidarios y subsidiarios	385
CONCEPTO No. 1194 Invalidación de declaraciones, modificación parcial del concepto 1174 del 1/04/08	412
CONCEPTO No. 1198 Devolución de saldos a favor de personas diferentes al titular	417
CONCEPTO No. 1215 Liquidación y/o reliquidación de la sanción por extemporaneidad en declaraciones tributarias inexactas	421
CONCEPTO No. 122 Ampliación concepto 1162 del 14 de sept. De 2007	425
CONCEPTO No. 1225 Corrección de declaraciones sugeridas	429
CONCEPTO No. 1226 Vinculación de deudores solidarios. Modificación Concepto 1192 del 2 de junio de 2009	437
CONCEPTO No. 1229 Termino para corregir las declaraciones disminuyendo el valor a pagar	441
CONCEPTO No. 1230	

No retroactividad y vigencia de la doctrina tributaria	446
CONCEPTO No. 1232 Prescripción acción de cobro cuando media una facilidad de pago incumplida	450
CONCEPTO No. 1234 Declaraciones presentadas por no obligados	458
CONCEPTO No. 1235 Revocatorias de oficio	460
CONCEPTO No. 1236 Tratamiento tributario de los bienes objeto de extinción de dominio	470
CONCEPTO No. 1237 Modificación avalúo catastral/suspensión términos para la firmeza de las declaraciones tributarias	486
CONCEPTO No. 1238 Actos administrativos en situaciones especiales	492
CONCEPTO No. 1240 Instructivo de vigencia, alcance, propósito y aplicación del Acuerdo Distrital 648 de 2016 "por el cual se simplifica el sistema tributario distrital y se dictan otras disposiciones".	507
CONCEPTO No. 1241 Instructivo de vigencia, alcance, propósito y aplicación de la reforma tributaria estructural a la luz del sistema tributario distrital	515
CONCEPTO No. 1242 Aplicabilidad de los principios de favorabilidad, gradualidad y proporcionalidad en el sistema sancionatorio y recaudatorio tributario distrital	546
CONCEPTO No. 1246 El concepto jurídico tributario desde la perspectiva de su naturaleza jurídica como producto del derecho fundamental de petición de consulta y de la función consultiva	553
CONCEPTO No. 1247 Alcance, propósito y aplicación de la reforma tributaria distrital adoptada por el Acuerdo No. 671 del 18 de mayo de 2017	561
CONCEPTO No. 1249 Cómputo del término para comparecer a notificación personal de providencias que decidan recursos y de la resolución contentiva del mandamiento de pago	583
CONCEPTO No. 1250 Registro de Información Tributaria	592
CONCEPTO No. 1251 El procedimiento de ajustes de valores absolutos expresados en moneda nacional en el Estatuto Tributario Distrital	594

CONCEPTO No. 010

FECHA: 29 de marzo de 1994

SUBTEMA: Condonación de impuestos y acuerdos de pago

CONSULTA:

Solicita concepto jurídico de esta jefatura sobre la petición formulada por el señor JOSÉ ROBERTO ECHEVERRY GARCÍA, en la cual pide la condonación del Impuesto Predial que adeuda desde la vigencia de 1986, por motivos económicos.

RESPUESTA:

De conformidad con el artículo 287 de la Constitución Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, lo cual implica capacidad para administrar los recursos y adoptar los tributos necesarios para el cumplimiento de su gestión.

Así mismo, el artículo 294 de la Carta, protegiendo tal autonomía municipal prohibió al legislador conceder exenciones o tratamientos preferenciales con respecto de los tributos de propiedad de las entidades territoriales, de donde se colige que una vez establecido un tributo de conformidad con los artículos 313 y 338 de la Constitución Política de Colombia, el municipio, en este caso Santafé de Bogotá D.C., adquiere el derecho de incorporarlo al presupuesto, recaudarlo y administrarlo como bien propio y por tanto tiene también la facultad de conceder exenciones o condonaciones en materia de impuestos.

Ahora bien, en el caso del Impuesto Predial Unificado, que es un gravamen de propiedad de los municipios, son estas entidades las que a través de sus acuerdos están facultadas para conceder condonaciones por impuestos causados a favor del municipio y a cargo de los sujetos pasivos que no han cancelado oportunamente su obligación tributaria. En razón de esa potestad tributaria, el municipio por política fiscal determina, también mediante acuerdo, liberar total o parcialmente al contribuyente de los valores adeudados, como una forma de extinción de las obligaciones tributarias; sin embargo, no sobra señalar que esas decisiones afectan el presupuesto municipal y los resultados del esfuerzo fiscal.

Lo anterior quiere decir que la Secretaría de Hacienda no está facultada para exonerar a los contribuyentes del pago del Impuesto Predial; por tanto, es competencia del Concejo Distrital otorgar o negar las condonaciones de las deudas, al tenor de lo estipulado en los artículos 577 y 578 del Acuerdo 6 de 1985.

Para darle viabilidad jurídica a la condonación, el interesado deberá elevar su solicitud ante el Secretario de Hacienda, acompañada de la Resolución, sentencia o documento en que consten los motivos en virtud de los cuales el peticionario es sujeto pasivo de la Administración Tributaria.

Si el dictamen del Secretario de Hacienda es favorable al peticionario, se someterá al concepto del Contralor, quien suspenderá provisionalmente el juicio ejecutivo y dará traslado del expediente al Concejo Municipal de Santafé de Bogotá.

Es menester hacer claridad que hasta la vigencia de 1993 el contribuyente podía solicitar al señor Tesorero Distrital el beneficio del pago a plazos de los impuestos atrasados, según lo dispuesto en la Resolución No. 034 de 1990, norma que ha quedado derogada.

Con ocasión del cambio de procedimientos adoptados por la Administración Tributaria Distrital, se expidió el Decreto 807 de 1993 norma que armoniza el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional que en su artículo 135 consagró facilidades para el pago de los impuestos atrasados, es decir, el jefe de la dependencia de cobranzas, podrá, mediante Resolución conceder facilidades para el pago al deudor, hasta por cinco (5) años, para el pago de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos, así como para la cancelación de intereses y demás sanciones a que haya lugar.

Para el efecto serán aplicables los artículos 814, 814-2 y 814-3 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la Administración Tributaria está facultada para celebrar acuerdos de pago, con el fin de facilitar a los contribuyentes el pago de los impuestos atrasados.

CONCEPTO No. 118

FECHA: 3 de agosto de 1994

SUBTEMA: Presentación de declaración. Deberes formales. Mandatarios y apoderados

CONSULTA:

Para la presentación de la declaración del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos de un establecimiento comercial que tiene varios propietarios, ¿quién debe firmar como tal, si quien venía haciéndolo es hoy el causante en un proceso de sucesión?

RESPUESTA:

Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la Ley o en reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, a falta de estos por el Administrador del respectivo patrimonio.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo II del Decreto 807 de 1993, en concordancia con el Estatuto Tributario Nacional en su artículo 572, las personas que pueden cumplir con los deberes formales de los contribuyentes son las siguientes:

- Los padres por sus hijos menores, en los casos en que el impuesto debe liquidarse directamente a los menores.
- Los tutores o curadores por los incapaces a quienes representan.
- Los gerentes, administradores y en general los representantes legales por las personas jurídicas y sociedades de hecho.
- 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.

- 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.
- Los donatarios o asignatarios por las respectivas donaciones o asignaciones modales.
- Los liquidadores por las sociedades en liquidación y los síndicos por las personas declaradas en quiebra o en concurso de acreedores.
- 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.

Para el caso de los apoderados, y específicamente con respecto de los apoderados generales, el artículo 572-1 del Estatuto Tributario Nacional exige que el poder deberá ser otorgado mediante escritura pública y no se requerirá que el apoderado sea abogado. Los apoderados especiales se constituirán mediante documento privado y se exigirá que éstos sean abogados titulados con tarjeta profesional.

Además, es de recalcar que los apoderados o representantes de los contribuyentes responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros.

Reforzando lo anterior, el artículo 4 del Decreto 807 de 1993 señala que para efectos de las actuaciones ante la Dirección Distrital de Impuestos, en relación con la capacidad y representación, se aplicará lo dispuesto por el Estatuto Tributario Nacional en sus artículos 555 a 559, en donde establece que los contribuyentes pueden actuar ante la Administración, personalmente o por medio de sus representantes o apoderados.

Si se trata de personas jurídicas, la representación legal será ejercida por el gerente, presidente o cualquiera de sus suplentes que tenga representación legal según los estatutos de acuerdo con lo establecido por el Código de Comercio. 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 No. 149

FECHA: 17 de agosto de 1994

SUBTEMA: Obligación de inscripción en el registro

CONSULTA:

¿Una asociación gremial sin ánimo de lucro está obligada a inscribirse en el registro?

RESPUESTA:

El Impuesto de Industria y Comercio, tal como lo establece la Ley 14 de 1983 en su artículo 32 y de conformidad con el Acuerdo Distrital 21 de 1983 artículo 1 consagra que el impuesto recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, en inmuebles determinados, con establecimiento de comercio o sin ellos.

El artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983 prohíbe gravar con el Impuesto de Industria y Comercio, las actividades como la educación pública, de beneficencia, las culturales, las desarrolladas por sindicatos, asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud.

Sin embargo, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, si las entidades que realizan las actividades mencionadas anteriormente ejercen actividades como la industrial o comercial estarán sujetas al Impuesto de Industria y Comercio en lo relativo a dichas actividades.

El Decreto 3070 de 1983, reglamentario de la Ley 14 del mismo año reguló lo concerniente a esta materia en el artículo 6, el cual establece: “para que las entidades sin ánimo de lucro previstas en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 pueden gozar de beneficio a que el mismo refiere, presentarán a las entidades locales la respectiva certificación con copia auténtica de sus estatutos”.

Con base en los planteamientos anteriores, podemos concluir que no siendo sujetos pasivos del impuesto analizado, como consecuencia lógica no estarían obligados a inscribirse en el registro de industria y comercio de la Dirección Distrital de Impuestos ni estarían obligados a presentar las declaraciones privadas de industria y comercio, salvo que, como se manifestó, desarrollen actividades industriales o comerciales, evento en el cual deben hacerlo dentro de los dos (2) meses siguientes al inicio de la actividad gravada.

CONCEPTO No. 224

FECHA: 25 de noviembre de 1994

SUBTEMA: Sanción de mora

CONSULTA:

¿Corresponde a la División de Liquidación o a la Oficina de Cobranzas de la Dirección Distrital de Impuestos liquidar los intereses por mora?

RESPUESTA:

Para entrar en materia se cita al tratadista Valencia Zea en su libro ‘De las obligaciones’, quien define así el concepto: “Mora (o demora) es el retardo en el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, o el retardo en recibirla, por parte del acreedor”.

Agrega: “En todos los contratos en que las partes estipulan el tiempo en que deben ejecutar sus obligaciones, se produce automáticamente la mora por el simple hecho de no ejecutarles dentro de ese término.

“La mora se relaciona siempre con el tiempo y con un hecho negativo: no cumplir en tiempo oportuno la obligación contraída”.

Estos conceptos generales se encuentran adoptados en las normas tributarias. En efecto, el artículo 634 del Estatuto Tributario Nacional, al cual remite el artículo 66 del Decreto Distrital 807 de 1993, preceptúa que cuando los contribuyentes o responsables no cancelen oportunamente (se subraya), los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago.

Así mismo lo reitera el artículo 134 del citado Decreto cuando dice: “El pago extemporáneo de los impuestos y retenciones, causa intereses moratorios”.

La mora es una situación que sólo se concreta al momento de realizarse el pago y es cuantificada por el contribuyente cuando cancela directamente la obligación o por el funcionario cuando la solución se obtiene forzosamente.

Si bien el literal a del artículo 44 del Decreto 838 de 1993 asigna a la División de Liquidación proferir las liquidaciones oficiales y demás actos de determinación de las obligaciones tributarias, así como la aplicación y liquidación de las sanciones, no le es dable liquidar intereses por mora, por la misma naturaleza de la sanción, ya que la cuantificación de la misma depende, como ya se estableció, del no cumplimiento oportuno de la obligación, de donde se colige que sólo el contribuyente en el momento del pago o el funcionario en el evento de cobro pueden determinar el monto exacto de la sanción.

Corroborando lo anterior, el inciso segundo del artículo 66 del Decreto 807 de 1993 ordena: “En todo caso, la totalidad de los intereses de mora se liquidará a la tasa vigente en el momento (se subraya) del respectivo pago”, y en concordancia con el artículo 140 *ibidem* y artículo 814 del CTN, en su inciso final consagran que para el cobro de los intereses moratorios bastará la liquidación de que de éstos haga el funcionario competente, que no es otro que el mismo que adelanta el cobro.

Pretender lo contrario, es decir que sea la División de Liquidación la que cuantifique los intereses de mora al momento de imponer la sanción conllevaría al absurdo de que éstos quedarían ‘congelados’ al momento en que se expidió el acto administrativo sin importar el momento en que efectivamente sea cancelada la obligación, circunstancia que es abiertamente contraria a la esencia misma de la sanción por mora como ya se expuso.

Sin embargo, a la División de Liquidación, de conformidad con el artículo 44 del Decreto 838 de 1993, le corresponde únicamente establecer si hay o no lugar al cobro de intereses de mora, observando en cuanto al Impuesto Predial, lo ordenado por el artículo 165 del Decreto 807 de 1993, que dice: “Las normas vigentes a la fecha de expedición de este Decreto relativas a la liquidación del Impuesto Predial Unificado, continuarán aplicándose para los períodos gravables anteriores a 1994”, es decir, en cuanto a si procede la sanción o la reducción de ella por demora de la Administración, en virtud de lo dispuesto por el artículo del Acuerdo 1 de 1981.

CONCEPTO No. 255

FECHA: 18 de enero de 1995

SUBTEMA: Medidas cautelares

CONSULTA:

¿Habiéndose perfeccionado el embargo de diferentes bienes, se pregunta si con el embargo de una determinada porción de bienes se garantiza el pago de la deuda, quedando la otra parte de los bienes sometidos a medida cautelar, y si es procedente levantar el embargo sobre la otra parte de los bienes aun cuando no se ha efectuado la aplicación del pago a la obligación?

RESPUESTA:

La jurisdicción coactiva es aquella atribución que reside en la Administración o en los funcionarios que representan ese poder para obtener y exigir en forma eficaz el cumplimiento y pago de las obligaciones tributarias respecto de los impuestos distritales.

“Tiene por objeto permitirle a una persona pública iniciar y adelantar por sí misma, sin necesidad de acudir como demandante ante los jueces ordinarios, un proceso compulsivo para hacer efectivo un crédito exigible a su favor y a cargo de un particular. Lo hace por medio de uno de sus funcionarios, facultados por la ley, como una excepción que tiene por objeto facilitar el cobro ejecutivo de las deudas fiscales. Se trata, por lo mismo, de un procedimiento instituido para hacer más expedito el cobro de algunos de los créditos de las personas públicas. Es una ventaja que la ley no reconoce, si podía reconocerla, a los particulares”. (Concejo de Estado. Sala de Consulta. Concepto de diciembre 19 de 1980. Ponente Dr. Humberto Mora Osejo. Radicación 1484).

La Jurisdicción Coactiva consiste en que funcionarios administrativos excepcionalmente, tienen la atribución legal de adelantar juicios ejecutivos para hacer créditos exigibles a cargo de particulares a favor de entidades públicas...

“Por consiguiente, en estos juicios ese funcionario obra como juez y parte, no obstante que, por regla general, la ley busca asegurar que aquel tenga, además de competencia objetiva, la necesaria independencia o capacidad subjetiva como garantía de imparcialidad. En estos juicios, por el contrario, el funcionario con jurisdicción coactiva simultáneamente representa al acreedor la correspondiente persona de Derecho Público y actúa como juez”. (Concejo de Estado. Sala de Consulta. Concepto diciembre 19 de 1980. Ponente Dr. Humberto Mora Osejo. Radicación 1484).

En el procedimiento administrativo de cobro, el contribuyente deberá cancelar además del monto de la obligación, los ajustes en que incurrió la Administración para hacer efectivo el crédito, así lo prevé el artículo 836-1 del Estatuto Tributario Nacional.

Referente a las medidas preventivas, este ordenamiento preceptúa 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; para este efecto, los funcionarios competentes podrán identificar los bienes del deudor por medio de informaciones suministradas por entidades públicas o privadas que

estarán obligadas en todos los casos a responder en forma rápida a la Administración, so pena de ser sancionado al tenor de lo dispuesto en el artículo 651, literal a).

Ahora bien, cuando se hubieran decretado medidas cautelares y el deudor demuestra que se ha admitido la 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 fallen excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, se presta garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado. (artículo 837 del Estatuto Tributario Nacional)

De otra parte, el artículo 838 del Estatuto Tributario Nacional en cuanto al límite de los embargos, preceptúa que el valor de los bienes embargados no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de bienes por la Administración atendiendo al valor comercial, estos excedieren la suma indicada, deberá reducirse el embargo si ello fuere posible, hasta dicho valor, oficiosamente o la solicitud del interesado.

En virtud del artículo 839-1 adicionado, Ley 6 de 1992, artículo 86 en relación con el trámite para algunos embargos se tiene:

Cuentas bancarias: “El embargo de saldos bancarios, depósitos de ahorro, títulos de contenido crediticio y 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 de 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 existencia de sumas de dinero depositadas en dicha entidad”.

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, conforme con el artículo 839-2 del Estatuto Tributario Nacional.

En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo, el deudor podrá celebrar los acuerdos 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 aquellos no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda, artículo 841 del Estatuto Tributario Nacional.

De conformidad con lo expuesto, el procedimiento administrativo de cobro de los tributos distritales tiene un procedimiento especial que se encuentra consagrado en el Decreto Distrital 807 artículos 140 al 143, ordenamiento legal que es concordante con el Estatuto Tributario Nacional en los artículos precitados.

Las normas del procedimiento administrativo coactivo regulan lo referente a las medidas cautelares estableciendo unas reglas especiales en consideración a los bienes objeto de ellas,

considerando para los dineros depositados en entidades financieras que la sola recepción del Decreto que ordena las medidas perfecciona la medida y habrá de consignarse los valores al día siguiente.

Cuando los valores retenidos y consignados superen el monto de la deuda y los intereses en los términos previstos por el artículo 838 del Estatuto Tributario Nacional, la medida podrá levantarse en relación con las sumas excedentes.

CONCEPTO No. 268

FECHA: 09 de febrero de 1995

SUBTEMA: Cese de actividades

CONSULTA:

¿Cuándo se considera que una empresa ha cesado sus actividades teniendo en cuenta las siguientes situaciones?:

1. Se cancela el Registro de la Cámara de Comercio.
2. Hay concurso de acreedores.
3. Entra en concordato.
4. Se declara en quiebra.
5. Se liquida de hecho la empresa.
6. La empresa no registra ingresos.
7. Se clausuran actividades.
8. Se registra en novedades de la Dirección de Impuestos.

RESPUESTA:

El cese de actividades de una empresa, persona natural o jurídica o sociedad de hecho es la situación de inactividad permanente y definitiva. Es esencialmente una situación de hecho que debe ser aprobada por el interesado cuando así lo requiera la Administración.

Sin embargo, la legislación contempla algunos eventos que permitan presumir el cese de actividades, presunción que es legal, es decir admite prueba en contrario.

Tratándose de quienes ostentan la calidad de comerciantes, el Código de Comercio en su artículo 19 prescribe la obligación de registrarse en el Registro Mercantil, así como también la renovación de la matrícula y el deber de informar sobre la pérdida de su calidad de comerciante (artículo 33) y sanciona el ejercicio profesional del comercio por quien no se encuentre inscrito (artículo 37). Las normas citadas en su conjunto permiten afirmar en cuanto a la existencia de una presunción legal del ejercicio de actividad, cuando existe inscripción en el registro mercantil, sin que tal circunstancia sea la única prueba de ello, al sancionar pecuniariamente el ejercicio sin inscripción.

Por otra parte, el mismo estatuto y sus normas reglamentarias contemplan las figuras del concordato preventivo y la quiebra. El primero de ellos persigue esencialmente “la conservación y recuperación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo, cuando ello fuere posible, así como también la protección

adecuada del crédito”, finalidad que pone de manifiesto que quien se encuentre en tal circunstancia no cesa actividades sino por el contrario realiza un esfuerzo, con la participación e intervención del Estado, de continuar con ellas. Por lo tanto, mal podría decirse que cuando una empresa se encuentre en concordato incurre en cese de actividades.

A su vez, la quiebra es el estado en que incurre el comerciante por cesar el pago de dos o más obligaciones y persigue la cancelación de todas las deudas mediante la administración y liquidación de la masa de bienes del comerciante previa presentación, reconocimiento y graduación de los créditos, y conlleva inhabilidad en el ejercicio del comercio por parte del comerciante, que tratándose de persona jurídica conlleva a una disolución.

Sin embargo, dentro del proceso es posible la celebración del concordato. En consecuencia, tampoco puede afirmarse que la declaratoria de quiebra equivale a cese de actividades.

Todo lo anterior encuentra respaldo legal en los artículos 600 y 395 del Estatuto Tributario Nacional, aplicables dentro del procedimiento tributario distrital por disposición del artículo del 807 de 1993, que contemplan que en caso de liquidación de personas jurídicas sometidas a la vigilancia estatal el ejercicio llega hasta la aprobación de la respectiva acta de liquidación, o tratándose de personas jurídicas no sometidas a la vigilancia estatal, hasta la fecha del último asiento de cierre contable o la terminación de actividades según documento de fecha cierta.

La cancelación del Registro de la Cámara de Comercio como ya se anotó, en principio obedece a la pérdida de la calidad de comerciante, pero no necesariamente; tanto así que la misma ley prevé el ejercicio del comercio sin inscripción para imponer una sanción.

Con relación a los no comerciantes contra los que procede el concurso de acreedores es aplicable lo ya expresado sobre el concordato preventivo.

La clausura de actividades y el registro de la novedad ante la Dirección Distrital de Impuestos es solo un trámite procedimental previsto como consecuencia del cese de actividades por parte del contribuyente.

La no obtención de ingreso tampoco puede ser considerada como cesación de actividades en forma definitiva, porque tal situación puede ser reflejo de mal momento para el negocio o en aquellas actividades cíclicas, un período de poco rendimiento.

Concluyendo, el cese de actividades es esencialmente una situación de hecho que se traduce en el no ejercicio en forma definitiva y permanente de la actividad, podría decirse un estado de pasividad, que puede predicarse en ciertas circunstancias o figuras jurídicas pero que igualmente admiten prueba en contrario, correspondiéndole al contribuyente demostrarla cuando quiera oponerla a la Administración, o a ésta, desvirtuarla cuando se haya configurado alguna de las presunciones comentadas.

Así mismo, el cese de actividades origina que sea reportado tal hecho a la Administración con el fin de no verse obligado con el cumplimiento de ciertos deberes formales, entre ellos el de presentar declaración.

CONCEPTO No. 363

FECHA: 07 de julio de 1995

SUBTEMA: Prescripción

CONSULTA:

1. ¿Cuál es el momento en que nace la obligación tributaria para efectos de la prescripción de la acción de cobro?
2. Quién tiene la competencia y cuál es el trámite para reconocer o decretar la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias distritales?
3. ¿Teniendo en cuenta que la prescripción de la acción es de cobro, es de carácter extintivo, el prescribiendo sería el particular?

RESPUESTA:

1. Con relación al nacimiento de la obligación tributaria deben distinguirse dos situaciones:

- El momento de la causación del impuesto, que es aquel en el cual se concreta o realiza el hecho generador previsto en la ley y que da origen a las obligaciones formales y sustanciales del impuesto.
- El momento de exigibilidad de la obligación que corresponde a la fecha establecida en las normas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y generalmente es posterior al de la causación del impuesto.

Con el régimen procedimental introducido por el decreto 807 de 1993, el cumplimiento de las obligaciones formales y sustancial se encuentra definido en forma expresa e independiente para cada uno de los impuestos distritales en la resolución expedida por el Secretario de Hacienda para cada año, y será cada una de esas fechas las que se tomen como referencia para contar el término de prescripción en forma independiente para cada obligación, es decir, que para las obligaciones formales (declarar y liquidar el impuesto) el término corre en forma independiente de la obligación sustancial (pagar) y con relación al cumplimiento de las primeras es más técnico hablar de las facultades de determinación de la Administración y restringir la acción de cobro a la última.

Lo anterior con el fin de precisar que para exigir el pago de una obligación se requiere que ésta se encuentre debidamente cuantificada y determinada, y una vez reúna tales calidades empezará a correr el término de prescripción, pues mal podría correr ésta cuando el contribuyente aún no ha cumplido su deber de determinar la obligación. Por otra parte, en cuanto a los intereses de mora estos se causarán desde el momento en que debió ser cancelada la obligación por parte del contribuyente sin que pueda alegar lo contrario pues no podría beneficiarse de su propia culpa como sería el incumplimiento de su deber de determinar la obligación tributaria.

En cuanto a las obligaciones surgidas con anterioridad a la vigencia del Decreto 807 de 1993 deben consultarse las normas que establecían deberes relativos a los mismos para

identificar la fecha en que empezaría a contarse el tiempo de prescripción de la acción de cobro.

Tratándose del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos regía el sistema de autoliquidación del impuesto para lo cual la Secretaría de Hacienda fijaba en su oportunidad las fechas para la presentación de la declaración y para el pago.

Para los impuestos sobre los espectáculos públicos, rifas, sorteos, juegos, consumo de cigarrillos y cervezas, las normas contemplaban la obligación de que el responsable o contribuyente presentara a la Administración tributaria una liquidación privada del impuesto y el pago de la misma en una oportunidad precisa a partir de la cual la Administración podía entrar a exigir la cancelación de la misma.

Con relación al Impuesto Predial, por tener esencialmente la característica de liquidación oficiosa por parte de la Administración, con base en los registros catastrales, merece un estudio más detallado.

Si bien es cierto que la liquidación dependía directamente de la Administración no es menos cierto que el particular igualmente tenía deberes que cumplir tales como informar a la administración la existencia de su predio para la respectiva incorporación y averiguar por su estado de cuenta (acuerdo 1 de 1981 artículo 74).

En los casos en que existiendo el inmueble jurídicamente pero que no se encontraba en los registros del Departamento Administrativo de Catastro Distrital, la obligación fiscal sólo era conocida por la Administración y, por lo tanto, podía proceder al cobro del impuesto, una vez el inmueble era incorporado con los respectivos datos que permitían la liquidación del impuesto y desde ese momento empezaría a contar el término de prescripción de la acción de cobro.

Ahora bien, cuando el contribuyente había cumplido su obligación formal oportunamente cual era elevar la solicitud de registro o inscripción del inmueble al Departamento Administrativo de Catastro Distrital el tiempo de retardo de la Administración no le es recargable al particular en el sentido de no causar intereses de mora sobre la deuda por ese lapso, por el contrario, si el contribuyente no informaba a tiempo se generarían intereses de mora.

Concluyendo, la prescripción de la acción de cobro de las deudas fiscales corre a partir del momento de su exigibilidad teniendo como elementos de la misma el conocimiento cierto de la deuda y su cuantificación, sin perjuicio de que los intereses de mora se causen desde la fecha prevista para su satisfacción salvo aquellos casos reconocidos en forma expresa por la ley en que la demora deviene por el retardo de la Administración.

2. En cuanto a la competencia, ésta radica en el Jefe de Cobranzas quien tiene asignada la competencia funcional del cobro de las deudas fiscales y los funcionarios de dicha dependencia a los que se les delegue, y podrán hacerlo de oficio o a solicitud de parte, siguiendo las políticas adoptadas en tal sentido por la Dirección Distrital de Impuestos y desarrolladas en el manual de funciones de dicha dependencia.

Si la prescripción es solicitada por el contribuyente el funcionario competente debe estudiar en forma particular cada obligación y verificar el momento en el cual se hizo exigible la obligación según lo expuesto anteriormente, que no se halla configurado alguna de las

situaciones que tiene la característica de interrumpir el término de prescripción o que habiéndose interrumpido haya transcurrido el tiempo estipulado en la ley para la operancia de la prescripción. Verificado el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos mencionados, deberá reconocerla o decretarla mediante resolución; si por el contrario no se encuentran cumplidos negará la solicitud mediante auto de trámite.

Contra dicho acto no procede recurso por cuanto el contribuyente podrá proponer la prescripción como excepción al mandamiento de pago dentro de la etapa coactiva del proceso de cobro y contra el acto que decida la excepción procede el recurso de reposición y la resolución que falle la reposición tiene acción ante la jurisdicción contencioso administrativa, en virtud de lo dispuesto por los artículos 833-1, 834 y 835 del Estatuto Tributario Nacional.

Si la prescripción se propone como excepción al mandamiento de pago, el funcionario ejecutor igualmente verificará el cumplimiento de los requisitos y procederá de conformidad aplicando los artículos mencionados.

3. Para resolver el primer interrogante es conveniente consultar el texto literal de la norma que contempla la figura:

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 ejecutoria”

Del texto de la norma se infiere que la misma hace referencia a la acción que tiene la Administración para obtener la satisfacción de la obligación y que de no ejercerla perderá la facultad de hacerlo, sin perjuicio de que el pago que realice el contribuyente sea válido y no pueda pretender posteriormente la devolución en virtud de lo dispuesto por el artículo 819 del Estatuto Tributario Nacional.

Se trata indudablemente de una prescripción extintiva, tanto de la acción de cobro cuyo titular es la Administración, y al mismo tiempo de la obligación al cargo del particular.

En cuanto al prescribiente, este Despacho en concepto No.004 de marzo 21 de 1994 afirmó que era la Administración, por ser el titular de la facultad objeto de la prescripción; sin embargo, el Consejo de Estado considera que el prescribiente no puede ser otro que el sujeto beneficiado con la prescripción más aún cuando ella consiste en un modo de extinguir las obligaciones y está llamada a enervar la pretensión del acreedor como medio de defensa a través de la figura de la excepción, razones por las cuales el concepto No.004 es reconsiderado y modificado en lo relativo al tema.

En los anteriores términos doy por absueltos los cuestionamientos materia de su consulta y se modifica el concepto No.004 de marzo 21 de 1994 en cuanto a lo expuesto sobre el prescribiente en la parte final de este concepto.

CONCEPTO No. 364

FECHA: 07 de julio de 1995

SUBTEMA: Devoluciones, compensaciones e intereses

CONSULTA: En los procedimientos de devolución y compensación:

1. ¿En qué casos y desde cuando se causan intereses a favor del contribuyente?
2. ¿Cómo se reconocen y liquidan los intereses causados a favor del contribuyente?

RESPUESTA:

1. En relación con los intereses a favor del contribuyente deben distinguirse dos situaciones determinadas por el régimen legal aplicable:

- Con anterioridad a la expedición del decreto 807 de 1993, las normas solo reconocían intereses a favor del contribuyente por los saldos a favor originados por pagos del Impuesto de Industria y Comercio, establecido por el Acuerdo 21 de 1983 artículo 90 literal b y los cuales se generaron solo hasta la vigencia del Decreto 807 de 1993.

Para los demás impuestos distritales no se generaban intereses a favor del contribuyente.

- El decreto 807 de 1993 en el artículo 154 establece la causación de intereses a favor de los contribuyentes en los casos previstos por los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional y sólo respecto de las solicitudes de devolución presentadas con posterioridad a la entrada en vigencia del decreto 807.

Los intereses corrientes se causan cuando existe discusión sobre el saldo a favor sobre el cual se ha solicitado devolución configurada en la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, y se causarán desde la fecha de notificación del respectivo acto y hasta la del acto que confirme, en forma total o parcial, el saldo a favor. Es claro que los intereses se causarán sobre los valores confirmados.

Los intereses moratorios a favor del contribuyente se causarán sólo cuando ha vencido el término para devolver, teniendo en cuenta los eventos de suspensión del mismo previstos en la ley, y la Administración aún no ha efectuado la devolución siendo ésta procedente.

Lo anterior es aplicable a los saldos a favor que se originen por cualquier concepto por cuanto la norma no hace distinción alguna. Sin embargo, en relación con el Impuesto Predial Unificado por vigencias anteriores a 1994 no se causarán intereses de mora en virtud de lo dispuesto por el artículo 165 del Decreto 807 que mantiene las normas vigentes a la fecha de expedición del citado decreto en lo relativo al Impuesto Predial por esas vigencias.

En conclusión, sólo se causarán intereses en favor de los contribuyentes por saldos a favor de los impuestos distritales, cuando:

- La solicitud de devolución se haya presentado después de la vigencia del Decreto 807 de 1993, salvo que el saldo a favor se haya originado por pago del Impuesto Predial Unificado

correspondiente a año gravable anterior a 1994 en cuyo caso no se generará interés a favor del contribuyente.

- El saldo a favor sea controvertido en virtud de un requerimiento especial o del rechazo de la solicitud, lo que dará lugar a intereses corrientes.

- No se ha efectuado la devolución dentro del término previsto en la ley para hacerla, lo que genera intereses moratorios.

- Los intereses corrientes se causan entre la fecha de notificación del acto administrativo en virtud del cual el saldo a favor entra a discusión (requerimiento especial o rechazo de la devolución) hasta la fecha de notificación del acto definitivo que confirma el saldo a favor.

- Los intereses de mora se causan entre la fecha del vencimiento para devolver y la fecha del giro, emisión del título o consignación del valor a devolver.

2. El reconocimiento de los intereses a favor del contribuyente dependerá de la circunstancia que los generen. Si se trata de intereses corrientes, el reconocimiento y liquidación de los mismos se hará en el acto que ordene la devolución del saldo a favor.

En cuanto a los intereses de mora, por depender éstos del momento en que se haga el giro, emisión del título o consignación no pueden ser previstos por la resolución que ordena la devolución toda vez que la mora se concreta por un acto posterior a la misma.

CONCEPTO No. 434

FECHA: 15 de febrero de 1996

SUBTEMA: Copias de documentos

CONSULTA:

¿Se debe aplicar el Decreto 2150 de 1995 en el procedimiento tributario a pesar de lo dispuesto en el artículo 13 del Estatuto Tributario Nacional, en relación con la posibilidad de solicitar copias o fotocopias?

RESPUESTA:

En el Decreto Ley 2150 de 1995 por el cual se suprimen y reforman procedimientos, trámites y regulaciones innecesarias existentes en la Administración Pública, se observa entre sus objetivos la agilidad, la eficacia, la celeridad del procedimiento que le corresponde a la Administración para garantizar los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución Política, reduciendo o eliminando los trámites innecesarios para los ciudadanos.

La aplicabilidad del Decreto Ley 2150 de 1995 está sujeta al hecho de no poder afectar las disposiciones contenidas o reguladas por los códigos, leyes orgánicas o estatutarias (artículo 150). En ese orden de ideas, corresponde a cada una de las áreas de la Dirección Distrital de Impuestos entrar a analizar las disposiciones contenidas en el mencionado decreto, y que en alguna medida podrían afectar los trámites y procedimientos a su cargo.

En relación con las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario Nacional este Despacho considera que el Decreto Ley 2150 de 1995 no produce modificación alguna; las razones están fundamentadas en el hecho de que el Estatuto Tributario Nacional fue expedido mediante el Decreto Ley 624 de marzo 30 de 1989 en uso de facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso al Gobierno Nacional mediante el numeral 5 artículo 90 de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987. El primer precepto citado en su tenor literal expresa que: "... sin perjuicio de las facultades conferidas en los numerales anteriores, expedir un Estatuto Tributario de numeración continua de tal forma que se armonicen en un solo cuerpo jurídico las diferentes normas que regulan los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales. Para tal efecto, se podrá reordenar la numeración de las diferentes disposiciones tributarias, modificar su texto y eliminar aquellas que se encuentren repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido...".

Si bien es cierto la Constitución Política de Colombia de 1991 consagra la prohibición de delegar al Gobierno Nacional la facultad de expedir códigos, el otorgamiento de las facultades extraordinarias para la expedición del Estatuto Tributario Nacional se efectuó con anterioridad a la entrada en vigencia de la actual carta política, y en ese orden de ideas en esa época la delegación de funciones para legislar no estaba sometida a la prohibición constitucional antes señalada. Así la expedición del Estatuto Tributario Nacional fue en su momento constitucional.

Conforme las facultades otorgadas en la Ley 75 de 1986 para organizar en un solo cuerpo normativo las diferentes disposiciones que regulan los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, se puede decir, que esta Ley en últimas, entraña la autorización para la expedición de un código, concepto que de acuerdo a la Corte Constitucional en sentencia número C-252 de 1994 se define como: "...Un conjunto de normas que regule de manera completa, sistemática y coordinada las instituciones constitutivas de una rama del derecho...". Al tener carácter de código, el Estatuto Tributario Nacional está fuera del alcance de las disposiciones contenidas en el Decreto ley 2150 de 1995.

Por otra parte, radica en el Congreso Nacional la competencia exclusiva e indelegable para expedir normas de carácter tributario; por lo tanto, las modificaciones que se pretenden realizar deberán provenir de las Leyes que sobre la materia esa Corporación expida.

En relación con el Decreto 807 de 1993, sostenemos que en la medida que éste, en sus artículos 3 y 163 nos remite al Estatuto Tributario Nacional para darle aplicación en cuanto a la regulación de los procedimientos o trámites a cargo de la Dirección Distrital de Impuestos, no procede el cumplimiento de lo preceptuado en el Decreto Ley 2150 de 1995, en lo que a estos aspectos se refiere, teniendo en cuenta lo dispuesto en su artículo 150.

El artículo 52 del decreto 807 de 1993 remite al artículo 632 del Estatuto Tributario Nacional para efectos de la aplicabilidad de lo allí dispuesto en relación con la obligación de conservar informaciones y pruebas; es así como el artículo 632 del Estatuto Tributario Nacional sobre este tema dispone: "...DEBER DE CONSERVAR INFORMACIONES Y PRUEBAS. Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección 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 1 de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los documentos,

informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos, cuando esta así lo requiera: ...4. Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como de los recibos de pago correspondientes...". El Decreto 807 de 1993 señala que, en la remisión a las normas del Estatuto Tributario Nacional, se deberá entender Dirección Distrital de Impuestos, donde se utilicen las expresiones: Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración Tributaria, etc.

La disposición anteriormente transcrita no está afectada por lo dispuesto en el Decreto Ley 2150 de 1995 y por lo tanto su aplicabilidad es jurídicamente viable por la Administración Tributaria Distrital; lo anterior permite que en los casos en que se requiera solicitar un documento, de los específicamente enumerados, a cualquiera de las personas señaladas en el artículo 632 del Estatuto Tributario Nacional, es perfectamente posible efectuarlo ya que está permitido legalmente de acuerdo con la remisión que a la misma norma se hace en el Decreto 807 de 1993.

Sin embargo, esto no quiere decir que bajo el amparo del artículo 632 del Estatuto Tributario Nacional se pueda requerir de manera indiscriminada y sin fundamento documentos para efectos tributarios y de esta forma evitar cumplir lo dispuesto en el Decreto Ley 2150 de 1995; sino que por el contrario la utilización de las facultades otorgadas en el artículo 632 deben ser ejercidas acatando a los principios generales y fundamentos del Decreto de supresión de trámites.

En consecuencia, si la Administración tiene la posibilidad de acceder a dichos documentos que servirán de prueba en materia tributaria, no tendría sentido que se solicitara a la persona un documento, que ésta puede conocer en forma directa a través de la dependencia de la Dirección Distrital de Impuestos que tiene a su cargo la custodia y conservación de los originales del documento. Reitero que en los casos en los cuales la Dirección Distrital de Impuestos no tenga la posibilidad de acceder a los documentos que requieran en el correspondiente trámite se podrá hacer uso de las facultades otorgadas en el Estatuto Tributario Nacional.

CONCEPTO No. 441

FECHA: 29 de febrero de 1996

SUBTEMA: Obligación de conservar los soportes

CONSULTA:

¿Una sociedad comercial obligada a llevar libros de contabilidad, durante cuánto tiempo está obligada a conservar las facturas, recibos, contratos y demás documentos, soportes contables y declaraciones de impuestos?

RESPUESTA:

Dentro del Capítulo III OTROS DEBERES FORMALES, el artículo 52 del Decreto 807 de 1993 Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá D.C., estableció la obligación de conservar informaciones y pruebas en los mismos términos exigidos por el artículo 632 del Estatuto Tributario Nacional así:

Artículo 632. Deber de conservar informaciones y pruebas. Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección 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 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.

Conforme lo ordenado por el artículo 3 del Decreto 807 de 1993, cuando en su texto se remita a normas del Estatuto Tributario Nacional, como para este caso con la remisión al artículo 632 del Estatuto Tributario Nacional, en el cual se utiliza la expresión Dirección de Impuestos Nacionales, se debe entender Dirección Distrital de Impuestos.

Con la aclaración de que en el cumplimiento de las exigencias señaladas en el numeral segundo del artículo antes citado, se deben entender referidas a los factores necesarios para determinar hechos generadores, bases gravables, impuestos, anticipos, retenciones, sanciones, y valores a pagar, por los tributos que administra la Dirección Distrital de Impuestos.

En conclusión, la Dirección Distrital de Impuestos como entidad encargada de la administración de los tributos del Distrito Capital, puede exigir a los contribuyentes y no contribuyentes de los impuestos distritales mediante requerimientos de información, los documentos, informaciones y pruebas que deban conservar por un período mínimo de cinco años contados a partir del 1o. de enero del año siguiente al de su elaboración, relacionados con las investigaciones o procesos de determinación que realice la entidad.

CONCEPTO No. 455

FECHA: 28 de marzo de 1996

SUBTEMA: Cese de actividades

CONSULTA:

¿Se debe seguir presentando declaración de Industria, Comercio y Avisos cuando el establecimiento se encuentra cerrado y ya no presta servicio al público?

RESPUESTA:

El cese de actividades de una empresa, persona natural o jurídica o sociedad de hecho es la situación de inactividad permanente y definitiva. Es esencialmente una situación de hecho que debe ser probada por el interesado cuando así lo requiera la Administración.

Sin embargo, la legislación contempla algunos eventos que permiten presumir el cese de actividades, presunción que es legal, es decir admite prueba en contrario. Para quienes ostentan la calidad de comerciante, el Código de Comercio en su artículo 19º establece la obligación de matricularse en el registro mercantil, así como también la renovación anual de la matrícula y el deber de informar sobre la pérdida de su calidad de comerciante, artículo 33o del texto legal citado.

Así mismo, sanciona el ejercicio profesional del comercio por quien no se encuentre inscrito en el registro mercantil, artículo 37o. Del análisis de las normas mencionadas se puede afirmar la existencia de una presunción legal del ejercicio de actividad, cuando existe inscripción en el registro mercantil, sin que ésta sea la única prueba de ello, al sancionar pecuniariamente el ejercicio de actividad sin la correspondiente inscripción.

De conformidad con los artículos 595 y 600 del Estatuto Tributario Nacional, en el caso de liquidación de personas jurídicas sometidas a la vigilancia estatal, el ejercicio de la actividad llega hasta la aprobación de la respectiva acta de liquidación, o tratándose de personas jurídicas no sometidas a la vigilancia estatal hasta la fecha del último asiento del cierre de la contabilidad o aquella en que termina las operaciones según documento de fecha cierta.

El párrafo del artículo 28o. del Decreto Distrital 807 de 1993, señala que cuando la iniciación o el cese definitivo de la actividad se presente en el transcurso de un período declarado, la declaración de Industria, Comercio y Avisos deberá presentarse por el período comprendido entre la fecha de iniciación de la actividad y la fecha de determinación del respectivo período, o entre la fecha de iniciación del período y la fecha del cese definitivo de la actividad, respectivamente. En este último caso la declaración deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha de haber cesado definitivamente las actividades sometidas al impuesto.

En este orden de ideas, el cese de actividades es esencialmente una situación de hecho que se traduce en el no ejercicio en forma definitiva y permanente de la actividad, puede decirse un estado de pasividad, que puede predicarse de ciertas circunstancias o figuras jurídicas pero que igualmente admiten prueba en contrario, correspondiéndole al contribuyente demostrarla cuando quiera oponerse a la Administración, o a ésta

desvirtuarla cuando se haya configurado algunas de las presunciones que contempla la ley.

En conclusión, el cese de actividades genera que tal hecho sea reportado a la Administración con el fin de no verse obligado, con el cumplimiento de ciertos deberes formales, entre ellos la de presentar declaración. De lo contrario está obligado a presentar la correspondiente declaración tributaria.

Igualmente estarán obligados a informar a la Dirección Distrital de Impuestos, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de su ocurrencia cualquier otra novedad que pueda afectar los registros de dicha dependencia, atendiendo las instrucciones impartidas y los formatos diseñados para tal fin. (Artículo 36 del Decreto 807 de 1993).

CONCEPTO No. 469

FECHA: 7 de mayo de 1996

SUBTEMA: Deberes formales

CONSULTA:

1. ¿En el caso del Instituto Nacional de Vías, ¿quién debe firmar la declaración de la sobretasa?
2. ¿Debe firmarla también un revisor fiscal o contador público, teniendo en cuenta que el Instituto no tiene revisor fiscal ni contador, sólo cuenta con un jefe de la División de Contabilidad?
3. ¿Las declaraciones de los meses de enero y febrero de 1996 se presentaron con la firma de la Subdirectora Administrativa del Instituto y sin firma del contador, es correcto este procedimiento?
4. ¿La declaración de Retención de Industria y Comercio se presentó oportunamente, pero sin la firma del contador, es necesario ésta?

RESPUESTA:

Dentro de las obligaciones formales que deben cumplir los contribuyentes de los tributos distritales, existe la de presentar las declaraciones, las cuales deberán responder a un período gravable y se presentan en los formularios que para el efecto determine la Dirección Distrital de Impuestos.

El artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993 señala los requisitos específicos para el cumplimiento de dicha obligación, a saber:

1. Nombre e identificación del declarante.
2. Dirección del contribuyente. Adicionalmente, en la declaración del Impuesto Predial Unificado deberá incluirse la dirección del predio, salvo cuando se trate de los predios urbanizados no urbanizables y de los predios rurales.

3. Discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables.
4. Discriminación de los valores que debieron retenerse, en el caso de la declaración de retenciones de impuestos distritales.
5. Liquidación privada del impuesto, del anticipo cuando sea del caso, del total de las retenciones, y de las sanciones a que hubiere lugar.
6. La firma del obligado a cumplir el deber formal de declarar.
7. Para el caso de las declaraciones de Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros, y en las declaraciones relativas a los impuestos al consumo y de retención en la fuente de impuestos distritales, la firma del revisor fiscal, cuando se trate de 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.

En el caso de los no obligados a tener revisor fiscal, se exige firma de contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, si se trata de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, cuando el monto de sus ingresos brutos del año inmediatamente anterior, o el patrimonio bruto en el último día de dicho año, sean superiores a la suma de setecientos setenta millones de pesos (\$770.000.000 - Valor año base 1996).

La exigencia señalada en este numeral no se requiere cuando el declarante sea una entidad pública diferente a las sociedades de economía mixta.

8. La constancia de pago de los tributos, derechos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, para el caso de las declaraciones señaladas en los numerales 3, 5, 6, 7, 8, 9 y 10 del artículo anterior.

El artículo 11 *ibídem*, establece que, para efectos de los deberes formales relativos a los tributos distritales, será aplicable, entre otros, el artículo 572 del Estatuto Tributario Nacional, el cual señala que los representantes deben cumplir deberes de sus representados, que entre otros están:

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 correspondientes". (Se subraya) (Adicionado art.172 Ley 223/95). El artículo 3 del Decreto Distrital 807 de 1993 al hacer remisión al Estatuto Tributario Nacional, consagra que se debe leer Dirección Distrital de Impuestos donde se utilicen, entre otras la expresión "Administración".

Ahora bien, existen eventos expresamente señalados en las normas distritales en los cuales, con la omisión de algunos de ellos, las declaraciones se tendrán como no presentadas (Art. 17 Decreto Distrital 807 de 1993 en concordancia con los Arts. 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional), los cuales son:

- 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 se contengan los factores necesarios para identificar las bases gravables.
- d) Cuando no se presente firmada por quien debe cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma de contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.

Cuando se tiene por no presentada la declaración tributaria, el contribuyente deberá presentarla nuevamente cumpliendo con todos los requisitos formales exigidos por la norma, liquidando y pagando la correspondiente sanción de extemporaneidad, antes de que la Dirección Distrital de Impuestos proceda dentro de un proceso de fiscalización a proferir sanción por no declarar y liquidación oficial de aforo.

CONCEPTO No. 497

FECHA: 7 de mayo de 1996

SUBTEMA: Sanciones disciplinarias

CONSULTA:

¿La remisión que hace el Decreto 807 a las normas del Estatuto Tributario Nacional es en sentido general? ¿Son aplicables las sanciones disciplinarias de los artículos 681 y 682 del Estatuto Tributario?

RESPUESTA:

Para dar respuesta a su consulta analizaremos como primera medida algunas normas de carácter general sobre la interpretación de normas contempladas en el Código Civil:

Artículo 30. “El contexto de la Ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”.

Es decir que las leyes en su contexto dan parámetros que el intérprete de las normas ha de tener en cuenta respecto a la aplicación de las mismas.

En cuanto a la aplicación de las normas del Estatuto Tributario en el Distrito Capital su fuente la encontramos en el artículo 162 del decreto Ley 1421 de 1993 en cuanto a la remisión que se hace en forma general a las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre: procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos. Conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos distritales.

Fue así como en virtud del ya citado artículo 162 y del artículo 176 que estableció en el numeral 2, incisos 2 y 3:

“El gobierno distrital... expedirá las normas estrictamente necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos de este estatuto sobre las siguientes materias: carrera administrativa, régimen presupuestal y fiscal, y trámite de los asuntos que en virtud de este decreto deban ser decididos por autoridades distintas de las que venían conociendo o respecto de los cuales hayan cambiado su procedimiento, recurso e instancias.

Los decretos que para cada caso dicte el gobierno distrital serán presentados como proyecto de acuerdo al Concejo dentro de los tres (3) días siguientes a su promulgación. El Concejo podrá modificarlos con sujeción a las disposiciones de este Decreto.”

Dentro de este plazo, el gobierno distrital presentó al Concejo de Santa Fe de Bogotá D.C. el proyecto de acuerdo No.185 de 1993, que contenía el Decreto Distrital 807 del 17 de diciembre de 1993, “por el cual se armoniza el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y se dictan otras disposiciones”, planteando dentro de la exposición de motivos, el ánimo de aplicar en el distrito Capital de manera general las normas del Estatuto Tributario Nacional que regulen la administración de los tributos, cuando se expresa:

“...Las normas del Estatuto Tributario Nacional que regulan los diferentes puntos mencionados en el párrafo anterior configuran un conjunto de disposiciones que a más de simplificar los procedimientos y trámites tanto para los contribuyentes como para la administración de impuestos dota a esta última de instrumentos y facultades que optimarán el ejercicio de sus funciones de control y cobro, de tal forma que se generará significativos niveles de eficiencia y eficacia de los resultados de su gestión...”.

Por consiguiente, la aplicación en el Distrito Capital de las normas del Estatuto Tributario, solamente se hará respecto a asuntos relacionados con la administración de los tributos y, siempre y cuando no se contraríen el espíritu de las normas de carácter especial en el Distrito.

Respecto a las disposiciones de índole disciplinario que contenga el Estatuto Tributario Nacional, dada la especificidad normativa del tema y la regulación que en materia disciplinaria consagró el mismo Decreto 1421 de 1993, en el Capítulo III, Título VII, artículos 130 y 131, cuando contempló las reglas aplicables en los procesos disciplinarios, adelantados a los servidores públicos del Distrito y sus entidades descentralizadas.

Así como la posterior regulación que hizo el Código Disciplinario Único, Ley 200 del 28 de julio de 1995, mediante la cual se determina la titularidad de la potestad disciplinaria del Estado y se establecen los principios que regirán los procesos disciplinarios, aplicable a todos los servidores públicos sin excepción alguna, derogando las disposiciones generales o especiales que regulen materias disciplinarias a nivel nacional, departamental, distrital o municipal; es claro entonces, que por la naturaleza misma de la remisión de normas ordenada en el Decreto 1421 de 1993, la cual es única y exclusivamente respecto a normas relacionadas con la administración de los tributos, que regulen el procedimiento, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión y cobro de los impuestos, además la ya mencionada regulación específica en materia disciplinaria, no se pueden aplicar en el Distrito las normas que contenga el Estatuto Tributario respecto de los asuntos disciplinarios.

CONCEPTO No. 539

FECHA: 10 de febrero de 1997

SUBTEMA: Sanciones, aplicación en el tiempo

CONSULTA:

1) ¿El régimen sancionatorio establecido en el Decreto Distrital 807 de 1.993, es retroactivo para las declaraciones tributarias de vigencias anteriores a 1.992 inclusive, presentadas después de su expedición?

2) ¿La liquidación automática hecha por el sistema requiere de acto administrativo por parte de la jefatura competente o se entiende surtido directamente?

RESPUESTA:

Para dar respuesta a la primera inquietud es necesario estudiar el tema de la vigencia de las normas tributarias. Al respecto, el artículo 338 de la Constitución Política expresa:

"Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo".

Señala igualmente la Constitución:

Artículo 363. "El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad".

De las normas constitucionales tenemos que en materia tributaria las leyes que le gobiernan tienen vigencia en los períodos siguientes a aquel en el que se expiden y no pueden ser desde ningún punto de vista retroactivas o con aplicación hacia el pasado.

En materia de impuestos distritales, el Decreto 807 de 1.993 por el cual se armoniza el procedimiento y la administración de sus tributos, entró a regir a partir de la vigencia fiscal de 1.994 y su campo de aplicación cubre a los impuestos declarados y actuaciones administrativas iniciados sobre los impuestos distritales dentro de su vigencia.

Respecto al tema sancionatorio, es procedente traer a colación una de las reiteradas jurisprudencias del H. Consejo de Estado sobre su aplicación en el tiempo:

"Precisado lo anterior, observa la Sala que teniendo en cuenta el carácter de 'ley sustantiva' de las disposiciones que regulan conductas e imponen sanciones y las cuantifican, estas deben ser preexistentes al hecho sancionado y su aplicación en manera alguna puede ser retroactiva, en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad consagrados en el ordenamiento positivo aún antes de la expedición de la Carta de 1991. Conforme al principio de irretroactividad, la ley rige hacia el futuro y la norma sustancial se aplica a los hechos o situaciones de hecho ocurridas bajo su vigencia, y su observancia es obligatoria en virtud de su promulgación del modo como lo establecen los artículos 52 a 56 del Código de Régimen Político y Municipal. Así mismo, los artículos 71 a 72 del CC y 3 de la ley 153 de 1887, regulan la derogación, expresa, tácita y la insubsistencia de la ley.

Conforme al artículo 363 de la Constitución de 1991, 'las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad'; por tanto, darle aplicación a una disposición dictada con posterioridad a la ocurrencia del hecho sancionado, so pretexto de aplicar el principio de favorabilidad en materia penal, -que es excepción al de irretroactividad- constituiría violación del canon que prohíbe expresamente la aplicación retroactiva de las disposiciones tributaria en concordancia con el artículo 52 del CRPM, que señala el tiempo preciso de vigencia de la ley, que como quedó dicho atrás, va desde su promulgación hasta su derogatoria.

Otra es la situación en relación con las normas procedimentales o instrumentales que conforme su carácter de orden público (Art. 6 CPC) son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir, según las voces del artículo 40 de la ley 153 de 1887, con la excepción que el mismo contempla. ***De manera que las provisiones contenidas en normas sustantivas se aplican a los hechos ocurridos bajo su vigencia, y los procedimientos aplicables para hacer efectivas sus disposiciones son los vigentes en la época en que estos se adelanten, aun cuando los actos determinativos se dicten, discutan y definan con posterioridad a la derogatoria o modificación de la ley sustancial que les dio fundamento***. (Sentencia de septiembre 30 de 1994 Mag. Jaime Abella Zárate Exp 5658). (Subrayas fuera del texto)

La sanción por extemporaneidad, consagrada en el artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1993 dispone:

“Los obligados a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán...”

Como quiera que el hecho sancionado es la presentación extemporánea de la declaración tributaria, si la declaración privada se presenta en vigencia del Decreto Distrital 807 de 1993, se dará aplicación a lo dispuesto en el artículo 61 ibídem.

Respecto a la segunda inquietud, el Decreto Distrital 807 de 1.993 en su artículo 54, regula el tema de los actos en los cuales la Administración Tributaria puede imponer las sanciones señalando claramente que es mediante **liquidaciones oficiales** o **resoluciones independientes**.

Significa lo anterior que la normatividad vigente exige como antecedente para la imposición de las sanciones, la existencia de un acto administrativo de carácter particular y concreto expedido por la jefatura competente, en el que se motive los fundamentos de hecho y de derecho que den pie a su formulación, así como la oportunidad y el recurso procedente para objetarlo.

En consecuencia, la información que suministre el sistema debe estar acorde con la declaración privada de los contribuyentes y con los actos administrativos arriba referidos que se encuentren en firme en los que se modifique el impuesto y se determinen sanciones a cargo.

CONCEPTO No. 558

FECHA: 10 de febrero de 1997

SUBTEMA: Obligación de tributar por cada establecimiento de comercio

CONSULTA:

¿Actualmente compramos y vendemos al público en general, medicamentos y productos afines, para lo cual dispone de un punto de venta abierto al público; simultáneamente una

parte atiende a través de tele operadoras el servicio a domicilio despachando por medio de motos en un local diferente; constituye cada uno de los sitios un establecimiento de comercio o hace parte integral de la misma unidad de negocio?

RESPUESTA:

Establecimiento de comercio es el conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener uno o varios establecimientos de comercio y a su vez un solo establecimiento puede pertenecer a varias personas y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales.

Para efectos del Impuesto de Industria y Comercio es importante tener en cuenta que de conformidad con lo previsto en el artículo 33 del Decreto Distrital 423 de 1996, son sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio:

“...La persona natural o jurídica, o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria”.

El hecho generador del tributo en los términos del artículo 25 ibídem es el ejercicio o **realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios** en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, **con establecimiento de comercio o sin ellos.**

El artículo 26 del Decreto Distrital 807, titulado ¿Quiénes deben presentar la declaración del Industria y Comercio?, expresa que están obligados a presentar una declaración por cada período **las personas naturales jurídicas y sociedades de hecho, que realicen dentro del territorio de la jurisdicción del Distrito Capital,** las actividades que de conformidad con las normas están gravadas o exentas del impuesto. Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado no cobrarán el impuesto ni presentarán declaración; su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal impuesto.

Es decir que una persona es sujeto pasivo del impuesto en la medida que desarrolle una o varias de las actividades gravadas conforme a las definiciones dadas en los artículos 26, 27 y 28 del Decreto Distrital 423 de 1996, las cuales puede ejecutar mediante uno o varios o sin establecimientos de comercio.

CONCEPTO No. 575

FECHA: 27 de junio de 1997

SUBTEMA: Régimen común a comerciantes al detalle

CONSULTA:

¿Un contribuyente cuya actividad principal es la de comercio y reúne todos los requisitos para tributar en el régimen simplificado, pero ocasionalmente presta la actividad de servicios, pertenece al régimen común y cómo debe tributar?

RESPUESTA:

1. El artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1996, trata sobre el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, indicando:

“Artículo 25. HECHO GENERADOR. El hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos”.

Así mismo, los artículos 27 y 28 ibídem, definen:

Artículo 27. ACTIVIDAD COMERCIAL. Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

Artículo 28. ACTIVIDAD DE SERVICIO. Es actividad de servicio, toda tarea labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y se concrete a una obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual”.

El artículo 26 del Decreto Distrital 807 de 1993, establece quiénes deben presentar la declaración del impuesto en mención así:

Artículo 26. QUIÉNES DEBEN PRESENTAR LA DECLARACIÓN DE INDUSTRIA Y COMERCIO. Están obligados a presentar una declaración del Impuesto de Industria y Comercio por cada período, las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que realicen dentro del territorio de la jurisdicción del Distrito Capital, las actividades que de conformidad con las normas sustanciales están gravadas o exentas del impuesto. Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado no cobrarán el impuesto ni presentarán declaración; su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal impuesto. (Se subraya)”.

Consecuencialmente, el artículo 28 ibídem, establece que los contribuyentes que pertenezca al régimen simplificado, de conformidad con el artículo 37 del mismo decreto distrital, “no estarán obligados a presentar declaración de industria y comercio”. (Se subraya)

El artículo 37 a que hace referencia la norma anterior y que fuera modificado por el Acuerdo 28 de 1995, artículo 5 y recogido por el Decreto Distrital 053 del 30 de enero de 1996, artículo 28 al contemplar el régimen simplificado, así:

Artículo 28. Régimen simplificado del Impuesto de Industria y Comercio. Pertenecen al régimen simplificado los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:

1. Que sean personas naturales.
2. **Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio y sean distribuidores detallistas.**
3. Que no sean importadores.
4. Que no vendan por cuenta de terceros, así sea a nombre propio.
5. **Que sus ingresos netos provenientes de la actividad comercial en el año inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de sesenta y tres millones setecientos mil pesos, \$63.700.000, oo, (actualización valores según Decreto Distrital 801 de 1996, art. 1).**
6. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sea inferior a ciento setenta y siete millones de pesos, \$177.000.000, oo (actualización de valores según Decreto Distrital 801 de 1996, art. 1)". (se resalta)

Al tenor de lo consagrado en este artículo es claro que los contribuyentes cuya actividad sea comercial y reúnan los demás requisitos exigidos por la norma, no presentan declaración de industria y comercio ya que su impuesto será igual a las sumas retenidas por este concepto (RetelCA).

Es claro que, en ausencia de uno de ellos, como por ejemplo que los ingresos netos no provengan íntegramente de la actividad comercial, no se puede predicar que se pertenezca a dicho régimen.

Lo anterior significa entonces que conformaría el grupo de los demás responsables que quedan sometidos a presentar declaraciones bimestrales, así como lo ordena el inciso segundo del referido artículo 28 del Decreto Distrital 807 de 1993, al decir:

Artículo 28. Para los demás responsables, el período declarable en el Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros será bimestral. En este caso, cada período coincidirá con el respectivo bimestre de acusación conforme con lo señalado en el artículo anterior. (Se subraya)

En términos más usuales, para quien ejerza además de la actividad de comercio la de servicio a pesar de cumplir con los demás requisitos para pertenecer al régimen simplificado, significa que se subsume en el grupo de régimen común y como quiera que se configuraría el hecho de la realización de varias actividades, para efectos de determinar la base gravable debe estarse a lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 26 del Decreto Distrital 807, que expresamente dice.

Artículo 26

PARÁGRAFO PRIMERO. Cuando el contribuyente realice varias actividades sometidas al impuesto, la declaración deberá comprender los ingresos provenientes de la totalidad de las actividades, así sean ejercidas en uno o en varios locales u oficinas". (Se subraya)

También ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 43 del Decreto Distrital 423 de 1996, para efectos de la aplicación de tarifas, así:

“Artículo 43. TARIFAS POR VARIAS ACTIVIDADES. Cuando un mismo contribuyente realice varias actividades, ya sean varias comerciales, varias industriales, varias de servicios o industriales con comerciales, industriales con servicios, comerciales con servicios o cualquier otra combinación a las que de conformidad con lo previsto en el presente decreto correspondan diversas tarifas, determinará la base gravable de cada una de ellas y aplicará la tarifa correspondiente. El resultado de cada operación se sumará para determinar el impuesto a cargo del contribuyente. La Administración no podrá exigir la aplicación de tarifas sobre la base del sistema de actividad predominante. (El subrayado es nuestro)

Como se puede advertir en estos dos últimos preceptos, es indiferente que una actividad genere más ingresos que la otra, situación diferente es que para efectos de cumplir en cuanto a la declaración tributaria con lo ordenado por el artículo 45 del Decreto Distrital 807, sobre la obligación de informar la actividad económica debe señalarse aquella que genere mayores ingresos netos gravables como así lo dispuso la Resolución 1091 del 18 de diciembre de 1996, en su artículo 3.

CONCEPTO No. 587

FECHA: 13 de agosto de 1997

SUBTEMA: Ampliación Concepto 371 de 1995

CONSULTA:

La jefatura de Cobranzas requiere la ampliación del concepto 371 del 28 de julio de 1995 en el siguiente aspecto:

¿Tiene facultades la Dirección de Impuestos Distritales a través de la jefatura de Cobranzas para informar o dar a conocer a otras entidades y asociaciones del sector privado, el número y los datos personales que posee la Administración de los contribuyentes que se encuentren en mora con relación al pago de los tributos distritales; ¿así mismo, quienes han presentado declaraciones y quiénes no?

RESPUESTA:

Como primera medida es preciso recordar que el artículo 50 del Decreto Distrital 807 de 1993, el cual regula la obligación de suministrar información periódica en relación con el año inmediatamente anterior, dentro de los plazos y condiciones que señale el director de Impuestos Distritales a las entidades a las que se refieren los artículos 623, 623-2, 624, 625, 628 y 629. Para el caso específico el artículo 623-2 preceptúa:

“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.”

La anterior precisión con el fin de señalar que la Administración Tributaria Distrital, independientemente de cualquier procedimiento acordado de intercambio de información cuenta con una facultad unilateral de requerir información a cualquier entidad pública o privada para efectos de investigación y localización de bienes de los deudores morosos, las cuales deben realizarlo en forma gratuita.

Así mismo, es preciso señalar que quien tiene la facultad de suscribir cualquier tipo de convenio con otras entidades es la Secretaría de Hacienda, teniendo en cuenta que es quien tiene capacidad para hacerlo.

El concepto 371 de 1995, expresa:

“... como se observa, nada dicen las normas respecto a informar sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes por tanto se podrá informar si una persona presentó o no declaración, efectuó o no pago; más sin embargo, la información no puede abarcar datos de carácter numérico que serían los correspondientes a las bases gravables, los impuestos liquidados, cancelados o pendientes de cancelar, toda vez que estos se encuentran amparados bajo reserva tributaria en forma expresa por las normas citadas”.

Al respecto, ha manifestado la División de Doctrina Tributaria de la Dirección General de Impuestos en el Concepto No. 12170 de 1989:

“Del contenido de la norma, cuyos apartes pertinentes se transcriben, aparece claro que la información amparada bajo reserva no es la información total de la declaración tributaria, sino únicamente “...las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributaria...”.”

“Sólo la parte correspondiente a las bases tributarias y a la determinación privada de los impuestos que figuren en el denuncia rentístico están amparados bajo reserva. La información que no corresponda a lo anterior, como el nombre o razón social, Nit, dirección, etc. no tiene reserva y por lo tanto se rige por el principio general de la publicidad y puede suministrarse a quien lo solicite, o formar parte del contenido de publicaciones como la que se propone realizar el despacho a su cargo”.

Observa esta oficina que la reserva de la información tributaria que consagra el inciso primero del artículo 583 del Estatuto Tributario, aplicable en el Distrito Capital por remisión expresa del Decreto Distrital 807 de 1993, y que señala:

“La información tributaria respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias, tendrán el carácter de información reservada; por consiguiente, los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solo podrán utilizarla para el control, recaudo, determinación, discusión y administración de los impuestos y para efectos de informaciones impersonales de estadística”.

fue dispuesta por el legislador en desarrollo del derecho fundamental a la intimidad, proyectándolo dentro de una de las dos dimensiones que abarca el mismo, cual es la del secreto, que impide la divulgación ilegítima de hechos o documentos privados.

En ella se observa claramente que su finalidad es impedir que se ponga en público conocimiento dos datos específicos que contienen las declaraciones tributarias: las bases gravables y la determinación privada de los impuestos; información ésta que no es la que se refleja cuando se informa el saldo pendiente con la Dirección de Impuestos Distritales, porque no es ni la base gravable ni la determinación privada del impuesto que figura en las declaraciones tributarias, ya que el saldo a cargo del contribuyente es el valor que calcula el sistema dado por la sumatoria de las cifras de impuestos, intereses y sanciones, diferente en sí a la cifra que repose en la declaración tributaria como determinación privada del impuesto.

Por lo anterior, este despacho modifica el concepto 371 de 1995 el cual determinaba que el saldo pendiente a cancelar hacía parte de la información tributaria sometida a reserva, ya que es claro que la única información de la declaración tributaria o que se reproduzca en cualquier otro documento es la relativa a la base gravable y a la determinación privada del impuesto. Es decir que la información que no corresponda a lo anterior, como el nombre o razón social, Nit, dirección, etc. no tiene reserva y por lo tanto se rige por el principio general de la publicidad y puede formar parte del intercambio de información con otras entidades.

No obstante, es preciso recordar que la Constitución Política consagra los derechos fundamentales al buen nombre, intimidad, información y habeas data en los artículos 15 y 20, así:

Artículo 15: “Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar. De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas. (Se subraya)

En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetarán la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución. La correspondencia y demás formas de comunicación privada son inviolables. Sólo pueden ser interceptadas o registradas mediante orden judicial en los casos y con las formalidades que establezca la ley...”.

Artículo 20: “Se garantiza a toda persona la libertad de expresar y difundir su pensamiento y opiniones, la de informar y recibir información veraz e imparcial, y la de fundar medios de comunicación masiva”. (Se subraya)

Respecto a los anteriores derechos fundamentales, la Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia sobre estos temas, ha expresado:

EL DERECHO AL BUEN NOMBRE: Se atenta contra este derecho cuando, sin justificación ni causa cierta y real, es decir, sin fundamento, se propagan entre el público - bien en forma directa y personal, ya a través de los medios de comunicación de masas- informaciones falsas o erróneas o especies que distorsionan el concepto público que se tiene del individuo y que, por lo tanto, tienden a socavar el prestigio y la confianza de los

que disfruta en el entorno social en cuyo medio actúa, o cuando en cualquier forma se manipula la opinión general para desfigurar su imagen. (Se subraya)

DERECHO A LA INTIMIDAD: Respecto a este derecho se ha pronunciado la Corte Constitucional tratando precisamente el caso de la afectación del mismo frente a las actividades de las entidades crediticias, que considera este despacho importante traer a colación dado que lo que estamos estudiando es el grado de afectación de este derecho por parte de la Administración cuando intercambia con otra persona información sobre los contribuyentes que se encuentran en mora con la Administración Tributaria Distrital.

“Dicho en los términos más sencillos, quien obtiene un crédito de una entidad dedicada a esta actividad y abierta al público, no puede pretender que todo lo relacionado exclusivamente con el crédito, y en especial la forma como él cumpla sus obligaciones, quede amparado por el secreto como si se tratara de algo perteneciente a su intimidad”. (Sentencia No. SV-089 de 1995. Magistrado ponente Jorge Arango Mejía).

DERECHO A LA INFORMACIÓN: “El artículo 20 de la Constitución consagra el derecho a informar y a recibir información veraz e imparcial.

¿Qué es una información veraz? Es “la que corresponde a la verdad. Pero no a una verdad a medias, sino a la verdad completa”. (Sentencia No. SV-089 de 1995. Magistrado ponente Jorge Arango Mejía).

HABEAS DATA: Teniendo en cuenta que el instrumento del que parte la Dirección de Impuestos Distritales para llevar a cabo el convenio de intercambio de información para conformar un banco de datos que permita ubicar los bienes de los contribuyentes morosos es del banco de datos, que le refleja la información que poseemos del contribuyente incluyendo los saldos pendientes a cargo; se extractaron los siguientes apartes de sentencias de la Corte Constitucional que nos interesan para abordar el tema en cuestión.

“El habeas data es un derecho fundamental concebido para contrarrestar los peligros del desarrollo de la informática que, junto con la electrónica y las telecomunicaciones, hace posible la difusión ilimitada de datos de la persona. Su finalidad principal consiste en preservar la información individual ante su utilización incontrolada. Este derecho otorga a la persona la posibilidad jurídica de impedir que terceras personas usen datos falsos, erróneos o reservados y desvirtúen así su identidad o abusen del derecho a informar”. (Sentencia Corte Constitucional T- 443 de 1994).

“De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas. Este concretamente, es el habeas data.

.....
.

Hay que aclarar que la actualización y la rectificación de los datos contrarios a la verdad son, en principio, obligaciones de quien maneja el banco de datos; y que, si él no las cumple, la persona concernida puede exigir su cumplimiento.

.....
.
Sexta. El conflicto entre el derecho a la información y el derecho al buen nombre.

El conflicto entre el derecho al buen nombre y el derecho a la información se presenta cuando aquél se vulnera por la divulgación de ésta. Hay que partir de la base de que la información debe corresponder a la verdad, ser veraz, pues no existe derecho a divulgar información que no sea cierta.

En el caso que nos ocupa, la pregunta que debe contestarse es ésta: ¿existe un derecho de los establecimientos de crédito a recibir información veraz sobre la conducta de sus posibles deudores en lo tocante al cumplimiento de sus obligaciones? Y, de otra parte, ¿tiene el deudor derecho a impedir que el acreedor informe sobre la manera como él cumplió o cumple sus obligaciones?

En relación con la primera pregunta, es menester tener en cuenta estas razones.

Las instituciones de crédito, precisamente por manejar el ahorro del público, ejercen una actividad de interés general, como expresamente lo señala el artículo 335 de la Constitución. No tendría sentido pretender que prestaran sus servicios, y en particular otorgaran créditos, a personas de las cuales no tienen información que permita prever qué suerte correrán los dineros dados en préstamo. (Se subraya)

.....
.
... De otra parte, hay que aclarar que el revelar un dato verdadero, en condiciones normales, no constituye una sanción, sino el ejercicio del derecho a informar y recibir información veraz e imparcial, consagrado por el artículo 20 de la Constitución. (Se subraya y resalta)

Octava. El derecho a la información y el derecho a la igualdad en relación con los deudores.

En conclusión: mientras la información sobre un deudor sea veraz, es decir, verdadera y completa, no se puede afirmar que el suministrarla a quienes tienen un interés legítimo en conocerla, vulnera el buen nombre del deudor. Si realmente éste tiene ese buen nombre, la información no hará sino reafirmarlo; y si no lo tiene, no podrá alegar que se le vulnera. (Se subraya y resalta)

.....
.
Decima tercera. La primacía del interés general.

.....
.
En tratándose de los aspectos económicos, la primacía del interés general es indiscutible, como expresamente lo consagra el artículo 58 de la Constitución, al tratar del derecho de propiedad, por definición derecho de contenido económico.

En la información sobre el cumplimiento en asuntos de crédito, como ya se ha esbozado, está de por medio el interés general.

...Mal puede sostenerse, en consecuencia, que un erróneo concepto de la intimidad prevalezca sobre la obligación que tienen quienes manejan recursos captados del público, de velar por éstos. Obligación, como ya se dijo, fundada en el interés general". Se subraya y resalta) (Sentencia No. SV-089 de 1995. Magistrado ponente Jorge Arango Mejía).

A la Dirección de Impuestos Distritales le corresponde en virtud del Decreto Ley 1421 de 1993 y Decreto Distrital 807 del mismo año la gestión, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos distritales; correlativamente por orden constitucional les corresponde a los ciudadanos contribuir a los gastos e inversiones del Distrito Capital; en desarrollo de estas facultades se pueden implementar convenios de intercambio de información para lo cual tomarán información de la base de datos que posee la Jefatura de Cobranzas la cual refleja los saldos a cargo y datos de los contribuyentes en mora.

Como primer aspecto a analizar, es el no pasar por alto el hecho de que la información que reposa en la base de datos de la Dirección de Impuestos Distritales, con ocasión de las innovaciones normativas del año 1994 no es del todo veraz y cierta en especial en cuanto respecta a los saldos pendientes de los contribuyentes y por lo mismo teniendo en cuenta los conceptos traídos de la Honorable Corte Constitucional, en la publicidad de cualquier información respecto de los contribuyentes se debe tener presente la abierta potencialidad a la vulneración del derecho a la información y el habeas data; ya que en efecto, la actualización y la rectificación de los datos contrarios a la verdad, son, en principio, obligaciones de quien maneja el banco de datos, y no puede mantener datos que vayan en contra de la verdad como tampoco informar éstos.

Como lo dice la Corte en su reiterada jurisprudencia, **“Hay que partir de la base de que la información debe corresponder a la verdad, ser veraz, pues no existe derecho a divulgar información que no sea cierta”**. (se resalta)

En cuanto a la posibilidad de vulneración del derecho a la intimidad por el dar a conocer el saldo pendiente de los contribuyentes a las entidades con quienes se acuerde intercambio de información sin perder de vista lo antes dicho en cuanto al derecho a la información y al habeas data, es importante tener en cuenta que lo relativo a deudas fiscales no se puede considerar un hecho o situación personal; es decir, tratar el tema en forma individual o particular, porque el cancelar a tiempo, cumplidamente los tributos, es una obligación que trae intrínseco un deber superior y general por tratarse de deudas con el Estado que repercuten en el bienestar colectivo, y al no cumplirlo se lesiona gravemente el interés general, teniendo en cuenta que el Estado no podría cumplir con la prestación de los servicios públicos esenciales en una sociedad. Los tributos se establecen para que los ciudadanos retribuyan en alguna medida con los servicios que el Estado presta, esta y no otra es la fundamentación de éstos; claro está que guardando por parte del Estado los principios de igualdad, equidad y justicia que deben primar en el establecimiento de cualquier gravamen. En este caso prima el interés general, principio fundamental en el orden jurídico. Tratándose de aspectos económicos, la primacía del interés general es indiscutible.

Así las cosas, intercambiar información con otras entidades teniendo en cuenta las precisiones realizadas en cuanto al respeto a los derechos fundamentales del buen nombre, la intimidad, el habeas data, y siempre y cuando la información que se aporte sea diferente a la sometida expresamente a reserva tributaria como sería direcciones, teléfonos, si han o no presentado declaraciones, saldos pendientes a cargo, no vulneraría los derechos fundamentales resaltados, ya que el que la Administración Tributaria no utilice todos los medios que tenga a su alcance para hacer efectivas las obligaciones de los contribuyentes morosos vulneraría los principios fundamentales del derecho tributario de igualdad, equidad y justicia.

Ahora, en cuanto al derecho al buen nombre, partiendo de que la base de datos contenga información veraz y correcta, no se puede alegar el desconocimiento o vulneración de su buen nombre a quien, por su conducta -en este caso la mora en el pago de los tributos- da lugar a que se ponga en tela de juicio su credibilidad. Dado que la vulneración al buen nombre para el caso, sólo podría aducirla quien la tenga, porque lo ha ganado en la medida en que ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones tributarias.

CONCEPTO No. 602

FECHA: 15 de septiembre de 1997

SUBTEMA: Procedimiento tributario - Período de causación y declaración

CONSULTA:

Se solicita concepto acerca de la posibilidad de dar aplicación al artículo 8 del Decreto Reglamentario 1189 de 1988, que reza:

“Los responsables del Impuesto sobre las Ventas y los agentes de retención en la fuente podrán utilizar calendarios propios de las empresas con el fin de determinar los meses o bimestres objeto de pago, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1. El primer mes del año debe empezar el 1o. de enero.
2. Los meses deben cerrar como máximo cinco (5) días calendario antes o después del último día de cada mes.
3. El último mes del año debe cerrar el 31 de diciembre.

Como esta norma hace mención a impuestos nacionales y los ingresos declarados en el formulario de Industria y Comercio son los mismos declarados en el formulario de Impuesto a las Ventas, se pregunta ¿si la norma transcrita es válida para el tratamiento de los ingresos a declarar en industria y comercio?

¿Por el contrario, las operaciones generadas del 26 al 30 de cada bimestre darían lugar a una omisión en los ingresos?

RESPUESTA:

En primer lugar, debemos recordar que las normas del Estatuto Tributario Nacional se aplican en el Distrito Capital teniendo en cuenta la naturaleza y estructura funcional del Impuesto de Industria y Comercio para este caso, de conformidad con lo establecido por el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993 que reza:

“Remisión al Estatuto Tributario. **Las normas del Estatuto Tributario Nacional** sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito **conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste**”.
(negrillas extrañas al texto)

Por lo anterior, es claro que la remisión es a las normas del Estatuto Tributario Nacional y no a las que lo complementan o reglamentan, como es el caso del mencionado artículo 8 del Decreto Reglamentario 1189 de 1988, el cual cuando se expidió el Estatuto Nacional mediante el Decreto Extraordinario 624 de 1989, no quedó incorporado como un artículo del mismo, por consiguiente, no es aplicable por la remisión directa que se hace por parte del transcrito artículo 162 del 1421 de 1993.

De otra parte, la remisión, como bien se anotó, debe tener en cuenta la naturaleza de los impuestos distritales razón por la cual fue necesario expedir el Decreto 807 de 1993 “Por medio del cual se armoniza el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y se dictan otras disposiciones”, el que consagra específicamente para el Impuesto de Industria y Comercio su período de causación y declaración así:

Artículo 27. Período de causación en el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros. A partir del 1º de enero de 1994, el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros se causará con una **periodicidad bimestral**. Los períodos bimestrales son: **enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre**”. (Negrillas extrañas al texto)

Artículo 28. Período declarable en el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros. Los responsables del régimen simplificado, de conformidad con el artículo 37 de este Decreto, no estarán obligados a presentar declaración de industria y comercio.

Para los demás responsables, **el período declarable en el Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros será bimestral**. En este caso, **cada período coincidirá con el respectivo bimestre de causación** conforme con lo señalado en el artículo anterior”. (Negrillas extrañas al texto)

De acuerdo con las normas reproducidas no es válido aplicar el artículo 8 del Decreto Reglamentario 1189 de 1988 al Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, por consiguiente, el período de declaración y causación es bimestral y comprende desde el primer hasta el último día de cada bimestre, sin que el contribuyente pueda establecer su propio calendario.

CONCEPTO No. 631

FECHA: 11 de febrero de 1998

SUBTEMA: Responsabilidad del revisor fiscal

CONSULTA:

¿Es responsable el revisor fiscal del fondo de empleados de la Corporación de Abastos de Bogotá S.A., siendo este contador público titulado, de la elaboración y presentación de las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros por parte de dicho fondo?

RESPUESTA:

Respecto de la obligación de presentar la declaración del Impuesto de Industria y Comercio en primer lugar se informa que este es un deber formal que cumplen los contribuyentes frente a la Administración Tributaria Distrital, en virtud de mandamiento expreso de la norma. Así, el Decreto Distrital 807 de 1993, artículo 11, establece lo siguiente:

Artículo 11. CUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. Para efectos del cumplimiento de los deberes formales relativos a los tributos distritales, serán aplicables los artículos 571, 572, 572-1 y 573 del Estatuto Tributario Nacional, sin perjuicio de la obligación que le compete al administrador de los patrimonios autónomos de cumplir a su nombre los respectivos deberes formales.

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 estos, por el administrador del respectivo patrimonio. (Subrayado fuera de texto)

Artículo 572. Representantes que deben cumplir deberes formales. Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:

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. (Literal Modificado Ley 223/95, art. 172).

Así mismo, el artículo 13, numerales 6 y 7 (Ibídem) al referirse al contenido de las declaraciones exige que estas deben incorporar “La firma del obligado a cumplir el deber formal de declarar” ...; en los mismos términos se exige...“la firma del revisor fiscal, cuando se trata de 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.”

El artículo 17 Ibídem, en concordancia con el artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional al tipificar cuando una declaración se tiene por no presentada señala en el literal d) lo siguiente: “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”.

Es taxativa la norma al señalar que en tratándose de personas jurídicas el cumplimiento de los deberes formales tributarios como presentación de declaraciones, yace en cabeza de los gerentes, administradores y en general de los representantes legales de las sociedades, quienes en caso de irregularidad por incumplimiento de estos deberes responden subsidiariamente con la persona jurídica.

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 deriven de su omisión.”*

De otra parte, contempla el ordenamiento como requisitos de las declaraciones tributarias el que estas estén firmadas tanto por quien tiene el deber formal de declarar, es decir, el representante legal, como por el revisor fiscal, previendo que sin sus firmas la declaración se tendrá por no presentada.

Ahora, con relación a los revisores fiscales y sus obligaciones frente a la Administración Tributaria Distrital, la normatividad tributaria consagra las sanciones a las que pueden estar sujetos por incumplimiento de las mismas frente a ésta, señala la norma:

“ARTÍCULO 77. SANCIÓN A CONTADORES, REVISORES FISCALES Y SOCIEDADES DE CONTADORES. Las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario Nacional, se aplicarán cuando los hechos allí previstos, se den con relación a los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos.

Para la imposición de la sanción de que trata el artículo 660, será competente el Director Distrital de Impuestos y el procedimiento para la misma será el previsto en el artículo 661 del mismo estatuto”.

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 y expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos reflejados 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 sus inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta. (Subrayado fuera de texto)*

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. (Ley 6/92, art. 54)”.

Estas sanciones se generan por violación de las normas que rigen en materia fiscal y que guardan estrecha relación con la veracidad de la información que reportan los contribuyentes a la Dirección de Impuestos Distritales, bien en la contabilidad, en estados financieros, certificaciones o en declaraciones tributarias avaladas por la firma del revisor fiscal.

ARTÍCULO 14. EFECTOS DE LA FIRMA DEL REVISOR FISCAL O CONTADOR.

Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación, la firma del revisor fiscal o contador público en las declaraciones tributarias certifica los hechos enumerados en el artículo 581 del Estatuto Tributario Nacional”.

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: (Subrayado fuera de texto)*

- 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.*

En cuanto a la responsabilidad del revisor fiscal frente a la persona a la cual presta los servicios profesionales, por la no presentación de las declaraciones, se aclara que no es competencia de la Dirección de Impuestos Distritales pronunciarse al respecto, sino de la Junta Central de Contadores en virtud de la Ley 45 de 1990 a quien corresponde determinar si la hubo o no.

Como información adicional, se trae a colación algunas disposiciones del Nuevo Código de Comercio, el cual al referirse a la figura del revisor fiscal señala en su articulado las funciones y las sanciones a las que está expuesto en caso de incumplimiento, así mismo, la entidad encargada de imponérselas, así:

ARTÍCULO 207. Son funciones del Revisor Fiscal

4. Velar porque se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines. (Subrayado fuera de texto)

Con relación a la responsabilidad del revisor fiscal y las sanciones a las que puede estar sujeto los artículos 212 y 216 ibídem preceptúan:

ARTÍCULO 211. *El Revisor Fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o terceros, por negligencia a dolo en el cumplimiento de sus funciones*. (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 216. *El revisor fiscal que no cumpla las funciones previstas en la Ley, o que las cumpla irregularmente o en forma negligente, o que falte a la reserva prescrita en el artículo 214 será sancionado con multas (hasta de veinte mil pesos) *, o con suspensión del cargo, de un mes a un año, según la gravedad de la falta y omisión. En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá interponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta.*

ARTÍCULO 217. *Las sanciones previstas en el artículo anterior serán impuestas por la Superintendencia de Sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la Superintendencia Bancaria, respecto de sociedades controladas por ésta.*

Estas sanciones serán impuestas de oficio o por denuncia de cualquier persona.

Algunos doctrinantes consideran que el artículo 27 de la Ley 45 de 1990 al disponer que “a partir de la vigencia de la presente Ley, únicamente la Junta Central de Contadores podrá imponer sanciones disciplinarias a los contadores públicos”, derogó tácitamente la facultad conferida a las superintendencias en el artículo 217 del Código de Comercio. (Subrayado fuera de texto)

Para concluir, es del criterio de esta oficina que la responsabilidad en la presentación de declaraciones frente a la Administración Tributaria Distrital yace en cabeza de los gerentes, administradores y representantes legales en general y que las obligaciones del revisor fiscal se concretizan en el cumplimiento de los deberes y obligaciones de tipo moral y ético que le impone su profesión.

CONCEPTO No. 650

FECHA: 31 de marzo de 1998

SUBTEMA: Aplicación tope, inciso 4º del art. 2. Acuerdo 39 de 1993 - Efectos declaración privada

CONSULTA:

1. Como lo establecido en el artículo 6 de la Ley 44 de 1990 no es un beneficio al que puede o no acogerse el contribuyente, simplemente es una prohibición expresa en el sentido de que el Impuesto Predial Unificado resultante con base en el nuevo avalúo no podrá exceder del doble del monto liquidado por el mismo concepto en el año inmediatamente anterior; así las cosas, teniendo en cuenta que a partir del año gravable

1994 la liquidación del Impuesto Predial en Santa fe de Bogotá, la realiza el mismo contribuyente, se consulta:

¿El eventual error de cualquier naturaleza que éste cometa al liquidar el valor del Impuesto Predial a pagar por un inmueble, cuando es superior a la cifra que legalmente corresponde de acuerdo con las normas comentadas, genera un derecho a favor de la Administración para cobrar la suma equivocada? ¿No se estaría violando esta norma?

¿Si se consagra un límite máximo legal para la liquidación del Impuesto Predial, existe, una prohibición para cobrar una suma por encima de dicho máximo? ¿El cobro sería ilegal?

¿Si por error o por cualquier otra cosa el contribuyente liquida y paga una suma mayor a la que legalmente le corresponde, la Administración se estaría enriqueciendo sin justa causa y por este hecho se generaría acción del contribuyente para solicitar la devolución de lo que pague en exceso?

2. ¿Puede la Administración cobrar estos valores liquidados por error, cuando fue ella quien indujo a error al contribuyente, dando doble instrucción en el diligenciamiento del formulario, cuando en las indicaciones de la casilla 16 (FU) del formulario del Impuesto Predial del año 1994, expresó: **IMPUESTO A CARGO** (Casilla 15 por casilla 6)/1000 y en las instrucciones del anverso para diligenciar la casilla 16, señaló: “ Si el valor es mayor que el doble del impuesto del año anterior, coloque el doble de dicho valor (Guíese por la casilla 26 si esta contiene dato)?

RESPUESTA:

Para entrar a analizar los cuestionamientos presentados es necesario hacer una introducción explicativa de la estructura jurídica de las obligaciones tributarias, para lo cual partimos de lo expresado por el doctor Luis Enrique Betancourt Builes en su ponencia de las obligaciones instrumentales que recoge el Tomo I, página 265, de las memorias No. 21, editadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, que señala:

“La doctrina clásica divide el derecho tributario en derecho material y en derecho formal o instrumental; así mismo, la jurisprudencia y la doctrina colombiana acepta que el ‘denominado deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado’ que consagra en su artículo 95 ord. 9 de la Constitución Política, está conformado por:

1. La obligación típica de dar o pagar el tributo correspondiente, lo que constituye la llamada ‘obligación tributaria sustancial’.
2. Por las demás obligaciones de dar (no típica), de hacer, de no hacer y de soportar, que constituyen las denominadas ‘obligaciones formales o instrumentales’.

La obligación sustancial tributaria es una obligación positiva de dar de contenido patrimonial a cargo del sujeto pasivo tributario y a favor del sujeto activo (Distrito Capital).

Las obligaciones instrumentales tienen como finalidad principal la de servir de medio o camino para lograr que los ingresos de la obligación sustancial, con que deben contribuir los sujetos pasivos tributarios, lleguen efectivamente a su destino, es decir, a las arcas del Estado.

Dentro de las obligaciones instrumentales tenemos una muy específica y es la relacionada con la obligación de presentar declaraciones tributarias, enmarcada dentro de la relación jurídico-tributaria y mediante la cual se permiten la determinación del tributo.

Este deber tal y como lo expresa el profesor Juan Rafael Bravo Arteaga en su obra, Nocións Fundamentales de Derecho Tributario, es posiblemente el deber más importante que le corresponde cumplir a los contribuyentes, ya que gracias a su realización el Fisco puede conocer el acaecimiento de los hechos gravados, respecto de un determinado contribuyente, en un lugar y en un tiempo dados, de tal manera que sea posible deducir la existencia en concreto de la obligación tributaria. (...) **La declaración tributaria constituye una confesión hecha por el contribuyente al Fisco 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.** (artículo 746 del ETN).

Así mismo, en otro aparte del mismo texto señala, respecto de la declaración privada:

“Para el perfeccionamiento de la relación jurídica que constituye la obligación tributaria, es necesario que el sujeto activo tenga conocimiento de tal obligación. **Pero no solamente se trata de producir un conocimiento en el sujeto activo, sino también de producir un efecto jurídico, por virtud del cual el sujeto pasivo acepte su obligación tributaria.** Tal es el contenido de la liquidación privada, anexa a la declaración tributaria y parte integrante de la misma.

... Sin embargo, su función propia dentro del derecho tributario es perfeccionar formalmente la obligación tributaria, al cumplir los siguientes objetivos: a) trabar la relación jurídica con el sujeto activo, al informarle sobre el sujeto pasivo, el hecho gravado y la base gravable; b) **establecer la cuantía de la obligación tributaria, al determinar la base de liquidación y aplicar la tarifa del tributo respectivo,** y c) **representar un compromiso de pago de la obligación tributaria o la posibilidad de compeler coactivamente a su satisfacción.**

De la misma forma, las declaraciones tributarias están revestidas de la presunción de veracidad al tenor de lo preceptuado en el artículo 746 Estatuto Tributario Nacional que reza:

Artículo 746. Presunción de veracidad: Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones, 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.

Es decir, que si bien es cierto que en las obligaciones legales de derecho público y en especial las tributarias la ley dispone su existencia de manera general, es el sujeto pasivo (contribuyente) y únicamente él, quien puede conocer si efectivamente se presenta la obligación a su cargo, por ello con la declaración tributaria se logra que ese conocimiento llegue al sujeto activo (Distrito Capital), para así poder hacer efectiva esa prestación a cargo de esa persona.

Por ello, evidentemente la declaración tributaria se constituye en un acto jurídico en cuanto comporta una conducta humana que produce efectos en derecho, efectos que se generan porque el mismo ordenamiento los dispone.

Por estas razones, 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 (Art. 746 ETN), razón por la cual para que la Administración pueda desvirtuar la liquidación privada realizada dentro de la declaración se deben desarrollar los procesos de Determinación Oficial (Capítulo IV y V del Decreto Distrital 807 de 1993) y además consagra específicamente que éstas prestan mérito ejecutivo a favor del sujeto activo (Distrito Capital, num. 1 art. 828 ETN).

Se debe precisar que, 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 si bien pueden ser objeto tanto de verificación oficial por parte de la Administración como de corrección por parte del declarante, se fija un momento perentorio en el cual ni la Administración ni el declarante pueden efectuar ni las verificaciones, ni las correcciones o modificaciones que le competen; y es ahí cuando se habla que la declaración ha adquirido firmeza, por lo que no es susceptible de las verificaciones oficiales, ni puede expedirse válidamente liquidación oficial o modificación alguna basada en ella, y que por el otro lado, no será susceptible de ser corregida. (Art. 19 y 24 del Decreto Distrito 807 de 1993).

Para el caso en particular tenemos la existencia de un presupuesto legal de obligatorio cumplimiento recogido por el artículo 20 del Decreto Distrito 423 de 1996 (Artículo 6 de la Ley 44 de 1990, Modificación 2ª Artículo 155 del Decreto 1421 de 1993 y Artículo 2 del Acuerdo 39 de 1993), el cual establece una situación específica que algunos contribuyentes deben tener en cuenta al momento de liquidar el Impuesto Predial Unificado a su cargo, y que la Administración debe tener en cuenta al momento de hacer una revisión oficial así:

ARTÍCULO 20. LÍMITE DEL IMPUESTO A PAGAR. Si el impuesto resultante fuere superior al doble del monto establecido en el año anterior por el mismo concepto, únicamente se liquidará como incremento del tributo una suma igual al cien por ciento (100) del Impuesto Predial del año anterior. La limitación aquí prevista no se aplicará cuando existan mutaciones en el inmueble, ni cuando se trate de terrenos urbanizabais no urbanizados o urbanizados no edificados.

De lo cual resulta que el contribuyente del Impuesto Predial Unificado, por ser **él y únicamente él quien conoce si efectivamente se presenta la obligación a su cargo es quien haciendo uso de ese conocimiento debe llegar al sujeto activo** por medio de la declaración anual determinando su obligación a cargo por ese período, para lo cual debe seguir las normas generales que le disponen los parámetros para tributar, como son: determinación de base gravable, tarifa y forma de liquidar el impuesto, teniendo en cuenta que es quien conoce su realidad fiscal individual. Al momento de liquidar el valor del impuesto a cargo, tan solo debe liquidar como incremento del tributo una suma igual al cien por ciento (100 %) del Impuesto Predial del año anterior, únicamente en el caso en que el predio del cual sea propietario o poseedor no sea urbanizable no urbanizado o no le hubiesen realizado mutaciones, y al hacer la operación aritmética que le indica su impuesto

a cargo encuentre que el valor resultante como impuesto al aplicar sobre la base gravable la tarifa es superior al doble del monto establecido como impuesto en el año anterior.

Obviamente, este es el parámetro que la norma le determina en esta situación al contribuyente para que liquide su impuesto a cargo en la declaración privada, y al igual es una disposición de obligatoria observancia para el sujeto activo en el momento en que pretenda desvirtuar previo un proceso de revisión oficial el valor del impuesto a cargo liquidado.

En el evento en que el contribuyente determine un valor fuera de estos parámetros, como la declaración tributaria es un acto que genera efectos jurídicos dado que el **sujeto pasivo con ella está aceptando o reconociendo una obligación tributaria que se sustrae al contenido** de la liquidación privada, anexa a la declaración tributaria parte integrante de la misma, y **representa un compromiso de pago de la obligación tributaria o la posibilidad de compeler coactivamente a su satisfacción;** teniendo en cuenta además que las declaraciones tributarias están revestidas de la presunción de veracidad al tenor de lo preceptuado en el artículo 746 del Estatuto Tributario Nacional, la norma procedimental tributaria obliga que para cualquier corrección o modificación a la misma tanto por parte del contribuyente como de la Administración se debe adelantar previo un procedimiento y dentro de un término perentorio que la norma legal procedimental estipula, así:

El contribuyente que quiera modificar su declaración tributaria, suponiendo la situación en comento, que podía dar lugar a determinar tanto un mayor como un menor impuesto a cargo del que la norma le ordenaba liquidar, debe tener en cuenta el término que le señala el artículo 19 del Decreto 807 de 1993, cuando estipula que los contribuyentes o declarantes pueden corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, y antes de que se le haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración que se corrige, siguiendo el procedimiento de corrección específico que señala el inciso 3 del artículo 19 ibídem cuando con la corrección se determine un mayor valor a pagar o un menor saldo a cargo, y si la corrección implicase la disminución del valor a pagar o aumento del saldo a favor debe seguir el procedimiento indicado en el artículo 20 ibídem.

Y para el sujeto activo (Distrito Capital, Administración Tributaria Distrital), este debe tener en cuenta que para poder modificar el contenido de la declaración tributaria presentada por el contribuyente, como está amparada por la presunción de veracidad debe sujetarse al procedimiento de determinación que consagra el capítulo V del Decreto Distrital 807 de 1993, en los cuales no sobra advertir que estos tan solo proceden para revisar las liquidaciones privadas en las cuales los contribuyentes **se han determinado un menor valor a pagar y no cuando estos se determinan un mayor valor a pagar del que les corresponde** y también al término perentorio que le señala el artículo 24 del Decreto Distrital 807, cuando estipula que 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, excepto cuando la declaración se ha presentado en forma extemporánea, dado que aquí los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma; es decir que si vencido este plazo no se realiza el proceso de modificación a la liquidación privada ésta adquiere firmeza y el contribuyente sólo queda obligado a pagar el valor en ésta determinado.

Bajo la circunstancia de que el contribuyente no aplicó como debía en su declaración privada la norma que le indicaba cómo liquidar su impuesto a cargo y la declaración quedó en firme, bien porque el contribuyente no realizó dentro del término la corrección pertinente o porque la Administración tampoco realizó el proceso de modificación de la liquidación privada, así esta contenga errores en contra del contribuyente o del sujeto activo (Distrito Capital), esta es inmodificable e indiscutible, y por ello si de ella se deduce un saldo insoluto a favor del sujeto activo, éste debe entrar a cobrarlo, ya que de conformidad con el numeral 1 del artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional se encuentra frente a un título ejecutivo **que tiene no solo la potestad sino la obligación de hacerlo exigible**, y en este caso ocurriría que aunque el contribuyente liquidó un impuesto mayor al que la norma imponía y como éste podía solicitar conforme al artículo 589 del ETN, corrección por menor valor de su declaración privada y no lo hizo, es su culpa o error, que con posterioridad no puede alegar en su favor en aplicación del principio "*Nemo auditor propriam turpitudinem alegans*", o sea que nadie puede alegar en su favor su propia culpa. Al igual sucedería que si de la declaración en firme se desprendera un saldo a favor del contribuyente podría éste, dentro del término legal, entrar a solicitar su devolución o compensación y la Administración Tributaria no podría oponerse, así este haya liquidado un menor impuesto a cargo del que la ley le hubiese señalado determinar y aquí ocurriría que aunque el contribuyente violó la norma, la Administración no puede hacer nada frente a ello porque ha perdido competencia.

Es decir, que la Administración estaría actuando dentro de toda la legalidad suficiente para ejercer el cobro del título ejecutivo que le representa la declaración tributaria y por consiguiente no existe enriquecimiento sin justa causa, ya que la obligación que se exige se desprende de una declaración privada del contribuyente con todos los efectos jurídicos que ésta genera que ya fueron explicados.

Además, como no existe dentro del procedimiento actual figura que permita modificar las declaraciones tributarias luego de haber quedado en firme ni por solicitud de parte ni de oficio, es preciso resaltar que la función de la Administración Tributaria como parte de la Administración Pública que es, se encuentra compelida dentro del marco que le señala cumplir el artículo 123 de la CN a todos los servidores públicos, cuando establece en su inciso segundo que "*Los servidores públicos están al servicio del Estado y de la comunidad; ejercerán sus funciones en la forma prevista por la Constitución, la ley y el reglamento*".

Ahora bien, en cuanto a su segundo cuestionamiento, se debe precisar que la Dirección de Impuestos Distritales al prescribir los formularios y las instrucciones de diligenciamiento en el año 1994 lo que hizo fue informar tanto la regla general (Renglón 16 FU formulario) como la específica que debían tener en cuenta los contribuyentes al determinar el Impuesto a cargo (Acuerdo 39 de 1993, inciso 4 artículo 2), Casilla 16 instrucciones, así:

FORMULARIO

16 IMPUESTO A CARGO (Casilla 15 POR CASILLA 6) / 1000

INSTRUCCIONES DE DILIGENCIAMIENTO

16 Impuesto a cargo: escriba el resultado de multiplicar el autoavalúo (Renglón 15) por la tarifa del impuesto (casilla 6). Si el valor es mayor que el doble del impuesto del año anterior coloque el doble de dicho valor (Guíese por la casilla 26 si esta contiene dato). (Subrayado ajeno)

Adicionalmente a estas instrucciones impartidas en el formulario de declaración del año 1994 fue editada una cartilla tributaria del Distrito, la cual hacía parte integrante del paquete que contenía el formulario de declaración de ese año, en ella se lee:

¿CÓMO SE LIQUIDA EL IMPUESTO PREDIAL?

Cada contribuyente liquidará el impuesto con base en el autoavalúo y las tarifas vigentes.

SEÑOR CONTRIBUYENTE: RECUERDE QUE TODOS LOS VALORES DILIGENCIADOS EN SU DECLARACION DEBERÁN APROXIMARSE AL MÚLTIPLO DE MIL (1.000) MÁS CERCANO.

El procedimiento a seguir es el siguiente:

- 1. Determine el valor de su base gravable en el renglón 15, de acuerdo con las especificaciones señaladas en el punto anterior.*
- 2. Una vez que usted haya determinado a qué categoría pertenece su predio, mire en la tabla de tarifas la que le corresponde y multiplique el valor del avalúo catastral por usted determinado (casilla 15) por la tarifa en mención (casilla 6) y el resultado colóquelo en el renglón.*

Tenga en cuenta que, si este valor es incrementado en más de un 100 % respecto del valor liquidado en el año inmediatamente anterior, podrá colocar sólo hasta el doble del mismo valor; para lo cual podrá guiarse por el dato que aparece en la casilla 26, si contiene este dato. Esta limitación no opera en tratándose de predios que se encuentren en los siguientes supuestos:

- Cuando se haya realizado alguna mutación.*
- En predios urbanizables no urbanizados.*
- En predios urbanizados no edificados (aparcaderos, depósitos, solares, parques y jardines y lote de engorde).*

Las instrucciones dadas tanto en el formulario como en la Cartilla Tributaria del Distrito fueron muy claras, y no es cierto como lo afirma el consultante, que se haya inducido a error a los contribuyentes, ya que si bien es cierto que el formulario de liquidación casilla 16 IMPUESTO A CARGO, solamente indicara que el impuesto a liquidar se obtenía de multiplicar la casilla 15 por la casilla 6 y dividirlo en mil, y en las instrucciones además de esa indicación contenida en el formulario, se hiciese la aclaración de que *Si el valor es mayor que el doble del impuesto del año anterior, coloque el doble de dicho valor*; tal situación tiene una lógica, y esta no es la de confundir a los contribuyentes, sino por el contrario, la de plantear la información en forma lógica y coordinada, informando en el formulario de liquidación la regla general que deben seguir la generalidad de los contribuyentes para determinar su Impuesto a cargo que es base gravable por tarifa, y como la aplicación del tope que nos ocupa es un parámetro específico, que solo lo pueden aplicar quienes cumplan todas las condiciones dadas por la norma, se indican en las instrucciones, como aclaración u observación específica que debe seguir el contribuyente al tiempo con el diligenciamiento del formulario.

Como la regla general para la determinación del tributo es la indicada en dicho renglón (16 FU), es decir, multiplicar el autoavalúo por la tarifa correspondiente y dividirlo en mil y la aplicación del tope por su parte, como se dijo, es una excepción a la regla y por ello es que en las instrucciones se hace la aclaración debida, el incluir esta instrucción dentro del formulario como regla de liquidación del impuesto acarrearía por el contrario inducción al error a los contribuyentes que deben aplicar la regla general, cual es la de liquidar el impuesto sin tener en cuenta el tope.

Además no puede perderse de vista que el formulario como acto administrativo general que ha sido considerado, no se puede ver separadamente de las instrucciones de diligenciamiento, ya que estos dos conforman un conjunto que no puede ser aplicado por el contribuyente separadamente, por ello considera importante este Despacho anotar que la Jurisprudencia reiteradamente se ha manifestado sobre la obligatoriedad por parte de los contribuyentes de la observancia de las instrucciones contenidas en los formularios de las declaraciones tributarias:

“El carácter obligatorio de los formularios y de las instrucciones contenidas en ellos, como una manifestación imperativa de la Administración que produce efectos jurídicos de indiscutible importancia para los contribuyentes.

(...)

La citadas resoluciones junto con los formularios y sus instrucciones constituyen un acto administrativo de carácter general e impersonal,

que si bien pueden ser el inicio del proceso de determinación del impuesto, considerado en sí mismo constituye un acto definitivo como manifestación de voluntad administrativa que produce efectos jurídicos, porque es expedido por el funcionario competente, incluye unas instrucciones precisas de obligatorio cumplimiento de los usuarios que son indeterminados y por sí mismo cumple un objetivo de orden legal de mayor trascendencia: permitir que el particular cumpla satisfactoriamente con el deber de declarar al estado su renta y patrimonio”.

Como se puede observar claramente en ningún momento tal y como lo pretende hacer creer el consultante, hubo una inducción al error en el diligenciamiento del formulario del Impuesto Predial del año gravable 1994, lo que ocurrió fue una no observancia por parte de los contribuyentes de las normas y las instrucciones de diligenciamiento que acompañan los formularios de declaración y pago del Impuesto Predial que indicaron cómo liquidar el Impuesto a cargo.

CONCEPTO No. 676

FECHA: 12 de junio de 1998

SUBTEMA: Procedimiento coactivo. Títulos ejecutivos

CONSULTA:

Teniendo en cuenta lo establecido en el numeral tercero del artículo 68 del Código Contencioso Administrativo y el artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional, ¿es procedente iniciar el trámite del procedimiento administrativo coactivo cuando las

declaraciones privadas, que constituyen el título ejecutivo, no se encuentran en firme, en los términos del artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993?

RESPUESTA:

En primer término, es importante precisar ¿qué es título ejecutivo?; en ese sentido, el artículo 488 del Código de Procedimiento Civil establece que es el documento en donde consta una obligación clara, expresa y actualmente exigible, proveniente del deudor o de su causante o expedido por autoridad competente, al cual la ley le confiere tal calidad y constituye plena prueba contra él.

Ahora bien, refiriéndose a las obligaciones a favor del Estado que prestan mérito ejecutivo el numeral 3 del artículo 68 del Código Contencioso Administrativo establece:

Artículo 68. Definición de las obligaciones a favor del Estado que prestan mérito ejecutivo. *Prestarán mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigibles, los siguientes documentos: ...*

*3. Las liquidaciones de impuestos contenidas en providencias ejecutoriadas que practiquen los funcionarios fiscales, a cargo de los contribuyentes, o las **liquidaciones privadas que hayan quedado en firme**, en aquellos tributos en que su presentación sea obligatoria". (Se resalta)*

Por otra parte, el artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993 en concordancia con el numeral 1 del artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional, dispone:

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**". (Resaltado fuera del texto)*

Como se observa, las dos disposiciones son contradictorias, lo que origina duda en cuanto a su aplicabilidad, por lo cual nos debemos remitir a las normas generales de interpretación contenidas en la Ley 57 de 1887, que en su artículo 5 establece:

Artículo 5. ... Si en los códigos que se adoptan se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí, se observarán en su aplicación las reglas siguientes:

1. La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general...

Así mismo, el Código Contencioso Administrativo en su artículo 1 reza:

"Los procedimientos administrativos regulados por las leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta parte primera que sean compatibles..."

Así las cosas, si bien es cierto ambas disposiciones se refieren a los títulos ejecutivos, en este caso prevalece lo dispuesto en el artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993, que nos remite al artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional, por ser ésta una disposición especial en cuanto al procedimiento de cobro coactivo de las obligaciones fiscales.

Esta interpretación guarda armonía con el procedimiento tributario en su integridad, entre otras razones porque el término concedido a las Jefaturas de Cobranzas para realizar el cobro de las obligaciones tributarias es de cinco (5) años, que corresponde al término de prescripción de la acción de cobro, y de aceptarse la tesis de la improcedencia del cobro coactivo de las obligaciones tributarias originadas en las declaraciones que no se encuentren en firme, dicho término se vería reducido en la práctica a tres (3) años, adicionalmente el contribuyente no puede oponerse al cobro excepcionando la falta de firmeza de la declaración privada (artículo 831 del Estatuto Tributario Nacional).

De lo anterior se concluye que es procedente iniciar los procesos de cobro coactivo con fundamento en declaraciones tributarias que no se encuentren en firme, sin perjuicio de las facultades de fiscalización otorgadas a la Administración Tributaria Distrital en los artículos 80 del Decreto 807 de 1993 y del derecho de corregir las declaraciones privadas que le asiste al contribuyente, eventos en los cuales se originan los respectivos movimientos en el estado de cuenta del mismo.

CONCEPTO No. 692

FECHA: 27 de julio de 1998

SUBTEMA: Aplicación del artículo 66 de la ley 383 de 1997

CONSULTA:

El artículo 66 de la ley 383 de 1983 estableció que “los municipios y distritos para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional”, disposición que fue declarada constitucional en sentencia C-232 de mayo 20 de 1998 por la Corte Constitucional.

El artículo 580 del Estatuto Tributario determina en forma expresa los casos en que entienda no cumplido el deber de presentar declaración tributaria, por su parte el artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, consagra circunstancias diferentes a las establecidas en el artículo 580 del E.T.

SE PREGUNTA: En virtud de lo anteriormente expuesto debe concluirse, siguiendo la posición de la Corte Constitucional, es decir que dada la contradicción existente entre el artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993 y el artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional, ¿prevalece esta última norma?

RESPUESTA:

En primera instancia cabe recordarle al consultante que el Estatuto Tributario Nacional, entró en vigencia en Santa Fe de Bogotá D.C. por remisión expresa del artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993 (Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá D.C.) que reza:

Artículo 162. Remisión al Estatuto Tributario: *las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito, conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste.*

Con fundamento en este artículo y otros del Decreto Ley 1421 de 1993, así como del Acuerdo 39 de 1993, fue expedido el Decreto Distrital 807 de 1993 “Por medio del cual se armoniza el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y se dictan otras disposiciones”.

Ahora bien, el artículo 17 del citado Decreto Distrital 807, establece que declaraciones que se tienen por no presentadas, así:

Artículo 17. Declaraciones que se tienen por no presentadas. *Las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional.*

Sin perjuicio de lo señalado en el inciso anterior, las declaraciones contempladas en los numerales 3, 5, 7, 8 y 9 del artículo 12 del presente Decreto, se tendrán por no presentadas, cuando no contengan la constancia del pago.

En el caso de la declaración del Impuesto Unificado de Vehículos, se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones, y en los eventos comprendidos en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, salvo el relacionado con la firma del declarante.

La declaración del Impuesto Predial Unificado que corresponda a predios diferentes a los urbanizables no urbanizados y a los predios rurales, se tendrá por no presentada, adicionalmente a los casos contemplados en el primer inciso de este artículo, en el evento en que se omita o se informe en forma equivocada la dirección del respectivo predio.

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 Ley 6/92, art. 140.

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. (Ley 49/90, art. 51).

De lo transcrito tenemos que la normatividad tributaria distrital desde la entrada en vigencia del Decreto Distrital 807 de 1993, se acopló al Estatuto Tributario Nacional en cuanto a la administración, fiscalización, recaudación etc. De la misma forma tenemos que la remisión efectuada por el Decreto Ley 1421 de 1993 es clara al determinar que el Estatuto Tributario Nacional se aplica a los tributos distritales conforme a la naturaleza y estructura funcional de estos tributos.

Ahora bien, claro está que el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá adoptó el Estatuto Tributario desde 1993 (diciembre 20) y que las aparentes diferencias existentes entre el artículo 17 del Decreto 807 y el artículo 580 del Estatuto Tributario, a que hace alusión el consultante, obedecen simplemente a la estructura diferente de los tributos municipales, ya que si observamos detalladamente el artículo 17 determina que se tendrán por no presentadas las declaraciones en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1, introduciendo además ítems especiales, debido a las características propias de los impuestos distritales, tal y como ocurre en los siguientes casos:

Se tendrán por no presentadas las declaraciones presentadas en el caso de NO contener constancia de pago (incisos 2 y 3) para los Impuestos de Consumo sobre la producción nacional de cervezas, sifones y refajos, retención en la fuente de impuestos distritales, unificado de vehículos, delineación urbana, azar y espectáculos y sobretasa a la gasolina,

Igualmente se tendrán por no presentadas las declaraciones cuando se incurra en el caso de que trata el inciso 4 del artículo 17, es decir, cuando en una declaración del Impuesto Predial Unificado que corresponda a predios diferentes a los urbanizables no urbanizados y a los predios rurales, se omita o se informe equivocadamente la dirección del predio objeto de declaración, esta situación por ejemplo no es susceptible de corrección por el trámite que establece el artículo 22 del Decreto Distrital 807 de 1993, ya que la identificación de los inmuebles y la incorporación de los pagos efectuados se realiza por la dirección del predio (nomenclatura oficial).

Otro caso que prevé este artículo es la prevista en el artículo 650-1 del E.T., la cual sí puede ser corregida, dentro de los parámetros del artículo 22 del Decreto Distrital 807 de 1993, ya que el error en la dirección de que trata el 650-1 obedece exclusivamente a la dirección de notificación del contribuyente.

A manera de conclusión tenemos: la norma a aplicar en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en lo que hace referencia a declaraciones que se tienen por no presentadas es la establecida en el artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993 en su totalidad, sin que exista la más mínima posibilidad de confusión o contradicción de esta norma con artículo 66 de la Ley 383 de 1993 y el fallo de la Corte Constitucional, puesto que lo establecido por esta norma fue introducido al Distrito Capital desde el Decreto Ley 1421 de 1993 y

acondicionado de acuerdo con los parámetros jurídicos sustanciales de los tributos Distritales en el Decreto Distrital 807 de 1993.

CONCEPTO No. 695

FECHA: 5 de agosto de 1998

SUBTEMA: Diferencia de criterios

CONSULTA:

La consulta se refiere al procedimiento contenido en el Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá, Parte II, Decreto Distrital 807 de 1993, Artículo 21, en lo relacionado con corrección de las declaraciones tributarias por diferencia de criterios existente entre los contribuyentes y la Administración.

“ARTÍCULO 21. CORRECCIÓN POR DIFERENCIAS DE CRITERIOS:
Cuando se trate de corregir errores provenientes de diferencias de criterios o de apreciaciones entre la oficina de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, y que impliquen un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de la corrección sean completos y verdaderos, se aplicará el procedimiento indicado en los incisos primero a tercero del Artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, pero no habrá lugar a aplicar las sanciones allí previstas”.

La pregunta se concreta en lo siguiente: ¿Cuándo se entiende que hay diferencia de criterios?

RESPUESTA:

DIFERENCIAS DE CRITERIOS

Definición

Al respecto, no existe concepto diferente al inferido de analizar la jurisprudencia del Consejo de Estado en sentencias proferidas para resolver demandas relacionadas con imposición de sanciones, a través de las cuales, se trazan los lineamientos que encauzan la posición de esta oficina cuando se pronuncia sobre la existencia o ausencia de la diferencia de criterio frente a un determinado evento.

En sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de marzo 4 de 1993, expediente 4366. Ponente Dr. Guillermo Chahin Lizcano, se plantean dos elementos que deben tenerse en cuenta al momento de aplicar sanciones por corrección, estos son: el concreto u objetivo y el subjetivo. Veamos algunos apartes de las consideraciones:

... “la determinación de mayores valores de impuestos en una liquidación oficial no implica de por sí que se deba determinar una sanción por inexactitud. Para su configuración se requiere que la Administración haya detectado un hecho **objetivo y concreto**,

previamente definido en la Ley, como sujeto a sanción. Pero cuando las diferencias que surjan entre la Administración y el particular obedezcan a disparidad de criterios que los lleven a interpretaciones encontradas de las normas fiscales a aplicar en un determinado evento, es decir, cuando se trate de **hechos subjetivos**, no procede la aplicación de la sanción, por ausencia de este elemento objetivo, que es el sancionable.” (Negrilla ajena al texto)

ELEMENTO OBJETIVO

Cuando se refiere al elemento objetivo y concreto alude a las causales mencionadas en el Artículo 53 del Acuerdo 21 de 1983:

“Sanciones. Artículo 53. Sanción por inexactitud. Cuando se establezca que las bases declaradas por el contribuyente contienen datos incorrectos, incompletos o inexistentes y ello da lugar a la liquidación de un impuesto menor del que debe pagar, se impondrá una sanción equivalente a dos (2) veces el impuesto anual atribuible a la inexactitud”.

Y continúa:

“... A pesar de no existir en la norma la aclaración de la improcedencia de la sanción cuando hay diferencias de criterios, es obvio que, en este evento, por no acomodarse a la definición legal, no debe aplicarse la sanción.

Cuando la Caja Social de Ahorros presentó su declaración de 1984, vigencia de 1985, no incluyó en sus bases datos inexactos para lograr un menor valor de impuestos; solo que se consideró con derecho a una exención dada su naturaleza jurídica, pero sin tener en cuenta la actividad realizada, que como tal sí es gravable. Tenemos así un típico caso de diferencias de criterios con la Administración...”.

En los mismos términos de sentencia del 13 de diciembre de 1995. Ponente Dr. Delio Gómez Leyva, exp. 7164, se lee:

“La Sala, al respecto, discrepa del argumento de la demanda, que acogió el Tribunal, pues la inclusión en la declaración de renta de deducciones ‘improcedentes’ encaja en las conductas que la Ley define como de ‘inexactitud’, como lo es la ‘inclusión de (...) deducciones (...) inexistentes y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias (...) de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto...”.

ELEMENTO SUBJETIVO

En Sentencia de la misma Corporación y sección del 18 de mayo de 1990, con ponencia del doctor Jaime Abella Zarate, se lee:

SANCION POR INEXACTITUD

Esta se tipifica “cuando se establezca que las bases declaradas no corresponden a los valores reales de las transacciones efectuadas por los contribuyentes y ello dé lugar a la liquidación de un menor impuesto del que el declarante debe pagar”.

De los antecedentes administrativos allegados al expediente se establece que la sociedad reclamante presentó la declaración de Industria y Comercio por el año de 1979 y que en los datos generales del Estado de Pérdidas y Ganancias incluyó en el renglón correspondiente a DEVOLUCIONES y DESCUENTOS la suma de 18.555.313 ventas efectuadas fuera del país, que consideró excluidas de la base de imposición, en virtud de lo previsto por el artículo 169 del Decreto 444 de 1967 como lo registró en el renglón 7 del cuadro correspondiente a la ‘DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE’.

Es decir, que la sociedad al contrario de lo que sostiene el representante judicial del Distrito, sí informó las ventas reales efectuadas por el período declarado, distinto es que hubiera interpretado en forma diferente a la Agencia Fiscal, la órbita de incidencia del artículo en cuestión, que tantas y tan encontradas tesis suscitó no solo entre los propios contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio, sino también entre los mismos jueces encargados de velar por su aplicación.”

Y agrega:

“Por lo anteriormente expuesto, como el menor valor del gravamen no se originó por inconsistencias o inexactitudes del declarante sino por encontrada interpretación de la Ley, la pena pecuniaria impuesta por la Administración Fiscal no encaja dentro de los parámetros del art. 31 del Decreto 1901 de 1977”.

Estima la Oficina Jurídico Tributaria que: **la interpretación diferente que de la Ley haga el contribuyente**, debe encontrarse cimentada en razones serias de hecho y derecho, es decir, debe ser el resultado de un proceso hermenéutico realizado por el declarante a la luz del derecho existente para la época en que presentó su declaración, de tal suerte que, al momento de presentar la solicitud de corrección, esté en condiciones de aportar las pruebas que sean pertinentes para corroborar su planteamiento; en otras palabras, la carga de la prueba para demostrar que la Administración está en una posición equivocada respecto de la interpretación de una norma, recae en cabeza del contribuyente que pretenda controvertirla, así mismo, cabe advertirse que en ningún evento prospera esta figura cuando el obligado se abstiene de aplicar la norma que es clara, o la aplica en indebida forma, descuidada o arbitrariamente.

Es pertinente resaltar que existe diferencia sustancial entre el error de derecho y la figura en estudio, por cuanto aquel no exonera de responsabilidad al agente que lo comete; si el contribuyente deja de aplicar el precepto cuando este es claro y expreso por

desconocimiento del régimen tributario vigente a la época de presentación de la declaración, del procedimiento y en general de la normatividad tributaria distrital, no puede invocar como justificación de los inconsistencias presentadas al interior de las declaraciones de impuestos distritales, la diferencia de criterios.

“La diferencia de criterios entre las oficinas de impuestos y el declarante, que exonera de inexactitud, versa sobre la **“interpretación del derecho aplicable”** no sobre el desconocimiento del mismo, como es el caso de autos, en donde la sociedad con desconocimiento de las normas que consagran la procedencia de las deducciones por concepto de “provisión de deudas de difícil cobro” (artículo 145 del Estatuto Tributario) y “pérdidas” (artículos 147 y 148 ibídem) incluyó en su declaración deducciones por tales conceptos, que no se ajustan a la ley, lo cual es diferente.”

Sentencia del 13 de diciembre de 1995. Ponente Dr. Delio Gómez Leyva, exp. 7164.

“En relación con la sanción por inexactitud, la Sala procederá a revocar la decisión del Tribunal en cuanto ordenó levantarla, toda vez que dentro del sub-lite, así como lo preciso al señor Procurador Tercero delegado, no se presentaron diferencias de criterio entre la Administración y la actora, sino la inclusión de un descuento tributario inexistente, en virtud de la derogatoria expresa que de dicho beneficio se efectuó a través del artículo 108 de la Ley 75 de 1986, como se explicó en el primer punto de esta providencia, resultando por ello procedente la aplicación de la sanción consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario”.

Sentencia de abril 17 de 1995. Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos, exp. No. 5998.

Surge el interrogante, ¿Cómo demostrar tanto el elemento objetivo como el subjetivo mencionados en esta sentencia, para efectos de dictaminar la procedencia de la sanción por inexactitud o la operancia de la diferencia de criterios?

Para contestar a la anterior pregunta en menester tener en cuenta las sentencias citadas en el Anuario de Tributario de 1997, página 77, así:

Sentencia CE, Delio Gómez Leyva, 13/12/96, 7971. Para corregir las declaraciones tributarias que aumentan el Impuesto a cargo o disminuyen el saldo a favor, se debe liquidar la sanción por corrección, No obstante, en los casos en que el mayor valor a pagar o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que se haya originado en diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante sobre interpretación del derecho aplicable, es procedente la corrección sin liquidar la sanción por corrección prevista en la Ley, **siempre los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos.**

Sentencia CE, Delio Gómez Leyva, 13/12/96, 8031. Cuando el motivo de desestimación de determinados derechos o beneficios de orden fiscal, como deducciones, costos... obedece a falta de prueba contable o no, o al incumplimiento de requisitos formales, esto no implica necesariamente que el respectivo ítem sea inexistente, falso o que provenga de

operaciones simuladas. Tampoco implica la presunción de que se hayan utilizado en la declaración tributaria datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y, por consiguiente, aunque resulte procedente el rechazo del aludido ítem y la aplicación de multas por falta de información tributaria o por informalidades contables, no proceda inexorablemente la sanción por inexactitud, **a menos que se establezca la inexistencia, falsedad o simulación, quedando desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria.**

En esta materia, cobra vital importancia la aplicación del régimen probatorio que en materia de tributos rige para la Dirección de Impuestos Distritales, como practicar una inspección ocular o de tipo contable a las instalaciones del establecimiento de comercio, realizar interrogatorio de parte al mismo contribuyente o solicitar pruebas de ingresos a la DIAN o a cualesquiera otra entidad; porque solo de cotejar la contabilidad y los movimientos de la empresa con lo que se menciona al interior de las declaraciones tributarias, se llega a la certeza de si existe el elemento objetivo y concreto que se menciona en la sentencia, y de contera, las diferencias que justifican una sanción o, por el contrario, se configura el elemento subjetivo base para la determinación de la diferencia de criterios.

Recordemos que, en materia de pruebas, el Estatuto Tributario Nacional y el Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá, Decreto 807 de 1993, conceden amplias facultades y obligan a la Administración a decretar y practicar las conducentes y pertinentes para el cumplimiento de las funciones propias de cada dependencia, veamos:

Artículo 113. Régimen Probatorio. *Las decisiones de la Administración distrital relacionadas con la determinación oficial de los tributos y la imposición de sanciones deberán fundamentarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente ...*

Artículo 743 ETN. Idoneidad de los medios de prueba.

Artículo 744 ETN. Para estimar el mérito de las pruebas estas deben obrar en el expediente....

Artículo 772 ETN. 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 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba.

3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural.

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.

De consiguiente, se requiere que el contribuyente investigado esté cumpliendo las obligaciones formales que imponen la Ley, el ordenamiento tributario y las normas

contables, con relación al manejo de la contabilidad y presentación de declaraciones tributarias, tanto a nivel nacional como del Distrito Capital.

Si en el transcurso de la investigación se llega a la conclusión que el contribuyente investigado incumple con sus obligaciones tributarias, que declara ingresos por debajo de lo real, que lleva una doble contabilidad, que hace deducciones improcedentes, que factura en indebida forma, difícilmente podría inferirse una diferencia de criterios para justificar la inexactitud en las declaraciones.

Como conclusiones tenemos las siguientes:

FACTORES QUE INTEGRAN LA DEFINICIÓN DE LA DIFERENCIA DE CRITERIOS:

- 1) Que se demuestre en el transcurso de la investigación tributaria efectuada para resolver la solicitud de corrección por diferencia de criterios, que el contribuyente no ha incurrido en las causales que consagra el ordenamiento tributario para imponer sanciones por inexactitud, relativas a los mismos o a hechos nuevos.
- 2) Que se configure el elemento subjetivo, es decir, el error en la interpretación del derecho aplicable porque el contribuyente ha argumentado y probado en debida forma su criterio y así se verificó en el decurso de la investigación.
- 3) Que no se trate de omisión, descuido o negligencia en la aplicación de una norma cuando esta es expresa y clara.
- 4) Que no se esté en presencia de un error de derecho.

Finalmente, si con anterioridad a la solicitud de corrección por diferencia de criterios las dudas que generan la discusión han sido resueltas por la Administración y existe pronunciamiento expreso, estableciendo parámetros y procedimientos claros a seguir, no podrá alegarse por parte del contribuyente que ha hecho caso omiso de este, la diferencia de criterios, por cuanto ya la Administración ha marcado un precedente, es decir, no se pueden invocar diferencias en la interpretación del derecho aplicable, cuando la Administración ha sido reiterativa en la solución del conflicto o a propendido por llenar un determinado vacío normativo, así por ejemplo:

Si se han elevado consultas a la oficina Jurídico Tributaria relacionadas con un determinado tema y esta ha conceptuado de forma clara, expresa y reiterativa, el contribuyente no puede alegar diferencia de criterios sobre los mismos puntos resueltos con anterioridad en los conceptos, ya que corresponde a esta oficina la interpretación de la normatividad tributaria, de conformidad con el Decreto 800 de 1996, artículo 26; máxime cuando los planteamientos del contribuyente no obligan a la Administración Distrital.

CONCEPTO No. 728

FECHA: 9 de diciembre de 1998

SUBTEMA: Descuentos por pronto pago

CONSULTA:

¿Al efectuarse la corrección de la declaración inicial del Impuesto Predial Unificado, dando como resultado un menor Impuesto a cargo, se debe conservar el descuento por pronto pago liquidado en la declaración inicial?

RESPUESTA:

Para resolver su consulta se hace necesario analizar el contenido de las resoluciones por las cuales se establecen los plazos y descuentos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales, en particular, la Resolución No. 1032 del 20 de agosto de 1997 vigente para el año gravable 1998.

El párrafo 1 del artículo 3 de la Resolución No. 1032 establece:

“Los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado, que declaren y paguen la totalidad del impuesto liquidado por el año gravable 1998 a más tardar el 27 de abril de 1998, tendrán derecho a un descuento del 15 % del Impuesto a cargo”. (Resaltado fuera de texto)

El párrafo 2 ibídem prescribe:

“Los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado que declaren y paguen la totalidad del impuesto liquidado por el año gravable 1988 a más tardar el 19 de junio de 1998, tendrán derecho a un descuento del 10 % del Impuesto a cargo”. (Resaltado fuera de texto)

Del análisis normativo se colige que para hacerse acreedor a los descuentos por pronto pago deben cumplirse dos condiciones: Declarar y pagar la totalidad del impuesto liquidado en el año gravable respectivo y presentar la declaración y efectuar el pago antes de la fecha límite para tener derecho al descuento.

En el ejemplo citado en su consulta, el contribuyente o declarante presentó su declaración inicial y pagó la totalidad del impuesto liquidado dentro de la fecha límite que otorgaba el descuento del 15 %, con posterioridad presentó un proyecto de corrección disminuyendo el valor a pagar y aumentando el saldo a favor de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional por remisión del artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Si el Grupo de Liquidación de la Jefatura de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad de la Dirección de Impuestos Distritales, profirió liquidación oficial de corrección disminuyendo el valor a pagar y aumentando el saldo a favor, y éste en su **denuncio rentístico inicial había pagado el valor total del impuesto liquidado**, se

configuraría un pago en exceso, susceptible de devolución o compensación, que puede tramitar ante el Grupo de Devoluciones y Compensaciones de la Jefatura de Recaudo de la Subdirección de Impuestos respectiva, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 147 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Ahora bien, la pregunta que surge es ¿si es procedente o no conservar el descuento liquidado en la declaración inicial frente a la segunda declaración?

Tal y como lo expresamos anteriormente, los parágrafos 1 y 2 del artículo 3 de la Resolución 1032 del 20 de agosto de 1997 establece que para hacerse acreedor a los descuentos por pronto pago debe declararse y pagarse la totalidad del impuesto liquidado en el año gravable respectivo y hacerlo antes de la fecha límite para tener derecho al descuento.

En el caso que nos ocupa, si el contribuyente canceló la totalidad del impuesto liquidado por el año correspondiente, tendrá derecho a conservar el descuento, pero sobre el impuesto determinado en la liquidación oficial de corrección y no el liquidado en la primera declaración, ya que al tenor de lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, el proyecto de corrección sustituye la primera declaración.

CONCEPTO No. 756

FECHA: 31 de marzo de 1999

SUBTEMA: Cancelación RIT por fallecimiento de persona natural

CONSULTA:

Solicita usted se le indique cuál es el procedimiento a seguir para la clausura de un establecimiento de comercio de una persona natural fallecida, perteneciente al régimen simplificado que se encuentra en las siguientes condiciones:

1. Inició actividades en el año 1997.
2. No se registró en el RIT.
3. Presentó y canceló las liquidaciones privadas desde la fecha de iniciación de actividades.

RESPUESTA:

De conformidad con el artículo 33 del Decreto 423 de 1996 es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria.

Dentro de la relación jurídico-tributaria que existe entre el fisco y el administrado, se distinguen cinco elementos fundamentales que constituyen su estructura y dentro de los cuales se encuentran los sujetos de la obligación tributaria, teniendo claro que el sujeto activo es aquel que impone la obligación y recibe el beneficio del pago del contribuyente.

Por sujeto pasivo debe entenderse aquella persona ya sea natural o jurídica *“a quien puede atribuirse la realización del hecho impositivo de la obligación tributaria”* y que además

“puede pagar determinada suma de dinero a favor del Estado (fisco o sujeto activo) en cuanto posee la capacidad contributiva”. (Diccionario Temático Tributario, pág. 270).

Es decir que quien realiza el hecho generador del impuesto, en el caso en estudio del Impuesto de Industria y Comercio, tendrá la calidad de sujeto pasivo con el compromiso legal de cumplir con las obligaciones formales que su calidad le impone.

No hizo exclusión el legislador frente a la categoría de persona capaz de contraer la obligación tributaria y determinó como sujeto pasivo, tanto la persona natural como la persona jurídica nacida del acuerdo de voluntades para desarrollar un mismo fin ya sea legalmente constituida o como sociedad de hecho.

De tal suerte que incluye dentro del concepto de sujeto pasivo, todo ente sea natural o jurídico o aun de hecho con capacidad para realizar el hecho generador del impuesto en estudio.

Además de los sujetos, también se encuentran enunciados dentro de los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria: el hecho generador del impuesto, la base gravable, la tarifa y el período gravable a declarar.

De faltar alguno de los elementos descritos en el enunciado anterior, dejará de existir la relación jurídica entre quien recibe el tributo, y quien está obligado a pagarlo y a cumplir con los demás deberes impuestos por la ley.

Ahora bien, ha quedado claro que quien adquiere la calidad de sujeto pasivo del impuesto, adquiere también el compromiso de cumplir con las obligaciones que la norma fiscal impone.

Dentro de este tipo de obligaciones se encuentran las de tipo formal y las de tipo sustancial contenidas en los Decretos 423 de 1996 y 807 de 1993 y a su vez dentro de las primeras, es decir, dentro de las formales, las siguientes:

1. Obligación de inscribirse en el Registro de Información Tributaria (RIT) dentro del plazo establecido en el artículo 35 del Decreto 807 de 1993, dentro de los dos meses siguientes al inicio de las actividades gravadas con el impuesto.
2. Obligación de informar las novedades correspondientes incluyendo el cese definitivo de actividades; mientras no se reporte este último el contribuyente deberá continuar con las obligaciones formales a su cargo.
3. Presentar correcta y oportunamente las declaraciones tributarias.
4. Efectuar la retención en la fuente a que haya lugar en caso de que exista la obligación de hacerlo por tener la calidad de agente retenedor y como consecuencia presentar las declaraciones respectivas.

Ahora bien, en tratándose de personas naturales y de acuerdo con el artículo 94 del Código Civil Colombiano, “la existencia de la persona termina con la muerte” y por ende el cumplimiento de las obligaciones de tipo personal deben ser suplidas por aquellas personas específicamente determinadas y no por otras.

En efecto, constituyen otras formas de extinguir las obligaciones el término extintivo, mediante el cual se pone fin a las obligaciones derivadas de contratos de tracto sucesivo como el suministro o el arrendamiento; **la muerte del acreedor o del deudor, cuando los contratos de que se trate sean “intuitu personae”** como el usufructo, el mandato, la sociedad colectiva, entre otros, **como quiera que la obligación es intrasmisible a los herederos del difunto.** (Se resalta) (Tratado de las Obligaciones R.J. Pothier, página 338).

Sin embargo, para efectos tributarios existen casos señalados expresamente por el legislador, en los cuales, a pesar de la ausencia del sujeto pasivo titular, se determinan las personas que deben en su defecto, cumplir con las obligaciones formales, personas estas enunciadas en el artículo 11 del Decreto 807 de 1993 y que a la letra dice:

Artículo 11. Cumplimiento de obligaciones formales. Para el cumplimiento de las obligaciones formales relativas a los tributos distritales, serán aplicables los artículos 571,572,572-1 y 573 del Estatuto Tributario Nacional, sin perjuicio de la obligación que le compete al administrador de los patrimonios autónomos de cumplir a su nombre los respectivos deberes formales.

Artículo 571. Obligados a cumplir los deberes formales. Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes 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 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.
- 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.

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 con los demás deberes tributarios.

Así mismo, conforme al artículo 573, los obligados al cumplimiento de los deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión. No sucede igual con las obligaciones sustanciales o de pago que con anterioridad hubiera adquirido la persona y cuyo cumplimiento debe ser cubierto por la masa herencial.

Frente a este tipo de obligaciones sólo los eventos contemplados en el artículo 1625 del Código Civil concordante con los artículos 130 y siguientes del Decreto 807 de 1993 dan por terminadas las obligaciones ordenando para el efecto el primero de ellos: “Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo consientan en darla por nula. Las obligaciones se extinguen además en todo o parte: 1. Por la solución o pago efectivo. 2. Por la novación?. 3. Por la transacción. 4. Por la remisión. 5. Por la compensación. 6. Por la confusión. 7. Por la pérdida de la cosa que se debe. 8. Por la declaración de nulidad o por la rescisión. 9. Por el evento de la condición resolutoria y por la prescripción.

Se concluye de todo lo anteriormente expuesto que, con relación a las obligaciones sustanciales adquiridas por personas naturales, sólo se darán por terminadas en los casos previstos en el Código Civil y en los Decretos 423 de 1996 y 807 de 1993 que rigen nuestro ordenamiento tributario.

Pero con relación a las obligaciones de tipo formal, terminada la existencia del sujeto pasivo del impuesto por fallecimiento, como lo presenta la consultante, subsiste a cargo de los albaceas, los herederos o el curador de la herencia yacente conforme al literal d del artículo del Decreto 807 de 1993 visto, el deber de cumplir con las obligaciones formales que la ley le había impuesto.

Así las cosas, los herederos deberán cumplir con las obligaciones de tipo formal registradas anteriormente dentro de las cuales se encuentra la de inscribirse en el Registro de Información Tributaria, cancelando la sanción correspondiente por inscripción extemporánea, e internar la novedad de clausura del establecimiento o de cese de actividades según el caso.

Finalmente, conforme al artículo 71 del Decreto 807 de 1993 estudiado y al Decreto 1090 de 1998 por el cual se reajustan los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas a los impuestos distritales para el año de 1999, la Administración Distrital de Impuestos podrá imponer la sanción a que haya lugar por inscripción extemporánea o de oficio en el Registro de Información tributaria.

CONCEPTO No. 791

FECHA: 19 de agosto de 1999

SUBTEMA: Descuentos por pronto pago, pérdida de descuentos

CONSULTA:

¿Un descuento obtenido por pagar en forma total y anticipada el Impuesto Predial Unificado por parte de un contribuyente, se mantiene independientemente de que con la declaración presentada originalmente dentro de los términos que daban derecho al descuento, se haya cometido de manera involuntaria un error que no incide en el monto del Impuesto a cargo, ni en su pago, existiendo para la Administración mecanismos de convicción respecto al predio que se imputa el mismo?

RESPUESTA:

Dados los factores que inciden en su pregunta, nos permitimos para efectos de dar una respuesta concisa sobre el asunto, el dividir la respuesta en dos grupos explicativos los cuales serán unificados al final para efectos de la respuesta concreta.

1. En primera instancia, nos permitimos comunicarle que el artículo 16 del decreto Distrital 807 de 1993 establece en su inciso primero que *“las declaraciones tributarias deberán presentarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Secretario de Hacienda Distrital...”*.

Respecto de los plazos para la aplicación de descuentos, por la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales, en especial la correspondiente al Impuesto Predial Unificado, nos permitimos entrar a estudiar a manera de ejemplo la Resolución No. 1032 del 20 de agosto de 1997, vigente para el año gravable 1998:

El párrafo 1 del artículo 3 de la citada Resolución No. 1032, establece:

“Los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado, que declaren y paguen la totalidad del impuesto liquidado por el año gravable 1998 a más tardar el 27 de abril de 1998, tendrán derecho a un descuento del 15 % del Impuesto a cargo”. (Resaltado fuera de texto)

El párrafo 2 ibídem prescribe:

“Los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado, que declaren y paguen la totalidad del impuesto liquidado por el año gravable 1998 a más tardar el 19 de junio de 1.998, tendrán derecho a un descuento del 10 % del Impuesto a cargo”. (Resaltado fuera de texto)

Del análisis normativo se colige que para hacerse acreedor a los descuentos por pronto pago deben cumplirse dos condiciones: DECLARAR Y PAGAR la totalidad del impuesto liquidado en el año gravable respectivo y PRESENTAR LA DECLARACIÓN Y EFECTUAR EL PAGO antes de la fecha límite para tener derecho al descuento.

En este orden de ideas, se infiere que el requisito que se requiere para tener derecho a cualquiera de los descuentos previstos en la norma consiste en que el contribuyente o responsable del impuesto declare y pague **la totalidad** del impuesto liquidado **dentro de los correspondientes plazos**.

2. En segunda instancia tenemos que el artículo 17 del Decreto 807 de 1993 establece las causales por las cuales una declaración tributaria se tiene como no presentada y referente al impuesto específico de Predial Unificado ordena que la declaración que corresponda a predios diferentes a los urbanizables no urbanizados y a los predios rurales, se tendrá por no presentada adicionalmente a los casos contemplados en la misma norma, en el evento en que se omita o se informe en forma equivocada la dirección del respectivo predio.

Por su parte, el párrafo octavo del artículo 1 del Acuerdo 26 de 1998, posibilitó la corrección del error en la dirección del predio o la omisión de la misma en la declaración, siempre que no hubiera pronunciamiento definitivo por parte de la Administración, y para el efecto ordenó:

Parágrafo 8: Para todos los predios, si no existe pronunciamiento definitivo, la Administración podrá corregir errores en la dirección en la declaración del Impuesto Predial si se informó correctamente los datos de la cédula catastral y/o matrícula inmobiliaria, sin que haya lugar a sanción alguna”.

A la lectura del artículo contenido en el Decreto 807 de 1993 encontramos que era causal de no presentación, además de las enunciadas en la parte inicial del mismo, cualquiera de las dos situaciones que enuncia:

- 1) Que se omita la dirección del predio por el cual se declara.
- 2) Que se diligencie la misma, pero de manera errada.

Si el legislador quiso con el párrafo 8 del artículo 1 del Acuerdo 26 de 1998 que el contribuyente pudiera corregir el error cometido en su declaración por el cual, a pesar de haberla presentado no le permitía dar cumplimiento a su deber formal, ya fuera por error en la dirección o por la omisión de la misma, puede entenderse que el alcance del párrafo en cuestión cubre las dos circunstancias anotadas.

Hasta la vigencia del Acuerdo 26 de 1998, los contribuyentes que presentaran su declaración con error en la dirección del predio, es decir, que no informaran la dirección o la informaran equivocadamente, incurrían en una causal que ocasionaba tener la declaración como no presentada en los términos del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, y el único camino viable para enmendar este error, consistía en presentar nuevamente las declaraciones en forma correcta y liquidando en ellas la correspondiente sanción por extemporaneidad conforme al artículo 61 del mismo Decreto.

Pero, si el contribuyente presentaba nuevamente la declaración en debida forma, con ocasión a la Resolución Sanción por no declarar, la sanción a liquidar ya no es la de extemporaneidad contenida en el artículo 61, sino la sanción por no declarar contenida en

el artículo 60 del decreto en mención, en razón de que el cumplimiento de su obligación surge como resultado de la actuación por parte de la entidad administrativa y no por la espontánea voluntad del contribuyente en el cumplimiento de su deber.

De tal suerte, que, para efectos de cumplir válidamente con la presentación de la declaración, existiendo error u omisión en la dirección del predio, era necesario que el contribuyente diligenciara un nuevo formato fiscal en debida forma, y lo presentara ante las entidades recaudadoras correspondientes, cancelando la sanción equivalente al 5 % del Impuesto a cargo por cada uno de los meses de retardo.

Con el Acuerdo 26 del 24 de diciembre de 1998 se posibilita para las declaraciones del Impuesto Predial Unificado el corregir los errores que contenga la declaración tributaria en la dirección del predio ya por error mismo en ella, o por omisión, sin que sea necesario presentar nuevamente otra declaración, y sin que haya sanción alguna siempre y cuando se hayan diligenciado correctamente los renglones correspondientes a cédula catastral y/o matrícula inmobiliaria, porque de lo contrario la declaración se tendrá por no presentada y se ocasionarán los efectos sancionatorios ya indicados.

De la misma forma, es importante tener en cuenta que el párrafo 8 del Acuerdo 26 de 1998 señaló como situación especial y específica que pone término final para poder tener oportunidad de corregir el error presentado en la dirección del predio, **el que no existiera pronunciamiento definitivo de la Administración** como única condición.

Como quiera que la norma no establece plazo temporal para realizar la corrección y condiciona la posibilidad de corregir las declaraciones sólo a que la Administración no haya proferido acto administrativo definitivo, debe entenderse entonces que siempre y cuando no haya proferido acto administrativo definitivo en cualquier tiempo puede corregir la declaración.

Ahora bien, para efectos de la corrección de errores en la dirección que identifica el predio cuando el contribuyente omitió informarla o habiéndola informado lo hizo erróneamente en las declaraciones del Impuesto Predial Unificado, debe atenderse a lo establecido en la Orden Administrativa No. 001 del 28 de mayo de 1999 que determinó el procedimiento de la siguiente manera:

El contribuyente deberá presentar la solicitud de corrección por escrito, dirigido a la Dirección Distrital de Impuestos – Grupo de Saneamiento Informático, informando el número del sticker, fecha de presentación y año gravable de la declaración a corregir, anexando los siguientes documentos:

- 1. Fotocopia de la cédula de ciudadanía de quien está obligado a presentar la declaración de Impuesto Predial Unificado (propietario, poseedor o usufructuario).**
- 2. Certificado de Libertad y Tradición (Matrícula Inmobiliaria).** (Negrilla en texto)

Esta solicitud debe ser presentada por quien cumplió con la obligación tributaria o por el representante legal.

Cuando la corrección sea solicitada de oficio por parte de la Dirección Distrital de Impuestos, Subdirección de Impuestos a la Propiedad, las Unidades de Cobranzas, Determinación y Recaudo de Impuestos a la Propiedad, se anexarán a la solicitud los siguientes soportes:

1. **Fotocopia de las declaraciones.**
2. **Certificación Catastral**". (negrilla en texto)

Para finalizar, y adentrándonos en la pregunta de si se pierde el descuento obtenido por haber declarado y pagado dentro de los plazos legales para ello, pero con posterioridad se hace necesario corregir los datos de la dirección en el Impuesto Predial Unificado bajo los parámetros del parágrafo 8 del artículo 1 del Acuerdo 26 de 1998, debemos observar que si el **contribuyente canceló la totalidad del impuesto liquidado por el año correspondiente, tendrá derecho a conservar el descuento**, lo que quiere decir, en otras palabras, que la corrección de la declaración por el procedimiento del Acuerdo 26 de 1998, como en primer lugar no trae como requisito la presentación de otra declaración, ni obliga a la liquidación de sanciones por dicho concepto, motivo por el cual el contribuyente tendrá derecho a conservar el descuento practicado por dicha vigencia, siempre y cuando se cumplan con las condiciones requeridas por el Acuerdo 26 de 1998 y por la Orden Administrativa 001 del 28 de mayo de 1999.

CONCEPTO No. 803

FECHA: 06 de septiembre de 1999

SUBTEMA: Incumplimiento presentación de declaración tributaria - Agencia Oficiosa - Caso Fortuito - Fuerza Mayor

CONSULTA:

Con base en los hechos descritos por quienes consultan y que a continuación se exponen, solicitan los consultantes: Que se certifique por parte de la Dirección Distrital de Impuestos la situación de un predio teniendo en cuenta que:

La liquidación actualizada refleja una deuda que corresponde a sanciones e intereses por mora los cuales no está obligado a pagar el propietario en razón de su desaparición, según lo establecido en sentencia de la Corte Constitucional número C-690 del 5 de diciembre de 1996, que textualmente establece: "Con relación al incumplimiento de las obligaciones tributarias por la ocurrencia de un secuestro... debe ser tomado en consideración por las autoridades tributarias al momento de imponer sanciones por el incumplimiento, puesto que resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad, castigar a la persona por el hecho del incumplimiento...".

Que lo expuesto en el punto anterior establece que la deuda debe hacerse efectiva sólo en el monto de impuestos, según expuso la Corte Constitucional al expresar en la sentencia: "...Condonar los intereses moratorios generados durante la desaparición y, en todo caso, regir sus decisiones por los principios constitucionales de justicia y equidad para buscar solucionar (sic) viables...".

2. Que se reconozca de parte de la Secretaría de Hacienda y la Dirección Distrital de Impuestos la situación del predio en mención y no se realice proceso de cobro coactivo, ni se exija el pago de intereses moratorios ni sanción alguna teniendo en cuenta lo establecido legalmente.

RESPUESTA:

En acato al mandato contenido en el Decreto 678 de 1998 mencionado inicialmente no es posible para esta oficina responder de manera particular las consultas que a ella se elevan, razón por la cual se procederá al estudio de la misma en términos generales y para el efecto se informa:

En efecto, mediante sentencia C-690 del 5 de diciembre de 1996, la Corte Constitucional dentro del Expediente No. D 1353 declaró exequibles los artículos 557 y 580 literales a y d del Decreto 624 de 1989, pero sujetó la interpretación de la norma a las circunstancias concretas de caso fortuito o fuerza mayor que puedan exculpar al contribuyente que no ha presentado la declaración tributaria en las condiciones señaladas en la ley.

Con el objeto de entender el marco conceptual y circunstancial dentro del cual se originó el pronunciamiento de la Corte Constitucional se hace necesario traer a colación la demanda que originó el fallo aludido.

Quien demandó la inconstitucionalidad de los artículos 557 y 580 (parcial) del Decreto Ley 624 de 1989 allegó a la misma documentos de una persona secuestrada y de un contribuyente que quedó mentalmente incapacitado para la presentación y firma de la obligación, por lo cual agentes oficiosos de manera oportuna representaron en su momento al contribuyente obligado e imposibilitado de actuar.

Sin embargo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al interpretar las normas que se demandaron consideró que la declaración debía entenderse como no presentada, porque no se firmó por quien tenía el deber legal de hacerlo al tenor del artículo 580 literal d) del Estatuto Tributario Nacional, y en consecuencia impuso las sanciones pecuniarias previstas en el título III del mismo Estatuto.

De otra parte, consideró la actora que la estricta exigencia legal de presentación de la declaración tributaria en los lugares señalados para el efecto transgrede los principios constitucionales de igualdad, justicia, equidad, en casos de tomas guerrilleras en donde se imposibilita el cumplimiento de la obligación tributaria.

La Procuraduría General de la Nación consideró “que la demandante hace consistir su reproche no en la contradicción directa de las normas acusadas con el Estatuto Superior, sino en la omisión del legislador de regular supuestos fácticos que originan desigualdad, injusticia e inequidad. Concluye que el pronunciamiento se escapa de la órbita constitucional, pues a su juicio, la consagración de la fuerza mayor como causal que justifique la intervención de agentes oficiosos en la presentación y firma de las declaraciones tributarias es una propuesta de carácter eminentemente legislativo.”

Consideró la representante de la DIAN que los argumentos de la demanda no podían prosperar, en razón de que “no existe la proposición jurídica demandada, toda vez que la exclusión legal de la agencia oficiosa en casos de fuerza mayor corresponde a hipótesis no consagradas en la ley que resultan imposibles de verificación constitucional. A su juicio, sólo a partir de la existencia de la materia acusable es factible la confrontación con los mandatos constitucionales que se consideran infringidos”.

Manifestó también que... “el término legal para el cumplimiento oportuno de presentación de las declaraciones tiene el carácter de perentorio, de tal suerte que al vencerse precluye, dando lugar a la causal de extemporaneidad...”.

Continúa “...En nuestra legislación tributaria no existe disposición que permita exonerar a ningún contribuyente de esta sanción, aún en casos de fuerza mayor o caso fortuito, por tanto, su aplicación es forzosa”. (DIAN Concepto Jurídico No. 13718 de fecha 6 de junio de 1985).

Fueron precisamente estos los argumentos que la Corte Constitucional rebatió a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y que sirvieron de base para el análisis que dentro de la misma sentencia realizara en el que puede apreciarse su posición contraria frente, específicamente, a la no aceptación de la agencia oficiosa en los casos aludidos de fuerza mayor y caso fortuito; pues quedó claro que “ el cargo de fondo de la actora es que las normas acusadas no establecen el caso fortuito o la fuerza mayor como excusa al incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, ni posibilitan tales eventos en la intervención de agentes oficiosos, con lo cual no sólo se violan los principios de justicia y equidad tributaria sino que, además se consagra una responsabilidad tributaria sin culpa, ya que la no presentación de la declaración implica la imposición de las sanciones pecuniarias previstas en el título III del Estatuto Tributario.”

Tomó en consideración la Corte “que el principio de equidad es una pauta de conducta para la actuación tributaria”; que “el legislador tributario está obligado precisamente a considerar las distintas hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta” y que “ las autoridades administrativas y judiciales que aplican las normas tributarias, dentro del debido proceso administrativo, deben examinar las circunstancias particularizadas del contribuyente, tales como las situaciones de quien incumple la obligación de firmar y presentar la declaración tributaria en el lugar establecido para tal efecto, por razones ajenas a la culpa; pues de lo contrario se establecería una diferenciación irrazonablemente gravosa para quienes objetivamente no pueden cumplir con ese deber tributario”.

Continúa estableciendo la misma Corte que “el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso”, situación esta última que permite deducir que lejos de ser simples negativas de la evidencia, son pruebas fehacientes que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar”, las cuales -sigue señalando la Corte- deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento le es imputable a un caso fortuito o de fuerza mayor.

Así mismo, determinó en sus apartes, que “el acaecimiento de sucesos que constituyen la Fuerza Mayor o el Caso Fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica la 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 las declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, o la ausencia de la 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". (Sentencia Corte Constitucional C-690 del 5 de diciembre de 1996)

También argumentó que, en cuanto a la figura de la Agencia Oficiosa, el Estatuto Tributario la consagró específicamente en el evento de la contestación de requerimiento y la interposición de recursos, (art. 557) razón por la cual no puede hacerse extensiva, a situaciones distintas de aquellas consagradas en forma expresa por la norma fiscal.

Revisemos ahora las normas aplicables en el Distrito Capital en materia de cumplimiento de obligaciones formales, agencia oficiosa y tipificación de hechos que implican tener la declaración por no presentada.

El artículo 15 del Decreto Distrital 423 de 1996 señala que es Sujeto Pasivo del Impuesto Predial Unificado, la persona natural o jurídica, propietaria o poseedora de predios ubicados en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

Por su parte, el artículo 11 del Decreto 807 de 1993 indica que para efectos del cumplimiento de los deberes formales relativos a los tributos distritales, serán aplicables los artículos 571, 572, 572-1 y 573 del Estatuto Tributario Nacional, sin perjuicio de la obligación que le compete al administrador de los patrimonios autónomos de cumplir a su nombre los respectivos deberes formales. De los artículos mencionados traemos a colación el artículo 572 literal h) del Estatuto Tributario Nacional que dice:

Artículo 572. Representantes que deben cumplir deberes formales: Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuestos en otras normas:

...

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 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.... (Subrayado nuestro)

El artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece cuales son los eventos en que se tipifican declaraciones como no presentadas:

“Las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional. (Se subraya)”

Sin perjuicio de lo señalado en el inciso anterior, las declaraciones contempladas en los numerales 3, 5, 7, 8 y 9 del artículo 12 del presente Decreto, se tendrán por no presentadas, cuando no contengan la constancia del pago.

En el caso de la declaración del Impuesto Unificado de Vehículos, se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones, y en los eventos comprendidos en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, salvo el relacionado con la firma del declarante.

La declaración del Impuesto Predial Unificado que corresponda a predios diferentes a los urbanizables no urbanizados y a los predios rurales, se tendrá por no presentada, adicionalmente a los casos contemplados en el primer inciso de este artículo, en el evento en que se omita o se informe en forma equivocada la dirección del respectivo predio.

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, Ley 6/92, art. 140.

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 (Ley 49/90, art. 51).

Como bien puede observarse, si una persona diferente al contribuyente presenta una declaración deberá hacerlo una vez se le haya otorgado poder mediante escritura pública, de lo contrario se tendrá como no presentada dicha declaración; además, el Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá en ningún momento cita al AGENTE OFICIOSO como

persona obligada o autorizada para presentar declaraciones. Esta figura sólo está facultada para efectos de contestar requerimientos e interponer recursos, como bien lo trae el artículo 4 del Decreto 807 de 1993 cuando señala:

“Para efectos de las actuaciones ante la Dirección Distrital de Impuestos serán aplicables los artículos 555, 556, 557 y 559 del Estatuto Tributario Nacional.

...

“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 representante la ratifique, caso en el cual, quedará liberado de toda responsabilidad el agente”.

Se concluye entonces de todo lo anterior, que el fallo de la Corte Constitucional se refiere exclusivamente al caso en el cual, por imposibilidad física, como sucede en el caso de un posible secuestro, el contribuyente presenta a través de agencia oficiosa sus declaraciones tributarias, situación en la que sostiene el Alto Tribunal, como válida dicha presentación.

El concepto de caso fortuito o fuerza mayor, como factor exonerante de responsabilidad, ha sido definido por el artículo 1 de la Ley 95 de 1890 así:

“Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los autos (sic) de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”.

El tratadista Guillermo Ospina Fernández, en su obra *Régimen General de las Obligaciones*, Editorial Temis 1998, pág. 106, señala las condiciones para que se dé la fuerza mayor o el caso fortuito, así:

“Para que un hecho extraño, vale decir, que el deudor no haya contribuido a producir, constituya fuerza mayor o caso fortuito, es necesario que sea **imprevisible e irresistible**. Por tanto, el naufragio, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad propuestos como ejemplo en la definición legal únicamente estructura el referido concepto cuando reúnen las dos características preindicadas. Con otras palabras: no es factible formar un catálogo de hechos constitutivos de casos fortuitos y otros de los que no lo sean, sino que la calificación de tales hechos en uno u otro sentido es cuestión de facto que los jueces tienen que apreciar discrecionalmente, atendiendo a las circunstancias concretas de cada caso, a fin de averiguar si en éste se ofrecen o no los dos requisitos esenciales del fenómeno exculpatario del deudor a la **imprevisibilidad e irresistibilidad**”.

Por imprevisibilidad, el autor entiende:

“... por el contrario, si se trata de un acontecer de rara ocurrencia, que se ha presentado en forma súbita y sorpresiva, hay caso fortuito porque nadie está obligado a prever lo que es excepcional y esporádico”.

“... La misma expresión caso fortuito indica idiomáticamente un acontecimiento extraño, súbito e inesperado. Por tanto, si el hecho ya existía el tiempo del contrato y era conocido o cognoscible por un deudor diligente o este razonablemente hubiera podido preverlo, por ser acontecimiento normal o, a lo menos, de frecuente acaecer, la ocurrencia de ese hecho no constituye caso fortuito ni libera de responsabilidad, bien sea porque el deudor, habiendo podido preverlo, ha incurrido en culpa al no tratar de conjurarlo; o bien porque ha procedido temerariamente al obligarse en tales condiciones”.

Por irresistibilidad, el autor explica:

“... el ser fatal, irresistible, incontrastable, hasta el punto de que el deudor no pueda evitar su acaecimiento ni superar sus consecuencias”.

... La expresión misma de fuerza mayor está indicando que éste debe ser insuperable, que debe hacer imposible el cumplimiento de la obligación objetivamente considerada y no relativamente a las condiciones del deudor”.

... Sin embargo, la ponderación de la imposibilidad de la prestación debida para determinar la extinción de la obligación requiere mayores precisiones. Dicha imposibilidad ha de ser absoluta: si el deudor pudo evitar el hecho o superar sus consecuencias, V. gr., realizando mayores esfuerzos y sacrificios, el incumplimiento le es imputable y compromete su responsabilidad. Igualmente, la imposibilidad debe ser **permanente y no meramente transitoria**: si el obstáculo reviste esta última característica, libera al deudor de la correspondiente indemnización moratoria, pero no de ejecutar la prestación debida una vez haya desaparecido el obstáculo”.

Se concluye entonces de todo lo anterior que como para el Distrito Capital son aplicables las mismas normas procedimentales declaradas exequibles con el condicionamiento de interpretación por la sentencia C-690 del 5 de diciembre de 1996 de la Corte Constitucional, y ésta consideró que pueden ser tomadas como válidas las declaraciones presentadas por medio de agentes oficiosos, con ausencia de la firma de contador o revisor fiscal o la presentación extemporánea de la declaración o en lugar diferente, siempre y cuando al estudiar la imposición de la sanción se compruebe a la Administración Tributaria que este hecho ocurrió derivado de la fuerza mayor o caso fortuito. Precizando tal y como lo señala la Corte que el acaecimiento de hechos que impidan bajo las condiciones de la fuerza mayor y el caso fortuito la presentación oportuna de las declaraciones y/o la presentación por quien tiene el deber legal de hacerlo; no implica condonación del deber, ni el perdón estatal del pago de la obligación.

Por consiguiente, es necesario frente a cada caso particular, estudiar las circunstancias del hecho y la coexistencia de los elementos configurativos de la fuerza mayor o caso fortuito, sin olvidar que a quien corresponde la carga de la prueba en éste caso es a quien la alega, es decir, al deudor de la obligación legal.

Por lo tanto, a quien se le aleguen tales hechos como eximentes de responsabilidad no podrá descalificarlos de plano sin haber antes analizado las pruebas que se aporten para corroborar que concurrieron las condiciones constitutivas de la fuerza mayor y el caso fortuito como son: la irresistibilidad y la imprevisibilidad.

Se enfatiza en que la carga de la prueba compete a quien la alega conforme al principio general de la prueba, razón por la cual debe el contribuyente demostrar plenamente la

ocurrencia de tales hechos. Así mismo, que a su vez la autoridad tributaria está en el deber de analizar las circunstancias que rodearon el hecho, con el fin de inferir si en efecto se encontró ante un hecho con las características ya mencionadas.

Teniendo en cuenta la definición de caso fortuito y la sentencia de la Corte Constitucional puede verse que conforme a los principios del debido proceso y los de justicia tributaria, es deber de las autoridades administrativas y judiciales permitir a la persona demostrar que el no cumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria no le es imputables, por ser consecuencia de hechos ajenos a su voluntad, como el caso fortuito y la fuerza mayor.

Finalmente, en cuanto a su petición referente a que se reconozca de parte de la Secretaría de Hacienda y la Dirección Distrital de Impuestos la situación del predio en mención y no se realice proceso de cobro coactivo, ni se exija el pago de intereses moratorios ni sanción alguna teniendo en cuenta lo establecido, es necesario recordar que la información sistematizada y actualizada que se presta no tiene alcance jurídico de acto oficial de determinación por parte de la Administración Tributaria, ésta constituye un simple documento que refleja a manera de información los valores que podría liquidar el contribuyente. No obstante, por ser simple información es responsabilidad del contribuyente el determinar su obligación en la declaración tributaria liquidando el impuesto, sanciones e intereses que conforme a su realidad fiscal le correspondan. Si con ocasión a las facultades de fiscalización y determinación oficial del tributo, la Administración inicia el proceso de sanción por no declarar y/o liquidación de corrección de sanciones mal liquidadas en virtud del derecho de contradicción y en las diferentes etapas procedimentales el contribuyente puede discutir con la Administración la ocurrencia de la fuerza mayor o el caso fortuito.

CONCEPTO No. 813

FECHA: 14 de octubre de 1999

SUBTEMA: Inembargabilidad - Patrimonio de familia

CONSULTA:

En virtud de los artículos 1 y 21 de la Ley 70 de 1931, se autoriza la constitución a favor de toda una familia de un patrimonio especial, con la calidad de no embargable y bajo la denominación de “patrimonio de familia”.

¿Existe alguna excepción a este principio de inembargabilidad en virtud de la cual pueda la Administración de Impuestos Distritales embargar el patrimonio de familia como consecuencia del no pago de impuestos, retenciones, intereses y sanciones, en virtud de un proceso administrativo de cobro?

RESPUESTA:

Para dar trámite a su inquietud, en una forma somera explicaremos algunos aspectos del patrimonio de familia los cuales facilitarán aclarar su inquietud.

Entiéndase por patrimonio de familia o bien de familia la destinación especial de un bien al servicio de una familia legítima o extramatrimonial; esta institución fue consagrada mediante la Ley 70 de 1931.

Características

- Sólo los inmuebles pueden afectarse como bienes de familia.
- La constitución del patrimonio de familia debe recaer sobre el dominio pleno del inmueble o inmuebles.
- El beneficiario del patrimonio de familia debe ser siempre una familia y esta puede estar constituida por el marido, la mujer y los hijos menores, o sólo por el marido y la mujer, o por un menor, o por dos o más menores que estén entre sí dentro del segundo grado de consanguinidad legítima o extramatrimonial.
- El patrimonio de familia puede ser constituido por cualquier persona, ya sea por un tercero, por el marido y la mujer, o por ambos conjuntamente, de conformidad con los artículos 5 y 6 de la Ley 70 de 1931.

Para la constitución del patrimonio de familia, ya sea que el mismo se dé por un acto entre vivos o por testamento, se requiere necesariamente autorización que se debe dar por conocimiento de causa y cumpliendo los requisitos consagrados en la Ley 70 de 1931.

Régimen jurídico del patrimonio de familia

El bien constituido como patrimonio de familia a favor de la cual se constituyó, y para que pueda cumplir a cabalidad su fin, se coloca fuera del comercio.

Es decir, el patrimonio de familia por orden de la Ley 70 de 1931 es inembargable por los acreedores del beneficiario del o beneficiarios del mismo; no es posible embargarlo ni siquiera en procesos de quiebra, y ninguno de los beneficiarios puede hipotecarlo, ni gravarlo con otras clases de derechos reales.

Utilidad social del patrimonio de familia

El patrimonio de familia persigue una alta finalidad social y moral, como es que la familia disponga siempre de determinado bien y dedique sus productos al sostenimiento del hogar y a la educación y crianza de los hijos.

Proceso administrativo de cobro

Ahora bien, una vez expuestos los caracteres generales de patrimonio de familia veremos su incidencia en el proceso administrativo de cobro.

En el proceso administrativo de cobro para el cumplimiento de las deudas fiscales que tengan los contribuyentes por concepto de impuestos, retenciones, anticipos, intereses y sanciones se podrán decretar medidas preventivas como se determina en el artículo 140 del Decreto 807 de 1993 remitido al 837 del Estatuto Tributario Nacional:

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...”.

Fíjese como la norma permite el embargo de los bienes del deudor respecto de los cuales se hayan establecido como de su propiedad. Sin embargo, por mandato legal existen bienes que son retirados del comercio y respecto de estos no es posible decretar medidas preventivas.

Para el caso específico, mediante el artículo 1 de la Ley 70 de 1931 se creó y estableció la inembargabilidad del patrimonio de familia:

Artículo 1 L70/31. Autorízase la constitución a favor de toda familia, de un patrimonio especial, con la calidad de no embargable, y bajo la denominación de patrimonio de familia.

Igual prohibición se establece en el artículo 21 ibídem.

Artículo 21.

El patrimonio de familia no es embargable, ni aun en caso de quiebra del beneficiario. El consentimiento que este diere para embargo no tendrá efecto alguno.

La regla general es la inembargabilidad del patrimonio de familia; sin embargo, en el artículo 38 de la Ley 3 de 1991 por medio de la cual se modifica el inciso 2 del artículo 60 de la Ley 9 de 1989 se establece una excepción a la inembargabilidad del patrimonio de familia.

Artículo 38. El patrimonio de familia es únicamente embargable por las entidades que financien la construcción, adquisición, mejora o subdivisión de vivienda.

Esta excepción no puede ser aplicada en materia tributaria y no existe ley alguna en virtud de la cual la Administración de Impuestos Distritales pueda en los procesos administrativos de cobro decretar la medida preventiva del embargo del patrimonio de familia legalmente constituido.

CONCEPTO No. 814

FECHA: 20 de octubre de 1999

SUBTEMA: Identificación del declarante. Industria y Comercio

CONSULTA:

Refiriéndose a la correcta identificación del contribuyente al momento de diligenciar el formulario correspondiente a la declaración de este tributo, realiza las siguientes preguntas:

¿En los formularios del Impuesto de Industria y Comercio debe colocarse como identificación el NIT o el número de cédula de ciudadanía del representante legal de la sociedad?

¿En qué consiste la presentación en debida forma de una declaración tributaria?

RESPUESTA:

En los formularios del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a la vigencia fiscal de 1999 encontramos en las casillas que deben ser llenadas por los declarantes y específicamente en la sección 'B- DATOS GENERALES' y en el numeral 2. '**DOCUMENTO DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE**'; así mismo, en la parte pertinente de las instrucciones para llenar el formulario la Administración le informa a quien lo está diligenciando lo siguiente:

IDENTIFICACION. Marque con X el recuadro respectivo y escriba el número de C.C. (Cédula de Ciudadanía o Tarjeta de Identidad) o NIT (Número de Identificación Tributaria) según el caso.

Son claros tanto el formulario como las instrucciones para diligenciamiento del mismo al solicitar a las personas que declaran que señalen el número de identificación del 'CONTRIBUYENTE', por lo tanto, no debe haber lugar a interpretación diferente.

Para adentrarnos en el tema recordemos la definición de contribuyente:

CONTRIBUYENTE: Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de los cuales se realiza el hecho generador de la obligación sustancial (2, A.2 D.R 825/78, 792)... (Diccionario Técnico Tributario de Teresa Briceño de Valencia y Ramón Vergara Lacombe, del Centro Interamericano Jurídico-financiero, 1998, páginas 140 y 141).

El hecho generador del impuesto en mención "está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos" y es sujeto pasivo del mismo la persona natural o jurídica, o la sociedad de hecho que lo realiza.

*En consecuencia, el deber de cumplir las obligaciones formales (presentar la declaración) y sustanciales (pagar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros) recae en **las personas naturales, jurídicas o las sociedades de hecho** que en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá realicen actividades industriales, comerciales o de servicios. Como el asunto en estudio es acerca del cumplimiento del deber formal de declarar, el Estatuto Tributario Nacional en el artículo 571 previó según la capacidad jurídica para actuar de las personas quien debe cumplir con las obligaciones formales.*

*El Artículo 571 del Estatuto Tributario Nacional consagra que "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**.*

Adicionalmente, señala el mismo ordenamiento en el Artículo 572 los representantes que deben cumplir deberes formales al preceptuar:

- a) Los padres por sus hijos menores, en los casos en que el impuesto deba 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 o 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. (Literal modificado 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.
- 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, en los casos en que sean apoderados de estos para presentar sus declaraciones de renta o de ventas y cumplir los demás deberes tributarios.

Es preciso revisar que según artículo 73 del Código Civil, las personas son naturales y jurídicas. Define a las personas naturales el artículo 74 como:

“Todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, extirpe o condición”.

Y el artículo 663 define a la persona jurídica como:

“... Una persona ficticia capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente”.

Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones.

Así las cosas, los sujetos pasivos del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros pueden presentar la declaración de este tributo personalmente o a través de representante legal, contractual o judicial; este hecho conlleva el surgimiento de una teoría en virtud de la cual en algunos eventos el contribuyente es una persona diferente de aquella que cumple el deber formal de declarar, por cuanto entre estas dos figuras se generan algunas diferencias, a saber:

Primera

En cuanto a su naturaleza jurídica:

El CONTRIBUYENTE puede ser una persona natural, jurídica o de hecho.

El DECLARANTE debe ser una persona natural.

Segunda

Con relación a la actividad que realizan:

El CONTRIBUYENTE es la persona natural, jurídica o sociedad de hecho que realiza el hecho generador del gravamen.

El DECLARANTE es la persona natural que cumple con la obligación formal, es decir, presentar la declaración correspondiente.

Tercera

En cuando a la identificación:

El CONTRIBUYENTE que es persona natural se identifica con la Cédula de Ciudadanía o Tarjeta de Identidad, según sea mayor o menor de edad; las personas jurídicas y las sociedades de hecho se identifican con el Número de Identificación Tributaria (NIT) asignado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

El DECLARANTE se identifica con la Cédula de Ciudadanía.

*De otra parte, se hace necesario recordar el contenido del Artículo 558 del Estatuto Tributario Nacional, el cual establece o consagra una equivalencia: **“Para efectos de normas de procedimiento tributario, se tendrán como equivalentes los términos de contribuyente o responsable”**; con el fin de interpretar sus alcances en coordinación con el Artículo 571 ibídem. Al respecto, el Decreto 807 de 1993, Artículo 11 sobre cumplimiento de deberes formales, remitiéndose al Artículo 572-1 del E.T.N., inciso tercero, establece:*

“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 (Ley 6/92, Art. 66).

Adicionalmente, el mismo ordenamiento en el Artículo 573 dispone:

“Responsabilidad subsidiaria de 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”.

Según las disposiciones anteriormente transcritas, si bien es cierto que el sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio es uno solo y está llamado a cumplir los deberes formal de presentar la declaración respectiva y sustancial de pagar el gravamen, también lo es

que dada la circunstancia en la cual el contribuyente bien sea porque es una ficción jurídica como ocurre con las personas jurídicas o por las personas naturales incapaces, las cuales para poder cumplir con sus obligaciones lo hacen por intermedio de sus representantes judiciales o extrajudiciales que debe ser una persona natural, el término contribuyente y declarante tienen la misma significación.

De lo anterior se colige que con relación al cumplimiento de deberes formales y sustanciales respecto de los tributos existen diversas responsabilidades asumibles por diferentes personas, trátase de naturales o jurídicas; sin embargo, de ninguna manera debe entenderse que haya cambios respecto de la persona que por realizar el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio es sujeto pasivo del mismo, por cuanto y aunque esta figura se vea fraccionada para estos efectos, continua siendo una sola denominada el 'CONTRIBUYENTE', ya que lo que el representante hace es actuar a nombre de su representado como si fuera él mismo.

A este punto la teoría que aplaude una diferencia entre los conceptos de contribuyente y declarante se ve ostensiblemente atenuada por cuanto la segregación se da única y exclusivamente para el cumplimiento de precisas obligaciones que no pueden ser realizadas sino por determinadas personas, dada la incapacidad legal para actuar del sujeto pasivo; en este caso nos referimos a la presentación de la declaración, acto que solamente puede realizar una persona natural. Adicionalmente sirve para desvirtuar esta posición el hecho de que la figura del representante legal, contractual o judicial no pueda existir sin la del representado y que sus actos siempre son realizados a nombre de la persona a quien asiste.

Por consiguiente, tenemos que para identificar correctamente a cualesquier 'CONTRIBUYENTE' es necesario consignar en el formulario respectivo, los datos que se señalan a continuación, sin que pueda omitirse alguna so pena de tenerse la declaración por no presentada, en los términos del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1999.

*1. El nombre y **NIT** de la persona jurídica o natural que es sujeto pasivo del impuesto. Este dato se coloca en la sección 'B- DATOS GENERALES' y en el numeral '2. DOCUMENTO DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE'.*

*2. El nombre, firma y número de la **Cédula de Ciudadanía** de la persona que presenta la declaración (sección del formulario correspondiente a 'F-FIRMAS).*

Al respecto, en el instructivo para llenar el formulario se informa:

"F-FIRMAS. Esta declaración debe estar firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar..."

En cuanto al segundo interrogante, la presentación en debida forma de una declaración se informa que este hecho implica el hacerlo de acuerdo con el procedimiento señalado en la normatividad tributaria distrital, Decretos Distritales 400 de 1999 y 807 de 1993 y los instructivos que para el evento se informen a la ciudadanía por parte de la Secretaría de Hacienda Distrital; dentro de los plazos que esta haya fijado y en las entidades autorizadas para recaudar impuestos.

CONCEPTO No. 825

FECHA: 29 de noviembre de 1999

SUBTEMA: Aclaración inciso 3 artículo 17 Decreto 807 de 1993

CONSULTA:

Con atención acusamos recibo del memorando de la referencia mediante el cual solicita se aclare si el inciso tercero del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993 se refiere a que las declaraciones sobre vehículos automotores deben contener la constancia de la totalidad del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones que se liquidan en la respectiva declaración o si por el contrario se refiere al pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones que debió declarar correctamente el contribuyente; es decir, si puede existir inexactitud en este tipo de declaraciones.

RESPUESTA:

Mediante el artículo 17 del Decreto 807 de 1993 determinó el legislador qué declaraciones tributarias y en qué eventos deben éstas tenerse como que no se han presentado, y para el efecto dispuso:

*Artículo 17. **Declaraciones que se tienen por no presentadas.** Las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional.*

Sin perjuicio de lo señalado en el inciso anterior, las declaraciones contempladas en los numerales 3, 5, 7, 8, y 9 del Artículo 12 del presente Decreto se tendrán por no presentadas, cuando no contengan la constancia del pago.

En el caso de la declaración del Impuesto Unificado de Vehículos, se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones y en los eventos comprendidos en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, salvo lo relacionado con la firma del declarante.

...

Sabido es, que la declaración tributaria en cualquiera de los impuestos que administra esta entidad se compone de tres partes fundamentales a saber:

Una primera parte de generalidades en la que el contribuyente debe consignar los datos de información general que el mismo formulario le solicita, dentro de los cuales deberá tener para este caso, especial cuidado en cuanto se refiere a la identificación del declarante, y la información que determina los factores que conllevan finalmente a establecer la base gravable so pena de que conforme al artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional, la declaración se tenga como no presentada. De la misma manera, cuando el contribuyente no informa la dirección, o la informa de manera incorrecta, al tenor de lo dispuesto en el artículo 650-1 del mismo Estatuto.

Una segunda parte, que determina en sí la confesión fiscal mediante la liquidación de los valores correspondientes al impuesto, con base en la tarifa que se ha aplicado a la base gravable correspondiente, y a las sanciones a que haya lugar.

Y una parte final, en la que el contribuyente debe registrar el valor a cancelar en la respectiva entidad recaudadora al momento de la presentación de la declaración tributaria ante ella.

Interesan para el caso, los apartes de liquidación y pago en las declaraciones tributarias.

Por ley se encuentra establecido que cuando los valores consignados en las declaraciones tributarias se encuentran disminuidos en cuanto a la determinación de los ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, o la inclusión de deducciones, descuentos, exenciones inexistentes y en general **datos o factores falsos, equivocados, incompletos** o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor de los contribuyentes o declarantes, constituye la inexactitud consagrada en el artículo 101 del Decreto 807 de 1993.

La Administración fiscal sólo puede verificar la inexactitud dentro de una declaración tributaria, cuando se ha llegado a tal conclusión, como resultado del desarrollo de un programa de fiscalización y verificación de los valores contenidos en el pliego tributario, situación ésta, que no permite ni el conocimiento inmediato de la inexactitud por parte de la entidad de impuestos, ni ambigüedad por parte del contribuyente en el momento de ser diligenciado.

Corroborar lo anterior, lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 19 del Decreto 807 de 1993, que faculta a los contribuyentes para corregir sus declaraciones tributarias aumentando el valor a pagar, y que para el efecto ordena:

Artículo 19. Corrección de las declaraciones. *Los contribuyentes o declarantes pueden corregir sus declaraciones tributarias, dentro de los dos (2) 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.*

...

... En el evento de las declaraciones que deben contener la constancia de pago, la corrección que implique aumentar el valor a pagar, sólo incluirá el mayor valor y las correspondientes sanciones.

Se concluye de todo lo anteriormente expuesto, que la constancia del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones a los que se refiere el inciso tercero del artículo 17 del decreto procedimental 807 de 1993, está referida a los valores que el contribuyente liquidó en su momento en la declaración que concomitante al pago está presentando ante el banco.

Finalmente, si como consecuencia del estudio de la misma se encuentra que el tributante incurrió en inexactitud, se iniciará por parte de la Administración Tributaria Distrital el correspondiente proceso de determinación oficial y discusión del impuesto conforme lo ha establecido la Constitución Nacional, las Leyes, el Decreto 807 de 1993 y demás normas concordantes.

CONCEPTO No. 838

FECHA: 21 de enero de 2000

SUBTEMA: Renglones del formulario de declaración que constituyen liquidación privada

CONSULTA:

Se pregunta sobre el procedimiento mediante el cual se profiere mandamiento de pago; específicamente si este debe hacerse sobre cada uno de los factores liquidados en la declaración tributaria, o si este debe contraerse únicamente al renglón total saldo a cargo.

RESPUESTA:

De la solicitud presentada se colige que cursa ante la Jefatura de Cobranzas de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo proceso Administrativo de Cobro Coactivo y es en dicha instancia donde se debe impugnar los actos de la Administración que tienen que ver directamente con el título ejecutivo, como son las excepciones al mandamiento de pago, figura regulada por el numeral 7 del Artículo 831 del Estatuto Tributario Nacional, norma donde se establece claramente que luego de haberse librado mandamiento de pago por parte de la Administración en contra de un contribuyente, éste tendrá la oportunidad de impugnar el respectivo acto. Es por lo anterior que me permite reiterar que es allí donde se debe debatir el caso planteado, por cuanto los conceptos emitidos por este despacho no responden a casos particulares y concretos, es competencia de esta Subdirección la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo estos parámetros absolveremos sus inquietudes.

De conformidad con el artículo 828 del Estatuto Tributario Distrital aplicable por remisión del artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993, prestan mérito ejecutivo entre otros, las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación cuando en ellas consta una obligación clara, expresa y actualmente exigible y son, en cada caso, las que determinan verdaderamente el monto de la deuda o a partir de las cuales es identificable la deuda, caso en el cual es procedente iniciar los procesos de cobro respectivos.

Hay que tener en cuenta que la declaración tributaria constituye un denuncia rentístico en el cual el sujeto pasivo (contribuyente) quien conoce su realidad fiscal individual, pone en conocimiento del sujeto activo (Distrito Capital) su obligación a cargo por ese período, dicha declaración debe contener por disposición del artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993, por lo menos los siguientes elementos constitutivos, los cuales para el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros son:

1. Nombre e identificación del declarante.
2. Dirección del contribuyente.
3. Discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables.

4. Discriminación de los valores que debieron retenerse, en el caso de la declaración de retenciones de impuestos distritales.
5. **Liquidación privada del impuesto, del anticipo cuando sea del caso, del total de las retenciones y de las sanciones a que hubiera lugar.**
6. La firma del obligado a cumplir el deber formal de declarar.
7. La firma del revisor fiscal, cuando se trate de obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigente sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

Teniendo en cuenta que la declaración tributaria, constituye un acto jurídico en cuanto comporta una conducta humana que produce efectos jurídicos, en la cual se materializa las obligaciones que debe rendir el sujeto pasivo, si en ella el contribuyente suministra datos incorrectos, le asiste la facultad para corregirla, dentro de su oportunidad, así lo prevé el artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, vencido el plazo sin que el contribuyente la corrija, la liquidación privada adquiere firmeza al tenor de los artículos 19 y 24 del Decreto antes mencionado, quedando el contribuyente obligado a pagar el impuesto allí determinado; igual ocurre cuando la Administración no realiza proceso modificatorio de la liquidación privada antes de su firmeza, caso en el cual ésta es inmodificable e indiscutible y por ello si de la misma se deduce un saldo insoluto a favor de la Administración, éste debe entrar a cobrarlo.

Hechas las anteriores precisiones es de colegir que la firmeza se predica de los elementos constitutivos de la declaración privada, ordenados con carácter imperativo por el artículo 13 del Decreto 807 de 1993, antes mencionado, en las que concurren los elementos formales o necesarios para identificar al contribuyente, los materiales, aquellos fundamentales para identificar los factores positivos y negativos de las bases de depuración del impuesto **y la liquidación privada del impuesto** (de Industria y Comercio, más el Impuesto de Avisos, si los hay), **del anticipo cuando sea del caso, del total de las retenciones y de las sanciones** a que hubiere lugar, datos estos inmodificables e indivisibles una vez la declaración ha adquirido firmeza.

Ahora bien, respecto al total saldo a cargo correspondiente al renglón 20 (HA) del formulario de declaración del Impuesto de Industria y Comercio, cuando no ha sido diligenciado o lo ha sido en forma incorrecta, no acarrea consecuencia alguna, ni altera por este hecho la determinación que del impuesto ha efectuado el contribuyente en los renglones antecedentes, es observable que el total saldo a cargo no hace parte de la liquidación o determinación del impuesto, tan así es que en los elementos de una declaración privada señalada en el artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993, no lo determina y por ello cuando en éste renglón el contribuyente liquida en el formulario un valor que no corresponde a la realidad fiscal, se debe hacer uso de las normas que para la prelación de pagos ha sido plasmado en el artículo 133 del Decreto Distrital 807 de 1993, que prescribe: *“Los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, deberán imputarse al período e impuesto que indique el contribuyente en la siguiente forma: primero a las sanciones, segundo a los intereses y por último a los impuestos.”*

Cuando el contribuyente no indique el período al cual deban imputarse los pagos, la Administración Tributaria podrá hacerlo al período más antiguo, respetando el orden señalado en el inciso anterior (Art. 804 ETN)”.

Por consiguiente, los saldos a cobrar en cabeza de un contribuyente, proveniente de una declaración privada o su corrección, deben guardar estos parámetros legales, con base en

la información suministrada en las liquidaciones privadas del impuesto que conduce a determinar un saldo único de acuerdo con los pagos que realiza el contribuyente.

Para terminar, es menester señalar que cuando el mandamiento de pago se libra con base en una declaración privada, denuncia rentístico que presta mérito ejecutivo y por lo tanto es título ejecutivo, tiene igual representación a la que en derecho privado se otorga a un título valor, sobre el particular se pronunció esta Subdirección mediante Concepto No. 815 del 25 de octubre de 1999 y del cual me permito transcribir algunos apartes:

“Para el caso en estudio tenemos que si bien es cierto la liquidación privada del contribuyente es la que constituye título ejecutivo, este documento como tiene igual representación a la que en derecho privado se otorga a un título valor, el cual está definido por el artículo 619 del Código de Comercio como documentos necesarios para legitimar **el ejercicio del derecho literal y autónomo que en ellos se incorpora.** Definición de la cual se extrae como un elemento del título, la literalidad, entendida como las cláusulas literales de estricto rigor formal sin las cuales el instrumento no surgiría al mundo del derecho cambiario. Sobre el tema, el doctrinante Bernardo Trujillo Calle, en su obra *De los títulos valores* señala:

“Se suele confundir la literalidad con el formalismo, pero no son lo mismo. En una primera nota diferencial se diría que el formalismo hace parte de la literalidad, pero no es ella o toda ella. El concepto de literalidad es más amplio y como principio rector ya se dijo en qué consiste y basta agregar que el título-valor nace conforme a unas cláusulas literales, algunas de ellas de estricto rigor formal, sin las cuales el instrumento no surgiría al mundo del derecho cambiario. Otras cláusulas sin ser esenciales, sino de la naturaleza, sin embargo, tienen carácter cambiario y cuando no se plasman en el instrumento la ley las suple; más estrictas hacen parte de la literalidad. Pero mientras la literalidad mira a la parte externa, el formalismo atañe a la estructura interna y en esta forma las dos figuras se complementan.

Redundando un poco se podría afirmar que la literalidad, para que adquiera relevancia cambiaria, necesariamente tiene que manifestarse en forma cambiaria, porque no todo lo escrito de un título valor, es preciso insistir, goza de esta naturaleza, como si se pretendiera demandar en acción cambiaria, una cifra integrada con la suma principal incorporada y la de una cláusula penal o la de honorarios de abogado pactados.

El formalismo, se dijo mira a la estructura interna del título-valor, a los requisitos formales generales - mención del derecho incorporado y firma del creador y los específicos que la ley exige para cada tipo en particular, por lo cual es válido decir que el formalismo hace parte de la literalidad pero no necesariamente toda literalidad es formalismo: ‘El rigor formal

por un lado, la literalidad por el otro, concurren a conferir a la declaración un carácter esquemático: sin embargo, ambos no son expresión de la misma exigencia, en efecto, mientras la forma atañe a la estructura interna de la declaración contenida en el documento la cual, para tener valor cambiario debe reproducir la forma rigurosamente prevista para ella, la literalidad en cambio, constituye una nota externa de la declaración cartular siendo el reflejo de una regla dictada en tutela de la circulación del título´.

La cuestión es sumamente clara e inequívoca: si lo que se pretende es crear un cheque, el librador tendrá que observar rigurosamente la fórmula contenida en los artículos que concretan las cláusulas sencillas y esquematizadas, los requisitos esenciales o formales: a. Librado en formulario de cheque o chequera a cargo de un banco; b. Mencionar el derecho incorporado; c. Estar firmado por el librador; d. Contener una orden incondicional de pagar una determinada suma de dinero. e. Expresar el nombre del banco librado y f. Indicar que debe ser pagadero a la orden o al portador.

Esta sería la única forma de materializar la orden de pago en un cheque y ninguna otra podría sustituirla, puesto que el rigor formal impone sujetarse a ella. Sería absurdo estamparle de interés o un libramiento sin responsabilidad del creador o una excusa de presentación para el cobro o una excusa de protesto en caso de rechazo por el banco. Dicho en pocas palabras el formalismo de la escritura, de la mención de los elementos esenciales señalados para cada especie de documento y la contextualidad - aceptación, endosos, avales - concernientes a un determinado título valor deben estar contenidos en el instrumento que incluye la declaración principal del librador o emitente. Y esto es lo que condiciona la validez del título y nada más, pero nada menos. Es la tipicidad que pregona el artículo 620: ‘Los documentos y los actos a que se refiere este título sólo producirán los efectos en él previstos cuando contengan las menciones y llene los requisitos que la ley señale, salvo que ella los presuma...’. (Subrayas ajenas al texto)

Así como en el derecho privado, para el ejercicio de la acción cambiaria, por el no pago de un cheque que tiene la condición de título valor, aunque el documento sólo incorpora la orden de pagar una suma de dinero, el nombre del banco librado y la indicación de ser pagadero a la orden o al portador, se puede exigir con él en la acción ejecutiva; el importe del título o de la parte no aceptada o no pagada, los intereses moratorios desde el día de su vencimiento, los gastos de cobranza, la prima y gastos de transferencia de una plaza a otra y cuando se trata de un cheque en las condiciones del artículo 731 del Código de Comercio comprende también la sanción del 20 %.

De lo señalado en el concepto se entiende que la literalidad de un título implica la incorporación implícita en el documento de todos aquellos derechos y obligaciones que siguen a la obligación principal y que no necesariamente deben encontrarse expresamente determinados en el título ejecutivo, sino que tienen su fundamento en la Ley. Como para el caso en estudio constituye la obligación principal la determinación del impuesto y las sanciones y las obligaciones y derechos accesorios que no están contenidas literalmente en el título pero que hacen parte de él, así se debe determinar, así están señaladas, incentivo fiscal, intereses, descuento, imputación de los pagos (Art. 133 del Decreto Distrital 807 /93).

En este sentido y por tales motivos la declaración presta mérito ejecutivo sobre los valores en ellas consignados, correspondientes a liquidación privada del impuesto (de Industria y Comercio, más el de Avisos, si los hay), del anticipo cuando sea del caso, del total de las retenciones y de las sanciones a que hubiere lugar.

CONCEPTO No. 846

FECHA: 28 de marzo de 2000

SUBTEMA: Afectación a vivienda familiar

CONSULTA:

En virtud de los artículos 1 y 7 de la Ley 258 de 1996, se autoriza la afectación a vivienda familiar de bienes inmuebles, se consulta si existe alguna excepción a este principio de inembargabilidad en virtud de la cual pueda la Administración de Impuestos Distritales embargar un bien afectado a vivienda familiar como consecuencia del no pago de impuestos, retenciones, intereses y sanciones, en virtud de un proceso administrativo coactivo.

RESPUESTA:

Para contestar su pregunta debemos determinar en primera instancia qué se entiende por afectación de vivienda familiar y para ello nos remitiremos a la definición señalada en el artículo 1 de la Ley 258 de 1996:

“ARTÍCULO 1°. Definición. *Entiéndase afectado a vivienda familiar el bien inmueble adquirido en su totalidad por uno de los cónyuges, antes o después de la celebración del matrimonio, destinado a la habitación de la familia.*

ARTÍCULO 3. Doble Firma. *Los inmuebles afectados a vivienda familiar solo podrán enajenarse o constituirse gravamen u otro derecho real sobre ellos con el consentimiento libre de ambos cónyuges, el cual se entenderá expresado con su firma.*

Encontramos entonces dos estatutos normativos sobre los cuales se enerva el régimen jurídico de la vivienda familiar; nos referimos en primer lugar a la Ley 70 de 1931, mediante la cual se constituyó lo que se denomina 'patrimonio de familia inembargable', figura jurídica de la cual se ocupó en su oportunidad esta Subdirección mediante Concepto 813 de octubre 14 de 1999, y en segundo lugar la Ley a la cual nos estamos refiriendo, es decir, la "afectación de vivienda familiar", supeditada al levantamiento de la afectación por el común acuerdo y mediante escritura pública sometida a registro y en todo caso a solicitud de uno de los cónyuges en virtud de providencia judicial.

Hay que señalar, que el artículo 7 de la Ley 258 de 1996 estableció la inembargabilidad de los bienes inmuebles bajo afectación a vivienda familiar, pero sujetándola a algunas salvedades a saber:

1. Cuando sobre el bien inmueble se hubiere constituido hipoteca con anterioridad al registro de la afectación a vivienda familiar.
2. Cuando la hipoteca se hubiere constituido para garantizar préstamos para la adquisición, construcción o mejora de la vivienda.

Sin embargo, el artículo 4 de la referida ley, permite el levantamiento de la afectación, cuando existe consenso de ambos cónyuges para su ocurrencia, evento en el cual se debe formalizar mediante escritura pública sometida a registro, En todo caso podrá levantarse la afectación a solicitud de uno de los cónyuges, en virtud de providencia judicial.

“ARTÍCULO 4. Levantamiento de la afectación. Ambos cónyuges podrán levantar en cualquier momento, de común acuerdo y mediante escritura pública sometida a registro, la afectación a vivienda familiar.

En todo caso podrá levantarse la afectación a solicitud de uno de los cónyuges, en virtud de providencia judicial en los siguientes eventos:

1. *Cuando exista otra vivienda efectivamente habitada por la familia o se pruebe siquiera sumariamente que la habrá; circunstancias éstas que serán calificadas por el juez.*
 2. *Cuando la autoridad competente decrete la expropiación del inmueble o el juez de ejecuciones fiscales declare la existencia de una obligación tributaria o contribución de carácter público.*
 3. *Cuando judicialmente se suspenda o prive de la patria potestad a uno de los cónyuges.*
 4. *Cuando judicialmente se declare la ausencia de cualquiera de los cónyuges.*
 5. *Cuando judicialmente se declare la incapacidad civil de uno de los cónyuges.*
 6. *Cuando se disuelva la sociedad conyugal por cualquiera de las causas previstas en la Ley.*
 7. *Por cualquier justo motivo apreciado por el juez de familia para levantar la afectación, a solicitud de un cónyuge, del Ministerio Público o de un tercero perjudicado o defraudado con la afectación. (Subraya fuera de texto)*
- ...

Podemos entonces determinar los efectos procedimentales de la Ley 258 de 1996 así:

El efecto procesal consiste en que un inmueble afectado de esa manera no es susceptible de ser embargado y mucho menos secuestrado salvo las excepciones que la misma ley señala. Sin embargo, la ley contempla la posibilidad del levantamiento de la afectación cuando concurre la voluntad de los cónyuges o de uno de ellos, en este último caso, en virtud de providencia judicial, que declare la existencia de una obligación tributaria, como sería el caso de las obligaciones por cualquier impuesto del orden distrital, con la notificación del mandamiento de pago.

CONCEPTO No. 851

FECHA: 30 de marzo de 2000

SUBTEMA: Corrección de las declaraciones con ocasión al Requerimiento Especial - Requisitos para su validez

CONSULTA:

1. ¿Qué requisitos deben reunir las correcciones a las liquidaciones privadas presentadas con ocasión a la respuesta a un requerimiento especial?
2. ¿El hecho de que dichas correcciones se presenten sin adjuntarse pago o acuerdo de pago puede dar a que estas nuevas declaraciones se tengan como no presentadas?
3. Si este es el caso, ¿cómo afecta la cuenta corriente del contribuyente?
4. ¿El artículo 709 del Estatuto Tributario Nacional en concordancia con el artículo 99 del Decreto 807 cuando hace referencia a adjuntar prueba del pago o acuerdo de pago está indicando que en caso de que esto no se demuestre ya no se tiene derecho a la sanción reducida o que la corrección no tiene validez ante la Administración?
5. ¿Cuáles serían las consecuencias jurídicas del oficio con que se responde un requerimiento especial, pero al que se le anexan las declaraciones de corrección aceptando totalmente la propuesta sin prueba de pago o acuerdo de pago?

RESPUESTA:

Antes de absolver cada uno de los interrogantes planteados es importante anotar que de conformidad con lo establecido en el artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, los contribuyentes o declarantes pueden corregir sus declaraciones tributarias, dentro de los dos (2) 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 que se corrige, presentando para el efecto una nueva declaración diligenciándola en forma total y completa.

Así mismo, el inciso segundo ibídem prescribe que toda declaración que el contribuyente o declarante presente con posterioridad a la declaración inicial será considerada como corrección a la inicial o a la última corrección presentada según el caso. Obviamente, debe entenderse que esta sustitución operaría siempre y cuando el contribuyente efectúe la corrección dentro del término establecido y con el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normatividad tributaria, así:

Si corrige la declaración aumentando el valor a pagar o disminuyendo el saldo a favor, deberá hacerlo dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o dentro del término de respuesta al pliego de cargos, al emplazamiento para corregir o al requerimiento especial cumpliendo los requisitos exigidos legalmente, aunque se encuentre vencido este término.

Si corrige la declaración disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, el contribuyente, declarante, responsable o agente retenedor, podrá corregir su declaración dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para declarar de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Ahora bien, si el contribuyente, declarante, responsable o agente retenedor, corrige sus declaraciones tributarias por fuera del término legalmente establecido y sin el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos exigidos en la normatividad tributaria, la corrección no producirá efectos jurídicos frente a la Administración Tributaria Distrital y, por lo tanto, no sustituirá su declaración inicialmente presentada, por carecer de sustento legal.

Por el contrario, la normatividad tributaria distrital establece taxativamente los casos en que las declaraciones se dan por no presentadas, las cuales en la medida en que sean corregidas de conformidad con los procedimientos establecidos en los artículos 19 y 22 del Decreto Distrital 807 de 1.993, sí producen efectos jurídicos.

El artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1.993 preceptúa:

DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS

Las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional.

Sin perjuicio de lo señalado en el inciso anterior, las declaraciones contempladas en los numerales 3, 5, 7, 8 y 9 del artículo 12 del presente Decreto, se tendrán por no presentadas, cuando no contengan la constancia del pago.

En el caso de la declaración del Impuesto sobre Vehículos Automotores, se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones, y en los eventos comprendidos en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, salvo el relacionado con la firma del declarante.

La declaración del Impuesto Predial Unificado que corresponda a predios diferentes a los urbanizables no urbanizados y a los predios rurales se tendrá por no presentada, adicionalmente a los casos contemplados en el primer inciso de este artículo, en el evento en que se omita o se informe en forma equivocada la dirección del respectivo predio. Si no existe pronunciamiento definitivo, la Administración podrá corregir errores de dirección en la declaración del Impuesto Predial si se informaron correctamente los datos de Cédula Catastral y/o matrícula inmobiliaria, sin que haya lugar a sanción alguna

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 el 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.*

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 (Ley 49/90, art. 51).

El artículo 22 *ibídem* establece que las inconsistencias a que se refieren los literales a, b y d del artículo 580 y el artículo 650 del Estatuto Tributario Nacional, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, liquidando una sanción equivalente al 2 % de la sanción de que trata el artículo 61 de este Decreto.

De lo expuesto anteriormente se concluye que las causales que dan como no presentada una declaración están taxativamente señaladas en la normatividad tributaria distrital y que éstas sí producen efectos o consecuencias para el contribuyente o para la Administración Tributaria, ya que de darse las causales contenidas en los literales a, b y d del artículo 580 o la contemplada en el artículo 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, facultan al contribuyente para que la corrija, siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, liquidando la sanción reducida de que trata el artículo 22 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Obsérvese que las correcciones efectuadas por el contribuyente, declarante, responsable o agente retenedor con ocasión al requerimiento especial sin el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 709 del Estatuto Tributario Nacional, no están contenidas en los artículos 17 del Decreto Distrital 807 de 1.993, 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, por lo tanto, son ineficaces y no producen efecto alguno, ni para el contribuyente, ni para la Administración Tributaria Distrital.

Ahora bien, el procedimiento aplicable a las correcciones a las declaraciones fue analizado por esta Subdirección en el Concepto No. 633 del 13 de febrero de 1998 del cual adjunto fotocopia para los fines pertinentes.

De otra parte, teniendo en cuenta que los interrogantes planteados en su consulta se refieren a las correcciones presentadas por los contribuyentes y provocadas por la Administración con ocasión del requerimiento especial, a continuación, se efectúa un análisis de la normatividad aplicable a éstas:

El artículo 23 del Decreto Distrital 807 de 1.993, prescribe que *“Los contribuyentes o declarantes podrán corregir sus declaraciones con ocasión de la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, a la respuesta al pliego de cargos, o con ocasión de la interposición del recurso contra la liquidación de revisión o la resolución mediante la cual se apliquen sanciones de acuerdo con lo establecido en los artículos 99 y 102 del presente decreto”*.

El artículo 97 del Decreto Distrital 807 de 1.993 establece que antes de efectuar la liquidación de revisión, la Dirección Distrital de Impuestos deberá enviar al contribuyente, 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 sustentan y la cuantificación de los impuestos y retenciones que se pretenda adicionar, así como de las sanciones que sean del caso.

El artículo 707 del Estatuto Tributario Nacional aplicable por remisión del artículo 97 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece que dentro de los tres meses siguientes a la 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.

El artículo 709 del Estatuto Tributario Nacional, por remisión del artículo 99 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece el procedimiento aplicable a la corrección provocada por el requerimiento especial, así:

“Corrección provocada por el requerimiento especial. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente 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”. (Negrillas fuera de texto)

Del análisis de las normas transcritas anteriormente se deducen los requisitos que deben reunir las correcciones a las liquidaciones privadas presentadas con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, así:

1. Contestar el requerimiento especial dentro de los tres meses siguientes a su notificación.
2. Si el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, deberá corregir su liquidación privada incluyendo los mayores valores

aceptados y la sanción por inexactitud reducida, entendiéndose que, si se trata de aceptación parcial, esta deberá referirse a la totalidad de los hechos relacionados con uno de los períodos objeto del requerimiento.

3. Adjuntar a la respuesta al requerimiento especial copia o fotocopia de la prueba de pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluyendo la de inexactitud reducida.

De lo anteriormente expuesto se colige que, si el contribuyente, declarante, agente retenedor o responsable presenta la corrección sin el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos contemplados en el artículo 709 del Estatuto Tributario Nacional, ésta es ineficaz porque no produce efecto jurídico alguno ante la Administración Tributaria Distrital.

De darse el presupuesto anterior, en la cuenta corriente del contribuyente, estas correcciones se tendrán como recibos oficiales de pago si en ellos se consigna alguna suma, la que se imputará de conformidad con la prelación de pagos establecida en el artículo 133 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Finalmente, se hace necesario anotar que al tenor de lo preceptuado en el inciso 1 del artículo 30 del Código Civil, el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía, por lo tanto, la normatividad tributaria debe analizarse y aplicarse de forma armónica y total, ya que de admitirse que los requisitos contemplados en el artículo 709 del Estatuto Tributario Nacional únicamente son aplicables para tener derecho a la sanción reducida y que el incumplimiento de uno de estos sólo acarrearía la pérdida de este derecho, dando por presentada la declaración y por lo tanto, sustituyendo la inicialmente presentada objeto de revisión, conllevaría la terminación del proceso de revisión y la prohibición de proferir la liquidación oficial de revisión, lo cual generaría la iniciación de un nuevo proceso que implicaría la realización de actuaciones que no tendrían fin y la violación de toda la normatividad tributaria distrital.

CONCEPTO No. 853

FECHA: 31 de marzo de 2000

SUBTEMA: Aproximación a múltiplos de mil, modificación conceptos 232 del 05/12/94 y 412 de 01/12/95

CONSULTA:

¿Cómo debe realizarse la aproximación en la liquidación y el pago de las declaraciones de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, cuando el valor resultante de las operaciones matemáticas es de 500, sube o baja al múltiplo de mil más cercano?

RESPUESTA:

El artículo 15 del Decreto Distrital 807 de 1993 en concordancia con lo establecido en el artículo 14 del Acuerdo 39 de 1993 en cuanto a la aproximación de los valores en las declaraciones tributarias establece:

“Los valores diligenciados en las declaraciones tributarias deberán aproximarse al múltiplo de mil (1.000) más cercano. Esta cifra no se reajustará anualmente”.

Por su parte, el artículo 132 del mismo Decreto establece respecto de la aproximación de valores en los recibos de pago:

“Los valores diligenciados en los recibos de pago deberán aproximarse al múltiplo de mil (1.000) más cercano. Esta cifra no se reajustará anualmente”.

De la definición específica de las normas anteriormente transcritas se aprecia que la orden de aproximar se establece de unos marcos claramente referenciados, es decir de 0 a 1000, situación que en valores reales (20.000 a 21000) tienen siempre como punto de partida (20.000) o de finalización (21000) un múltiplo de mil.

Dentro del sentido estricto alfa numérica contando desde 0 a 1.000, teniendo en cuenta el cero (0) como número existen exactamente 1001 números, situación que se torna dificultosa cuando la cifra a aproximar es exactamente 500 ya que tenemos:

0 a 499 - Quinientos números

500

501 a 1000 - Quinientos números

Ante esta situación y teniendo en cuenta que el valor 500 es una cifra intermedia y obrando dentro de los principios del derecho tributario en especial el de justicia se hace necesario readecuar los parámetros de aproximación de cifras en los tributos distritales así:

- Menos de 499 y hasta 499 inclusive, se aproxima al múltiplo de mil anterior.

- Desde 501 en adelante, se aproxima al múltiplo de mil posterior.

- Cuando la cifra resultante sea exactamente 500, la aproximación podrá realizarse hacia el múltiplo de mil anterior o el múltiplo de mil posterior a juicio y voluntad del declarante, debiendo la Administración Tributaria Distrital aceptar la decisión tomada por el contribuyente y ajustar la cuenta corriente para que la realización de este tipo de aproximaciones (500 exactamente) hacia arriba o hacia abajo no genere ningún tipo de sanción o pérdida de incentivos tributarios.

En este sentido, se modifican en su totalidad el concepto **232 del 5 de diciembre de 1994**, y en lo concerniente el concepto **412 del 1 de diciembre de 1995**.

CONCEPTO No. 871

FECHA: 12 de julio de 2000

SUBTEMA: Declaración que se tiene por no presentada. Error al escribir el NIT

CONSULTA:

1. Teniendo en cuenta el literal b del Artículo 17 del Decreto 807 de 1993, referente a las declaraciones que se tienen por no presentadas “Cuando no se suministre la identificación del declarante o se haga en forma equivocada”, ¿Se considera error de identificación el hecho de no colocar un guión que no hace parte del número de identificación tributaria?

2. ¿Qué consecuencias de orden legal trae la omisión de este guión en el NIT registrado en las declaraciones tributarias, si se tiene en cuenta lo previsto en el artículo 15 del Decreto 266 de 22 de febrero de 2000, el cual dice que "... 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"?

RESPUESTA:

El artículo 17 del Decreto 807 de 1993 prevé lo siguiente:

"Artículo 17. Declaraciones que se tienen por no presentadas.

Las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional.

..."

Conforme a la anterior referencia, el artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional 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:

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.

..."

La identificación del declarante para efectos tributarios en el Distrito Capital la representa el Número de Identificación Tributaria (NIT), y en defecto de este la cédula de ciudadanía. (Art.5º Decreto 807 de 1993).

Artículo 5. Número de Identificación Tributaria

Para efectos tributarios distritales, los contribuyentes y declarantes se identificarán mediante el Número de Identificación Tributaria (NIT), asignado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Cuando el contribuyente o declarante no tenga asignado NIT, se identificará con el número de la cédula de ciudadanía o la tarjeta de identidad.

El número de identificación tributaria lo asigna la DIAN y de él no hace parte el dígito de verificación. El mismo se obtiene como resultado de unas operaciones aritméticas sobre los dígitos del NIT. Su forma de escritura no tiene ninguna regla que establezca un formato especial como deba escribirse. Sin embargo, lo fundamental del número es la secuencia de dígitos, sin que importe en su escritura el formato de millares o de solo dígitos, salvo cuando se escriban en los formularios de presentación de la declaración y pago de los

impuestos, donde solo han de escribirse los dígitos que conforman el NIT en cada una de las casillas destinadas para tal efecto y en la secuencia correcta.

De suerte que la declaración ha de tenerse por no presentada cuando no se indiquen esos dígitos que conforman el NIT o se haga, pero en forma equivocada, esto es, omitiendo alguno de ellos, cambiando algunos de ellos o colocando dígitos adelante o atrás del mismo de tal forma que se altere la secuencia de números o presente equívocos que no permitan determinar con certeza la identidad del declarante y la incorporación del documento a las bases de datos.

Cuando el contribuyente ha incurrido en alguna de estas faltas que hagan que su declaración se tenga por no presentada, cuenta en su beneficio con la posibilidad de corregir su declaración conforme a los plazos y formas previstas en el artículo 19 del Decreto 807 de 1993 y liquidándose la sanción prevista en el artículo 22 del mismo Decreto.

Artículo 22. Corrección de algunos errores que implican tener la declaración no presentada

Las inconsistencias a que se refieren los literales a, b y d del artículo 580 y el artículo 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el artículo 19 de este decreto, liquidando una sanción equivalente al 2 % de la sanción de que trata el artículo 61 de este Decreto, sin que exceda de diez millones de pesos (\$ 10.000.000), valor base año 1995.

Se plantea en la consulta el alcance del artículo 15 del Decreto 266 del 22 de febrero del 2000, cuyo texto pertinente dice:

Artículo 15. Corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago. Cuando en la verificación al 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, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error.

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 podrá realizarse 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.

Parágrafo. Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable a las declaraciones de importación.

Bajo el contexto del artículo inmediatamente transcrito se estaría modificando tácitamente el artículo 22 del Decreto 807 de 1993, parte procedimental del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá, lo cual conviene analizar en su procedencia así:

El Decreto 266 del 22 de febrero de 2000 se expide con fundamento en las facultades extraordinarias otorgadas al presidente conforme al artículo 1 numeral 5 de la Ley 573 del 7 de febrero de 2000.

Las reglamentaciones expedidas están expedidas para afectar disposiciones de todos los niveles. Sin embargo, analicemos el alcance de las disposiciones del Decreto 266 del 2000 respecto de las normas territoriales preexistentes y las disposiciones nacionales adoptadas para el Distrito:

El artículo 2 del Decreto 266 establece:

Artículo 2. *Ámbito de aplicación.* *El presente decreto se aplicará a los organismos públicos de cualquier nivel, así como aquellos que teniendo naturaleza privada ejerzan por atribución legal funciones públicas de carácter administrativo, pero sólo en relación con estas últimas.*

Si estas disposiciones están expedidas para todos los niveles, en qué forma afectan el ámbito territorial.

Para analizar la posibilidad de que el Decreto 266 del 2000 modifique el Decreto Distrital 807 de 1993, hay que ponderar algunos conceptos o principios constitucionales que tiene que ver con la autonomía de los entes territoriales y la planeación, coordinación, subsidiaridad e integración en el ejercicio de las competencias entre la nación y los diferentes entes territoriales, establecidos como instrumento complementario para armonizar las disposiciones adoptadas por sus respectivas autoridades administrativas.

En cuanto a la autonomía de los entes territoriales, la Constitución establece:

Artículo 287. *Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:*

- 1. Gobernarse por autoridades propias.*
- 2. Ejercer las competencias que les correspondan.*
- 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.*
- 4. Participar en las rentas nacionales.*

El Distrito Capital es autónomo más no soberano. Quiere decir que, aunque pueda gobernarse por autoridades propias y tener disposiciones especiales para regir sus asuntos, en todo caso se encuentra sujeto al orden general definido en la ley, conforme al

marco de sus competencias como integrante de un estado unitario en el que las directrices las traza la suprema autoridad legislativa del país.

Así las cosas, las disposiciones contenidas en el Decreto 807 de 1993, por medio de la cual se armonizaron las disposiciones del Estatuto Tributario Nacional con las disposiciones del Distrito Capital, conforme a la naturaleza de los tributos de este, norma expedida con fundamento en el artículo 176 del Decreto 1421 de 1993, pueden ser modificadas por disposiciones de orden nacional, como adelante se soportará con las citas jurisprudenciales del caso.

El contexto del Decreto 266 de 2000 por el cual se dictan normas para suprimir y reformar las regulaciones, trámites y procedimientos, tiene como fin propio el reformar o suprimir todo tipo de trámite innecesario u obsoleto que exista dentro de todo tipo de regulación administrativa, ya que su campo de aplicación de conformidad con el artículo 2 de la citada norma se aplica a los organismos públicos de cualquier nivel, así como aquellos que teniendo naturaleza privada ejerzan por atribución legal funciones públicas de carácter administrativo, pero sólo en relación con estas últimas.

Con este objetivo, se incluye en el Decreto 266 de 2000 el artículo 15 cuyo efecto es hacer menos gravosos los errores de forma o de fondo que no presentan mayor grado de incidencia en los parámetros de determinación de las liquidaciones privadas de los contribuyentes de los diferentes impuestos de cualquier orden.

La norma en sí está tipificando la corrección sin sanción de ciertos errores dentro de los cuales de manera específica enuncia lo referente al NIT para cuya corrección el Artículo 22 del Decreto 807 de 1993 tenía prevista una sanción equivalente al 2 % de la sanción por extemporaneidad prevista en el artículo 61 del mismo Decreto, esto es, el 2 % del 5 % del impuesto liquidado, por cada mes o fracción de mes.

Si bien es cierto que las normas distritales son de carácter especial, no por ese motivo se escaparían de la órbita modificatoria del decreto 266 ya que el mismo precisamente está realizando modificaciones a los trámites y procedimientos tributarios existentes que afecta todos los niveles conforme a las competencias del legislador y a la sujeción de las normas tributarias territoriales a las disposiciones contenidas en la ley.

Como sustento de la aplicación del decreto en referencia y la pérdida de vigencia de la Sanción prevista en el artículo 22 del Decreto 807 de 1993, por lo menos en lo que se refiere a la corrección sin sanción de errores en el NIT, nos permitimos transcribir apartes de la sentencia emitida por la Corte Constitucional C-232 de 1998, M.P. Hernando Herrera Vergara:

“Competencia del legislador para restringir el poder tributario de las entidades territoriales

....

Así, pues, ni los departamentos ni los municipios ejercen una soberanía tributaria, es decir, una atribución ilimitada o absoluta para la determinación de impuestos, tasas y contribuciones en sus respectivos territorios.

....

Al respecto, debe reafirmarse:

“... para realizar el principio de autonomía de las entidades territoriales y con el objeto de asegurar que el patrimonio de éstas no resulte afectado por decisiones adoptadas a nivel nacional, el Constituyente ha prohibido de manera terminante que por ley se concedan exenciones o preferencias en relación con tributos que les pertenecen (artículo 294 CP).

La Carta Política reconoce a las entidades territoriales la propiedad sobre sus bienes y rentas y equipara la garantía que les brinda a la que merecen los particulares sobre los suyos, de conformidad con la Constitución (artículo 362 CP).

Más todavía, el artículo que se acaba de mencionar dispone en forma perentoria que, con la única excepción de la guerra exterior -y eso temporalmente-, los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y, en consecuencia, la ley no podrá trasladarlos a la Nación. Menos podría hacerlo, agrega la Corte, a sus entidades descentralizadas, ya que ello representaría la facultad de atribuir al ente subalterno posibilidades de las cuales carece el principal, sin que de todas maneras desaparecieran objetivamente las razones en las cuales se funda la restricción que a éste se impone”. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-177 del 29 de abril de 1996)”. (Negrillas y subrayas fuera del texto)

En efecto, según la jurisprudencia transcrita, es del caso reafirmar que corresponde al legislador fijar las reglas fundamentales a las que están sujetas las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales cuando establecen tributos, lo cual significa que según el ordenamiento superior, a aquél le compete señalar las actividades y materias que pueden ser gravadas, así como los procedimientos de orden fiscal y tributario, sin que sea válido sostener que cuando así actúa, esté desconociendo o cercenando la autonomía que constitucionalmente se le confiere a las entidades territoriales.

Ahora bien, con fundamento en lo dispuesto en el preámbulo y en los artículos 1, 287, 294, 300-4, 313-4, 317 y 338 de la Carta Política, y teniendo en cuenta que el Estado colombiano está organizado en forma de República unitaria, la autonomía que se concede por estos preceptos a los entes territoriales, no es absoluta, pues está supeditada en cuanto a la gestión de sus propios intereses, como los del orden fiscal y tributario, a los límites que le señalen la Constitución y la ley, lo cual significa que la potestad impositiva regional y local es relativa y, en tal virtud, el legislador puede señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales para su ejercicio, siempre que se respete el núcleo esencial de la autonomía, es decir, que no se desnaturalice la esencia de ésta de modo que se la desvirtúe o desconozca.

Al respecto, en la sentencia No. C-004 de 1993, la Corte Constitucional sostuvo que:

*"En conclusión, esta Corte considera que la introducción del concepto de autonomía que implica un cambio sustancial en las relaciones centro-periferia, debe en todo caso ser entendida dentro del marco general del estatuto unitario. De esta forma, **a la ley corresponderá definir y defender los intereses nacionales, y para ello puede intervenir en***

los asuntos locales, siempre que no se trate de materias de competencia exclusiva de las entidades territoriales. En cualquier caso, **hay que tener en cuenta que de lo que se trata es de armonizar los distintos intereses, y no simplemente de delimitarlos y separarlos. Por esto, generalmente las competencias que se ejercen en los distintos niveles territoriales no son excluyentes. Por el contrario, dichas competencias, como lo señala la propia Constitución debe ejercerse dentro de los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad**". (Negrillas y subrayas fuera del texto)

Así pues, el legislador está autorizado constitucionalmente para intervenir en los asuntos locales, a fin de garantizar y defender los intereses del orden nacional, sin que ello dé lugar a inmiscuirse en asuntos que son de la competencia exclusiva de los departamentos, distritos y municipios, pues en tal caso se violaría el núcleo esencial de la autonomía territorial. Por consiguiente, no obstante, la autonomía reconocida por el ordenamiento superior a los entes territoriales, el legislador puede limitar y aún condicionar las facultades que la Carta Fundamental les otorga a dichas entidades, al estar autorizado para ello por mandato constitucional, y cuando sea necesaria y proporcionada al fin constitucional que se busca por la ley alcanzar.

El mandato constitucional es claro al establecer que, en materia fiscal, la autonomía de las entidades territoriales está expresamente limitada por la Constitución y la ley (artículos 287, 300 y 313 CP), por lo que como lo ha reconocido esta Corporación en varias oportunidades, no es dable predicar ni menos aceptar la tesis de la 'soberanía fiscal' de los entes territoriales. En este sentido, se dijo en la sentencia No. C-517 de 1992, que:

*"... pese a que la Carta del 91 incrementó notablemente la capacidad tributaria de las entidades territoriales, sin embargo, **en materia impositiva mantuvo la subordinación de su poder normativo a la ley, según claramente lo estipulan los artículos 300-4 y 313-4 de la Carta. En otros términos, la facultad impositiva de las entidades territoriales continúa supeditada a la ley y ha de ejercerse con estricta sujeción a los parámetros que en ella se fijan**". (Negrillas y subrayas fuera de texto)*

El mismo principio fue reafirmado en las siguientes providencias, donde se sostuvo que:

Sentencia C-004/93¹:

"La Carta de 1991, si bien introduce el concepto de autonomía de las entidades territoriales, consagra los principios rectores del régimen tributario del Estado unitario. Lo anterior no obsta para que se hayan creado importantes mecanismos que fortalecen la autonomía fiscal de las entidades territoriales. Con todo, **dicha autonomía se encuentra sujeta a los mandatos de la Constitución y la Ley**".

...

¹ M.P. Ciro Angarita Barón.

“En cualquier caso, la Carta subordina el poder tributario de las entidades territoriales a la Ley, en desarrollo del principio de unidad nacional consagrado en el artículo 1”.

(...)

“En conclusión, esta Corte considera que **la introducción del concepto de autonomía, que implica un cambio sustancial en las relaciones centro-periferia, debe en todo caso ser entendida dentro del marco general del Estado unitario**. De esta forma, a la ley corresponderá definir y defender los intereses nacionales, y para ello puede intervenir en los asuntos locales, siempre que no se trate de materias de competencia exclusiva de las entidades territoriales. En cualquier caso, hay que tener en cuenta que de lo que se trata es de armonizar los distintos intereses, y no simplemente de delimitarlos y separarlos. Por esto, generalmente las competencias que se ejercen en los distintos niveles territoriales no son excluyentes...”.

El Decreto 266 de 2000 solo rige para el Distrito en la medida que las disposiciones en él contenidas sean de aquellas que conforme a la Constitución y las leyes corresponden o son de competencia de la Nación y con ámbito de influencia en todo el territorio nacional.

Las normas tributarias expedidas por las autoridades locales para los diferentes entes territoriales deben sujetarse siempre a la Ley, por lo que específicamente las normas tributarias distritales deberán ajustarse a las disposiciones contenidas en aquella.

En consecuencia, las correcciones por error en el NIT podrán efectuarse sin sanción conforme al procedimiento previsto en el artículo 15 del Decreto 266 del 2000.

No sobra aclarar que el funcionario al resolver sobre la solicitud de modificación de error en el NIT, deberá analizar que efectivamente se trata de un error en la identificación del contribuyente o responsable, en el proceso de declaración de una persona sujeta, para evitar que por este procedimiento se pueda hacer todo tipo de modificaciones que cambien en una declaración la absoluta identidad del declarante y que la Administración nunca tenga certeza sobre quién y por quién está presentada declaración.

CONCEPTO No. 879

FECHA: 12 de septiembre de 2000

SUBTEMA: Descuento por pronto pago

CONSULTA:

Un contribuyente pierde o no el descuento por pronto pago cuando su declaración inicial fue presentada y pagada dentro de los plazos previstos para tener derecho al descuento, pero con información equivocada en la identificación del declarante y posteriormente corrige la declaración liquidando la sanción de extemporaneidad, establecida en el artículo 22 del Decreto 807 de 1993.

RESPUESTA:

Teniendo en cuenta que su pregunta está encaminada a saber si se mantiene el derecho del descuento por pronto pago cuando se ha cometido un error en la declaración y si al momento de corregirla se debe aplicar la sanción reducida del artículo 22 del Decreto 807 de 1993 sin perder el descuento, esta inquietud contiene tres aspectos que entraremos a analizar.

El primero de ellos, desarrollado en el concepto 791 proferido por este despacho respecto del descuento por pronto pago y en el cual se consideró:

1. En primera instancia nos permitimos comunicarle que el artículo 16 del decreto Distrital 807 de 1993 establece en su inciso 1 que *“las declaraciones tributarias deberán presentarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Secretario de Hacienda Distrital...”*.

Respecto de los plazos para la aplicación de descuentos, por la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales, en especial la correspondiente al Impuesto Predial Unificado, nos permitimos entrar a estudiar a manera de ejemplo la Resolución No. 1032 del 20 de agosto de 1997 vigente para el año gravable 1998.

El parágrafo 1 del artículo 3 de la citada Resolución No. 1032, establece:

*“Los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado **que declaren y paguen la totalidad del impuesto liquidado por el año gravable 1998 a más tardar el 27 de abril de 1.998, tendrán derecho a un descuento del 15 % del Impuesto a cargo**”.* (Resaltado fuera de texto)

El parágrafo 2 ibídem prescribe:

*“Los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado, **que declaren y paguen la totalidad del impuesto liquidado por el año gravable 1988 a más tardar el 19 de junio de 1998 tendrán derecho a un descuento del 10 % del Impuesto a cargo**”.* (Resaltado fuera de texto)

Del análisis normativo se colige que para hacerse acreedor a los descuentos por pronto pago deben cumplirse dos condiciones: DECLARAR Y PAGAR la totalidad del impuesto liquidado en el año gravable respectivo y PRESENTAR LA DECLARACIÓN Y EFECTUAR EL PAGO antes de la fecha límite para tener derecho al descuento.

En este orden de ideas, se infiere que el requisito que se requiere para tener derecho a cualquiera de los descuentos previstos en la norma consiste en que el contribuyente o responsable del impuesto declare y pague **la totalidad** del impuesto liquidado **dentro de los correspondientes plazos**.

Se reitera que los requisitos establecidos para tener derecho al descuento por pronto pago a saber son:

- **Declarar y pagar la totalidad del impuesto dentro del plazo establecido por el Secretario de Hacienda mediante la resolución de plazos para la vigencia respectiva.**

El segundo punto que debemos analizar de la consulta es si el error en la identificación del declarante implica tener la declaración como no presentada.

Se establece en el artículo 17 del Decreto 807 las causales que hacen tener las declaraciones como no presentadas, indicando:

“Artículo 17. Declaraciones que se tienen por no presentadas. Las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional.
...”

Conforme a lo anterior, el artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional 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:

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.*

....”

En cuanto a la identificación del declarante, en el concepto 871 expuso esta oficina:

“La identificación del declarante para efectos tributarios en el Distrito Capital la representa el Número de Identificación Tributaria (NIT), y en defecto de este la cédula de ciudadanía (Art. 5 Decreto 807 de 1993).

Artículo 5. Número de Identificación Tributaria. *Para efectos tributarios distritales, los contribuyentes y declarantes se identificarán mediante el Número de Identificación Tributaria (NIT), asignado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

Cuando el contribuyente o declarante no tenga asignado NIT, se identificará con el número de la cédula de ciudadanía o la tarjeta de identidad.

El número de identificación tributaria lo asigna la DIAN y de él no hace parte el dígito de verificación. El mismo se obtiene como resultado de unas operaciones aritméticas sobre los dígitos del NIT. Su forma de escritura no tiene ninguna regla que establezca un formato especial como deba escribirse. Sin embargo, lo fundamental del número es la secuencia de dígitos, sin que importe en su escritura el formato de millares o de solo dígitos, salvo cuando se escriban en los formularios de presentación de la declaración y pago de los impuestos, donde solo han de escribirse los dígitos que conforman el NIT en cada una de las casillas destinadas para tal efecto y en la secuencia correcta”

Así las cosas, si existe error en la identificación del declarante la declaración ha de tenerse por no presentada de conformidad con lo señalado en el artículo 17 del Decreto 807 de 1993, el cual hace remisión expresa al artículo 580 del Estatuto Tributario.

Frente a estos errores la norma sancionatoria y procedimental tributaria estableció la posibilidad de corregirlos de conformidad con lo señalado en el artículo 22 del Decreto 807 de 1993.

Artículo 22. Corrección de algunos errores que implican tener la declaración por no presentada. Las inconsistencias a que se refieren los literales a, b y d del artículo 580 y el artículo 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el artículo 19 de este Decreto, liquidando una sanción equivalente al 2 % de la sanción de que trata el artículo 61 de este Decreto, sin que exceda de diez millones de pesos (\$ 10.000.000), valor base año 1995.

Se puede establecer entonces que, si el legislador creó un mecanismo para validar los efectos de las declaraciones que se tiene como no presentadas al corregirlas antes de la notificación de la sanción por no declarar, el descuento obtenido por haber declarado y pagado dentro de los plazos legales no se pierde si el contribuyente canceló la totalidad del impuesto liquidado por el año correspondiente, y tendrá derecho a conservar el descuento cuando presente la declaración de corrección.

No obstante, en específico y en cuanto a las sanciones, el Decreto 266 del 2000 mediante el cual se estableció la supresión de trámites, en el artículo 15 determinó algunos errores susceptibles de ser corregidos sin el pago de sanciones:

Artículo 15. *Corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago. Cuando en la verificación al 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, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error.*

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.

Parágrafo. Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable a las declaraciones de importación.

La aplicación de este Decreto en el Distrito Capital fue analizada en el concepto 871 del 2000 y en él se expuso:

“Si bien es cierto que las normas distritales son de carácter especial, no por ese motivo se escaparían de la órbita modificatoria del Decreto 266 ya que el mismo precisamente está realizando modificaciones a los trámites y procedimientos tributarios existentes que afecta todos los niveles conforme a las competencias del legislador y a la sujeción de las normas tributarias territoriales a las disposiciones contenidas en la ley.

Como sustento de la aplicación del decreto en referencia y la pérdida de vigencia de la Sanción prevista en el artículo 22 del Decreto 807 de 1993, por lo menos en lo que se refiere a la corrección sin sanción de errores en el NIT, nos permitimos transcribir apartes de la sentencia emitida por la Corte Constitucional C-232 de 1998, M.P. Hernando Herrera Vergara:

*...
El Decreto 266 de 2000 solo rige para el Distrito en la medida que las disposiciones en él contenidas sean de aquellas que conforme a la constitución y las leyes corresponden o son de competencia de la Nación y con ámbito de influencia en todo el territorio nacional.*

Las normas tributarias expedidas por las autoridades locales para los diferentes entes territoriales deben sujetarse siempre a la Ley, por lo que específicamente las normas tributarias distritales deberán ajustarse a las disposiciones contenidas en aquella.

De lo anterior, se puede concluir que los errores que presenten las declaraciones por concepto de la identificación del declarante, en concreto al NIT, en los términos del concepto 871 de 2000 son susceptibles de corrección sin sanción por autorización del Decreto 266 de 2000 e igualmente si se cumplen los requisitos para tener derecho al descuento por pronto pago, éste se conservará.

CONCEPTO No. 898

FECHA: 16 de marzo de 2001

SUBTEMA: Nulidad numeral 2 artículo 60 Decreto 807 de 1993

CONSULTA:

Solicita la Jefatura de Determinación, Producción y Consumo se emita concepto respecto de las consecuencias de la declaratoria de nulidad del numeral segundo del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, teniendo en cuenta sus efectos frente a los expedientes de omisos que actualmente cursan en la Unidad de Determinación Impuestos a la Producción y al Consumo.

RESPUESTA:

Antes de la expedición del Decreto Distrital 807 de 1993, por medio del cual se armonizó el procedimiento tributario y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional, las normas sustantivas, el procedimiento y las sanciones relativas al Impuesto de Industria y Comercio y el complementario de avisos y tableros, se encontraban consignadas en el Acuerdo 21 de 1983.

En este Acuerdo, el Concejo Municipal, máximo órgano impositivo de los impuestos distritales, estableció en el Capítulo I, artículo 10, las obligaciones y derechos del contribuyente frente al hoy Distrito Capital por concepto del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, y respecto de las primeras contempló:

Obligaciones. *Los sujetos pasivos de los Impuestos de Industria y Comercio y de Avisos deberán:*

...

2. Presentar *anualmente dentro de los plazos que determine el Secretario de Hacienda, **declaración de Industria y Comercio** y de Avisos, junto con la liquidación privada del gravamen incluyendo el valor de la sanción por extemporaneidad si fuere el caso.*

...

De la misma manera, en el artículo 13 del mismo ordenamiento determinó para la Dirección Distrital de Impuestos las atribuciones a ella concedidas, dentro de las cuales en su numeral 7 ordenó:

Artículo 13. Atribuciones.

...

7. Practicar liquidaciones oficiales y de aforo e imponer las sanciones respectivas previstas en este Acuerdo.

Más adelante en el artículo 32 reitera para los contribuyentes la obligación de declarar el Impuesto de Industria y Comercio, además de registrarse en la Dirección Distrital de Impuestos, presentando anualmente la declaración correspondiente en los formularios diseñados para tal efecto por la Secretaria de Hacienda Distrital - DDI.

Previó el legislador el incumplimiento a la obligación plasmada de presentar declaración tributaria por parte del contribuyente de este impuesto, razón por la cual incluyó en el artículo 50 del mismo Acuerdo 21 de 1983, dentro de los actos administrativos, la Liquidación de Aforo, que sería proferida a los contribuyentes que estando obligados no presenten declaración.

Además de lo anterior, en el capítulo de sanciones, determinó en el artículo 55 la sanción por aforo, señalando que sería impuesta al momento de practicarse la liquidación oficial de aforo y que sería equivalente a dos (2) veces el impuesto anual establecido por la Administración.

Con ocasión a la facultad otorgada al Alcalde Mayor de Bogotá mediante el Decreto 807 de 1993, se armonizó el procedimiento tributario distrital con el procedimiento nacional, facultando a la Administración, en su artículo 103, para proferir igualmente Liquidación de Aforo cuando los contribuyentes no hayan cumplido con la obligación de presentar los denuncios fiscales.

Para su procedimiento, ordenó tener en cuenta los artículos 715, 716, 717, 718 y 719 del Estatuto Tributario, los cuales a su vez ordenan previo a la Liquidación, emplazar al contribuyente, y proferir posteriormente una resolución sanción, toda vez que en el acto oficial de Liquidación sólo podía determinar **el Impuesto a cargo** del contribuyente omiso.

A su turno, el artículo 716 del Estatuto Tributario, al contemplar las consecuencias de la omisión a pesar del emplazamiento ordenado en el artículo 715, remite, para efectos de la liquidación de la sanción, al artículo 643 del mismo Estatuto, el cual quedó plasmado en nuestro ordenamiento en el artículo 60.

Este artículo 60 en su numeral 2 reguló la sanción por no declarar dentro del Impuesto de Industria y Comercio, numeral que fue declarado nulo por el Honorable Consejo de Estado mediante sentencia de fecha 10 de noviembre del año 2000.

Que en materia sustancial del Impuesto de Industria y Comercio se aplican, en primer lugar, las disposiciones especiales del Decreto Ley 1421 de 1993 y en lo que no pugne o haya sido regulado en ellas, las previsiones del Acuerdo 21 de 1983, concluyendo finalmente que la norma acusada por ilegal debe ser retirada del ordenamiento procediendo a su nulidad.

De tal suerte que, declarada la nulidad de la base impositiva contenida en el numeral 2 del artículo 60 del Decreto Procedimental 807 de 1993, deja sin base la aplicación de la sanción por no declarar, en él contenida, entendiéndose como que aquella nunca existió.

Ahora bien, el incumplimiento a la obligación formal que tiene el contribuyente de los impuestos distritales, de presentar las declaraciones tributarias en los lugares y plazos señalados para ello, trae como consecuencia, el desarrollo de la facultad que tiene la Administración Tributaria para de una parte, determinar de manera oficial el impuesto del contribuyente omiso, y de otra, sancionar conforme a las leyes preexistentes tal omisión.

De conformidad con el artículo 90 del Decreto 807 de 1993, "En uso de las facultades de fiscalización, la Dirección Distrital de Impuestos podrá expedir las liquidaciones oficiales de revisión, de corrección, de corrección aritmética, provisionales y de aforo, de conformidad con lo establecido en los artículos siguientes", norma ésta que aún continúa vigente.

Luego, es claro para esta oficina que el fallo del Consejo de Estado no tocó para la Administración Tributaria la facultad de imponer la Liquidación de Aforo, razón por la cual sigue siendo válido este Acto Administrativo, como tampoco lo fueron las obligaciones de los contribuyentes y las atribuciones de la Administración.

Teniendo en cuenta que el artículo 38 del Decreto Ley 1421 de 1993, ordena que le corresponde al Alcalde Mayor asegurar la exacta recaudación y administración de las rentas y caudales del Distrito con arreglo a las leyes y acuerdos que expida el Concejo, se hace necesario analizar las implicaciones del fallo de nulidad de la sanción en lo referente a la aplicación del Decreto 807 de 1993.

Al respecto, es preciso recordar que la sanción como tal y el hecho típico que la hace nacer a la vida jurídica, es decir la omisión en la presentación de las declaraciones tributarias, se encontraban plasmados en el ordenamiento jurídico desde el año 1983, cuando el Concejo Municipal a través del Acuerdo 21, estableció la obligación de declarar para el

contribuyente y facultó a la Administración Fiscal para sancionarlo a través de la Liquidación de Aforo cuando el obligado haya incumplido.

De otra parte, retomando la parte considerativa del fallo entendemos que en materia del Impuesto de Industria y Comercio deben aplicarse en primer término las disposiciones especiales contenidas en la normatividad con carácter de ley, con mayor razón si se trata de normas de carácter sustancial, y que para el efecto se contienen en el Decreto Ley 1421 de 1993 y Acuerdo 21 de 1983.

Fue con el Decreto Ley 1421 de 1993 que el Gobierno otorgó facultades al Alcalde Mayor de Bogotá para mediante Decreto, armonizar el procedimiento y sanciones de los tributos administrados en esta Dirección, con arreglo a lo establecido en el Estatuto Tributario Nacional y proferir las normas estrictamente necesarias a fin de cumplir con lo allí ordenado.

De esta manera quedó consignado en el Decreto Ley en mención:

Artículo 162. Remisión al estatuto tributario. Las normas del estatuto tributario nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, de terminación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste.

Artículo 176. Régimen de transición. Con el fin de asegurar la vigencia efectiva de las disposiciones del presente estatuto y de evitar las dificultades y litigios que puedan surgir de posibles vacíos normativos, adóptanse las siguientes disposiciones transitorias:

1. ...

2. El Gobierno Distrital definirá por una sola vez la composición de las juntas directivas de las entidades descentralizadas y la forma de designación de aquellos miembros cuyo nombramiento no corresponda al alcalde mayor; adoptará la nomenclatura de los cargos de la veeduría y su escala de remuneración; **expedirá las normas estrictamente necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos de este estatuto sobre las siguientes materias:** carrera administrativa, régimen presupuestal y **fiscal** y trámite de los asuntos que en virtud de este decreto deban ser decididos por autoridades distintas de las que los venían conociendo o respecto de los cuales hayan cambiado su procedimiento, recursos e instancias.

...”

Con fundamento en los artículos transcritos, el Alcalde Mayor de Bogotá profirió el Decreto Distrital 807 de 1993, el cual estableció en el numeral 2 del artículo 60 una base de sanción diferente al que no cumpliera con la obligación de declarar del Impuesto de Industria y Comercio y con ello modificó la sanción de Aforo del artículo 55 del Acuerdo 21 de 1983.

Ahora, como el Decreto Ley 1421 de 1993 ordenó que la armonización de las normas tributarias debía hacerse con arreglo a las contenidas en el Estatuto Tributario Nacional y a la luz del artículo 60 numeral 2, la sanción contenida en el artículo 55 del Acuerdo 21 de 1983 fue modificada con base en el artículo 170 del Decreto Procedimental 807 de 1993, el cual expresamente derogó las normas que le fueran contrarias; debe concluirse que en

efecto la sanción contenida en el Acuerdo 21/83 fue derogada por la contenida en el Decreto 807 de 1993.

Lo anterior nos lleva a revisar si por el hecho de haber sido anulada la norma que establece la sanción por no declarar del Impuesto de Industria y Comercio en el Decreto 807 de 1993, es posible aplicar la norma que tipificaba la misma sanción en una disposición anterior derogada por la norma anulada, para lo cual es preciso tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 14 de la ley 153 de 1887 que señala:

“Una ley derogada no revivirá por solas las referencias que a ella se hagan, ni por haber sido abolida la ley que la derogó. Una disposición derogada sólo recobrará su fuerza en la forma en que aparezca reproducida en una ley nueva”.

Por consiguiente, a pesar de que mediante el fallo analizado fue declarado nulo el numeral 2 del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, la sanción contenida en el artículo 55 del Acuerdo 21 de 1983, llamada en el nuevo ordenamiento sanción por no declarar, continuará derogada y sin vigencia, a menos que recobre su fuerza una vez sea reproducida en una ley nueva.

Y es por esta razón y con base en el fallo estudiado que si bien es cierto que se hace imposible para la Administración Tributaria Distrital, el proferir dentro del nuevo procedimiento, un acto administrativo ordenado en el Decreto 807 de 1993, como lo es la Resolución Sanción previa a la Liquidación de Aforo, porque no existe para tal actuación, la razón de ser del mismo, cual es la liquidación de la sanción, no lo es menos que podrá proferir Liquidación de Aforo sin aplicar sanción determinando en ella el Impuesto a cargo del contribuyente, hasta tanto el legislador disponga nuevamente la sanción correspondiente.

CONCEPTO No. 899

FECHA: 22 de marzo de 2001

SUBTEMA: Garantía real del predio para el cobro del impuesto

CONSULTA:

1. ¿En el caso que un inmueble se haya vendido con obligaciones tributarias pendientes de su cumplimiento por parte de quien vende, puede la Administración Distrital de Impuestos embargar el inmueble que ya no es propiedad del deudor? ¿Debe la Administración investigar otros bienes del deudor?
2. ¿Se pueden celebrar acuerdos de pago con la Administración Distrital de Impuestos sin cancelar cuota inicial?

RESPUESTA:

NATURALEZA REAL DEL IMPUESTO PREDIAL

La Administración Tributaria Distrital ha acogido mediante Conceptos 710 del 23 de septiembre de 1998 y 895 del 15 de febrero de 2001, de los cuales adjunto copia, la teoría según la cual el Impuesto Predial es una obligación personal con garantía real.

Bajo esta óptica aún vigente, se establece que conforme a los artículos 58 y 74 del Acuerdo 1 de 1981 y artículo 125 del Decreto 807 de 1993, el Impuesto Predial es un impuesto de carácter real que grava la propiedad inmobiliaria.

Conforme a las citadas normas, es un gravamen real, lo cual significa que participa de las características de los demás derechos y obligaciones reales, en especial aquella que tiene que ver con seguir la misma suerte del bien al cual afectan, en otros términos, es transferible con la tradición del respectivo inmueble.

Dice el concepto que lo que se transfiere no es la obligación de declarar y pagar el impuesto predial, ya que ésta permanece en el propietario, poseedor o usufructuario del predio a 1º de enero del año gravable respectivo, sino el gravamen que es la **garantía real** semejante a la prenda hipotecaria que permanece o recae sobre el inmueble que generó el impuesto mientras éste no haya sido cancelado.

Las obligaciones por Impuesto Predial en los términos con que fue definido este gravamen, en los conceptos citados emitidos por la Subdirección Jurídico Tributaria, es una obligación personal, que, en el evento que no se satisfaga por el titular del derecho gravado (propietario, poseedor o usufructuario), da derecho a la Administración respecto a la obligación de declarar a imponer una sanción por no declarar en los términos del Artículo 60 del Decreto 807 de 1993; y respecto de la obligación de pago al cobro coactivo del valor del impuesto, junto con los intereses y sanciones, en los términos de los artículos 140 y siguientes del Decreto 807 de 1993, para lo cual **debe perseguir los elementos embargables del patrimonio del deudor.**

No obstante, por tratarse la deuda por una obligación con garantía real, puede hacerse efectivo con el mismo predio, tal como lo autoriza el artículo 125 del Decreto 807 de 1993, el cual es del siguiente texto:

Artículo 125. Pago del Impuesto Predial Unificado con el predio. *El Impuesto Predial Unificado, por ser un gravamen real que recae sobre los bienes raíces, podrá hacerse efectivo con el respectivo predio independientemente de quien sea su propietario.*

Como puede observarse, este artículo habilita a la Administración Tributaria Distrital para poder perseguir el predio y hacer efectivo el pago del impuesto, a pesar de que el responsable del pago del mismo ya haya vendido el predio. Igual como pasa con la hipoteca.

Requisitos para los acuerdos de pago

Pregunta el consultante si se pueden celebrar acuerdos de pago con la Administración Distrital sin cancelar cuota inicial. Al respecto, es conveniente comentar que lo referente a los acuerdos de pago para la cancelación de deudas por impuestos distritales, solo se encuentra regulado por el contenido del artículo 135 del Decreto 807 de 1993 que establece:

Artículo 135. Facilidades para el pago. *El jefe de la dependencia de cobranzas 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 administrados por la*

Dirección Distrital de Impuestos, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar. Para el efecto serán aplicables los artículos 814, 814-2 y 814-3 del Estatuto Tributario.

El Director Distrital de Impuestos tendrá la facultad de celebrar los contratos relativos a las garantías a que se refiere el inciso anterior.

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 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 diez millones de pesos (\$10.000.000), valor año base 1992.*

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 relación con la deuda objeto del plazo y durante el tiempo que se autorice la facilidad para el pago, se liquidará el reajuste de que trata el artículo 867-1 y se causarán intereses a la tasa de interés de mora que para efectos tributarios esté vigente en el momento de otorgar la facilidad.

En el evento en que legalmente, la tasa de interés moratorio se modifique durante la vigencia de la facilidad otorgada, ésta podrá reajustarse a solicitud del contribuyente. (Ley 6/92 art. 91)

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. (Inciso adicionado Ley 488/98, art. 114)

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 cumpliera 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. (Ley 6/92 art. 93)

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 (Ley 6/92 art. 94).

No sobra comentar que no existe norma alguna que obligue al Distrito a la celebración de los acuerdos de pago y el otorgamiento de facilidades para la cancelación de los impuestos imponga la exigencia del pago de cuotas iniciales. La orden administrativa 04 de 1997 que define los procedimientos al interior de las Unidades de Cobranzas tampoco prevé algo similar.

No obstante, el otorgamiento de facilidades no es obligación a cargo de las oficinas de cobranzas, ni un derecho a favor del contribuyente moroso, por lo que resulta ser una facultad de la Administración con la finalidad de hacer más eficaz el recaudo de los tributos sin que se lesione el equilibrio financiero o flujo de gastos del contribuyente.

Siendo una facultad de la Administración, el funcionario encargado de conocer las solicitudes de facilidad de pago, con un criterio discrecional y equitativo, evaluará la situación particular del petionario y procederá a conceder o no la facilidad respectiva y, en caso afirmativo, elaborará el programa de pagos correspondiente en la que entre otras cosas definirá plazo, valor de las cuotas, periodicidad de las mismas, abonos extraordinarios, etc.

De igual manera y para marcar una mayor formalidad y seriedad al acuerdo, y evidenciar el interés de pago por parte del contribuyente, es usual que el funcionario a cargo de esta gestión condicione el otorgamiento de la facilidad de pago al abono de una cuantía como cuota inicial sin que exista ilegalidad alguna en su exigencia.

En cuanto a la suspensión provisional de la Instrucción Administrativa 001 del 3 de febrero de 1999 proferida por la DIAN y la Orden Administrativa No. 006 de septiembre de 1999, ordenada mediante Auto de fecha 30 de junio de 2000, es de aclarar que se trata de la suspensión de unas normas que regulan procedimientos internos en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pero que no tienen su equivalente normativo en la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, sobre el que los efectos del Auto puedan aplicarse.

Conviene recordar que la exigencia de los abonos no es algo que se encuentre reglado en disposición alguna dentro de la Dirección Distrital del Impuestos, pero que tampoco se encuentra prohibido de manera general, como quiera que las disposiciones suspendidas solo regulaban procedimientos relacionados con impuestos de otro orden territorial (Nación), y cuya administración de igual manera corresponde a otras competencias.

De todas formas, aunque el porcentaje del abono en las circulares demandadas haya sido suspendido, no necesariamente la exigencia del abono deberá ser anulada, ya que, si el funcionario de cobranzas tiene la facultad de otorgar plazos para el pago de las obligaciones, dicha facultad implica la determinación del monto de las cuotas, incluyendo la primera de ellas, esto es, la inicial.

Por otro lado, si no se determina el monto de las cuotas, resultaría imposible hacer el seguimiento para verificar el cumplimiento de la facilidad de pago y ante un eventual incumplimiento tampoco la exigibilidad de la garantía correspondiente. De suerte que no hay discordancia en su determinación con las normas del Estatuto Tributario Nacional que las autorizan.

CONCEPTO No. 910

FECHA: 05 de junio de 2001

SUBTEMA: Aplicación Régimen Sancionatorio Acuerdo 27 de 2001

CONSULTA:

INSTRUCTIVO DE APLICACIÓN DEL ACUERDO No. 27 DE 2001 "POR EL CUAL SE ADECÚA EL RÉGIMEN SANCIONATORIO EN MATERIA IMPOSITIVA PARA EL DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ"

De conformidad con el Acuerdo 27 de 2001 "Por el cual se adecúa el régimen sancionatorio en materia impositiva para el Distrito Capital de Bogotá, se introdujeron importantes modificaciones al régimen sancionatorio en materia impositiva, que venía siendo regulado por el Decreto Distrital 807 de 1993, adecuando las sanciones a la naturaleza funcional de los impuestos distritales, situación que hace necesario que se informe a funcionarios y contribuyentes la forma de aplicación de las mismas, para ello a continuación se presentan en el anexo 1, las modificaciones estructurales sobre el régimen contenido en el Decreto Distrital 807 de 1993, teniendo en cuenta que el artículo 41 consagra que su vigencia rige a partir de su publicación.

FUNDAMENTACIÓN

El ordenamiento tributario, como los demás sistemas legales, está compuesto por normas sustantivas y procedimentales. Las leyes sustantivas de los impuestos establecen las obligaciones y los parámetros de medición de bases, tarifas y sanciones.

La doctrina y la jurisprudencia han sostenido al analizar el contenido de las normas sancionatorias, que estas comprenden dos aspectos diferenciales: una parte sustantiva y una parte procedimental, y que la circunstancia de su ubicación en el Estatuto Tributario no implica que la tipificación de las sanciones pertenezca al campo de lo procedimental, por ende las disposiciones que tipifican sanciones, incluidas su presupuesto y tasación tienen el carácter de ley sustantiva a diferencia de las normas procedimentales que regulan el procedimiento para hacer efectivo el derecho sustancial.

A. Aplicación de las normas sancionatorias. La sanción es una consecuencia jurídica por la inobservancia de un precepto jurídico, que se encuentra condicionada a la realización de un supuesto por parte del contribuyente, es decir, al hecho sancionado, y en torno al cual, una vez verificado o materializado corresponde aplicar la correspondiente sanción.

Del estudio del ámbito de aplicación y vigencia de las normas tributarias se encuentra que las normas sustanciales, entre ellas las normas que imponen sanciones, deben ser preexistentes al hecho que se sanciona y su aplicación no es retroactiva; a su vez las normas procedimentales por ser de orden público (art. 6º CPC) son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las normas anteriores, desde el momento en que empiezan a regir.

Al respecto, la Constitución establece expresamente en el artículo 338 que:

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Lo cual es igualmente reiterado en el artículo 363, al consagrar que:

“Las leyes tributarias no se aplican con retroactividad”.

Los anteriores preceptos desarrollan el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria, y que en concordancia con el artículo 29 de la Constitución, que consagra los principios del debido proceso y de legalidad de la sanción, y en torno a los cuales se entiende que en materia tributaria las normas que regulan conductas e imponen sanciones, deben ser preexistentes al hecho sancionado; es decir, que las normas que imponen sanciones no pueden ser desde ningún punto de vista retroactivas o de aplicación hacia el pasado, aunque su aplicación resulte ser menos onerosa para el contribuyente.

En tal sentido se ha pronunciado el Honorable Consejo de Estado en reiteradas oportunidades², En las cuales ha establecido que **el criterio de aplicación de la norma**

² **Sentencia de septiembre 30 de 1994. Magistrado ponente Dr. Jaime Abella Zárate, expediente 5658**
“Precisado lo anterior, observa la sala que teniendo en cuenta el carácter de ‘ley sustantiva’, las disposiciones que regulan conductas e imponen sanciones y las cuantifican deben ser preexistentes al hecho sancionado y su aplicación en manera alguna puede ser retroactiva, en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad consagrados en el ordenamiento positivo aún antes de la expedición de la Carta de 1991. Conforme al principio de irretroactividad, la ley rige hacia el futuro y la norma sustancial se aplica a los hechos o situaciones de hecho ocurridas bajo su vigencia, y su observancia es obligatoria en virtud de su promulgación del modo como lo

sancionatoria es la preexistente o vigente al tiempo de la infracción; o sea de la realización del supuesto de hecho, y no al momento de verificación, o prueba, sino cuando ésta se realice materialmente.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Acuerdo No. 27 de 2001 modifica algunas normas del régimen sancionatorio consagrado en el Decreto Distrital 807 de 1993 encontramos que, para efectos de determinar la norma sancionatoria a aplicar, se debe identificar lo siguiente:

La sanción es una consecuencia jurídica por la inobservancia de un precepto jurídico, que se encuentra condicionada a la realización de un supuesto por parte del contribuyente, es decir, al hecho sancionado, y en torno al cual, una vez verificado o materializado corresponde aplicar la correspondiente sanción.

1. **El hecho sancionado**, entendiéndose por este aquellas **acciones u omisiones en que incurre el contribuyente que derivan en el incumplimiento de las obligaciones en torno al cual corresponde aplicar una sanción.** Por ejemplo, constituyen hechos sancionados en la sanción por extemporaneidad y en la sanción por no declarar, la omisión por parte del contribuyente de presentar su declaración dentro de los plazos que la Administración ha establecido para tal efecto; en el caso de la sanción por inscripción extemporánea o de oficio, constituye hecho sancionado, la omisión de quienes tienen la obligación de inscribirse en el registro de industria y comercio dentro del plazo que la norma ha establecido para hacerlo, o en el caso de la sanción por no informar, el hecho sancionado lo constituye el incumplimiento de la obligación de informar el cese de actividades, novedades o la actividad económica correspondiente, cuando el contribuyente tenía la obligación de hacerlo.
2. **Comisión de hecho**, el cual se concibe como **el momento en que el contribuyente materializa (por acción u omisión) la infracción o hecho sancionado.**
3. **Que la norma a aplicar sea preexistente al momento en que el contribuyente incurre en el hecho sancionado:** Es decir, que **la norma** aplicable al hecho o infracción sujeta a sanción **haya sido expedida con anterioridad a la comisión del correspondiente hecho sancionado**, y que la misma se encuentre vigente para el mismo hecho.

establecen los artículos 52 a 56 del Código de Régimen Político y Municipal. Así mismo, los artículos 71 y 72 del C.C. y 3 de la ley 153 de 1887, regulan la derogación, expresa, tácita y la insubsistencia de la ley.

Conforme al artículo 363 de la Constitución de 1991, "las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad"; por tanto, **darle aplicación a una disposición dictada con posterioridad a la ocurrencia del hecho sancionado, so pretexto de aplicar el principio de favorabilidad en materia penal, - que es excepción al de irretroactividad - constituiría violación del canon, que prohíbe expresamente la aplicación retroactiva de las disposiciones tributarias en concordancia con el artículo 52 del C.R.P.M., que señala el tiempo preciso de vigencia de la ley, que como quedó dicho atrás, va desde su promulgación hasta su derogatoria.**

Otra, es la situación en relación con las normas procedimentales o instrumentales que, conforme su carácter de orden público (art 6 C.P.C), son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir, según las voces del artículo 40 de la ley 153 de 1887, con la excepción que el mismo contempla. **"De manera que las previsiones contenidas en normas sustantivas se aplican a los hechos ocurridos bajo su vigencia, y los procedimientos aplicables para hacer efectivas sus disposiciones son los vigentes en la época en que estos se adelanten. Aun cuando los actos determinativos se dicten, discutan y definan con posterioridad a la derogatoria o modificación de la ley sustancial que les dio fundamento".** (Subrayas fuera del texto)

El artículo 52 del CRPM establece que **la ley no obliga sino en virtud de su promulgación** y que esta consiste en la inserción del texto respectivo en el Diario Oficial, a partir de la cual rige hacia el futuro, es decir, no es retroactiva. Por otra parte, el artículo 1 de la Ley 57 de 1985 (Por la cual se obliga la publicidad de los actos y documentos oficiales) establece la obligación para la Nación, los departamentos y los municipios de publicar los actos que deban conocer las personas, a fin de que produzcan los efectos jurídicos que le son propios.

De conformidad con lo anterior, el Acuerdo No. 27 del 2001 empezó a regir a partir del 25 de mayo del 2001, fecha en la cual fue publicado en el Registro Distrital No. 2399 de mayo 25 del 2001; **por lo cual se entiende que las normas sustantivas, entre ellas las que aplican sanciones, rigen a partir de la fecha de su publicación, pero para regular los hechos sancionados o infracciones que ocurran a partir de la vigencia del mismo**, aclarando que las infracciones cometidas con anterioridad a la vigencia del Acuerdo 27 del 2001, se regularán por las normas vigentes al momento en que el contribuyente incurrió en el hecho, es decir las contenidas en el Decreto Distrital 807 de 1993, teniendo en cuenta que dichas disposiciones corresponden a las normas que aplican sanciones, y que existían con anterioridad a la materialización de la infracción.

A continuación, se presenta el análisis sobre las normas sancionadoras contenidas en el Acuerdo 27 de 2001, que con respecto al Decreto Distrital 807 de 1993 fueron objeto de modificación, y que solo pueden aplicarse a aquellas conductas que ocurran con posterioridad a su vigencia. Así:

- Artículo 3. Valor mínimo de las sanciones. **Corresponde a un valor o factor que se deriva de la aplicación de una sanción, y que establece un tope o límite a partir del cual se cuantifica la sanción a imponer en el momento de presentar la declaración por parte del contribuyente o al momento de proferir el acto administrativo de imposición de sanción cuando lo hace la Administración y se aplica cuando el valor de la sanción liquidada es inferior al valor mínimo establecido como sanción, caso en el cual se liquidará el valor consagrado en el artículo 3 del Acuerdo 27/01, teniendo en cuenta que dicho valor se aplica al momento de presentación de la declaración o al momento de imposición de la misma por parte de la Administración y corresponde a:**

ACUERDO 27 DE 2001		
IMPUESTO	VALOR MÍNIMO DE LA SANCIÓN	
Vehículos	Ocho (8) SMDV Para el año 2001 (\$ 76.000)	
Industria y Comercio, Avisos y tableros, (excepto sistema preferencial de pago)		
Delineación Urbana		
Espectáculos Públicos		
	Estrato	Valor mínimo
	3 y 4	6 SMDV (\$ 57.000)
	5 y 6	8 SMDV (\$ 76.000)

Predial	Para los demás predios no incluidos, es decir, residenciales estratos 1 y 2 que no apliquen sistema preferencial, industriales, comerciales, urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados, etc., una sanción mínima de ocho (8) SMDV.
Demás Impuestos	Artículo 639 del ETN (\$ 150.000) para el año 2001.

- Sanción por extemporaneidad y sanción por no declarar (artículos 6, 7 y 9).

Los hechos sancionados en la sanción por extemporaneidad y en la sanción por no declarar, los constituye la omisión por parte del contribuyente de presentar su declaración dentro de los plazos que la Administración ha establecido para el efecto; por consiguiente, la norma sancionatoria que se debe aplicar es la vigente al momento del vencimiento del plazo para declarar.

Esta posición revalúa la expresada en el Concepto No. 552 de 1997, en la cual se manifestó que para aplicación de la sanción por extemporaneidad, la norma sancionatoria era la vigente al momento de presentar la declaración tributaria³; esto en razón de las reiteradas sentencias del Consejo de Estado⁴ en la cuales se anularon resoluciones sanción por no declarar del Impuesto de Industria y Comercio años 1991 y 1992 por aplicar sanciones por no declarar establecidas en el Decreto Distrital 807 de 1993, norma posterior al Acuerdo 21 de 1983 que contenía un régimen sancionatorio diferente, en el cual inclusive para algunos casos como el de los exentos, no existía sanción por el hecho de no presentar declaración.

³ **Concepto No. 552 de marzo 12 de 1997 - Subdirección Jurídico Tributaria**, que toma como hecho sancionado en la sanción por extemporaneidad la presentación extemporánea de la declaración al expresar: “Como quiera que el hecho sancionado es la presentación extemporánea de la declaración tributaria, si la declaración privada se presenta en vigencia del Decreto Distrital 807 de 1993, se dará aplicación a los dispuesto en el artículo 61 ibídem, es decir, liquidando la sanción vigente al momento de presentar la declaración tributaria, al igual que la sanción mínima vigente, independientemente del año o período gravable, sobre el cual se esté declarando.”

⁴ **Consejo de Estado Expediente 10567 de Septiembre 07 del 2000**, en la que se manifestó que: “El hecho de que la Administración hubiere detectado la omisión de los deberes formales impuestos en el Acuerdo 21 de 1983, cuando ya se encontraba vigente el nuevo ordenamiento legal que la consagró como conducta sancionable, no justifica el proceder administrativo de aplicar la sanción, por cuanto, se insiste, en aquella época en la ley vigente, que lo era el Acuerdo 21 de 1983, no se predicaba la facultad de la Administración Distrital para sancionar tal hecho, y por ende no había ‘ley preexistente’ que apoyara el ejercicio de la facultad sancionatoria, indispensable en virtud del principio de legalidad de las sanciones.”

Sentencia de noviembre 10 de 2000, radicación No. 10571 C.P. Delio Gómez Leyva, en la que el Honorable Consejo de Estado expresó que: “En efecto, tal como lo señalan el Tribunal y el Ministerio Público, solo con la expedición del citado Decreto, el incumplimiento a la obligación de declarar el Impuesto de Industria y Comercio, vino a tipificarse como conducta sancionable, luego, si al momento de ocurrencia de los hechos, esto es, cuando la demandante incumplió con la obligación de presentar las declaraciones correspondientes a 1991 y 1992, cuyo plazo vencía el 4 de mayo de 1992 y el 30 de abril de 1993, respectivamente, como se señala en la misma resolución sancionatoria, no podía aplicarse una sanción que solo vino a consagrarse con posterioridad a la ocurrencia de los hechos, pues ello implica aplicar en forma retroactiva la norma sancionatoria, contrariando abiertamente expresas disposiciones de rango constitucional, como son las consagradas en los artículos 29, 338 y 363 de la Carta Política.”

Las sanciones por extemporaneidad y por no declarar del artículo 6, 7 y 9 del Acuerdo 27 de 2001, castigan el mismo hecho infractor (incumplimiento de la obligación de declarar dentro de los plazos); la diferencia entre ellas se da por la tarifa diferente a cancelar según el momento en el cual se liquide; en el caso de las sanciones por extemporaneidad, si lo hace el contribuyente antes o después del Emplazamiento o Auto de Inspección Tributaria, y en la sanción por no declarar, cuando la liquida la Administración. Situación ésta que aclara que uno es el momento de la comisión de la infracción (vencimiento del plazo para declarar) y otro el momento de aplicación de la sanción. Para efectos de aplicar la norma sancionatoria y su tasación respectiva la norma que corresponde es la vigente al momento de comisión de la infracción.

Artículo 10. Declaraciones que se tienen por no presentadas. Esta es una norma sustantiva, puesto que tipifica unos hechos infractores mediante los cuales se incurre en la consecuencia jurídica de tener por no presentada la declaración; eventos que derivan en la aplicación de las sanciones por extemporaneidad y/o por no declarar. El momento de ocurrencia del hecho infractor se da a la presentación de la declaración que contenga cualquiera de los errores tipificados; por consiguiente, la norma sancionatoria a aplicar es la vigente al momento de presentar la declaración.

Ahora bien, una vez dada la consecuencia jurídica de tener por no presentada la declaración, sobreviene la configuración del hecho sancionado que constituye la sanción por extemporaneidad o por no declarar, según el caso, a los cuales les corresponde el mismo principio de aplicación de la norma preexistente al momento en que se incurrió en la infracción.

Lo anterior significa que todas las declaraciones presentadas con posterioridad a la vigencia del Acuerdo 27 de 2001, solo incurrirán en la infracción de tener la declaración por no presentada cuando se incurran en los hechos allí señalados; y se sancionará por este hecho a partir de la presentación de la declaración y hasta cuando lo subsane o se sancione por no declarar con las sanciones de extemporaneidad y/o por no declarar contenidas en él.

Artículo 11. Corrección de algunos errores que implican tener la declaración por no presentada. Esta es una norma sustantiva, puesto que tipifica unos hechos infractores que a pesar de ocurridos y que por regla general ocasionarían como consecuencia la sanción por extemporaneidad, pueden ser subsanados mediante una corrección de declaración con una sanción menor a la de extemporaneidad. El momento de ocurrencia del hecho infractor se da a la presentación de la declaración que contenga cualquiera de los errores tipificados; por consiguiente, la norma sancionatoria aplicar es la vigente al momento de presentar la declaración.

Lo anterior significa que todas las declaraciones presentadas con posterioridad a la vigencia del Acuerdo 27 de 2001 solo incurrirán en la infracción de corrección de las declaraciones que se tienen por no presentadas, cuando se incurra en los hechos allí señalados, y se sancionará con la sanción de extemporaneidad y /o por no declarar contenidas en él.

Artículo 25, 26 y 27. Sanción por inscripción extemporánea o de oficio, sanción por no informar novedades, y sanción por no informar actividad económica. Tanto para la sanción por inscripción extemporánea como por no informar actividad

económica, el hecho infractor se tipifica al vencimiento del plazo dado para cumplir la obligación, según artículos 35 y 45 del Decreto Distrital 807 de 1993. Por consiguiente, la norma sancionatoria a aplicar es la vigente al momento del vencimiento del plazo para cumplir la obligación, es decir que las tasas sancionatorias del Acuerdo 27 del 2001, solo aplican para quienes cometan la infracción a partir del 25 de mayo del 2001.

Ahora, en cuanto se refiere a la sanción por no informar novedades, es un hecho a sancionar nuevo que se incluyó en el Acuerdo, sobre el cual existía el deber de cumplir con esta obligación (artículo 36 Decreto Distrital 807 de 1993) pero no consecuencia por su incumplimiento. Por consiguiente, solo aplica para quienes incurran en la infracción a partir de la vigencia del acuerdo.

- **Artículo 30. Sanción por no expedir factura, no llevar libros de contabilidad o libro fiscal de operaciones.** Es una norma sustantiva que tipifica un nuevo hecho a sancionar mediante la clausura o cierre del establecimiento de comercio, cual es el no llevar el libro fiscal de operaciones. Por consiguiente, esta norma sancionatoria aplicará para quienes incurran en este hecho a partir de la vigencia del Acuerdo.

B. Aplicación de las normas procedimentales. Las normas procedimentales, **es decir, aquellas que regulan procedimientos, por ser de orden público (art. 6º CPC)** son de aplicación inmediata **y prevalecen sobre las normas anteriores, desde el momento en que empiezan a regir.**

Los procesos de fiscalización y determinación iniciados con anterioridad a la vigencia del Acuerdo 27 de 2001, se continuarán rigiendo por las disposiciones procedimentales del Decreto Distrital 807 de 1993, teniendo en cuenta que el Acuerdo 27 de 2001 no modificó las normas procedimentales excepto las siguientes:

Artículo 8. Procedimiento unificado de la sanción por no declarar y de la liquidación de aforo de los Impuestos Predial Unificado y sobre vehículos automotores.

Parágrafos del artículo 9. Sanción por no declarar. Solo en lo que tiene que ver con el procedimiento de reducción de la sanción, ya que la tarifa de la reducción de la sanción modificada por el Acuerdo 27/01, corresponde a una parte sustantiva de la norma que se aplicará solo para quienes incurran en el hecho sancionado de no presentar la declaración a partir de la vigencia del Acuerdo, que será la norma preexistente al hecho sancionado.

Parágrafo segundo.

Parágrafo tercero.

Parágrafo cuarto.

Artículo 39. Ajuste de cifras de los valores expresados en salarios mínimos diarios vigentes (procedimiento).

Artículo 40. Educación ciudadana.

CONCEPTO No. 934

FECHA: 27 de septiembre de 2001

SUBTEMA: Declaraciones que se tienen por no presentadas. Acto administrativo por medio del cual se determina que una declaración ha incurrido en yerros de presentación que la hacen tener por no presentada

CONSULTA:

Solicita la Subdirección de Impuestos a la Producción y Consumo se emita concepto respecto de la Sentencia C-844 del 27 de octubre de 1999 que declaró exequibles los literales b y c del artículo 580 y el artículo 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, relacionados con las causales de tener por no presentada una declaración tributaria, pero en donde manifiesta que para tal efecto es necesario que la Administración emita un acto previo sujeto al principio de legalidad y debido proceso, en razón de que los artículos mencionados no operan de pleno derecho.

Manifiesta que, con anterioridad, mediante el concepto 819 emitido por esta Subdirección, este Despacho se aparta de lo mencionado en la sentencia; sin embargo, solicita un pronunciamiento en el cual se defina en caso de tener que emitir el acto previo:

- La unidad o grupo competente para emitir el acto previo en el caso de tener declaraciones por no presentadas, cuando se verifique la existencia de alguno de los factores enunciados en la norma.
- Término en el cual debe emitirse y sanciones respectivas.
- Procedimiento que debe surtir desde su emisión y recursos que le asisten, si los hay.

RESPUESTA:

De conformidad con el artículo 95, numeral 9 de nuestra Constitución Nacional, según el cual “es deber de las personas y de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de equidad y justicia”, deben los administrados velar por el cumplimiento cabal de los deberes a su cargo, frente al Estado que los administra.

Por su parte, dentro de los deberes y obligaciones formales en la relación jurídico tributaria entre administración - administrado, se encuentra el de presentar en debida forma, dentro de los plazos y en los lugares establecidos por la Administración Tributaria, las declaraciones tributarias de los contribuyentes, que no son otra cosa más que la confesión privada que el sujeto pasivo realiza ante el fisco, con el objeto de dar cumplimiento a la Carta Magna y coadyuvar con las cargas del Estado, entendido éste en los diferentes niveles nacional, departamental o municipal, tal y como en ella se ordena, en concordancia para el caso en estudio en nuestro Distrito Capital, con lo establecido en el Decreto 400 de 1999 artículo 2.

La declaración tributaria como acto privado del contribuyente es una confesión libre y espontánea que por escrito hace el sujeto pasivo del impuesto correspondiente ante la Administración Tributaria, de su identidad, vecindad o domicilio, de su realidad fiscal y

económica, los factores de determinación del impuesto y por ende de la obligación que como consecuencia de todo lo anterior, surge a su cargo.

Según sea el impuesto, en la normatividad fiscal vigente, en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional en concordancia con el artículo 17 del Decreto Procedimental Distrital, se consagran los requisitos tanto formales como materiales que deben reunir las declaraciones para que se entienda cumplida a satisfacción la obligación de declarar, requisitos a los cuales les otorga el Alto Tribunal Constitucional, plena validez.

Al respecto, manifiesta la Corte Constitucional que el cumplimiento del deber formal no llega solamente hasta la presentación de la declaración, sino que es necesario que ésta se realice conforme a los parámetros establecidos por el legislador, toda vez que la información tributaria que el contribuyente entrega a la Administración es a través de la declaración fiscal, y ésta es el medio por el cual la entidad tributaria puede controlar el cumplimiento de los deberes formales de los ciudadanos para con el fisco y por ende, obtener el real recaudo de los dineros provenientes del pago de los impuestos, tasas y contribuciones.

Así mismo, establece que por esta razón la obligación formal de los contribuyentes de suministrar a la Administración de Impuestos la información de naturaleza fiscal que ésta requiera para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del consiguiente deber de tributación, los cuales se fundamentan en los artículos superiores 150-12, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 ibídem.

Sin embargo, y a pesar de ser una manifestación totalmente privada y a voluntad del sujeto pasivo plasmada en el documento de declaración, en cuyo diligenciamiento sólo juegan la voluntad y verdad del contribuyente, y de libre expresión y contenido, esta manifestación debe cumplir con una serie de requisitos exigidos por el legislador, en razón de que, si bien tiene una connotación privada, también produce efectos frente a la Administración Tributaria, y frente a terceros.

Es por ello que conceptuó la Corte Constitucional en el fallo que hoy se estudia que *"las normas cuestionadas por el actor, (artículos 580 y 650-1) contienen unos requisitos que por su importancia y trascendencia pueden catalogarse como de fondo, pues, ellos, se reitera, están dirigidos a garantizar los derechos del propio contribuyente, pues, es claro para esta Corporación, que el no presentar la declaración tributaria, por ejemplo, en los lugares señalados para el efecto, desconoce la exigibilidad misma de la obligación fiscal y de paso no permitirá esclarecer la competencia, ante eventuales reclamos por parte del contribuyente o del mismo Estado. Igual prédica se hace en cuanto al hecho de no suministrar la identificación o la firma por quien tiene el deber formal de hacerlo, requisitos que, en su ausencia, transgreden el deber de individualizar la carga tributaria; igual ocurre con el hecho de que la declaración no contenga los factores necesarios para identificar la base gravable, pues ello impide determinar, a la autoridad tributaria, de donde surge y cuanto es el monto de la obligación a pagar. Igualmente, en cuanto no se informe la dirección o se informe incorrectamente, el mismo contribuyente está desconociendo el más importante paso hacia la garantía de su propia defensa y contradicción, porque, al tenor de las normas tributarias, una notificación o un aviso a una dirección incorrecta, por ejemplo, implica una indebida notificación, que le impedirá al propio contribuyente el no poder explicar, oportunamente, las razones por las cuales considera justa o injusta una decisión de la Administración Tributaria, dentro, claro está, de las oportunidades legales que el propio ordenamiento jurídico tributario consagra para estos eventos"*, dando sin lugar a

dudas la razón al legislador e invistiendo nuevamente de exequibilidad las normas acusadas, que tienen por no presentadas, las declaraciones que no cumplan con los requisitos previamente establecidos para ello.

Por lo que concluye la Sala, que es claro para ella que el incurrir en alguna de las causales que dejan sin efectos jurídicos una declaración por vicios en su presentación, u omitir cualquiera de los literales acusados en el artículo 580, implica el consiguiente incumplimiento de las obligaciones sustanciales frente al fisco, porque la obligación sustancial está encaminada a cumplir con las cargas públicas que implica el financiamiento del Estado, mediante la confesión de su realidad tributaria y el cumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales a su cargo.

De no existir mecanismos de control y verificación por parte de la entidad tributaria, dicho control no podría realizarse en debida forma por la ausencia de la verificación de los requisitos formales razonables y proporcionales contenidos en las normas tributarias.

Así mismo, considera que el incumplimiento a los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, genera transgresión al principio de eficiencia en el recaudo de los tributos tasas o contribuciones, y puede traducirse en un mayor costo administrativo para lograr el resultado, que de hecho se obtiene en forma simple con la colaboración de un contribuyente diligente o cuidadoso.

Además de lo anterior, del estudio del fallo emitido por la Corte Constitucional también se concluye que es claro para la Corte que los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario, no infringen el debido proceso, como tampoco acepta que el estatuto tributario no establezca un procedimiento claro para proferir una sanción en caso de incumplimiento por parte del contribuyente de los requisitos que la misma Corte denomina como ‘de fondo’ para tener una declaración debidamente presentada; pero se acoge a los planteamientos expuestos en jurisprudencias anteriores, para declarar que **"en cuanto a no tenerse como no presentadas las declaraciones tributarias, se requiere, en todos los casos de la actuación administrativa, un debido proceso que así lo declare, porque el artículo referido, no opera de pleno derecho"**. Determinando igualmente en la sentencia en estudio que, en estos casos, es decir, en los eventos en los que deben aplicarse los artículos 580 y 650-1 siempre debe proceder la Administración Tributaria **mediante un acto administrativo de carácter particular y concreto, al cual puedan serle aplicables los recursos previstos en el Código Contencioso Administrativo** con el fin de lograr su debido agotamiento, haciendo uso de las acciones de acuerdo al debido proceso.

Por ello, considera la Corte necesario que la Administración Tributaria declare mediante un acto particular y concreto, a cada uno de los contribuyentes, que ésta ha considerado omiso por tener sus declaraciones fiscales como no presentadas, que en efecto, su denuncia tributario no puede tener efectos jurídicos por encontrarse inmerso dentro de alguna(s) de las causales contempladas en los artículos 580 y 650-1, recogidas para nuestro ordenamiento en el artículo 17 del Decreto 807 de 1993, dándole la posibilidad de ejercer su derecho de defensa mediante los recursos de reposición y el subsidiario de apelación tal como lo contempla el Código Contencioso Administrativo.

De lo anterior debe entenderse que si la Corte Constitucional, acogiendo a los planteamientos expuestos en jurisprudencias anteriores, considera que el procedimiento tributario nacional en el caso de los contribuyentes que, habiendo presentado sus denuncias rentísticas, no pueden éstos tenerse como tales, transgrede el derecho de

defensa del contribuyente y por ende el debido proceso contemplado en el artículo 29 de nuestra Constitución, igual sucede con el procedimiento tributario distrital, toda vez que, éste, fue homologado de aquél.

En ese orden de ideas, será necesario proferir en los términos señalados en la sentencia en estudio, por parte de esta Administración Tributaria, un acto administrativo que, debidamente motivado, declare al contribuyente que su denuncia fiscal no puede producir efectos jurídicos por no cumplir con los requisitos establecidos para ello, advirtiéndole que contra el mismo, proceden los recursos de reposición y de apelación de conformidad con los artículos 49 y 50 del Código Contencioso Administrativo, dando un término de cinco días para su interposición.

El funcionario competente para ello será quien tenga a su cargo las funciones de fiscalización en cada una de las respectivas subdirecciones de Impuestos a la Propiedad y/o a la Producción, con base en las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 81 de Decreto Procedimental 807 de 1993, que recoge lo propio del artículo 688 del Estatuto Tributario Nacional, en concordancia con el Decreto 270 del 2001 en lo pertinente y que a la letra dice:

“Corresponde a la Dirección Distrital de Impuestos a través del jefe de la dependencia de fiscalización ejercer las competencias funcionales consagradas en el artículo 688 del Estatuto Tributario”.

Los funcionarios de dicha dependencia previamente autorizados o comisionados por el jefe de fiscalización tendrán competencia para adelantar las actuaciones contempladas en el inciso segundo de dicho artículo.

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.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, los recursos que proceden contra este Acto Administrativo Declarativo son los recursos en vía gubernativa, como son, el recurso de reposición y el de apelación en subsidio y en tercer lugar el recurso de queja. El primero de ellos, ante el mismo funcionario quien profiere el Acto Administrativo Declarativo; el segundo, ante su inmediato superior, y el recurso de queja, cuando se rechace el de apelación.

Las notificaciones a que haya lugar con ocasión del acto administrativo por medio del cual se declara no presentada una declaración tributaria, se realizarán conforme a lo

establecido en el artículo 6 del Decreto Procedimental 807 de 1993, que ordena que los requerimientos, autos de inspecciones tributarias emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

De otra parte, en cuanto al término dentro del cual deberán proferirse los actos administrativos en mención, será de cinco años, contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, al tenor del artículo 55 del Decreto 807 de 1993, en razón de que la facultad de la Administración Tributaria Distrital para sancionar a quienes no han cumplido con el deber formal de declarar o que habiendo presentado la(s) declaración (es) ésta(s) adolece(n) de las inconsistencias en estudio, es de cinco (5) años, contados como se dijo.

Respecto de los casos contemplados en los literales a, b y d del artículo 580 y en el artículo 650-1, en concordancia con el artículo 22 de nuestro ordenamiento, para los cuales el plazo es de dos (2) años contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar, es preciso tener en cuenta lo plasmado en el fallo del Consejo de Estado de fecha 7 de abril del año 2000. Consejero ponente Julio E. Correa Restrepo, en el cual se declaró parcialmente la nulidad del Concepto Jurídico No. 37930 del 27 de mayo de 1997 de la DIAN que determinó el término de dos (2) años para la corrección de las declaraciones que se tienen por no presentadas en los eventos mencionados.

En efecto, expuso el Honorable Consejo de Estado las siguientes consideraciones:

“Ahora bien, el parágrafo 2 del artículo 588 del Estatuto Tributario, cuya interpretación efectúa el concepto demandado, fue adicionado por el artículo 173 de la Ley 223 de 1995 y tiene como antecedente el artículo 589-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 48 de la Ley 49 de 1990 y posteriormente derogado en forma expresa por el artículo 285 de la Ley 223 de 1995.

...

Contrario a lo planteado por la parte demandada, considera la Sala que un aspecto es el procedimiento que se debe adelantar y otro muy distinto el término dentro del cual debe adelantarse dicho procedimiento.

Ahora bien, de acuerdo a lo anterior es evidente para la Sala que el procedimiento previsto en el artículo 588 es uno, y los términos que el mismo contiene, son otros; por lo tanto, para el caso que nos ocupa, el parágrafo 2 en cuanto hace parte del artículo 588 en mención, indica que la corrección a que se refiere se efectúa por la presentación de la misma ante la entidad bancaria autorizada.

Por la misma razón, no puede concluirse que el término para corregir las mencionadas inconsistencias sea el de dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, pues si el parágrafo 2 señala como única condición para obtener el beneficio de la sanción reducida, el que no se haya notificado sanción para declarar, el contribuyente respecto del cual no se haya proferido el acto administrativo mencionado, es decir, sanción por no declarar, puede corregir su declaración inicial, durante el tiempo a que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario.

En efecto, si el artículo 638 del Estatuto Tributario dispone que la sanción por no declarar prescribe en el término de cinco años y el parágrafo 2 la señala como única condición para poder acogerse al beneficio, el contribuyente puede corregir sus inconsistencias dentro de este mismo lapso y en la corrección se debe liquidar la sanción equivalente al 2 % de la sanción del artículo 641 del Estatuto Tributario, se repite siempre y cuando no se haya notificado la sanción por no declarar”.

Así las cosas, no puede menos que concluirse que el término de corrección de las declaraciones en los eventos contemplados en el artículo 22 del Decreto 807 de 1993, por parte de los contribuyentes debe ser de cinco años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

De la misma manera, de cinco años, el término que tiene la Administración Distrital para proferir el Acto Administrativo por medio del cual se determina que una declaración se tiene por no presentada, en los casos contemplados en los literales a, b y d del artículo 580 y del artículo 650-1 del Estatuto Nacional recogidos para el Distrito Capital en los artículos 17 y siguientes del Decreto Procedimental.

De esta manera, se modifica totalmente la posición plasmada en el Concepto Jurídico No. 819 del 27 de octubre de 1999.

CONCEPTO No. 937

FECHA: 17 de octubre de 2001

SUBTEMA: Incorporación de fechas de pago cuando los pagos son efectuados con depósitos judiciales

CONSULTA:

Teniendo en cuenta que la herramienta informática del Sistema de Información Tributaria Fase II, exige la actualización de las actuaciones tributarias mediante la inclusión en línea de documentos que sirven de soporte legal, y tal situación se refleja en la cuenta corriente, especialmente si se trata de la incorporación de fechas de pagos. ¿Cuál es la fecha cuando los pagos son efectuados por depósito judicial? ¿Si fuera la del depósito, el soporte legal sería la resolución que ordena la aplicación del título?

RESPUESTA:

En primer lugar, citaremos algunas definiciones de **pago**:

El Código Civil en su artículo 1626 lo define así:

“El pago efectivo es la prestación de lo que se debe”.

A su vez el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales consagra:

“**Pago.** Cumplimiento de la prestación que constituya el objeto de la obligación, ya sea ésta una obligación de hacer o una obligación de dar. Constituye una forma típica de extinguir las obligaciones”.

De otra parte, el Diccionario Técnico Tributario trae la siguiente definición:

“**Pago del impuesto.** El pago es la forma común u ordinaria en que se extinguen las obligaciones. En materia tributaria consiste en la prestación de dar al Estado una suma de dinero a título de impuesto. Debe pagar el responsable directo de la obligación o contribuyente, es decir, la persona o entidad que realice el hecho generador de la obligación sustancial tributaria...”.

Ahora bien, una vez determinado lo que se entiende por pago, entraremos a mirar la fecha en que se entiende realizado el pago, cuando este se hace a través de un depósito judicial:

El artículo 803 del Estatuto Tributario consagra:

“Fecha en que se entiende pagado el impuesto. Se tendrá como fecha 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, 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”.

Es preciso señalar que existe la **Orden Administrativa No. 013 del 20 de diciembre de 1994** “Por medio de la cual se establece el procedimiento para el manejo y aplicación de los Títulos de Depósitos Judiciales”.

Esta Orden en el numeral 6.3.1 **Aplicación de depósitos a la deuda**, establece: “Realizar la liquidación de las deudas, **teniendo en cuenta la fecha de establecimiento del depósito**, conforme lo señala el artículo 803 del Estatuto Tributario y las normas vigentes en el Distrito Capital sobre liquidación de intereses moratorios y aplicación de pagos, dependiendo del tipo de impuesto”.

Así las cosas, la conclusión a la que se llega es que la fecha que se debe tener en cuenta para la incorporación de pagos cuando estos se hacen a través de depósitos judiciales, es aquella en que se haya constituido dicho depósito.

Ahora bien, en cuanto a si la resolución que ordena la aplicación del título constituye el soporte legal, la concitada Orden Administrativa en su numeral 6.3.2 consagra:

“Realizada la liquidación de la(s) deuda(s) respectiva(s), deberá **dictar la providencia** que ordena el abono del depósito, conforme a aquella”.

De manera tal que, de acuerdo con lo establecido en esta Orden Administrativa, el soporte legal para la aplicación de los depósitos judiciales no puede ser otra que la Resolución mediante la cual se ordena la aplicación del mismo, desde la fecha en que se constituyó el depósito.

CONCEPTO No. 940

FECHA: 13 de noviembre de 2001

SUBTEMA: Firma declarante

CONSULTA:

Solicita quien consulta concepto sobre si es o no válido que la Administración Tributaria tenga por no presentada una declaración de vehículos por el hecho de que la misma sea presentada, suscrita y firmada en representación del poseedor o propietario del automotor sin mediar autorización para ello.

¿En materia de Impuesto sobre Vehículos Automotores se necesita autorización para presentar la declaración a nombre de otra persona?

Aclara quien consulta, que quien firmó la declaración se identificó, además que en el cuerpo de la declaración se anotó el nombre del propietario y su identificación.

RESPUESTA:

La obligación de cumplir con los deberes formales y sustanciales en materia tributaria, como son la presentación y pago de la declaración tributaria y del impuesto respectivo frente a la Administración Tributaria, recae exclusivamente sobre el sujeto pasivo del impuesto que corresponda, su representante o apoderado, o a aquellos a quienes la ⁵ley autorice y obligue a cumplir con estos deberes formales en casos especialísimos, tales como son a manera de ejemplo los representantes legales de las empresas, los padres por sus hijos menores, los liquidadores por las empresas que liquidan, etc.

Dentro del caso en estudio, el sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos Automotores, según lo establece el artículo 55 del Decreto Distrital 400 de 1999, es el **propietario o poseedor** de los vehículos gravados matriculados en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, (hoy Bogotá D.C.), incluidos los vehículos de transporte público.

Conforme al artículo 762 del Código Civil, la **posesión** es la tenencia de una cosa determinada **con ánimo de señor o dueño**, sea que el dueño o el que se da por tal, tenga la cosa por sí mismo, o por otra persona que la tenga en lugar y a nombre de él, **el poseedor es reputado dueño, mientras otra persona no justifique serlo.**

De tal suerte que los llamados a responder por las obligaciones tributarias son, como ha quedado claro, los propietarios de los vehículos automotores matriculados en este Distrito Capital, o en su defecto, los poseedores, quienes a pesar de no tener acreditada la propiedad del vehículo, si tienen la posesión del mismo con la buena fe, y el ánimo de señorío requerido para ella.

Ahora bien, establece el artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, que las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, los cuales a su vez determinan las causales por las cuales una declaración no

⁵ Decreto Distrital 807 de 1993, artículo 11.

es válidamente presentada ante la Administración de Impuestos indicando que no lo es por lo siguiente:

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. (Resaltamos)

e) *(Derogado Ley 6/92. Art. 140)*

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 (Ley 49/90 art. 51).*

Quiere decir lo anterior que, de manera general, para que una declaración tributaria se tenga como debidamente presentada, debe estar firmada por quien tiene el deber formal de declarar. Es decir, por el contribuyente o responsable, que ostenta la calidad de sujeto pasivo del tributo o de su representante o apoderado, este último en los términos del artículo 11 del mismo Decreto.

Si recordamos que la declaración tributaria se define como la manifestación libre y espontánea de la voluntad del contribuyente mediante la cual éste determina su realidad económica y fiscal que declara ante la Administración Tributaria a fin de cumplir con las obligaciones sustanciales tributarias a su cargo; es un documento que aunque privado, produce efectos jurídicos ante terceros como confesión que es y presta, entre otros méritos, a título ejecutivo para el respectivo cobro coactivo cuando presentada la declaración, el contribuyente no haya cancelado la totalidad del impuesto correspondiente.

Sin embargo, y adentrándonos en el caso que nos ocupa, y recordando el texto del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario, también se tendrá por no presentada la declaración que se presente por concepto del Impuesto sobre Vehículos Automotores que no contenga la constancia de pago. Recordemos el texto del inciso 3 del artículo 17 citado anteriormente:

“En el caso de la declaración del Impuesto sobre Vehículos Automotores, se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones, y en los eventos comprendidos en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, **salvo el relacionado con la firma del declarante**”. (se resalta)

De la norma transcrita se desprende no solamente que se entiende como no presentada la declaración del Impuesto sobre Vehículos Automotores que no contenga constancia de pago, sino que además al hacer referencia a los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional establece que estos operan para este tributo salvo en lo relacionado con la firma del declarante.

Debe entenderse que dentro de los eventos contemplados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, transcritos anteriormente, para la presentación de las demás declaraciones de los impuestos administrados por esta entidad, es relevante el literal d del artículo 580, el cual preceptúa:

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. (Resaltamos)

Por lo cual tenemos que la norma especial de Bogotá exceptúa en materia del Impuesto sobre Vehículos Automotores, el requisito de la firma del declarante como causal para tener por no presentada la declaración sobre este tributo distrital.

Quiere decir lo anterior que al momento del diligenciamiento del formulario de Impuesto sobre Vehículos Automotores deben determinarse en debida forma los datos referentes a la identificación del contribuyente, contenida en el aparte B del formulario único de Impuesto sobre Vehículos Automotores y que exige el diligenciamiento de los datos como: 13. APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL, 14. IDENTIFICACIÓN, C.C o NIT, 15. TELÉFONO y 16. DIRECCIÓN DE NOTIFICACIÓN cuyo no diligenciamiento da la declaración como NO presentada, tal como se indica en la nota de la casilla.

Identificado el contribuyente, quien es el directo responsable del tributo, ya sea en su calidad de propietario o de poseedor del vehículo por el cual presenta la declaración, y teniendo en cuenta que el pago debe realizarse simultáneamente a la presentación del formulario ante la entidad recaudadora, se tiene que se ha cumplido de su parte, de manera cabal con el deber formal de presentación y pago del impuesto correspondiente al vehículo de su propiedad o por el cual tiene la obligación fiscal a su cargo.

Conforme a lo anterior, es necesario que se tenga en cuenta que la expresión “firma del declarante” incluye no sólo la inclusión de la rúbrica de la persona que está diligenciando y pagando el valor correspondiente ante la entidad recaudadora, sino también el registro del nombre y de la identificación en la casilla correspondiente ubicada en la parte final del formulario, y que en efecto se denomina “firma del declarante” y que en el evento de que esta firma del declarante no coincida con el contribuyente determinado en la sección B (identificación del contribuyente) no hace que la declaración que se presente se tenga por no presentada, pues como se aclaró anteriormente el Legislador Distrital consideró que en el Impuesto sobre Vehículos Automotores no es causal de tener la declaración por no presentada cuando existan inconsistencias en la firma del declarante.

CONCEPTO No. 942

FECHA: 15 de enero de 2002

SUBTEMA: Sanción por inscripción extemporánea o de oficio y sanción por no expedir factura, por no llevar libros de contabilidad o Libro Fiscal de Operaciones

CONSULTA:

¿Cuál es el término con que cuenta la Administración para proferir pliego de cargos por inscripción extemporánea en el Registro de Información Tributaria, teniendo en cuenta lo establecido por el artículo 55 del Decreto 807 de 1993?

¿Cómo debe aplicarse la sanción de cierre o clausura por no tener el libro fiscal de operaciones o tenerlo atrasado, o por no expedir factura, o expedirla sin el lleno de los requisitos, cuando el establecimiento de comercio inició actividades antes de la expedición del Acuerdo 27 de 2001, y por lo tanto el hecho sancionable ocurrió con antelación a la promulgación de este Acuerdo?

¿Cuál es el procedimiento tendiente a imponer la sanción de cierre o clausura y con base en qué normatividad?

RESPUESTA:

En atención a la solicitud de la referencia me permito realizar las siguientes observaciones:

Del estudio del catálogo de infracciones y sanciones que contiene el Decreto 807 de 1993, que remite expresamente en algunos casos al Estatuto Tributario Nacional, se diferencian dos conceptos; la infracción o hecho sancionado y la sanción como consecuencia jurídica que se deriva del incumplimiento de una obligación. En lo atinente al primero y atendiendo al aspecto formal de las descripciones comportamentales se puede hablar⁶ en primer lugar de tipos básicos o fundamentales, para referirse a aquellos en que se describe de manera independiente un modelo de comportamiento, razón por la cual se aplican sin sujeción a ningún otro, encabezando regularmente cada uno de los capítulos, y que en nuestro caso contenidos en el Decreto 807 de 1993 que comprende un listado de infracciones y sanciones, en las que establece los lineamientos generales sobre ellas, y en los que se encuentran:

- Las sanciones relativas a las declaraciones.
- Las sanciones relativas al pago de los tributos.
- Las sanciones a las entidades recaudadoras.
- Y un capítulo genérico denominado otras sanciones, entre ellas la sanción por inscripción extemporánea o de oficio y la sanción por clausura o cierre de establecimiento.

En segundo lugar, y atendiendo a la técnica legislativa empleada por el legislador al describir y redactar estas infracciones y hechos, podemos clasificar los mismos según el contenido de la conducta que describen, entre los que encontramos, los de mera conducta cuando la descripción se agota en una acción del autor que no requiere la producción de un resultado, y que se les denomina en el campo del derecho penal tipos de pura acción o de pura actividad, en los que el legislador valora de manera negativa la conducta con independencia del resultado que se produzca.

Igualmente, los de conducta instantánea, que designan los supuestos de hecho en los cuales la realización del comportamiento descrito o el resultado, según el caso, se agotan

⁶ Acogiendo la estructura universal de tipología de hechos y sanciones establecida en distintas disciplinas (penal, administrativa y tributaria, por ejemplo).

en un solo momento. Por otro lado, los de conducta permanente o infracciones continuadas, esto es, aquellos en los cuales el comportamiento se renueva de manera continua, y permanente en el tiempo.

Pues bien, en materia tributaria se ha señalado suficientemente por parte de la jurisprudencia⁷ y la doctrina que tratándose de la sanción por extemporaneidad, el hecho sancionado se refiere a una conducta que describe el incumplimiento de una obligación que se encuentra condicionada por un plazo y que ante la inobservancia del mismo deviene la consecuencia jurídica de una sanción, es decir, la conducta se produce en un solo acto independientemente de que sus consecuencias se prolonguen en el tiempo, y en la que no es condición que la irregularidad (léase extemporaneidad) cese para proceder a imponer la sanción. Distinto es que el acto de imposición de la sanción (de oficio o por parte del contribuyente) se produzca en el momento de liquidación de la misma, lo cual no debe llevar a confundirla con una infracción continuada, por el contrario, la infracción se produjo en el momento en que se realizó el hecho sancionable, que se encuentra sujeto a una condición de plazo.

Ahora, y para el caso de la sanción por inscripción extemporánea, tenemos que:

El hecho sancionado describe la conducta omisiva de no inscribirse en el registro de información tributaria dentro del plazo establecido por el artículo 35 del Decreto 807 de 1993, y en la que es condición que el contribuyente incumpla su obligación de inscripción dentro del término de los dos (2) meses siguientes al inicio de operaciones, caso en el cual incurre en la sanción por inscripción extemporánea contenida en el Decreto 807 de 1993 o en el Acuerdo 27 de 2001, teniendo en cuenta que la norma a aplicar deberá ser preexistente y vigente al momento de ocurrencia del hecho sancionado.

Por lo tanto, la conducta omisiva descrita en la inscripción extemporánea o de oficio es una sola e instantánea, es decir, una vez vencido el plazo de dos (2) meses al inicio de operaciones se produce el hecho sancionado.

Bajo estas consideraciones, no es cierto que la posición que venga sosteniendo la Subdirección Jurídica sea la de ubicar los hechos sancionables en una sola ocurrencia en el tiempo, dicha apreciación es válida para los casos analizados objeto de pronunciamiento por parte de este despacho, como son la extemporaneidad en la presentación de la declaración y la inscripción extemporánea en el Registro de Información Tributaria, teniendo claro que se refiere a hechos sancionados que se producen al día siguiente de la fecha en que se cumple el plazo en que el contribuyente debió inscribirse, es decir que su ocurrencia se da en unidad de tiempo, y que la conducta es una sola e instantánea; razón por la cual encontramos que el procedimiento establecido para imponer la respectiva sanción de conformidad con lo establecido por el artículo 55 del Decreto 807 de 1993 ha

⁷ Consejo de Estado Expediente 11798 de julio 19 de 2001; en la que se manifestó que: “Tratándose de la sanción por extemporaneidad o de la sanción por no declarar, **esta Sección ha considerado que no se trata de una infracción continuada, sino que su ocurrencia se presenta al día siguiente de la fecha en que se cumple el plazo para presentar la declaración tributaria, esto es por una vez** y con respecto a un período gravable, transcurrido el cual, se pasa a un nuevo período y al examen de hechos distintos, completamente independientes del anterior.

El hecho que las normas establezcan consecuencias diferentes para el momento de presentación de una declaración extemporánea, no indica que se trata de una infracción continuada. Porque en todos los casos la sanción surge en el momento del vencimiento del plazo. Otra cosa es que la ley establezca un monto de sanción para situaciones distintas, según haya o no intervenido la Administración; será más gravosa la pena para quienes, después de la actividad administrativa (V.gr. Emplazamiento para declarar, Inspección Tributaria) no cumplen con su deber formal.”

de ser interpretado en el sentido de entender que los actos administrativos de pliegos de cargos deberán formularse dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha en que se realizó el hecho sancionable y que la expedición del mismo por fuera de dicho término es contraria a derecho por cuanto la Administración ya perdió la facultad para imponer la correspondiente sanción.

Ahora bien, para el caso en que la inscripción en el registro se produzca de oficio, no hay lugar a interpretar que el término con que cuenta la Administración para proferir el pliego de cargos corra a partir de dicha inscripción, dado que el hecho sancionado es uno solo, y la inscripción en el Registro de Información Tributaria (RIT) por parte de la Administración (de oficio) es un acto ajeno a la ocurrencia del hecho o infracción, que en nada incide frente al mismo, ya que solamente tiene consecuencias frente a la tasación de la sanción, razón por la cual es claro que la ocurrencia del hecho no depende de los actos en que interviene la Administración, por cuanto el hecho ya se concretó o realizó, y la naturaleza del mismo no cambia o varía con la inscripción por parte de la Administración, ni con el momento en que esta se produzca, para proferir el pliego de cargos.

Por otra parte, para el caso de la imposición de la sanción de cierre o clausura por no expedir factura, por no llevar libros de contabilidad o libro fiscal de operaciones, consagrado en el artículo 30 del Acuerdo 27 de 2001 encontramos que se están tipificando hechos que ya se encontraban descritos en el Decreto 807 de 1993 y a los que se les imponía igualmente la sanción de cierre o clausura del establecimiento.

Así, si bien es cierto, en la redacción del título del Artículo 30 del Acuerdo 27 de 2001 se señala la sanción para el caso del incumplimiento de la obligación de llevar libros de contabilidad, el hecho sancionado o infracción no fue descrito como tal en la redacción del tipo o infracción que imputa la sanción de cierre o clausura, por lo que dicha sanción quedó establecida para los mismos hechos contenidos en el Decreto 807 de 1993.

Por consiguiente, una vez hecha esta aclaración se modifica lo expresado en el concepto No. 910 de junio 05 de 2001, en el cual se manifestó que la sanción contenida en el artículo 30 es una norma que tipifica un nuevo hecho a sancionar; lo anterior en razón del análisis realizado sobre el mismo y que permite concluir que al no describir la conducta sancionable de no llevar contabilidad, la sanción de clausura y cierre contenida en el Decreto 807 de 1993 no fue modificada por el artículo 30 del Acuerdo 27 de 2001.

Finalmente, y de acuerdo con la situación descrita en el oficio de la referencia y a la luz del Concepto 910 emitido por esta subdirección, es absolutamente claro que para adelantar el procedimiento tendiente a imponer la sanción de clausura o cierre debe tenerse en cuenta que:

- La sanción de clausura o cierre está tipificada como consecuencia jurídica frente al incumplimiento de obligaciones, de “hechos sancionables” que se encuentran descritos tanto en el Decreto 807/93 como en el Acuerdo 27/01, por consiguiente, no hay discusión de la norma sancionatoria a aplicar.
- El procedimiento tendiente a imponer la sanción de cierre dependerá de la verificación que se realice respecto de los hechos sancionables que imponen la misma, teniendo en cuenta que, aunque los hechos sancionables y la sanción sean los mismos tanto en el Decreto 807 de 1993 y en el Acuerdo 27 de 2001, la norma a aplicar deberá ser preexistente en el momento en que el contribuyente incurrió en el hecho.

De donde se concluye que resulta indiferente en principio su imposición, obviamente teniendo claro que al corresponder a una norma sancionatoria el criterio de aplicación será el de la norma preexistente o vigente al tiempo de la infracción, y que el procedimiento establecido para imponer la sanción de cierre o clausura deberá desarrollarse de conformidad con lo establecido por el artículo 55 del Decreto 807 de 1993, y el artículo 2 del Acuerdo 27 de 2001.

CONCEPTO No. 945

FECHA: 07 de marzo de 2002

SUBTEMA: Aplicación artículo 8 del Acuerdo 52 de 2001, actualización de sanciones

CONSULTA:

1. ¿Cuál es procedimiento para la actualización de sanciones de que trata el artículo 8 del Acuerdo 52 de 2001?

RESPUESTA:

A partir del Acuerdo 52 de 2001, el Distrito Capital tiene autorización para actualizar las deudas, pero sólo lo pertinente por el concepto de sanciones.

Esta actualización de deudas por concepto de sanciones en el Distrito Capital sólo es aplicable para los pagos de deudas que se realicen a partir del 1º de marzo de 2002 y cumplan con las condiciones para ser actualizadas conforme con el artículo 867-1 del E.T.

Recordemos el texto del artículo 8 del Acuerdo 52 de 2001, en el cual se estableció:

Artículo 8. Actualización del valor de las obligaciones tributarias pendientes de pago. Los contribuyentes y declarantes, que no cancelen oportunamente las sanciones a su cargo, a partir del tercer año de mora deberán reajustar los valores de dichos conceptos en la forma señalada en el artículo 867-1.

El artículo 75 de la Ley 6 de 1992, (adicionado en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario Nacional), precisa que:

“Los contribuyentes, responsables, agentes de retención y declarantes, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos, retenciones y **sanciones** a su cargo, a partir del tercer año de mora, deberán reajustar los valores de dichos conceptos en un porcentaje equivalente al incremento porcentual del índice de precios al consumidor nivel ingresos medios, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE, por año vencido corrido entre el 1º de marzo siguiente al vencimiento del plazo y el 1º de marzo inmediatamente anterior a la fecha del respectivo pago”.

El Decreto 20 de 1994, modificado y actualizado por el decreto 1804 de 1994, establece los parámetros para efectuar la actualización de sanciones de la siguiente forma:

Decreto 20 de 1994:

Artículo 5. *Los pagos deberán imputarse en el siguiente orden: primero a las sanciones actualizadas; segundo a los intereses y, por último, a los anticipos actualizados, impuestos actualizados o retenciones actualizadas (Modificado por el art. 4 del Decreto 1804 de 1994).*

Artículo 6. Para el cobro de los valores por concepto de actualización será suficiente la liquidación que de ellos haya efectuado el funcionario competente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El inciso final del artículo 867-1 del ET precisa que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales señalará anualmente la tabla contentiva de los factores de actualización que faciliten a los contribuyentes y usuarios aduaneros liquidar el monto a pagar durante la respectiva vigencia, de las obligaciones que se encuentren en mora, y sean susceptibles de actualización.

Para el período comprendido entre 1º de marzo de 2002 y 28 de febrero de 2003, la DIAN profirió la resolución No. 1516 del 22 de febrero de 2002.

PROCEDIMIENTO

Dado que las actualizaciones de deudas de sanciones deben remitirse a las tablas establecidas por la DIAN, es válido tener en cuenta los lineamientos generales trazados por la misma en la Circular 0074 del 17 de mayo de 1995 y el Consejo de Estado frente a la forma de actualizar las deudas, veamos:

Según el Consejo de Estado, los valores determinados en liquidaciones privadas y en liquidaciones oficiales que se cancelan después de tres años deben actualizarse “*sólo por el período contado a partir del mes de marzo correspondiente al cuarto año y hasta el 1 de marzo inmediatamente anterior a la fecha del respectivo pago*”, por considerar que los primeros tres años son un período de gracia, en el que únicamente se cancelan los intereses y las sanciones contenidas en la respectiva liquidación. Transcurridos los tres primeros años, la actualización se liquidará por cada año de mora vencido, contado de marzo a febrero, y no por fracción de tiempo menor.

Determinación del período para actualizar el valor por sanción. Siguiendo la norma general, el lapso comprendido entre la fecha de exigibilidad y el último de febrero siguiente a los tres (3) primeros años de mora no es objeto de actualización.

La sanción sólo se actualizará por períodos comprendidos entre el 1º de marzo siguiente al período de gracia y el último de febrero anterior a la fecha de pago, por períodos anuales completos.⁸

La forma de contar el período de gracia, para saber si hay lugar a actualizar una sanción se determina así:

Para sanción determinada en liquidación privada, el período de gracia se cuenta a partir de la fecha de presentación de la respectiva declaración y, como se dijo anteriormente,

⁸ DIAN, circular No 0074, mayo 17 de 1995. Numeral 5, 6, 7, 8 y 9.

hasta el último de febrero siguiente a los tres primeros años de mora. En caso de corrección, dicho período se empezará a contar, para el mayor valor de sanción declarado, desde la fecha de la respectiva corrección.

Para sanción determinada en liquidación oficial, el período de gracia se contará a partir de la fecha de ejecutoria en vía gubernativa de la liquidación oficial, y hasta el último de febrero siguiente a los tres primeros años de mora.

Para efectos de actualización, se entenderá por sanción determinada en liquidación oficial, el mayor valor que por este concepto imponga la Administración dentro de esta clase de actos administrativos.

Para sanción impuesta mediante resolución independiente. De manera similar al caso anterior, el período de gracia de las sanciones determinadas en resolución independiente se contará a partir de la fecha de ejecutoria en vía gubernativa de la respectiva providencia.

Facilidades de pago otorgadas. La actualización de las obligaciones involucradas en las facilidades de pago que se otorguen se calculará según el procedimiento aquí previsto.

Tablas de actualización. La tabla de actualización para el año 2002 de sanciones a aplicar será la contenida en la Resolución (DIAN) 1516 de 2002, (marzo 1 de 2002 a febrero 28 de 2003).

Sanciones a actualizar. Las sanciones a actualizar serán:

1. Las sanciones reconocidas en declaraciones privadas presentadas en forma extemporánea o en correcciones.
2. Las sanciones contenidas en actos oficiales independientes, debidamente ejecutoriadas.

Instancias en las que se debe actualizar.

1. Actualización por pago voluntario.
2. Actualización por acuerdos de pago.
3. Actualización por compensaciones.
4. Actualización en procesos de cobro coactivo.
5. Actualización por imputación de pagos en cuenta corriente (ver anexo 1).

¿Cómo aplicar la actualización?

Procedimiento a seguir para definir el factor de actualización sanciones:

1. Para identificar una sanción susceptible de ser actualizada se debe tomar como base la fecha de presentación de la declaración presentada en forma extemporánea o de corrección y para las impuestas mediante acto oficial, se debe tomar la fecha en la cual quedó ejecutoriada la vía gubernativa.

2. Una vez identificada la fecha procedemos a analizar el tiempo de actualización; esto se realiza tomando la fecha de presentación o la fecha en la cual se agotó vía gubernativa,

según el caso y contamos tres años a partir del último día del mes de febrero subsiguiente a la fecha de presentación o ejecutoria del acto y hasta el último día de febrero del año 3; esto se considera un período de gracia en el cual no aplica actualización.

3. Si el valor por sanción a actualizar supera los tres (3) años; es decir, a partir del 1 de marzo, con el cual se inicia el cuarto año. La obligación es susceptible de actualización.

4. Para actualizar el valor de las sanciones se ubica la fecha de exigibilidad de la sanción (fecha de presentación declaración extemporánea y/o corrección; fecha de ejecutoria del acto oficial) en la columna uno (1) de la tabla No.1 de la resolución 1516 de febrero 22 de 2002 y se multiplica por el "factor aplicable" que aparece en la siguiente fila identificada con el número tres (3).

El resultado es el valor de la actualización de la sanción y demás obligaciones que no generan intereses de mora.

Ejemplo No. 1

Una declaración del Impuesto Predial Unificado del año gravable 1994 de un predio exento presentada el día 15 de junio de 1997.

Impuesto a cargo	\$ 20.000.000
Valor sanción:	\$ 1'000.000
Fecha de exigibilidad:	15 junio de 1997
Fecha de pago:	1 de marzo de 2002
Período de gracia:	junio 15 de 1997 a 28 de febrero 2001
Período de actualización:	Marzo 1º de 2001 a febrero 28 de 2002= 1 período.
Factor aplicable	0,06
Entonces $1.000.000 \times 0,06 =$	\$ 60.000, 00
Valor de la actualización	\$ 60.000, 00
Valor de la sanción	<u>\$1.060. 000.00</u>
Total, a pagar	\$1.060. 000.00

Ejemplo No. 2

Una declaración sin pago del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente al sexto bimestre de 1995, presentada el 15 de marzo de 1996 (extemporánea).

VS = 2'000.000

Fecha de presentación: 15 de marzo de 1996

Fecha de pago: el 1º de marzo de 2002

Identificación de las anualidades a actualizar:

Período de gracia: tres años, (1) a 15 de marzo de 1997, (2) a 15 de marzo de 1998, (3) a 15 de marzo de 1999.

Punto inicio actualización.

Debe llevarse para efectos del conteo al 1º de marzo siguiente, es decir, en este ejemplo el 1º de marzo de 2000.

Los años a actualizar se cuentan así.

Año (1) entre marzo 1 de 2000 y febrero 28 de 2001.

Año (2) entre el 1 de marzo de 2001 y febrero 28 de 2002.

Total factor años a actualizar dos (2)

Nos ubicamos en la resolución de actualización 1516 de 2002, tabla No. 1; verificamos el rango donde se encuentre ubicada la fecha de presentación de la declaración tributaria; es decir, en la columna 1, rango de fechas marzo 1/96 a febrero 28/97; cotejamos el punto de inicio de la actualización, en este caso marzo 1/00 columna 2 y por último utilizamos el factor de actualización ubicado en la fila identificada con (3), la cual se encuentra debajo del rango de fechas definido. Este factor lo multiplicamos por el valor a actualizar.

Valor actualización sanción = \$2'000.000 x 0.1448

Valor actualización = \$290.000

Imputación de las actualizaciones

Conforme con lo dispuesto en el artículo 133 del Decreto Distrital 807 de 1993, el orden de imputación será el siguiente, primero a sanción actualizada, segundo a intereses de mora y finalmente a impuesto.

Esta tabla consiste en encontrar los porcentajes de cada concepto bajo un supuesto de pago total de sanciones, para luego aplicarlos al pago parcial.

Dicho en otras palabras, sanción actualizada es igual a sanción más valor de actualización asociado a dicha sanción.

$$VSA = VS + VA$$

Para encontrar los porcentajes, definamos primero las siguientes convenciones:

VSA = Sanción actualizado

VS = Sanción

VA = Valor de la actualización

La idea es saber a qué porcentaje de VSA equivale VS y a qué porcentaje también de VSA equivale VA.

Ejemplo:

Período fiscal	1997
Fecha de vencimiento	junio 5 de 1997
Fecha de presentación	junio 15 de 1997

Fecha de pago	marzo 1 de 2002
Impuesto a cargo	\$ 20.000.000
Valor sanción de extemporaneidad	\$ 1.000.000
Período de gracia:	junio 15 de 1997 a 28 de febrero de 2001
Período de actualización:	Marzo 1º de 2001 a febrero 28 de 2002 = 1 período.
Factor aplicable	0,06
Entonces $1.000.000 \times 0.06 =$	\$ 60.000, 00
Valor de la actualización	\$ 60.000, 00
Valor de la sanción	\$1'000. 000.00
Total, a pagar	\$1.060.000, 00

Entonces

Valor VS	\$ 1.000.000
Actualización (VA)	\$ 60.000
Sanción actualizada (VSA)	\$ 1.060.000

Entonces decimos que para los pagos totales la fórmula general para encontrar la sanción actualizada es: $VSA = VS + VA$, si expresamos esta con los valores del ejemplo tenemos: $VSA = 1.000.000 + 60.000 = 1.060.000$. Luego establecemos a qué porcentaje de VSA equivale VS y a qué porcentaje de VSA equivale VA, y obtenemos el siguiente resultado:

$$\begin{aligned} VSA &= VS + VA \\ 100\% &= 94,339\% + 5,6603\% \end{aligned}$$

Si el contribuyente efectúa un pago de \$1.000.000 en marzo 1 de 2002.

Al efectuar la imputación tenemos:

CONCEPTO	Valor inicial	Valor imputado respetando el porcentaje definido	Saldo insoluto
Ha Impuesto liquidado en la declaración	\$ 20.000.000	\$ 0	\$20.000.0000
A sanción 94,339%	\$ 1.000.000	\$ 943.390	\$ 56.610
A actualización de sanción 5,6603%	\$ 60.000	\$ 56.610	\$ 0
Total	\$21.060.000	\$20.500.000	\$ 560.000

Debemos recordar que debe respetarse la regla de imputación, primero a sanción actualizada (proporcionada), luego a intereses y finalmente a capital.

Frente a otro pago parcial o total se calculará la actualización con base en el saldo insoluto por sanción al momento del nuevo pago, es decir que la base para calcular la actualización se aplicara proporcionalmente sobre el saldo insoluto, contando para este tiempo el tiempo desde el vencimiento inicial, Ej. Si el pago parcial del saldo que quedó en nuestro ejemplo

se va a pagar en junio 5 de 2002, debe volverse a actualizar el valor insoluto de la sanción, es decir, los \$ 56.610 pendientes de pago.

Para finalizar, basta precisar que el esquema de imputación aquí planteado también se podrá aplicar a las facilidades de pago, pues las cuotas no son otra cosa que pagos parciales; por lo tanto, en los eventos de facilidades de pago que por su elevado monto (sanciones por no declarar) deba extenderse por amplios períodos en los cuales abarque más de un período de actualización, deberá de manera inicial actualizarse con la normatividad vigente y cada vez que llegue a la fecha límite de actualización (1 de marzo de cada año) reajustar los valores determinados como saldos insolutos y practicar sobre ellos una nueva actualización con los nuevos valores contemplados en la nueva Resolución de actualización que para la vigencia expida la DIAN.

CONCEPTO No. 953

FECHA: 26 de abril de 2002

SUBTEMA: Término para solicitar devoluciones y compensaciones

CONSULTA

Teniendo en cuenta la decisión del Consejo de Estado sobre las actuaciones en segunda instancia del Proceso 99-0056, demandante Myriam Stella Gutiérrez Arguello, que sirvió de base para la expedición de los conceptos 911 y 916 de 2001, ¿cuál es el término que debe observar un contribuyente tenerse en cuenta para efectuar las solicitudes de devoluciones y correcciones en debida forma?

RESPUESTA:

Teniendo en cuenta que este despacho en atención al fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con fecha 20 de septiembre de 2000, expediente 99-0056, M. P. Stella Janeth Carvajal Basto, en el cual se anularon las expresiones “o al momento en que se produjo el pago en exceso o de lo no debido” de los artículos 136 inciso 2º y 147 inciso 1º del Decreto Distrital 807 de 1993, expidió los conceptos **911 del 4 de junio de 2001 y 916 del 4 de julio de 2001**, en donde se determinó ante la nulidad decretada⁹ sobre las normas distritales y la ausencia de reglamentación para obtener la devolución o compensación de los pagos en exceso o de lo no debido (normas de carácter procedimental), que el término a observar a partir del 8 de febrero de 2001, como plazo para la solicitud en debido tiempo de compensaciones o devoluciones era el contenido en el Código Civil, es decir **diez (10) años**.

Pero en razón a que la sentencia en comentario perdió su firmeza por haber el Consejo de Estado, mediante providencia del 8 de febrero de 2002, decretado la nulidad de todo lo actuado en el proceso, desde la notificación del auto que ordena correr traslado al apelante para sustentar el recurso interpuesto, hace que las normas que se consideran nulas como

⁹ Mediante auto de fecha enero diecinueve (19) de enero de 2001, el Consejo de estado, Sección Cuarta, M. Daniel Manrique declaró desierto el recurso de apelación interpuesto contra el fallo, por lo cual, al momento de la expedición de los conceptos referidos, la sentencia que los generó gozaba de plena firmeza.

ya se dijo, reviviesen, por encontrarse las mismas nuevamente dentro del ordenamiento jurídico tributario distrital, al considerarse vigentes.

Por ello, la aplicación de los artículos 136 inciso 2 y 147 inciso 1 del Decreto Distrital 807 de 1993, que a continuación se relacionan, deberá observarse en todos los casos, cuando se presenten solicitudes de compensación o devoluciones ante la Dirección Distrital de Impuestos:

Artículo 136. Compensación de deudas. (...) La solicitud de compensación deberá presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para presentar la respectiva declaración tributaria o al momento en que se produjo el pago en exceso o de lo no debido.

Artículo 147. Término para solicitar la devolución o compensación de saldos a favor. La solicitud de devolución o compensación de tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos deberá presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o al momento del pago en exceso o de lo no debido, según el caso. (Subrayado ajeno a texto)

Por consiguiente, todas las solicitudes de devoluciones y/o compensaciones que no han sido resueltas a la publicación de este concepto, deberán ser resueltas teniendo en cuenta que la oportunidad para elevar la solicitud es dentro de los **dos (2) años** siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

Es preciso aclarar que lo anteriormente expuesto no aplica para el término de solicitud de devoluciones y/o compensaciones para pagos de lo no debido de conformidad con los planteamientos expuestos para el evento con anterioridad por este Despacho mediante el Concepto 868 del 16 de junio de 2000.

En el anterior sentido se modifican totalmente los conceptos **911 del 4 de junio de 2001** y **916 del 4 de julio de 2001**.

CONCEPTO No. 956

FECHA: 17 de junio de 2002

SUBTEMA: Empresas unipersonales

CONSULTA:

¿Se pregunta si la declaración de Industria y Comercio y Avisos de las empresas unipersonales están obligadas a la firma del revisor fiscal cuando sus montos de los activos brutos e ingresos sean superiores de 5.000 y 3.000 salarios mínimos respectivamente del año inmediatamente anterior?

RESPUESTA:

Para desarrollar el tema materia de cuestionamiento, es necesario hacer las siguientes precisiones:

En términos generales, la figura de la revisoría fiscal tiene por finalidad, en el mundo empresarial, la salvaguarda de los intereses de los empresarios e inversionistas, de la comunidad y del Estado. La Constitución Política en su artículo 333 determina que la empresa es la base del desarrollo y tiene una función social que implica obligaciones. En consecuencia, la revisoría fiscal cuya finalidad se circunscribe a la salvaguarda de los intereses de los empresarios, inversionistas, la comunidad y el Estado obedece a la filosofía

del precepto constitucional haciendo viable a la empresa como piedra angular del desarrollo económico y social del país. Bajo esta concepción, se ha venido sometiendo a algunas sociedades a tener revisor fiscal.

Conforme a lo previsto por el artículo 203 del Código de Comercio, deberán tener revisor fiscal:

- 1) Las sociedades por acciones.
- 2) Las sucursales de compañías extranjeras.
- 3) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del 20 % del capital.

Por otra parte, el párrafo segundo del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 dispone que: “Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos.

Para el caso, de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, del Impuesto al Consumo de cervezas, sifones y refajos de producción nacional, y de retención en la fuente de impuestos distritales, se exigirá la firma del revisor fiscal, cuando se trate de obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con las anteriores disposiciones estén obligados a tener revisor fiscal. Así lo precisa el artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993.

En tal virtud, las normas mencionadas señalan los entes que deben tener revisor fiscal, cuando cumplan con los requisitos allí establecidos, por lo que se concluye que un contribuyente de tales características se encontrará sujeto a dicha obligación cuando se halle dentro de los presupuestos contemplados en la ley para el efecto, a 31 de diciembre el año inmediatamente anterior.

Refiriéndonos al caso objeto de consulta, la empresa unipersonal es una figura creada y regulada por la Ley 222 de 1995, entendiéndose como tal, según el artículo 75, como una persona natural o jurídica que reúna las calidades exigidas para ejercer el comercio quien podrá destinar parte de sus activos para la realización de una o varias actividades mercantiles. La inscripción en el registro mercantil de la empresa unipersonal forma una persona jurídica.

Por otra parte, la empresa unipersonal goza de una gran cercanía a la sociedad comercial y en especial las que regulan la sociedad de responsabilidad limitada. Así lo determinó el legislador en el artículo 80, al disponer que se aplicarán a esta clase de empresas las disposiciones relativas a las sociedades comerciales, en especial las que regulan a la sociedad de responsabilidad limitada.

En este orden de ideas, la empresa unipersonal al asumir el carácter de una persona jurídica, y al equipararlas a las sociedades de responsabilidad limitada, se les aplicará, para efectos de la firma de las declaraciones tributarias, los presupuestos del artículo 13 numeral 2 literal b) de la Ley 43 de 1990, es decir que no están excluidas de la obligatoriedad de tener revisor fiscal, cuando se cumplan los requisitos exigidos por la citada ley.

Finalmente, cabe resaltar el pronunciamiento que sobre el tema a hecho la Junta Central de Contadores en concepto CJ972 de mayo 09 de 2002:

“...

Por otra parte, el artículo 80 de la ley 222 de 1995 señala que a las empresas unipersonales se les aplicará, cuando sean compatibles, las disposiciones relativas a las sociedades comerciales, y en especial la que regula a las sociedades de responsabilidad limitada. La figura de la revisoría fiscal no puede resultar incompatible con la naturaleza de la empresa unipersonal, pues ante todo se trata, como su nombre lo indica de una empresa que de acuerdo con el artículo 25 del código de comercio se constituye para desarrollar una actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios y en este sentido requiere, al igual que las sociedades comerciales que se constituyen en empresa, de un fiscalizador que garantice la evaluación del sistema de control interno, la razonabilidad de los estados financieros, el cumplimiento del ordenamiento jurídico y contable, y que además denuncie oportunamente las irregularidades que se pueden presentar al interior de la organización”.

CONCEPTO No. 957

FECHA: 11 de julio de 2002

SUBTEMA: Aplicación Acuerdo 65 de 2002 y normas reglamentarias

CONSULTA:

De acuerdo con el Artículo 19 del Decreto Distrital 270 de 2001, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección de Impuestos Distritales,

Por lo anterior, nos permitimos emitir concepto sobre las variaciones jurídicas que sufrió el Impuesto de Industria y Comercio con la entrada en vigencia del Acuerdo 65 de 2002 y normas reglamentarias del mismo, así como las normas que fueron modificada con las nuevas disposiciones.

RESPUESTA:

CUADRO COMPARATIVO ICA – NORMAS ANTERIORES FRENTE AL ACUERDO 65 DE 2002 Y NORMAS REGLAMENTARIAS

1. Sujetos pasivos

Decreto 400 de 1999	Acuerdo 65 de 2002
<p>Artículo 37. Sujeto Pasivo. Es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio la persona natural o jurídica, o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria.</p> <p>Son contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio, las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del Estado.</p> <p>Los profesionales independientes son contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.</p> <p>Los contribuyentes del régimen simplificado de Industria y Comercio no presentarán declaración, ni serán sujetos de retención y su impuesto será igual a las sumas canceladas de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 de este Decreto. No obstante, podrán, si así lo prefieren, presentar una declaración anual de conformidad con el procedimiento previsto en la normatividad general vigente del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.</p>	<p>Artículo 1. Sujeto Pasivo. Es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio la persona natural o jurídica, o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.</p> <p>Resolución 012 de 2002. En el artículo de la resolución 012 de 2002 se establece que los contribuyentes del régimen común deberán practicar retenciones a los profesionales independientes.</p>

Con esta disposición se unifican en los mismos términos del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, quienes son sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá D.C., a efectos de evitar confusiones con discriminaciones precisas que generaban problemas de interpretación.

Situación con la cual y en el mismo término de la ley, serán sujetos pasivos todos quienes sean personas naturales, jurídicas, o sociedades de hecho y realicen el hecho generador de la obligación tributaria del Impuesto de Industria y Comercio en Jurisdicción de la Ciudad Capital.

Respecto de los profesionales independientes tenemos que justamente por la determinación general del sujeto pasivo se concluye que son contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y a partir del año 2003, cuando entre a aplicar el nuevo régimen simplificado, estos contribuyentes para determinar la forma del cumplimiento de sus obligaciones fiscales deberán revisar las condiciones necesarias para pertenecer al régimen simplificado o al régimen común según su realidad fiscal, esto debido a que sólo a partir del año 2003, se puede dar aplicación a las condiciones del régimen simplificado que trae el Acuerdo 65 de 2002, ya que las condiciones que trae esta disposición son diferentes a las que hasta la promulgación de esa norma, eran existentes para pertenecer al régimen simplificado.

Argumenta lo anterior el hecho de que al momento de expedición del Acuerdo 65 de 2002, las condiciones para pertenecer al régimen simplificado y común, vigentes para el 2002, estaban dadas desde el primero (1º) de enero del año 2002 y los profesionales independientes no pertenecían entonces a ninguno de los dos regímenes y por ello por lo que resta del año 2002, continuarán tributando única y exclusivamente con las retenciones que les practiquen por concepto del Impuesto de Industria y Comercio los agentes retenedores entidades de derecho público, grandes contribuyentes determinados por la DIAN, y contribuyentes del régimen común.

2. Requisitos para la exclusión de la base gravable de ingreso obtenidos fuera del Distrito Capital

Acuerdo 65 de 2002
Artículo 2. Requisitos para excluir de la Base Gravable ingresos percibidos fuera del Distrito Capital. Para la procedencia de la exclusión de los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital, en el caso de actividades comerciales y de servicios realizadas fuera de Bogotá, el contribuyente deberá demostrar mediante facturas de venta, soportes contables u otros medios probatorios el origen extraterritorial de los ingresos, tales como los recibos de pago de estos impuestos en otros municipios. En el caso de actividades industriales ejercidas en varios municipios, deberá acreditar el origen de los ingresos percibidos en cada actividad mediante registros contables separados por cada planta o sitio de producción, así como facturas de venta expedidas en cada municipio, u otras pruebas que permitan establecer la relación entre la actividad territorial y el ingreso derivado de ella.

Con esta norma se amplían y precisan los elementos probatorios que permitan establecer a ciencia cierta cuándo los contribuyentes efectivamente obtuvieron ingresos en jurisdicciones fuera de la ciudad capital, es así que en materia de actividades industriales se exige acreditar el origen de los ingresos percibidos en cada actividad mediante registros contables separados por cada planta o sitio de producción, así como las facturas de venta expedidas en cada municipio.

3. Tarifas

	Decreto 400/99	Acuerdo	56/2002
	Tarifas antes Acuerdo 65/2002 (por mil)	Tarifa 2002 (Por mil) a partir del 4º bimestre	Tarifa 2003 y siguientes (Por mil)
a. Actividades Industriales			
Producción de alimentos, excepto bebidas; producción de calzado y prendas de vestir.	3	3,6	4,14
Fabricación de productos primarios de hierro y acero; fabricación de material de transporte.	5	6,0	6,9
Edición de libros.	8*	8	8
Demás actividades industriales.	8	9,6	11,04
b. Actividades comerciales			
Venta de alimentos y productos agrícolas en bruto, venta de textos escolares y libros (incluye cuadernos escolares), y venta de drogas y medicamentos.	3	3,6	4,14
Venta de madera y materiales para construcción y venta de automotores (incluidas motocicletas).	5	6,0	6,9
Venta de cigarrillos y licores, venta de combustibles derivados del petróleo y venta de joyas.	10	12	13,8
Demás actividades comerciales.	8	9,6	11,04
c. Actividades de servicios			
Transporte; publicación de revistas, libros y periódicos; radiodifusión y programación de televisión.	3	3,6	4,14
Consultoría profesional; servicios prestados por contratistas de construcción, constructores y urbanizadores, y presentación de películas en salas de cine.	5	6,0	6,9
Servicios de restaurante, cafetería, bar, grill, discoteca y similares; servicios de hotel, motel, hospedaje, amoblado y similares; servicio de casas de empeño, y servicios de vigilancia.	10	12	13,8
Servicios de educación prestados por establecimientos privados en los niveles de educación inicial, preescolar, básica primaria, básica secundaria y media	7**	7	7
Demás actividades de servicios	7	8,4	9,66
d. Actividades financieras			
Actividades financieras.	8	9,6	11,04

* Como la edición de libros no tenía una tarifa especial tributaban los contribuyentes dedicados a esta actividad como "demás actividades industriales".

** Como la educación privada no tenía una tarifa especial, tributaban los contribuyentes dedicados a esta actividad como “demás actividades de servicios”.

Con el nuevo incremento tarifario se busca aumentar el recaudo y garantizar así la obtención de recursos permanentes adicionales para el sostenimiento de la infraestructura social y económica implementada en los últimos años en la ciudad capital, el aumento efectivo consiste en un incremento del 20% a las tarifas existentes para lo que resta del año 2002 y un 15% adicional para el año gravable 2003 y siguientes.

Se introducen nuevas tarifas de manera específica, como los son la de edición de libros (actividad industrial) y la de servicios de educación prestados por establecimientos privados (actividad de servicios).

A partir del cuarto bimestre de 2002, las nuevas tarifas aplican para los contribuyentes del régimen común, así como para los profesionales independientes; para los contribuyentes del régimen simplificado como su período de declaración es anual no aplica sino a partir del año 2003.

El fundamento legal para tal afirmación es que conforme con el artículo 338 de la Carta Política. “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. (Se subraya)

Por consiguiente, lo que se debe tener en cuenta es cuál es el período gravable de cada impuesto, y para el caso del Impuesto de Industria y Comercio, según el Decreto Ley 1421 de 1993 numeral 1 artículo 154, señala:

“A partir de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al Impuesto de Industria y comercio en el Distrito Capital:

1. Corresponde al Concejo, en los términos del numeral 3 artículo 12 del presente estatuto, fijar su periodicidad. Mientras no lo haga y a partir del 1º de enero de 1994, el período de causación será bimestral.

Es decir que para el caso del Impuesto de Industria y Comercio y como se maneja hasta el último bimestre del 2002, existen 3 formas de tributar.

1. Período gravable bimestral en el cual tributan los contribuyentes del régimen común.
2. Período gravable anual en el cual tributan los contribuyentes del régimen simplificado.
3. Pago con retenciones, mediante el cual tributan los profesionales independientes.

Por consiguiente, como el período gravable del Impuesto era bimestral, anual o inmediato con relación a los profesionales independientes, las normas tributarias sustantivas que sobre él se dispongan solo podrán aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia del respectivo Acuerdo. Es decir, como el Acuerdo es sancionado y publicado el 28 de junio de 2002, solo se podría aplicar a partir del bimestre siguiente que es el de julio - agosto para los contribuyentes del régimen común y profesionales

independientes. Sobre el tema se han pronunciado en similar sentido la DIAN¹⁰ y el Consejo de Estado¹¹.

4. Régimen simplificado

Acuerdo 26 de 1998	Acuerdo 56 de 2002
<p>Artículo 37. Régimen simplificado de Industria y Comercio.</p> <p>Pertencen al régimen simplificado, los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio, que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- Que sean personas naturales. 2- Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio. 3- Que no sean importadores. 4- Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio. 5- Que sus ingresos netos provenientes del ejercicio de actividades gravadas con el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros en el año fiscal inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de setenta y siete millones novecientos mil pesos (\$ 117.400.000), (año 2.002). 6- Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sea inferior a doscientos dieciséis millones quinientos mil pesos (\$ 326.300.000) (año 2002). <p>Para efectos de establecer el cumplimiento del requisito consagrado en el numeral 5 de este artículo, cuando se inicien actividades dentro del respectivo año, los ingresos netos que se tomarán de base, son los que resulten de dividir los ingresos netos recibidos durante el período, por el número de días a que correspondan y de multiplicar, la cifra así obtenida por 360.</p>	<p>Artículo 4. Régimen simplificado del Impuesto de Industria y Comercio. A partir del año gravable 2003 pertenecen al régimen simplificado los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que cumplan con la totalidad de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado en el Impuesto a las Ventas.</p> <p>El contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio que inicie actividades deberá en el momento de la inscripción definir el régimen al que pertenece. Para efectos de establecer el requisito del monto de los ingresos brutos para pertenecer a régimen simplificado, se tomará el resultado de multiplicar por 360 el promedio diario de ingresos brutos obtenidos durante los primeros sesenta días calendario, contados a partir de la iniciación de actividades.</p> <p style="text-align: center;"><i>ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL</i></p> <p>Art. 499, (Mod, Art. 12 de la Ley 716 de 2001), Régimen simplificado para comerciantes minoristas. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas-IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales comerciantes minoristas o detallistas cuyas ventas estén gravadas, provenientes de su actividad comercial por un valor inferior a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede local o negocio donde ejerzan su actividad</p> <p>Art. 499-1 (Adic. Art. 13 de la Ley 716 de 2001). Régimen simplificado para prestadores de servicios. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas (IVA), deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales que presten servicios gravados, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad por un valor inferior a doscientos sesenta y siete (267) salarios mínimos legales mensuales y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.</p>

Con la nueva disposición se unifican los requisitos a partir del año 2003 para pertenecer al régimen simplificado en el Impuesto de Industria y Comercio en la ciudad capital, con los establecidos para pertenecer al mismo régimen en el Impuesto sobre las Ventas (IVA).

Para efectos de la aplicación del artículo 499 del Estatuto Tributario Nacional de acuerdo a la naturaleza propia del Impuesto de Industria y Comercio, en cuanto se refiere a requisitos para pertenecer al régimen simplificado del Impuesto de Industria y Comercio para los comerciantes minoristas o mayoristas; como bajo la estructura sustancial del Impuesto de Industria y Comercio el hecho generador discrimina según el proceso

¹⁰ Circular No. 124 del 29 de julio de 1997 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

¹¹ Sentencia Consejo de Estado Sección Cuarta de febrero 7 de 1997 Expediente No. 8036 C.P. Delio Gómez Leyva

“Con esta disposición (art. 338 de la C.N.) quiso el constituyente prohibir la aplicación retroactiva de la norma tributaria que bajo la figura de la “retrospectividad” había logrado hacer producir a la ley efectos sobre hechos económicos anteriores a su existencia con el argumento de la consolidación al final de un determinado período gravable. De ahí que la disposición constitucional haya ordenado **la aplicación de la norma tributaria a partir del período fiscal que comience después de iniciar su vigencia, período fiscal que puede ser anual, bimestral, mensual o quinquenal, según el tipo de tributo de que se trate.**” (Resaltado fuera de texto)

productivo la actividad genérica mercantil “comercio”, entre quienes realizan la actividad de comercializar los productos que desarrolla o transforma el mismo individuo bajo la actividad industrial y entre quienes solo comercializan bienes, es decir, su actividad es compra y venta de bienes; dado que es claro que en ambas situaciones tanto quien produce los bienes como quien solo compra y vende bienes, el acto final del proceso es comercializarlos, para efectos de la clasificación del régimen simplificado se entienden incluidos para efectos del Impuesto de Industria y Comercio quien realiza actividad industrial en el distrito capital como quien solo realiza actividad comercial.

5. Cambio de régimen de común a simplificado

Decreto 807 de 1993	Acuerdo 65 de 2002
Artículo 37. Quienes se acojan a lo dispuesto en este artículo, deberán manifestarlo ante la Dirección Distrital de Impuestos, al momento de la inscripción y en todo caso, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de finalización del primer período declarable. De no hacerlo así, la Dirección los clasificará e inscribirá de conformidad con los datos estadísticos que posea. Esto último, se entiende sin perjuicio del ejercicio de la facultad consagrada en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario Nacional.	Artículo 5. Cambio de régimen común a régimen simplificado. Los contribuyentes que pertenezcan al régimen común sólo podrán acogerse al régimen simplificado cuando demuestren que, en los 3 años fiscales anteriores, se cumplieron, por cada año, las condiciones establecidas en el artículo 4 del presente Acuerdo.

Se retorna al sistema anterior (Acuerdo 28 de 1995) para el cambio de régimen común a simplificado, incrementado a tres años el tiempo de cumplimiento de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado, con las normas anteriores al Acuerdo 65 de 2002 (Acuerdo 26 de 1998), se podía cambiar con cumplir con los requisitos en un año.

Con ello se evita que los contribuyentes en uso de medios de evasión puedan jugar al cambio de régimen cada vez que le favorezca o no estar en uno u otro.

6. Obligaciones de los contribuyentes inscritos en el régimen simplificado

Acuerdo 26 de 1998 y normas afines	Acuerdo 65 de 2002
<ol style="list-style-type: none"> 1. Inscribirse e informar las novedades en el Registro de Industria y Comercio. 2. Cancelar anualmente su impuesto conforme con las tablas previstas en el Acuerdo 26 de 1998 dentro de los plazos establecidos por la Dirección Distrital de Impuestos, de conformidad con la normatividad especial vigente para este régimen en el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros. 3. Llevar un sistema de contabilidad simplificada o el libro fiscal de registro de operaciones diarias con el cual se puedan determinar los ingresos gravables para el Impuesto de Industria y Comercio. 	<p>Artículo 6. Obligaciones para los responsables del Régimen Simplificado. Los responsables del Régimen Simplificado del Impuesto de Industria y Comercio deberán:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Inscribirse e informar las novedades en el Registro de Industria y Comercio. 2. Presentar anualmente la declaración del Impuesto de Industria y Comercio en el formulario y dentro de los plazos establecidos por la Dirección Distrital de Impuestos, de conformidad con el procedimiento previsto en la normatividad general vigente del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros. 3. Llevar un sistema de contabilidad simplificada o el libro fiscal de registro de operaciones diarias con el cual se puedan determinar los ingresos gravables para el Impuesto de Industria y Comercio. 4. Cumplir las obligaciones que en materia contable y de control se establezcan para el régimen simplificado del Impuesto sobre las Ventas.

Dentro de las modificaciones introducidas por este artículo se destaca la obligación, a partir del año gravable 2003, para los contribuyentes del régimen simplificado de anualmente presentar su declaración del Impuesto de Industria y Comercio, y adicionalmente quedan a partir de ese mismo año sujetos a retenciones, en los términos del decreto reglamentario (Decreto Distrital 271 de 2002).

Hace también precisión este Decreto 271 de 2002¹², sobre la prohibición de practicar retención a los contribuyentes del régimen simplificado en lo que resta del año 2002, esto obedeciendo a la regla de aplicación de la norma tributaria.

Hay que hacer precisión en que, a partir del año 2003, para el régimen simplificado surge la obligación de declarar y pagar anualmente, así como la de practicarse las retenciones a que haya lugar, por lo cual el Sistema Preferencial de Pago (SPP) desaparece como mecanismo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias a partir del año 2003.

7. Impuesto de avisos

Decreto 400 de 1999	Acuerdo 65 de 2002
<p>Artículo 50. Impuesto Complementario de Avisos y Tableros. El Impuesto de Avisos y Tableros deberá ser liquidado y pagado por todas las actividades industriales, comerciales y de servicios, como complemento del Impuesto de Industria y Comercio, a la tarifa del 15% sobre el valor de dicho impuesto.</p> <p>Para liquidar el impuesto complementario se multiplicará el Impuesto de Industria y Comercio por el 15%.</p> <p>PARÁGRAFO: El Concejo Distrital podrá eliminar el Impuesto de Avisos y Tableros, mediante su incorporación en el Impuesto de Industria y Comercio.</p>	<p>Artículo 23. Hecho generador. Son hechos generadores del Impuesto Complementario de Avisos y Tableros, los siguientes hechos realizados en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público. 2. La colocación de avisos en cualquier clase de vehículos. <p>Artículo 24. Sujeto pasivo. Son sujetos pasivos del Impuesto Complementario de Avisos y Tableros los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que realicen cualquiera de los hechos generadores del artículo anterior.</p> <p>Artículo 25. Base gravable y tarifa. Se liquidará como complemento del Impuesto de Industria y Comercio, tomando como base el Impuesto a cargo total de industria y comercio a la cual se aplicará una tarifa fija del 15%.</p>

Se hacen precisiones sobre hecho generador, sujetos pasivos, base gravable y tarifa, no determinadas y definidas en normas anteriores de carácter distrital.

8. Exenciones

Decreto 400 de 1999	Acuerdo 65 de 2002
<p>Artículo 49. Exenciones del Impuesto de Industria y Comercio. Están exentas del Impuesto de Industria y Comercio, en las condiciones señaladas en el respectivo literal, las siguientes actividades:</p> <p>a) Hasta el último bimestre gravable del año 2000 estarán exentas en un 100% del impuesto, las actividades desarrolladas por artesanos, sociedades mutitarias, fondos de empleados y cooperativas.</p>	<p>Artículo 27. Las únicas exenciones aplicables en Bogotá, D.C. para el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, serán las contenidas en el artículo 1 del Acuerdo 16 de 1999 y en el artículo 13 del Acuerdo 26 de 1998.</p>

¹² Decreto 271 de 2002, artículo 3, párrafo transitorio.

<p>Se excluyen expresamente de este beneficio las figuras de concesiones y similares que operen dentro de los establecimientos comerciales de estas entidades.</p> <p>b) Hasta el último bimestre del año 2002 estarán exentos en un 100% del impuesto, los negocios que exploten el servicio de parqueaderos en edificios construidos para tal fin, en altura o en sótanos, o ambos, dentro de la zona centro de Santa Fe de Bogotá, de acuerdo con las normas y especificaciones que establezca el Departamento Administrativo de Planeación Distrital y las normas vigentes.</p> <p>Para efectos del presente literal se entenderá por zona centro aquella comprendida entre la calle 1 y la calle 26 y de la carrera 30 al perímetro oriente del área urbana.</p> <p>c) Las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho, damnificadas a consecuencia de los actos terroristas o catástrofes naturales ocurridos en el Distrito Capital, en las condiciones establecidas en el decreto reglamentario, expedido para el efecto.</p> <p>d) Por un término de diez (10) años, contados a partir del inicio de la respectiva actividad o servicio, estarán exentos los negocios que exploten el servicio de parqueaderos en edificaciones nuevas que se construyan para estacionamientos públicos, entre el 21 de diciembre de 1998 y el 31 de diciembre del año 2001, en el área urbana del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.</p> <p>e) Las Cajas de Compensación Familiar estarán exentas del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, siempre y cuando celebren convenios de administración de parques distritales y pacten inversiones en los mismos, de conformidad con las reglas previstas en los artículos 1, 2 y 3 del Acuerdo 18 de 1996. Esta exención tendrá una duración de cinco (5) años contados a partir de la terminación de los respectivos convenios, suscritos de conformidad con el Acuerdo 26 de 1991. Dicho plazo será prorrogable en la forma en que el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte (IDRD) lo disponga.</p>	<p><i>ACUERDO 16 DE 1999</i></p> <p>Artículo 1. Los sujetos signatarios de la Convención de Viena, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y el Distrito Capital entendido como tal la Administración Central, la Alcaldía Mayor, los Fondos de Desarrollo Local, las Secretarías, los Departamentos Administrativos, y los Establecimientos Públicos no son contribuyentes, esto es, no sujetos de los Impuestos Predial Unificado, Industria y Comercio, Avisos y Tableros, Unificados de Vehículos y Delineación Urbana. (Sentencia No. 980297 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Primera-Subsección B de enero 28 de 1999).</p> <p>NOTA: El artículo 26 del Acuerdo 65 de 2002 establece:</p> <p>Artículo 26. El artículo del Acuerdo 16 de 1999 se aplicará a las Empresas Sociales del Estado del orden distrital y a los órganos de control distritales.</p> <p><i>ACUERDO 26 DE 1998</i></p> <p>Artículo décimo tercero: Las personas naturales y jurídicas, así como sociedades de hecho damnificadas a consecuencia de actos terroristas o catástrofes naturales ocurridos en el Distrito Capital estarán exentas de los impuestos distritales, respecto de los bienes o actividades que resulten afectados en las mismas, en las condiciones que para tal efecto se establezcan en decreto reglamentario.</p> <p>NOTA. Este artículo se encuentra reglamentado en el Decreto Distrital 573 de 2001</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Se derogan todas las exenciones existentes en el Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá, salvo las correspondientes a víctimas de actos terroristas o catástrofes naturales, así como la exclusión para los entes públicos de la Administración Central, los Fondos de Desarrollo Local, los establecimientos públicos distritales, los miembros de la Convención de Viena y la Cruz Roja.

Así mismo se incluyen dentro de este tratamiento preferencial a las empresas sociales del Distrito Capital, acabando con la problemática existente hasta la fecha con los hospitales distritales.

Ahora bien, en cuanto hace referencia a las anteriores exenciones como las de las Cajas de Compensación Familiar, parqueaderos públicos construidos en la zona Centro y la de parqueaderos del acuerdo 26 de 1998, los derechos como ya se encontraban causados al momento de la derogatoria, se siguen aplicando hasta cuando cumplan el período de exención otorgado, lo anterior en virtud de la aplicación del artículo 338 de la Carta Política

13

¹³ **Artículo 338.** En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los

9. Agentes de retención

Decreto 053 de 1996	Acuerdo 65 de 2002
<p>Artículo 11. Agentes de retención: Los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio por compras, pueden ser permanentes u ocasionales.</p> <p>Agentes de retención permanentes:</p> <p>1. Las siguientes entidades estatales:</p> <p>La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%) así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera sea la denominación que ellas adopten en todos los órdenes y niveles y, en general, los organismos o dependencias del Estado a los que la Ley otorgue capacidad para celebrar contratos.</p> <p>2. Los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p> <p>3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el Impuesto de Industria y Comercio.</p> <p>Agentes de Retención Ocasionales</p> <p>1. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital con relación a los mismos.</p> <p>2. Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran servicios gravados de personas que ejerzan profesiones liberales.</p> <p>3. Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran bienes de distribuidores no detallistas o servicios de personas que no estén inscritas en el régimen común.</p>	<p>Artículo 7. Agentes de retención. Son agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las entidades de derecho público. 2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el Impuesto de Industria y Comercio. 4. Los intermediarios o terceros que intervengan en operaciones económicas en las que se genere la retención del Impuesto de Industria y Comercio, de acuerdo a lo que defina el reglamento. <p>Decreto 271 de 2002</p> <p>Artículo 3º Agentes de retención. Son agentes de retención permanentes las siguientes entidades y personas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Entidades de derecho público: La Nación, los departamentos, el Distrito Capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos. 2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el Impuesto de Industria y Comercio. 4. Los intermediarios o terceros que intervengan en las siguientes operaciones económicas en las que se generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta:

acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

	<p>a) Cuando las empresas de transporte terrestre, de carga o pasajeros, realicen pagos o abonos en cuenta a sus afiliados o vinculados, que se generen en actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio, producto de la prestación de servicios de transporte que no hayan sido objeto de retención por el cliente del servicio, efectuarán la retención del impuesto de Industria y Comercio sin importar la calidad del contribuyente beneficiario del pago o abono en cuenta.</p> <p>b) En los contratos de mandato, incluida la administración delegada, el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del Impuesto de Industria y Comercio, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.</p> <p>El mandante declarará según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste.</p> <p>El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios.</p> <p>Parágrafo primero. Los contribuyentes del régimen simplificado no practicarán retención en la fuente a título del Impuesto de Industria y Comercio.</p> <p>Parágrafo transitorio. Durante la vigencia del año 2002, a los contribuyentes del régimen simplificado en ningún evento se les practicará retención del Impuesto de Industria y Comercio.</p> <p style="text-align: center;">Resolución 012 de 2002</p> <p>Artículo primero: Designar a los consorcios y uniones temporales como agentes retenedores del Impuesto de Industria y Comercio, cuando realicen pagos o abonos en cuenta cuyos beneficiarios sean contribuyentes del régimen común del Impuesto de Industria y Comercio, en operaciones gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.</p> <p>Artículo segundo: Durante el año 2002 deberán efectuar retención a título de industria y comercio los contribuyentes del impuesto que pertenezcan al régimen común y no sean grandes contribuyentes determinados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o entidades de derecho público, siempre que el beneficiario del pago sea un profesional independiente en operaciones por actividades gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.</p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Existe dentro del Acuerdo 65 de 2002, una reforma radical al tema de las retenciones, partiendo de los mismos agentes de retención; se mantiene la práctica de retenciones por parte de las entidades estatales, los contribuyentes catalogados como grandes contribuyentes por parte de la DIAN, así mismo se determinan nuevos agentes de retención como lo son los intermediarios de transporte, y los mandatarios incluida la administración delegada.

Así mismo, se reglamenta el ítem, los que mediante resolución determine el director distrital de Impuestos, en cuyo caso quedan incluidos como agentes de retención los consorcios y uniones temporales cuando realicen pagos o abonos en cuenta cuyos beneficiarios sean contribuyentes del régimen común, y por el año 2002 los contribuyentes del régimen común cuando adquieran servicios de un profesional independiente.

APLICACION SISTEMA DE RETENCIONES ACUERDO ICA

AGENTES RETENEDORES	ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO	GRANDES CONTRIBUYENTES	REGIMEN COMÚN	RÉGIMEN SIMPLIFICADO	CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES	EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA Y PASAJEROS
SUJETOS DE RETENCIÓN						
ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO	No	NO ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO	No	No	No	Si (2)
GRANDES CONTRIBUYENTES	Si	No	No	No	No	Si (2)
RÉGIMEN COMÚN	Si	Si	No	No	Si	Si (2)
RÉGIMEN SIMPLIFICADO	Si (1)	Si (1)	No	No	No	Si (1)(2)
PROFESIONALES INDEPENDIENTES	Si	Si	Si	No	Si (3)	No

1. Si, a partir del año gravable 2003.

2. Cuando las empresas de transporte terrestre, de carga o pasajeros, realicen pagos o abonos en cuenta a sus afiliados o vinculados, que se generen en actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio, producto de la prestación de servicios de transporte que no hayan sido objeto de retención por el cliente del servicio, efectuarán la retención del Impuesto de Industria y Comercio sin importar la calidad del contribuyente beneficiario del pago o abono en cuenta cuando estos sean propietarios de vehículos afiliados o vinculados.

3. A partir del 2003, cuando sean contribuyentes del régimen común.

10. Sistema de retenciones en el Impuesto de Industria y Comercio

Acuerdo 28 de 1995	Acuerdo 65 de 2002
<p>Artículo 6. Sistema de retenciones en el Impuesto de Industria y Comercio - Retención por compras</p> <p>El sistema de normas sobre retenciones por compras que se deban practicar cuando se realice el pago o abono en cuenta que rija para el IVA a nivel nacional se aplicará para el Impuesto de Industria y Comercio.</p> <p>Los sujetos obligados a retener el Impuesto de Industria y Comercio son aquellos que cumplan los requisitos y topes consagrados para ser retenedor en el IVA.</p> <p>La rama de retención por compras de bienes y servicios del Impuesto de Industria y Comercio será la que corresponda a la respectiva actividad. Cuando no se establezca la actividad, la retención será del 1 % y esta misma será la tarifa a la que quedará gravada la respectiva operación.</p>	<p>Artículo 8. Circunstancias bajo las cuales se efectúa la retención. Los agentes de retención mencionados en el artículo anterior efectuarán la retención cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta.</p> <p>Las retenciones se aplicarán al momento del pago o abono en cuenta por parte del agente de retención, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación económica se cause el Impuesto de Industria y Comercio en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.</p>

Define esta nueva norma que los agentes de retención practicarán las mismas cuando se generen ingresos como consecuencia del pago o abono en cuenta (lo que ocurra primero) que se efectúe en ejercicio de una actividad gravada y siempre y cuando el impuesto retención se cause en jurisdicción del Distrito Capital.

11. Circunstancias bajo las cuales no opera la retención

Decreto 053 de 1996	Acuerdo 65 de 2002
<p>Artículo 13. Operaciones no sujetas a retención. La retención por compras no se aplicará en los siguientes casos:</p>	<p>Artículo 9. Circunstancias bajo las cuales no se efectúa la retención. No están sujetos a retención en la fuente a título de industria y comercio:</p>

<p>1. Cuando los sujetos sean exentos o no sujetos al Impuesto de Industria y Comercio, de conformidad con los acuerdos que en esa materia haya expedido el Concejo Distrital.</p> <p>2. Cuando la operación no esté gravada con el Impuesto de Industria y Comercio.</p> <p>3. Cuando la operación no se realice entre dos contribuyentes del régimen común y el comprador no es agente de retención permanente.</p>	<p>a) Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a los no contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio.</p> <p>b) Los pagos o abonos en cuenta no sujetos o exentos.</p> <p>c) Cuando el beneficiario del pago sea una entidad de derecho público.</p> <p>d) Cuando el beneficiario del pago sea catalogado como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y sea declarante del Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá, excepto cuando quien actúe como agente retenedor sea una entidad pública.</p>
<p>DECRETO 053 DE 2002</p>	<p>DECRETO 271 DE 2002</p>
<p>Artículo 22. Operaciones no sujetas a retención: Los productores y distribuidores no detallistas efectuarán la retención por ventas, salvo que se trate de los siguientes casos:</p> <p>1. Cuando los sujetos sean exentos o no sujetos al Impuesto de Industria y Comercio de conformidad con los Acuerdos que en esa materia haya expedido el Concejo Distrital.</p> <p>2. Cuando la operación no esté gravada con el Impuesto de Industria y Comercio.</p> <p>3. Cuando la operación no se realice en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.</p> <p>4. Cuando el comprador pertenezca al régimen común.</p> <p>5. En las ventas con despacho o entrega fuera de la jurisdicción del Distrito Capital.</p> <p>6° Cuando el comprador manifieste no ser contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá y acredite estar registrado en otro municipio en el cual serán comercializados los bienes.</p>	<p>Artículo 8. Base mínima para retención. No están sometidas a retención a título del Impuesto de Industria y Comercio las compras de bienes por valores inferiores a Cuatrocientos treinta mil pesos (\$430.000) M./Cte., valor base año gravable 2002. No se hará retención por compras sobre los pagos o abonos en cuenta por prestación de servicios cuya cuantía individual sea inferior a SESENTA Y DOS MIL PESOS (\$62.000) M./Cte., valor base año gravable 2002.</p> <p><i>DECRETO 271 DE 2002</i></p> <p>Artículo 13. Recursos de la unidad de pago por capitación. Los recursos de la unidad de pago por capitación de los regímenes Subsidiado y Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud no podrán ser sujetos de retención en la fuente por Impuesto de Industria y Comercio.</p> <p>Artículo 14. Pagos por servicios públicos. Los pagos por servicios públicos no están sujetos a retención en la fuente por Impuesto de Industria y Comercio.</p>

Limita la nueva disposición del Acuerdo 65 de 2002, a la no práctica de retenciones a que las mismas no deben practicarse cuando el pago o abono en cuenta se efectúe a un no contribuyente, a una entidad estatal o a un gran contribuyente.

Así mismo, se establece una diferenciación entre los antiguamente conocidos como agentes de retención permanente, puesto que la limitante de practicar retenciones a los considerados grandes contribuyentes por la DIAN, no aplica si quien actúa como agente retenedor es una entidad estatal, y se establece una limitante para la no aplicación de retención a los recursos de las Unidades de Pago por Capitación (UPC) de los regímenes Contributivo y Subsidiado del Sistema de Seguridad Social en Salud (Ley 383 de 1997, Artículo 65, Inciso 2).

Por último, se determina que los pagos por servicios públicos no están sujetos a retención por Impuesto de Industria y Comercio (Decreto Reglamentario 2885/2001, parágrafo 2 del artículo 1).

Vale la pena precisar que el hecho de que se establezca que las UPC y el pago los servicios públicos no sean sujetos a retención por concepto del Impuesto de Industria y Comercio, no quiere decir que los mismos no se encuentren gravados con el Impuesto.

12. Imputación de la retención

Decreto 053 de 1996	Acuerdo 65 de 2002
Artículo 18. Imputación de la retención. El sujeto de retención contribuyente del régimen común llevará el valor de las retenciones que le efectuaron durante el período a la liquidación privada de la correspondiente declaración, como pago anticipado del Impuesto de Industria y Comercio.	Artículo 10. Imputación de la retención. Los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio a quienes se les haya practicado retención deberán llevar el monto del impuesto que se les hubiere retenido como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención. En los casos en que el impuesto a cargo no fuere suficiente, podrá ser abonado hasta en los seis períodos inmediatamente siguientes.

En materia de imputaciones, la nueva disposición amplía el número de períodos en los que se pueden imputar las retenciones practicadas hasta los seis períodos siguientes.

13. Tarifa de retención

Decreto 053 de 1996	Acuerdo 65 de 2002
Artículo 17. Tarifas de retención. La tarifa de retención por compras de bienes y servicios del Impuesto de Industria y Comercio será la que corresponda a la respectiva actividad. Cuando quien presta el servicio no informe la actividad o la misma no se pueda establecer, la tarifa de la retención será del 1 % y a esta misma tarifa quedará grabada la respectiva operación. Cuando la actividad de quien provea bienes o preste el servicio sea públicamente conocida y éste no lo haya informado, el agente retenedor podrá aplicar, bajo su responsabilidad, la tarifa correspondiente a la actividad. Es responsabilidad del proveedor suministrar en la factura o en documento escrito la actividad económica, la calidad de agente de retención o la calidad de exento o no sujeto del Impuesto. El proveedor responderá por el mayor valor de las retenciones y las sanciones correspondientes cuando informe una actividad diferente a la real y que haya generado un menor valor en la retención.	Artículo 11. Tarifa de retención. La tarifa de retención del Impuesto de Industria y Comercio será la que corresponda a la respectiva actividad. Cuando el sujeto de retención no informe la actividad o la misma no se pueda establecer, la tarifa de retención será la tarifa máxima vigente para el Impuesto de Industria y Comercio dentro del período gravable y a esta misma tarifa quedará grabada la operación. Cuando la actividad del sujeto de retención sea públicamente conocida y éste no lo haya informado, el agente retenedor podrá aplicar, bajo su responsabilidad, la tarifa correspondiente a la actividad.

Introduce este artículo que cuando no se informe al agente retenedor la tarifa o ésta no se pueda establecer, la tarifa de retención será la máxima vigente para el Impuesto de Industria y Comercio dentro del período gravable y a esta misma tarifa quedará grabada la operación. Diferente a las disposiciones anteriores, que disponían que en estos casos la tarifa de retención era del 1 %. Es decir que en estos eventos para las retenciones del año 2002 la tarifa será del 12 % y para el año 2003 y siguientes, del 13,8 %.

14. Causación de las retenciones

Decreto 053 de 1996	Acuerdo 65 de 2002
Artículo 15. Causación de la retención. La retención del Impuesto de Industria y Comercio por compras se efectuará al momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.	Artículo 12. Causación de las retenciones. Tanto para el sujeto de retención como para el agente retenedor, la retención del Impuesto de Industria y Comercio se causará en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Aclara el nuevo artículo y explicita al texto anterior que la causación de la retención aplica no solamente para el retenido, sino que la hace extensiva al agente retenedor.

15. Obligaciones del agente retenedor

Decreto 053 de 1996	Acuerdo 65 de 2002
<p>Artículo 3. Responsabilidad por la retención. Los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio responderán por las sumas que estén obligados a retener. Las sanciones impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.</p> <p>Artículo 4º Obligación de declarar y pagar el Impuesto de Industria y Comercio retenido. Los agentes de retención deberán declarar y pagar bimestralmente el valor del Impuesto de Industria y Comercio retenido dentro de las fechas establecidas por la Secretaría de Hacienda para la declaración y pago del Impuesto de Industria y Comercio, utilizando el mismo formulario para la declaración y el pago del Impuesto.</p> <p>Los agentes de retención que no son contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio presentar a la declaración de retención del Impuesto de Industria y Comercio en el formulario para declarar y pagar este impuesto diligenciando solamente los renglones correspondientes a retenciones, sanciones, total saldo a cargo y los correspondientes a la sección de pago.</p>	<p>Artículo 13. Obligaciones del agente retenedor. Los agentes retenedores del Impuesto de Industria y Comercio deberán cumplir, en relación con dicho impuesto, las obligaciones previstas en los artículos 375, 377 y 381 del Estatuto Tributario Nacional.</p> <p>Parágrafo. Las entidades obligadas a hacer la retención deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale la Secretaría de Hacienda Distrital.</p> <p>ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL</p> <p>Artículo 375. Efectuar la retención. Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción.</p> <p>Artículo 377. La consignación extemporánea causa intereses moratorios. La no consignación de la retención en la fuente, dentro de los plazos que indique el gobierno, causará intereses de mora, los cuales se liquidarán y pagarán por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago, de acuerdo con lo previsto en el artículo 634.</p> <p>Artículo 381. Certificados por otros conceptos: Cuando se trate de conceptos de retención diferentes de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, los agentes retenedores deberán expedir anualmente un certificado de retenciones que contendrá: (...)</p> <p>DECRETO 271 DE 2002</p> <p>Artículo 2. Responsabilidad por la retención. Los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio responderán por las sumas que estén obligados a retener. Las sanciones impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.</p>

La nueva norma no modifica de manera radical las normas anteriores, aunque si introduce nuevas obligaciones para los agentes de retención pues quedan obligados a certificar anualmente las retenciones que practiquen por otros conceptos.

16. Aplicabilidad del sistema de retenciones

Decreto 053 de 1996	Acuerdo 65 de 2002
<p>Artículo 5. Normas comunes a la retención. Las normas de administración, declaración, liquidación y pago de las retenciones aplicables al Impuesto a las Ventas, de conformidad con lo que disponga el Estatuto Tributario Nacional, serán aplicables a las retenciones del Impuesto de Industria y Comercio y a los contribuyentes de este impuesto siempre y cuando no sean contrarias a las disposiciones especiales que sobre esta materia rijan para el sistema de retenciones del Impuesto de Industria y Comercio.</p>	<p>Artículo 14. Aplicabilidad del sistema de retenciones. El sistema de retenciones se regirá en lo aplicable a la naturaleza del Impuesto de Industria y Comercio por las normas específicas adoptadas por el Distrito Capital y las generales del sistema de retenciones aplicables al Impuesto sobre la Renta y complementarios.</p>

Se introduce una norma que cambia el concepto de retención existente actualmente, pues antes se tenía como norma guía a nivel nacional para la aplicación de las retenciones el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y con la nueva disposición entra a operar el sistema de retenciones aplicable al Impuesto a la Renta y complementarios, obviamente respetándose la naturaleza propia del Impuesto de Industria y Comercio.

17. Cuenta contable de retenciones

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
Artículo 6. Cuenta contable de retenciones. Para efectos del control al cumplimiento de las obligaciones tributarias, los agentes retenedores deberán llevar además de los soportes generales que exigen las normas tributarias y contables una cuenta contable denominada ' RETENCION ICA POR PAGAR ', la cual deberá reflejar el movimiento de las retenciones efectuadas.	Artículo 4. Cuenta contable de retenciones. Para efectos del control al cumplimiento de las obligaciones tributarias, los agentes retenedores deberán llevar además de los soportes generales que exigen las normas tributarias y contables una cuenta contable denominada ' RETENCIÓN ICA POR PAGAR ', la cual deberá reflejar el movimiento de las retenciones efectuadas.

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

18. Procedimiento de devoluciones, rescisiones, anulaciones, etc.

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
Artículo 7. Procedimiento en devoluciones rescisiones, anulaciones o resoluciones de operaciones sometidas al sistema de retención del Impuesto de Industria y Comercio. En los casos de devolución, rescisión, anulación, o resolución de operaciones sometidas a la retención del Impuesto de Industria y Comercio, el agente retenedor podrá descontar las sumas que hubiere retenido por tales operaciones del monto de las retenciones correspondientes a este impuesto por declarar y consignar, en el período en el cual aquellas situaciones hayan tenido ocurrencia. Si el monto de las retenciones del Impuesto de Industria y Comercio que debieron efectuarse en tal período no fuere suficiente, con el saldo podrá afectar las de los períodos inmediatamente siguientes.	Artículo 5. Procedimiento en devoluciones, rescisiones, anulaciones o resoluciones de operaciones sometidas al sistema de retención del Impuesto de Industria y Comercio. En los casos de devolución, rescisión, anulación o resolución de operaciones sometidas a la retención del Impuesto de Industria y Comercio, el agente retenedor podrá descontar las sumas que hubiere retenido por tales operaciones del monto de las retenciones correspondientes a este impuesto por declarar y consignar, en el período en el cual aquellas situaciones hayan tenido ocurrencia. Si el monto de las retenciones del Impuesto de Industria y Comercio que debieron efectuarse en tal período no fuera suficiente, con el saldo podrá afectar las de los períodos inmediatamente siguientes.

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

19. Procedimiento cuando se efectúan retenciones por mayor valor

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
Artículo 8. Procedimiento cuando se efectúan retenciones del Impuesto de Industria y Comercio por mayor valor. Cuando se efectúen retenciones del Impuesto de Industria y Comercio por un valor superior siempre y cuando no se trate aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar. En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del Impuesto de Industria y Comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea Insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.	Artículo 6° Procedimiento cuando se efectúan retenciones del impuesto de industria y comercio por mayor valor. Cuando se efectúen retenciones del impuesto de industria y comercio por un valor superior al que ha debido efectuarse, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar. En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

20. Prohibición de simular operaciones

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
Artículo 10. Prohibición de simular operaciones. Cuando la Dirección Distrital de Impuestos establezca, dentro de un proceso de determinación, que se han efectuado sistemas de simulación y triangulación de operaciones con el objeto de evadir el pago de la retención, establecerá la operación real y aplicará las sanciones correspondientes, incluyendo al tercero que se prestó para tales operaciones.	Artículo 7. Prohibición de simular operaciones. Cuando la Dirección Distrital de Impuestos establezca, dentro de un proceso de determinación, que se han efectuado sistemas de simulación y triangulación de operaciones con el objeto de evadir el pago de la retención, establecerá la operación real y aplicará las sanciones correspondientes, incluyendo al tercero que se prestó para tales operaciones.

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

21. Base mínima para las retenciones

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
Artículo 14. Base mínima para retención por compras. No están sometidas a la retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio las compras por valores inferiores a doscientos diez mil pesos (\$ 210.000), valor base año 1996. No se hará retención por compras sobre los pagos o abonos en cuenta por prestación de servicios cuya cuantía individual sea inferior a treinta mil pesos (\$ 30.000), valor base año gravable 1996.	Artículo 8° Base mínima para retención. No están sometidas a retención a título del Impuesto de Industria y Comercio las compras de bienes por valores inferiores a Cuatrocientos treinta mil pesos (\$ 430.000) M./Cte. , valor base año gravable 2002. No se hará retención por compras sobre los pagos o abonos en cuenta por prestación de servicios cuya cuantía individual sea inferior a Sesenta y dos mil pesos (\$62.000) M./Cte. , valor base año gravable 2002.

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

22. Base de la retención

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
Artículo 16. Base de la retención. La retención se efectuará sobre el valor total de la operación excluido el Impuesto a las Ventas facturado. Parágrafo. En los casos en que los sujetos de la retención determinen su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente base gravable determinada para estas actividades por los acuerdos Distritales.	Artículo 9. Base de la retención. La retención se efectuará sobre el valor total de la operación, excluido el Impuesto a las Ventas facturado. Parágrafo. En los casos en que los sujetos de la retención determinen su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente base gravable determinada para estas actividades.

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

23. Comprobante de la retención practicada

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
Artículo 19. Comprobante de la retención practicada. La retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio deberá constar en el comprobante de pago o egreso o certificado de retención, según sea el caso. Los certificados de retención que se expidan deberán reunir los requisitos señalados por el sistema de retención al Impuesto a las Ventas. Los comprobantes de pagos o egresos harán las veces de certificados de las retenciones practicadas.	Artículo 10. Comprobante de la retención practicada. La retención a título del Impuesto de Industria y Comercio deberá constar en el comprobante de pago o egreso o certificado de retención, según sea el caso. Los certificados de retención que se expidan deberán reunir los requisitos señalados por el sistema de retención al Impuesto sobre la Renta y complementarios. Los comprobantes de pagos o egresos harán las veces de certificados de las retenciones practicadas.

Como la norma base de retenciones que sirve de guía cambió, los certificados de retención que se expidan en virtud del acuerdo 65 de 2002 deberán cumplir con los requisitos señalados para el Impuesto de Renta y complementarios

24. Nuevas disposiciones en materia de retenciones

Decreto 271 de 2002

Artículo 11. Declaración y pago de retenciones de entidades públicas. Las entidades ejecutoras del presupuesto general de la nación y de las entidades territoriales, operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones del Impuesto de Industria y Comercio.

Artículo 12. Retención por servicio de transporte terrestre. Para la actividad de servicio de transporte terrestre de carga y de pasajeros, la retención a título del Impuesto de Industria y Comercio se aplicará sobre el valor total de la operación en el momento del pago o abono en cuenta que hagan los agentes retenedores, a la tarifa vigente.

Cuando se trate de empresa de transporte terrestre y el servicio se preste a través de vehículos de propiedad de los afiliados o vinculados a la empresa, dicha retención se distribuirá así por la empresa transportadora: El porcentaje que representen los pagos o abonos en cuenta que se hagan al tercero propietario del vehículo dentro del pago o abono en cuenta recibido por la empresa transportadora, se multiplicará por el monto de la retención total y este resultado será la retención a favor del propietario del vehículo, valor que deberá ser certificado por la empresa transportadora.

El remanente constituirá la retención a favor de la empresa transportadora y sustituirá el valor de los certificados de retención que se expidan a favor de la misma.

Se establece de manera novedosa, que, para efectos del pago de las retenciones, las entidades públicas operarán bajo el sistema de caja, conforme a lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 633 de 2001; así mismo, se introducen disposiciones específicas para el manejo de retenciones en los contratos de transporte terrestre.

25. Sistema de retenciones en pagos con tarjetas de crédito y débito

Acuerdo 65 de 2002

Artículo 15. Agentes de retención. Las entidades emisoras de tarjetas de crédito y/o de tarjetas débito, sus asociaciones, y las entidades adquirentes o pagadoras, deberán practicar retención por el Impuesto de Industria y Comercio a las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho afiliadas que reciban pagos a través de los sistemas de pago con dichas tarjetas.

Artículo 16. Sujetos de retención. Son sujetos de retención las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho afiliadas a los sistemas de tarjetas de crédito o débito que reciban pagos por venta de bienes y/o prestación de servicios gravables en Bogotá que no informen, ante el respectivo agente de retención, su calidad de exentos, excluidos o no sujetos respecto del Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá.

Las entidades emisoras de las tarjetas crédito o débito, sus asociaciones, entidades adquirentes o pagadoras, efectuarán en todos los casos retención del impuesto de industria y comercio, incluidas las operaciones en las cuales el responsable sea un gran contribuyente.

Artículo 17. Causación de la retención. La retención deberá practicarse por parte de la entidad emisora, o el respectivo agente de retención, en el momento en que se efectúe el pago o abono en cuenta al sujeto de retención.

Artículo 18. Determinación de la retención. El valor de la retención se calculará aplicando sobre el total del pago realizado por el usuario de la tarjeta de crédito o débito, la tarifa mínima para cada año de acuerdo con la tabla de tarifas para el Impuesto de Industria y Comercio.

Para calcular la base de la retención se descontará el valor de los impuestos, tasas y contribuciones incorporados, siempre que los beneficiarios de dichos pagos o abonos tengan la calidad de responsables o recaudadores de los mismos. También se descontará de la base el valor de las propinas incluidas en las sumas a pagar.

Parágrafo. Se exceptúan de esta retención los pagos por compras de combustibles derivados del petróleo y los pagos por actividades exentas o no sujetas al impuesto de industria y comercio.

Artículo 19. Plazo de ajuste de los sistemas operativos. **La Secretaría de Hacienda fijará el plazo para que los agentes de retención efectúen los ajustes necesarios a los sistemas operativos, y comiencen a practicar la retención en la fuente en pagos con tarjetas de crédito y débito.**

Artículo 20. Regulación de los mecanismos de pago de las retenciones practicadas. **El Gobierno Distrital podrá establecer mecanismos para que los dineros retenidos sean consignados en el transcurso del bimestre correspondiente; de igual forma, podrá establecer mecanismos de pago electrónico que aseguren la consignación inmediata de los dineros retenidos en las cuentas que la Dirección Distrital de Impuestos señale.**

Se introduce el sistema de retenciones en pagos con tarjetas de crédito y débito, siendo determinadas como agentes de retención las entidades emisoras de las tarjetas y las entidades adquirientes o pagadoras, y deberá practicarse la retención a las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho afiliadas que reciban pagos a través de estos sistemas de pago, salvo que informen a los retenedores su calidad de exentos o no sujetos del impuesto en Bogotá.

La causación de la retención por pago con tarjetas débito o crédito, se efectúa al momento de pago o abono en cuenta, aplicando para efectos tarifarios la tarifa mínima vigente para cada año (3,6 %) para el año 2002 y 4,14 % para el año 2003).

Este sistema de recaudo sólo operará en los términos y cuando lo indique la reglamentación respectiva.

Acuerdo 65 de 2002

Artículo 21. Presunciones en el Impuesto de Industria y Comercio. Para efectos de la determinación oficial del Impuesto de Industria y Comercio, se establecen las siguientes presunciones:

1. En los casos en donde no exista certeza sobre la realización de la actividad comercial en la ciudad de Bogotá, se presumen como ingresos gravados los derivados de contratos de suministro con entidades públicas, cuando el proceso de contratación respectivo se hubiere adelantado en la jurisdicción del Distrito Capital.
2. Se presumen como ingresos gravados por la actividad comercial en Bogotá los derivados de la venta de bienes en la jurisdicción del Distrito Capital, cuando se establezca que en dicha operación intervinieron agentes, o vendedores contratados directa o indirectamente por el contribuyente, para la oferta, promoción, realización o venta de bienes en la ciudad de Bogotá.

De estos artículos tenemos que se consideran ingresos gravados en Bogotá aquellos obtenidos en contratos de suministros con entidades públicas, cuando el proceso de contratación se adelante en el Distrito, independientemente de donde esté ubicada la sede del proveedor de estos suministros; igualmente para efectos de venta de bienes en el Distrito de empresas no residentes en el mismo, se consideran ingresos gravados en el Distrito los obtenidos por la actividad comercial cuando en la venta se hubiere contado con la intervención de comercializadores contratados en esta ciudad.

Decreto 807 de 1993	Acuerdo 65/2002
<p>Artículo 50. Obligación de suministrar información periódica.</p> <p>Cuando la Dirección Distrital de Impuestos lo considere necesario, las entidades a que se refieren los artículos 623, 623-2, 623-2 (Sic.), 623-3 624, 625, 627 628, 629, 629-1, 631-1 y 633 del Estatuto Tributario Nacional, deberán suministrar la información allí contemplada en relación con el año inmediatamente anterior a aquel en el cual se solicita la información, dentro de los plazos y con las condiciones</p>	<p>Artículo 22. Obligación de suministrar información periódica. Las siguientes personas y entidades relacionadas a continuación estarán obligadas a suministrar información periódica relacionada con operaciones realizadas en la jurisdicción de Bogotá, en los términos, condiciones y periodicidad que establezca el Director Distrital de Impuestos mediante resolución: entidades del Sistema de Seguridad Social Integral, Administradoras de Fondos de Cesantías y Cajas de Compensación Familiar, Entidades Públicas de cualquier orden, Empresas Industriales y Comerciales del Estado en cualquier orden y</p>

<p>que señale el Director Distrital de Impuestos, sin que el plazo pueda ser inferior a quince (15) días calendario.</p> <p>Esta obligación se entenderá cumplida con el envío a la Administración Tributaria Distrital de la información que anualmente se remite a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en aplicación de dichas normas, o con el envío de la información que se haga por parte de esta última entidad, en el caso en que la Dirección Distrital de Impuestos se lo requiera.</p>	<p>Grandes Contribuyentes catalogados por la DIAN; Bolsas de Valores y Comisionistas de Bolsa; entidades del sector financiero, Superintendencia Bancaria, centrales financieras de riesgo y Superintendencia de Sociedades; Empresas de Servicios Públicos; importadores, productores y comercializadores de combustibles derivados del petróleo y los agentes de retención de Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá.</p> <p>El incumplimiento de esta obligación dará lugar a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 24 del Acuerdo 27 de 2001.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Por último, se modifican las obligaciones de suministrar información periódica a entidades públicas y privadas que poseen información actualizada y que permitan evitar la evasión tributaria, y se acondicionan la mismas a requerimientos más específicos de necesidades del Distrito que a los existentes en las normas nacionales.

CONCEPTO No. 994

FECHA: 22 de septiembre de 2003

SUBTEMA: Caso fortuito y fuerza mayor

CONSULTA:

¿Puede un contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio, aducir fuerza mayor, a efectos de cumplir con sus obligaciones tributarias de manera extemporánea, cuando la DIAN ha retirado del establecimiento de comercio los documentos contables, y facturas, dentro del curso de un proceso de fiscalización que adelanta esa entidad, documentos que hasta la fecha no han sido devueltos?

RESPUESTA:

Para dar respuesta a su interrogante, nos permitiremos transcribir apartes del concepto 0975 del 12 de marzo de 2003, en donde esta Subdirección, dando respuesta a un tema similar, consideró:

“En primera medida debemos entrar a recordar qué se entiende por fuerza mayor y por caso fortuito, para lo cual transcribiremos el artículo 64 del Código Civil, Subrogado por el artículo 1 de la Ley 95 de 1890, en los siguientes términos:

Artículo 64. *Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los autos de autoridad ejercidos por un funcionario público”. (Se subraya)*

La Jurisprudencia ha considerado sobre el tema:

JURISPRUDENCIA: *"Según el verdadero sentido o inteligencia del artículo 1 de la Ley 95 de 1890, los elementos integrantes del caso fortuito o fuerza mayor, antes reseñados, deben ser concurrentes, lo cual se traduce en que, si*

el hecho o suceso ciertamente es imprevisible, pero se le puede resistir, no se da tal fenómeno, como tampoco se configura cuando a pesar de ser irresistible pudo preverse. De suerte que la ausencia de uno de sus elementos elimina la estructuración del caso fortuito o fuerza mayor. Así lo ha afirmado la jurisprudencia patria al sostener que "Si el deudor, a sabiendas, se embarca en una nave averiada, que zozobra...; si temerariamente se expone a la acción de sus enemigos o comete faltas que lo coloquen a merced de la autoridad; o no toma las medidas adecuadas que hubieran evitado la inundación de su propiedad, sin embargo, de que se cumple un acontecimiento por su naturaleza extraño y dominador; no configuraría un caso fortuito liberatorio del deudor. Es que los caracteres esenciales del caso fortuito son la imprevisibilidad y la irresistibilidad. De consiguiente, se está bajo el dominio de lo fortuito cuando el deudor se imposibilita totalmente para cumplir su obligación por causa de un evento imprevisible. Cuando el acontecimiento es susceptible de ser humanamente previsto, por más súbito y arrollador de la voluntad que parezca, no genera el caso fortuito ni la fuerza mayor". (Sent. ago. 31/42).

Si sólo puede calificarse como caso fortuito o fuerza mayor el hecho que concurrentemente contemple los caracteres de imprevisible e irresistible, no resulta propio elaborar un listado de los acontecimientos que constituyen tal fenómeno, ni de los que no lo constituyen. Por tal virtud, ha sostenido la doctrina nacional y foránea que un acontecimiento determinado no puede calificarse fatalmente, por sí mismo y por fuerza de su naturaleza específica, como constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, puesto que es indispensable, en cada caso o acontecimiento, analizar y ponderar todas las circunstancias que rodearon el hecho". (CSJ, Cas. Civil, Sent. nov. 20/89).

JURISPRUDENCIA: *"Dos son, pues los requisitos esenciales del fenómeno exculpativo de que se trata: su imprevisibilidad y su irresistibilidad. La misma expresión caso fortuito idiomáticamente expresa un acontecimiento extraño, súbito e inesperado. Esta imprevisibilidad del caso fortuito es una cuestión de hecho que el juzgador debe apreciar concretamente en cada situación, tomando como criterio para el efecto la normalidad o la frecuencia del acontecimiento, o por el contrario, su rareza y perpetuidad; si tal acontecimiento es frecuente, y más aún, si suele presentarse con cierta periodicidad, no constituye un caso fortuito porque el obligado razonablemente ha debido preverlo y medir su propia habilidad para conjurarlo, o bien abstenerse de contraer el riesgo de no creer que podría evitarlo; por el contrario, si se trata de un evento de rara ocurrencia, que se ha presentado en forma súbita y sorpresiva, hay caso fortuito, porque nadie está obligado a prever lo que es excepcional y esporádico. Pero, además, el hecho de que se trata debe ser irresistible. Así como la expresión caso fortuito traduce la requerida imprevisibilidad de su ocurrencia, la fuerza mayor, empleada como sinónimo de aquélla en la definición legal, relieves esta otra característica que ha de ofrecer tal hecho: al ser fatal, irresistible, incontrastable, hasta el punto de que el obligado no pueda evitar su acaecimiento ni superar sus consecuencias. Tampoco hay fuerza mayor o caso fortuito cuando el obstáculo, sin impedir el cumplimiento de la obligación, lo hace más difícil u onerosa que lo previsto inicialmente. La expresión misma fuerza mayor está indicando que éste debe ser insuperable, que debe hacer imposible el*

cumplimiento de la obligación objetivamente considerada y no relativamente a las condiciones y circunstancias particulares del obligado. Las anteriores precisiones constituyen lugar común en la doctrina general de la Corte tocante con la apreciación del caso fortuito”. (CSJ, Cas. Civil, Sent. feb. 27/74).

De la norma y la sentencia transcrita podemos concluir que para que un hecho pueda considerarse constitutivo de fuerza mayor, debe estar revestido de dos características esenciales como son la imprevisibilidad y la irresistibilidad. Teniendo lugar la primera cuando se trata de un acontecimiento “súbito, sorpresivo, excepcional o de rara ocurrencia”, mientras que la segunda se tipifica cuando tal acontecer sea “inevitable, fatal, imposible de superar en sus consecuencias”.

Aclarado lo anterior y adentrándonos en la consulta, tenemos que la fuerza mayor en el cumplimiento de obligaciones “...los siguientes caracteres: a) *No ser imputable al deudor*; b) *No haber concurrido con una culpa de éste, sin la cual no se habría producido el perjuicio inherente al cumplimiento contractual*; c) *Ser irresistible, en el sentido que no haya podido ser impedido y que haya colocado al deudor -dominado por el acontecimiento- en la imposibilidad absoluta (no simplemente en la dificultad ni en la imposibilidad relativa) de ejecutar la obligación*; d) *Haber sido imprevisible, es decir que no haya sido lo suficientemente probable para que el deudor haya debido razonablemente precaverse contra él, aunque por lo demás haya habido con respecto al acontecimiento de que se trate, como lo hay con respecto a toda clase de acontecimiento, una posibilidad vaga de realización*”. (Cas. Civ. jul. 5/35). (Subraya ajena a texto)

De la misma forma, tenemos en conforme con el artículo 16 del decreto Distrital 807 de 1993, las declaraciones tributarias por concepto de tributos distritales deben ser presentadas en los lugares y dentro de los plazos que para el efecto señale el Secretario de Hacienda.

Que, basado en esta facultad, el Secretario de Hacienda Distrital profirió para el año 2003, la Resolución 1542 del 20 de noviembre de 2002, en donde en sus artículos 2 y 3, se fijaron los plazos para el cumplimiento de la obligación de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio, por esta vigencia.

Es así que los contribuyentes conocen con amplia anticipación los términos dentro de los cuales deben cumplir con sus obligaciones de tipo fiscal.

Estas obligaciones deberán ser cumplidas dentro del plazo prefijado por la Administración Tributaria Distrital, puesto que se establecimiento de forma anticipada permite a los administrados que programen con suficiente anticipación el cumplimiento de sus obligaciones y que eviten todas las coyunturas especiales que puedan llegar a impedir el cumplimiento de sus obligaciones.

Para el caso en estudio, tenemos entonces que no es válido pretender bajo la figura de la fuerza mayor o caso fortuito sustraerse del cumplimiento de las obligaciones de tipo formal y sustancial en el cumplimiento de las obligaciones tributarias con el Distrito Capital, puesto que como consecuencia de la diligencia de registro que efectúa la DIAN, no se configuran para el contribuyente el retiro de documentos, como actos imprevisibles e irresistibles, pues podría éste si fuese previsorio, y en conocimiento de que la autoridad tributaria nacional adelantaba un proceso de revisión, solicitar a los funcionarios que estaban efectuado la

diligencia se permitiese tomar fotocopias de los documentos que se estaban retirando, con el fin de dar cabal cumplimiento a otras obligaciones de tipo formal a cargo de la empresa investigada, e inclusive aún en trámite del proceso, podría elevarse la misma solicitud de fotocopias a la DIAN, y con base en la respuesta dar cabal cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

CONCEPTO No. 1002

FECHA: 02 de diciembre de 2003

SUBTEMA: Modificación Concepto 0728 del 09/12/98. Descuentos por pronto pago

CONSULTA:

En virtud de los recientes fallos del contencioso administrativo en aplicación del descuento por pronto pago y su no pérdida por correcciones fuera del plazo para declarar el respectivo año gravable ¿pierden el descuento por pronto pago aquellos contribuyentes a quienes se les adelanta un proceso de fiscalización o por cualquier otro motivo deben corregir su declaración con posterioridad al vencimiento del plazo para declarar?

RESPUESTA:

En el Concepto 0728 del 9 de diciembre de 1998, que hoy se revisa, se concluyó que:

“Del análisis normativo se colige que para hacerse acreedor a los descuentos por pronto pago deben cumplirse dos condiciones: Declarar y pagar la totalidad del impuesto liquidado en el año gravable respectivo y presentar la declaración y efectuar el pago antes de la fecha límite para tener derecho al descuento.

En el ejemplo citado en su consulta, el contribuyente o declarante presentó su declaración inicial y pagó la totalidad del impuesto liquidado dentro de la fecha límite que otorgaba el descuento del 15 %, con posterioridad presentó un proyecto de corrección disminuyendo el valor a pagar y aumentando el saldo a favor de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional por remisión del artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1.993.

Si el Grupo de Liquidación de la Jefatura de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad de la Dirección de Impuestos Distritales profirió liquidación oficial de corrección disminuyendo el valor a pagar y aumentando el saldo a favor, y éste en su denuncia rentístico inicial había pagado el valor total del impuesto liquidado, se configuraría un pago en exceso, susceptible de devolución o compensación, que puede tramitar ante el Grupo de Devoluciones y Compensaciones de la Jefatura de Recaudo de la Subdirección de Impuestos respectiva, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 147 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Ahora bien, ¿la pregunta que surge es si es procedente o no conservar el descuento liquidado en la declaración inicial frente a la segunda declaración?

Tal y como lo expresamos anteriormente, los párrafos 1 y 2 del artículo 3 de la Resolución No. 1032 del 20 de agosto de 1997, establecen que para hacerse acreedor a los descuentos por pronto pago debe declararse y pagarse la totalidad del impuesto liquidado en el año gravable respectivo y hacerlo antes de la fecha límite para tener derecho al descuento.

Se entendió en su momento que los descuentos por pronto pago, eran susceptibles de ser mantenidos en los casos de correcciones, siempre y cuando las mismas fueran efectuadas dentro de los plazos del descuento, caso en contrario se perdería el mismo, sin embargo, esta posición debe revisarse puesto que:

Conforme con el artículo 133-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, los pagos que se efectúen por concepto de impuestos se tendrán como percibidos:

“Se tendrá como fecha de pago del impuesto respecto de cada contribuyente. Aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de la Dirección Distrital de Impuestos o a los bancos autorizados, aún en los casos en que se haya recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto”.

Esta misma disposición se encuentra contenida en el artículo 803 del Estatuto Tributario Nacional¹⁴ y se establece en ella que los pagos efectuados a la Administración por cualquier concepto tributario, se entenderán recibidos en la fecha de ingreso a la Dirección Distrital de Impuestos o a los bancos recaudadores autorizados, veamos algo de doctrina oficial que nos refuerza esta afirmación:

DOCTRINA: “Teniendo en cuenta que el artículo 803 del Estatuto Tributario dispone que se tendrá como fecha del pago del impuesto, respecto a 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 favor por cualquier concepto; la compensación de intereses moratorios cuando la deuda es anterior al saldo a favor se deberá liquidar a la tasa de interés vigente a la fecha en que se generó el saldo a favor”.¹⁵

DOCTRINA: “Para la liquidación de los intereses de mora debe tenerse en cuenta el momento en que el saldo a favor se produjo no la fecha de la resolución de la compensación. “Considera la oficina que para el caso debe tenerse en cuenta no la respectiva resolución sino los dictados del artículo 803 del estatuto tributario según el cual, se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquella en que los valores imputados hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados, aún en los casos en que se haya recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldo a su favor por cualquier concepto”.¹⁶

¹⁴ **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, 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.

¹⁵ DIAN, Concepto 074000 del 12 de octubre de 1995.

¹⁶ DIAN, Concepto 023667 del 14 de marzo de 2000.

Así las cosas, tenemos un primer argumento válido en la resolución del interrogante que nos ocupa siendo el mismo la determinación cierta de fecha en que se entiende percibido el pago por parte de la Administración Tributaria Distrital.

Adicional a esto, vale la pena entrar a analizar los cuestionamientos presentados es necesario, hacer una introducción explicativa de la estructura jurídica de las obligaciones tributarias, para lo cual partimos de lo expresado por el Doctor Luis Enrique Betancourt Builes en su ponencia de las obligaciones instrumentales que recoge el Tomo I, página 265, de las memorias No. 21, editadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, que señala:

“La doctrina clásica divide el derecho tributario, en derecho material y en derecho formal o instrumental, así mismo, la Jurisprudencia y la Doctrina colombiana acepta que el ‘denominado deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado’ que consagra en su artículo 95 ord. 9 de la Constitución Política, está conformado:

1. Por la obligación típica de dar o pagar el tributo correspondiente, lo que constituye la llamada “obligación tributaria sustancial.
2. Por las demás obligaciones de dar (no típica), de hacer, de no hacer y de soportar, que constituyen las denominadas ‘obligaciones formales o instrumentales’.

La obligación sustancial tributaria, es una obligación positiva de dar de contenido patrimonial a cargo del sujeto pasivo tributario y a favor del sujeto activo (Distrito Capital).

Las obligaciones instrumentales tienen como finalidad principal la de servir de medio o camino para lograr que los ingresos de la obligación sustancial, con que deben contribuir los sujetos pasivos tributarios, lleguen efectivamente a su destino, es decir, a las arcas del Estado.

Dentro de las obligaciones instrumentales, tenemos una muy específica y es la relacionada con la obligación de presentar declaraciones tributarias, enmarcada dentro de la relación jurídico-tributaria y mediante la cual se permiten la determinación del tributo.

Quiere decir lo anterior, que existen dos tipos de obligaciones muy diferentes, una de la declarar (obligación formal) y otra la de pagar el impuesto (obligación sustancial), ahora bien, cuando nos encontramos frente a los descuentos por pronto pago en el impuesto predial unificado tenemos que nos encontramos frente al cumplimiento de las obligaciones de tipo sustancial, a pesar de que la norma introduzca la expresión “declaren” dentro del cuerpo de la norma, recordemos el artículo 1 del Acuerdo 77 de 2002 que sobre el tema de los descuentos en el Impuesto Predial establece:

Artículo 1. Incentivos para el pago. Los contribuyentes que declaren y paguen en debida forma la totalidad del Impuesto Predial Unificado o del Impuesto sobre Vehículos Automotores, dentro de los plazos que establezca la Secretaría de Hacienda, tendrán un descuento del diez por ciento (10 %) del valor del impuesto a cargo.

Respecto de los plazos y los descuentos vigentes para el año gravable 2003, tenemos que el artículo 1 de la Resolución 434 de 2002, consideró:

Artículo 1. Modifíquese el párrafo del artículo 1 de la Resolución 1689 de 2002 que a su turno modificó el artículo 4 de la Resolución 1542 de 2002, el cual quedará así:

Parágrafo 1. Los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado que declaren y paguen la totalidad del impuesto liquidado por el año gravable 2003 a más tardar el 2 de mayo del mismo año, tendrán derecho a un descuento del 10 % del impuesto a cargo.

Como se aprecia, se establece un descuento del diez por ciento (10 %) a aquellos contribuyentes que efectuaron su declaración y pagaron la totalidad de su impuesto dentro del plazo fijado (2 de mayo), así que concatenando lo expuesto con lo concluido al establecerse el momento en que ingresan los dineros de los contribuyentes a las arcas del Distrito, discutido en la parte inicial de la presente, se puede concluir que habiéndose efectuado por parte de un contribuyente el pago de su impuesto o de una parte de él, dentro de los plazos para declarar y pagar con el descuento, el dinero se entenderá ingresado dentro del plazo del 10 % y por ende gozará el mismo en cualquier momento del derecho al descuento, sin importar si sobre los mismos se efectúan correcciones futuras, pues el derecho nace no por la presentación de la declaración en debida forma sino por haberse pagado el dinero dentro de los plazos con descuento. Revisemos algo de la jurisprudencia que apoya esta tesis:

JURISPRUDENCIA: “El recurrente omite referirse al irregular proceder administrativo, cuya verificación resulta suficiente para mantener la sentencia del Tribunal, y centra su inconformidad en la ausencia de requisitos para que la sociedad gozara del descuento por pronto pago. Aduce errada la interpretación del aquo, que estimó ilegal el desconocimiento del incentivo, puesto que la actora presentó oportunamente la declaración privada por el año de 1996 y pagó el impuesto, y argumenta que como la sociedad debió cancelar un excedente por mayor valor del impuesto, no satisfizo la exigencia de pago total dentro de un término señalado.

A juicio de la Sala, no le asiste la razón al recurrente, por lo siguiente:

El descuento por pronto pago es un estímulo fiscal al cumplimiento del deber formal de declarar y a la satisfacción de la obligación sustancial dentro de un determinado lapso de tiempo. Consiste en permitirle a los contribuyentes “que declaren y paguen la totalidad del impuesto por el año gravable de 1996, a más tardar el 30 de abril de 1996...”, restar del impuesto a cargo determinado en su liquidación privada un porcentaje a título de descuento, que disminuye el valor que efectivamente deben cancelar.

Son dos los presupuestos para gozar del beneficio:

1. Presentar la declaración del IPU.

2. Pagar la 'totalidad del impuesto' antes de la fecha determinada como límite, de acuerdo a la alternativa porcentual de descuento de que desee hacer uso el contribuyente, 15 %, 10 %, etc.

El beneficio del descuento por 'pronto pago', a que se contrae el asunto en litis, hace relación a la cancelación antes del 30 de abril de 1996, del valor total del impuesto, entendido como el 'impuesto a cargo' (FU) que liquida el contribuyente como resultante de multiplicar la tarifa por la base gravable, en la sección C 'liquidación privada', renglones 15 y 17 del formulario del PU.

La noción anterior, tanto jurídica como económica, no se altera por el uso del incentivo, puesto que éste se relaciona con el valor del impuesto a cancelar, o 'valor a pagar' que hace parte de la sección D 'pago', que contiene un renglón, el 19, destinado al mencionado descuento, y cuya utilización incide en el 'total a pagar' (renglón 21), pero no afecta el valor del 'impuesto a cargo'.

La expresión 'totalidad del impuesto', como surge de la misma naturaleza del incentivo y del significado del vocablo totalidad, 'a todo, cosa íntegra', está referida necesariamente al pago único en un solo contado, no en varios, del valor liquidado por el contribuyente, que es el único cierto y conocido hasta ese momento.

Obviamente, por sustracción de materia, en manera alguna el pronto pago exigido puede versar sobre montos distintos, como lo serían los hipotéticos 'saldos a cargo' resultantes de valores que oficialmente, mediante liquidación de revisión, pudiera fijar la Administración Tributaria, en desarrollo de sus labores de determinación oficial.

Así las cosas, entiende la Sala que los presupuestos del descuento operan sobre los valores a cargo del contribuyente, determinados en su denuncia privado y se satisfacen con el simple hecho de que el contribuyente presente la declaración y cancele la totalidad del impuesto predial unificado que haya establecido conforme a su liquidación privada, dentro de la oportunidad dispuesta, para acceder a los descuentos en los porcentajes establecidos del 15 %, 10% o 5 %, sin que sea dable añadir exigencias o establecer o condicionamientos no previstos.

Finalmente, advierte la Sala que la Señora Consejera María Inés Ortiz Barbosa manifiesta encontrarse impedida para conocer del presente negocio, por hallarse incurso en la causal del numeral 2 del artículo 150 del CPC. La Sección acepta el impedimento, más no procede a sortear conjuez, por no desintegrarse la mayoría exigida para la aprobación de la presente providencia."¹⁷

JURISPRUDENCIA: 5.2.2. El punto neurálgico estriba en que la Administración le desconoce el incentivo por pronto pago, al considerar que el TOTAL DEL SALDO A CARGO, lo es la suma de \$ 18.233.000, de los cuales dice que la demandante sólo canceló \$ 17.782.000, los cuales al ser imputados en la fecha de pago conforme lo ordena el artículo 133 del decreto 807 de 1993, queda un saldo a pagar de \$ 1.984.000.

¹⁷ Consejo de Estado, Sentencia del trece (13) de marzo de dos mil tres (2003) Exp 13.043, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

5.2.3. A ese respecto, considera la Sala que no le asiste la razón a la demandada al tratar de desconocer el valor del incentivo por pronto pago, que la demandante tuvo en cuenta, al cancelar el excedente del mayor impuesto liquidado junto con la sanción por inexactitud y los intereses de mora, valores que no desconoce en la respuesta a la demanda, pese a haber señalado que no conoció de la corrección de la declaración privada y de la respuesta al Requerimiento Especial, lo cual más que a un error o a una omisión de la actora, obedece a ese simple desconocimiento de esos documentos que tienen el sello oficial de recibido, como se constata con las pruebas allegadas al expediente.

5.2.4. En efecto, al haber presentado oportunamente la demandante su declaración privada del año gravable de 1996 y pagado antes del 30 de abril de 1996 se hizo acreedora al Incentivo por Pronto Pago, el cual no puede ser desconocido por el hecho de haber sido modificada la base del auto-avalúo a solicitud de la Administración, porque sería como imponerle a la contribuyente doble sanción por un mismo hecho, toda vez que mediante la sanción por inexactitud se castiga precisamente ese hecho y como la declarante pagó el total de lo que creyó deber por el impuesto a cargo, la pérdida de ese incentivo junto con la sanción por inexactitud comportaría una doble pena que la ley no permite, máxime que la Administración en nada resulta lesionada.

5.3. Bajo las anteriores circunstancias, se declarará la nulidad de la Liquidación de Revisión, no porque no exista correspondencia entre ella y el Requerimiento Especial, sino porque simplemente la Administración no vio que la demandante para la fecha en que ella se expidió ya había cancelado el valor del mayor impuesto a cargo, junto con los intereses de mora y la sanción por inexactitud, por lo cual no había lugar a ella. Como también se anulará la No. 525 del 6 de diciembre de 1999 por la cual se confirmó la primera.¹⁸

JURISPRUDENCIA: Acredita la anterior transcripción fehacientemente que no existe pues un solo plazo de vencimiento para declarar y pagar el Impuesto Predial Unificado, como lo pretende la Administración y que comenzaría a correr el 5 de julio de 1995, sino varios plazos para hacerlo, el primero de ellos el del 2 de junio del mismo año que fue al que se acogió el contribuyente y que según la copia de la declaración que por el año gravable de 1995 aparece a folio 59 de este cuaderno, con fecha de presentación y pago el 1º de junio del mismo año.

Es pues este el plazo que regía para el contribuyente, con todas las consecuencias que de él puedan derivarse. Pretender lo contrario iría en detrimento de las más claras nociones de la lealtad procesal¹⁹.

En los anteriores términos se modifica el concepto 0728 del 09 de diciembre de 1998.

¹⁸ **Tribunal Administrativo de Cundinamarca**, Sentencia del veinticinco (25) de octubre de dos mil uno (2001), Exp. 00-0672, MP Dra. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda.

¹⁹ **Tribunal Administrativo de Cundinamarca**, Sentencia de agosto 9 del año 2001, Exp. 99-0834 MP: Nelson Zuluaga Ramírez.

CONCEPTO No. 1007

FECHA: 20 de enero de 2004

SUBTEMA: Aplicación Sentencia del 12/IX/2003 Exp. 11604
Término para solicitar devoluciones y compensaciones

CONSULTA:

De acuerdo con los numerales 2 y 3 del artículo 22 del Decreto Distrital 333 del 30 de septiembre de 2003, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección de Impuestos Distritales, por lo cual se hace necesario interpretar el fallo proferido por el Consejo de Estado, de fecha 12 de noviembre de 2003, expediente 11604, M. P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello, al anular las expresiones **“o al momento en que se produjo el pago en exceso o de lo no debido”** de los artículos 136 inciso 2 y 147 inciso 1 del Decreto Distrital 807 de 1993, consideró:

Mediante el Decreto 1421 de 1993 “por el cual se dicta el Régimen Especial para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, se otorgaron facultades al Gobierno Distrital, en los siguientes términos:

Artículo 176. Régimen de Transición. Con el fin de asegurar la vigencia efectiva de las disposiciones del presente estatuto y de evitar las dificultades y litigios que puedan surgir de posibles vacíos normativos adóptense las siguientes disposiciones transitorias:

1...

2. El Gobierno Distrital expedirá las normas estrictamente necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos de este estatuto sobre las siguientes materias: carrera administrativa régimen presupuestal y fiscal y trámite de los asuntos que en virtud de este decreto deban ser decididos por autoridades distintas de las que los venían conociendo o respecto de los cuales hayan cambiado su procedimiento, recursos e instancias.

A su vez, el mismo Decreto 1421 dispuso la aplicación del Estatuto Tributario Nacional en materia de procedimiento y administración de los tributos, al consagrar en su artículo 162 que “Las normas del Estatuto Tributario sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de este.

Teniendo en cuenta que dentro de lo preceptuado en el artículo 176, el Gobierno Distrital debía expedir “las normas estrictamente necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito” con las del Decreto 1421, y que éste a su vez ordena la aplicación directa del Estatuto Tributario Nacional, debe entenderse que en el proceso de adecuación de las normas debían atenderse estrictamente las disposiciones contenidas en el ordenamiento jurídico tributario nacional, para armonizar su aplicación a los procedimientos distritales vigentes, sin introducir modificaciones al marco legal preexistente.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 850 del Estatuto Tributario, “La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones

tributarias y aduaneras, cualquiera que fuera el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor".

Si bien, como se observa, la norma remite al procedimiento previsto para la devolución de saldos a favor cuando se trate de pagos en exceso o de lo no debido no contiene el Estatuto Tributario disposición expresa acerca del término dentro del cual daba formularse la solicitud de las sumas pagadas en exceso o de lo no debido. De otra parte, no puede entenderse aplicable a dicho concepto el término de dos años que consagra el artículo 854 del mismo Estatuto para la devolución de saldos a favor, puesto que en este evento se parte de la existencia de una declaración tributaria que contiene el saldo a favor, y por ello la solicitud de devolución, según la norma, "deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar su puesto fáctico que evidentemente no se adecúa a los pagos en exceso o de lo no debido".

Así las cosas, y al no existir en el ordenamiento tributario nacional ni el distrital, norma expresa respecto al término dentro el cual debía formularse la solicitud de devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, no podía el Gobierno Distrital, sin exceder las facultades otorgadas en el Decreto 1421 establecer el término de dos años para solicitar la devolución de tales conceptos, contados desde el "momento del pago en exceso o de lo no debido" como se dispone en los artículos 136 y 147 del Decreto 807 de 1993, objeto de la demanda.

Ahora bien, no puede aceptarse como justificación para la expedición de las disposiciones acusadas la necesidad de garantizar certeza y seguridad jurídica, reglando lo necesario para que no quedara en el procedimiento distrital vacío legal en cuanto al término dentro del cual debía solicitarse ante la Administración Distrital la devolución del pago en exceso o de lo no debido, como lo sostiene el recurrente, puesto que las atribuciones del Gobierno Distrital en desarrollo de las facultades otorgadas en el Decreto 1421, se circunscriben a armonizar, unificar, ajustar o conciliar las disposiciones nacionales vigentes con la distritales, situación que le impide crear elementos normativos, pese a que existan razones que ameriten la conformación de procedimientos adicionales a los ya existentes.

De otra parte, está claro que tratándose de ejercer el derecho a devolución de pagos en exceso o de lo no debido si bien no existe en la normatividad tributaria nacional disposición alguna que señale el término dentro del cual debe formularse la solicitud respectiva se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil y, precisamente por ello, el Decreto 1000 de 1997 por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones, dispuso en sus artículos 11 y 21 que las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido "deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil", esto es, dentro del término de diez años.

Lo anterior permite confirmar que en lo referente al término para la devolución por pagos en exceso o de lo no debido el alcance de las facultades del Gobierno Distrital no permitían establecer en manifiesta contradicción con la norma superior a la cual remite el Decreto Reglamentario nacional, un término distinto al allí previsto.

Adicionalmente porque con tal distinción se rompe el equilibrio que debe existir dando trato similar y equitativo a los contribuyentes de los impuestos distritales y los del nivel nacional.

En síntesis, comparte la Sala la decisión del Tribunal en cuanto considera que son nulas las disposiciones acusadas por haber sido expedidas excediendo las precisas facultades otorgadas al Gobierno Distrital para armonizar las normas del Estatuto Tributario Nacional con las del ordenamiento distrital, por lo que habrá de confirmarse la sentencia apelada. (...)".

De la sentencia transcrita tenemos que al confirmar el Consejo de Estado la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y anular las expresiones “o al momento en que se produjo el pago en exceso o de lo no debido” de los artículos 136 inciso 2º y 147 inciso 1 del Decreto Distrital 807 de 1993, se genera una situación particular, la cual consiste en la existencia de dos plazos diferentes para presentar las solicitudes de devolución y de compensación.

1. El primero de ellos, específicamente contenido en los artículos 136 y 147 del Decreto 807 de 1993, es decir dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, que operará única y exclusivamente para la devolución **de saldos a favor originados en la declaración tributaria** presentada por el contribuyente, situación a la fecha bajo las reglas procedimentales de los tributos distritales no es de aplicación puesto que los saldos a favor que se generan son por pagos en exceso o de lo no debido y no por saldos a favor generados en una declaración tributaria.

2. Un segundo término sería el que debe utilizarse para la solicitud de devolución o compensación de los pagos en exceso o de lo no debido, plazos estos sobre los cuales tal y como lo entendió el Consejo de Estado, no han sido específicamente establecidos en el Distrito Capital.

En ausencia de esta reglamentación, el soporte para obtener la devolución o compensación de los pagos en exceso o de lo no debido debe basarse en las normas generales, es decir, remitirse a los artículos 2313 a 2321 del Código Civil, correspondiéndole el término previsto en el artículo 2536 del mismo Código para la acción ordinaria:

Artículo 2313. Si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado...

Artículo 2315. Se podrá repetir aun lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni una obligación puramente natural.

Artículo 2318. El que ha recibido dinero o cosa fungible que no se le debía, es obligado a la restitución de otro tanto del mismo género y calidad.

Si ha recibido de mala fe debe también los intereses corrientes.

Artículo 2536. La acción ejecutiva se prescribe por **cinco (5) años**. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término (*Modificado Artículo 8, Ley 791 de 2002*).

*(El texto modificado del artículo 2536 del Código Civil establecía. La acción ejecutiva se prescribe por **diez** años y la ordinaria por veinte).*

Debido a lo anterior, nos encontramos en dos momentos; uno, antes de la entrada en vigencia de la Ley 791 de 2002 (**27 de diciembre**) en la cual el término de prescripción era de diez (10) años, y otro con posterioridad a la expedición de la Ley 791, es decir el 27 de diciembre de 2002, desde cuando el término de prescripción pasa a ser de cinco (5) años:

Por lo anterior, debemos tener en cuenta el Artículo 41 de la ley 153 de 1887, que establece:

“La prescripción iniciada bajo el imperio de una ley y que no se hubiere completado aún al tiempo de promulgarse otra que la modifique, podrá ser regida por la primera o la segunda, a voluntad del prescribiente; pero, eligiéndose la última, la prescripción no empezará a contarse sino desde la fecha en que la ley nueva hubiere empezado a regir”.

Tenemos entonces que el término para efectuar la solicitud de compensación o de devolución de saldos a favor de los contribuyentes que no han efectuado solicitudes y que a la fecha de ejecutoria de la sentencia, se encontraban o encuentran en tiempo para realizarla sobre saldos a favor causados antes de la vigencia de la Ley 791 de 2002 (27 de diciembre) depende de la voluntad del solicitante, es decir puede escoger entre **diez (10) años** desde la causación del saldo a favor o **cinco (5) años** desde la vigencia de la Ley 791 de 2002.

En cambio, para saldos a favor generados desde el 27 de diciembre de 2002, el plazo para solicitar devolución o compensación de saldos a favor será de **cinco (5) años**, desde que se generó el saldo por pago en exceso o de lo no debido.

Para finalizar, es importante recalcar que la Administración Tributaria Distrital deberá dar aplicación a este fallo proferido por Consejo de Estado, en todos los asuntos que tengan que ver con devoluciones y/o compensaciones de obligaciones tributarias a partir del día **1º de diciembre de 2003** (fecha de ejecutoria de la sentencia), es decir, que la sentencia aplica para las solicitudes de devoluciones y compensaciones que se tramiten a partir del 1º de diciembre de 2003.

Así mismo, es necesario recordar que como la sentencia de nulidad presenta efectos hacia el futuro y hacia el pasado, afectando situaciones no consolidadas, es necesario tener en cuenta que los términos tratados en puntos anteriores operan conforme a lo explicado a aquellas solicitudes de devolución y/o compensación que se hayan surtido con anterioridad al 1º de diciembre de 2003 y que en la actualidad se encuentren pendientes de decisión, e igualmente a aquellas solicitudes de devolución y/o compensación que habiendo sido resueltas de manera desfavorable para el contribuyente no han agotado la vía gubernativa.

CONCEPTO No. 1027

FECHA: 26 de abril de 2004

SUBTEMA: El secuestro como causal de fuerza mayor o caso fortuito que exime de cobro coactivo, liquidación de intereses y sanciones

CONSULTA:

Comenta quien consulta que el día 11 de noviembre del 2000 fue víctima del delito de secuestro por parte de un grupo subversivo, hecho éste que certifica a través de documentos expedidos por el Ministerio de Defensa y publicaciones en el periódico del día 12 de noviembre del mismo año.

Manifiesta que recobró la libertad el pasado 17 de febrero del 2004; que conforme a la certificación del Consejo Nacional de Lucha contra el Secuestro y demás Atentados Contra

la Libertad Personal (Conase), la mora por fuerza mayor o caso fortuito no da lugar a indemnización de perjuicios, ni intereses moratorios o sanciones a la luz del artículo 1604 del Código Civil, y que en este caso el secuestro es un caso fortuito.

Cita la sentencia C-690 de la Corte Constitucional y solicita que se le liquide el impuesto correspondiente a los años 1999 y 2000 sin intereses y que se liquide el impuesto Predial correspondiente a los años 2001, 2002 y 2003 sin sanciones y sin intereses, puesto que durante este tiempo se encontró secuestrado.

RESPUESTA:

Con ocasión al mandato conferido por los numerales 2 y 3 del artículo 22 del Decreto Distrital 333 del 2003, no es posible para esta oficina dar respuesta a los casos de manera particular. Por ello daremos curso a la presente en los términos generales como sigue:

Sobre el tema en cuestión tenemos que, en efecto la Corte Constitucional mediante sentencia C-690 del 5 de diciembre de 1996, declaró exequibles los artículos 557 y los numerales a y d del artículo 580 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) que fueron demandados por considerarse inconstitucionales por cuanto no contemplan la fuerza mayor ni el caso fortuito como causales que permitan la intervención de agentes oficiosos que representen a contribuyentes obligados a declarar tributos, cuando éstos se encuentren imposibilitados para ello.

La demanda de las normas referidas se originó en un hecho similar al que ocupa esta consulta. La demandante allegó a la misma documentos de una persona secuestrada entre otros motivos, razón por la cual agentes oficiosos presentaron de manera oportuna la declaración tributaria representando en su momento al contribuyente que se encontraba imposibilitado para dar cumplimiento a sus deberes fiscales.

Se suscitó la litis, en razón de que la entidad tributaria no aceptó la agencia oficiosa para la presentación de las declaraciones tributarias por cuanto esta figura jurídica solamente se encuentra contemplada para la respuesta a los requerimientos y la interposición de los recursos a la luz del artículo 722 del ETN, toda vez que, como lo argumentó en su momento, *“en nuestra legislación tributaria no existe disposición que permita exonerar a ningún contribuyente de esta sanción, aún en casos de fuerza mayor o caso fortuito”*, tal como fue expuesto por la DIAN y se aprecia en el contenido de la demanda.

Precisamente, el argumento de fondo de quien impetró la demanda estuvo basado en que las normas acusadas no establecían el caso fortuito o la fuerza mayor como excusa al no cumplimiento de los deberes de presentar las declaraciones tributarias, ni daba cabida a la posibilidad, como se indicó antes, de hacerlo a través de una agencia oficiosa. La DIAN, ante quien debía darse cumplimiento de los deberes formales de la obligación tributaria, no aceptó tal figura sancionando al contribuyente imposibilitado con la sanción de extemporaneidad e intereses a que hubo lugar, pese a la presentación oportuna de la declaración tributaria.

Al análisis de las consideraciones sostenidas por la Honorable Corte Constitucional y el fallo emitido por la misma, se encuentra que si bien es cierto el Alto Tribunal declaró ajustados a la Constitución los artículos y literales demandados, no es menos cierto que condicionó tal exequibilidad a la obligación de tener en cuenta las situaciones concretas de

los casos fortuitos o de fuerza mayor que se presentaren y bajo los cuales pueda excusarse el contribuyente de no presentar las declaraciones tributarias en los términos señalados en la ley.

De esta manera lo expuso la Corte:

“La Corte considera que en este caso la única decisión razonable a ser tomada es formular una sentencia integradora que permita subsanar la inconstitucionalidad de la actual regulación²⁰ pues, conforme a los principios del debido proceso y de justicia tributaria, es deber de las autoridades administrativas y judiciales permitir a la persona demostrar que el no cumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria no le es imputable, por ser consecuencia de hechos ajenos a su voluntad, como el caso fortuito y la fuerza mayor. 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.”

Pero de otro lado, determinó en algunos de sus apartes que *“el acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza mayor o el caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de las declaraciones tributarias en las condiciones exigidas en las leyes fiscales, no implica la condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria.”*

Simplemente consideró la Corte que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan a una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción. Y lo que finalmente concluyó fue que “en tales circunstancias (refiriéndose a la agencia oficiosa para la presentación de las declaraciones tributarias) se considera **legítima** la presentación de las declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, aún con la ausencia de firma del contador público o del revisor fiscal, o la exhibición de la declaración tributaria en forma extemporánea o en un lugar diferente al señalado, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido **imposible** para el contribuyente la presentación de la declaración tributaria en los términos de la ley.

Ahora bien, como quiera que las normas tributarias distritales tampoco contemplan la figura objeto de fallo, y puesto que en el Distrito Capital son aplicables las mismas normas procedimentales declaradas exequibles por la Corte Constitucional como se ha visto, siguen operando aquellas que fueron objeto de estudio jurídico por parte de la Corte Constitucional, por encontrarse ajustadas a la constitución y a las leyes, con el mismo condicionamiento dado para las normas procedimentales de carácter nacional.

Entonces, para la Administración Tributaria Distrital, también deben ser válidas las declaraciones presentadas por medio de agentes oficiosos, en los casos de fortuito o fuerza mayor, o aún sin la firma del contador público, o en lugar diferente al señalado, siempre y cuando a la imposición de la sanción se compruebe a la Administración Tributaria que este hecho (presentación de la declaración por agente oficioso) ocurrió derivado de una situación de fuerza mayor o de un caso fortuito.

²⁰Ver, entre otras, la sentencia C-109/95.

De ahí que mediante concepto jurídico emitido con anterioridad, se acatará para el Distrito Capital la orden impartida por la Honorable Corte Constitucional a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN acerca de la interpretación de las normas procedimentales nacionales respecto a que, al momento de verificar el cumplimiento de las obligaciones conforme a los artículos 557 y los literales a y d del artículo 580 del Estatuto Tributario, deban determinarse las circunstancias en las cuales ocurrieron los hechos que dan origen a la sanción, y para el efecto expuso:

“ ...

Revisemos ahora las normas aplicables en el Distrito Capital en materia de cumplimiento de obligaciones formales, agencia oficiosa y tipificación de hechos que implican tener la declaración por no presentada.

El artículo 15 del Decreto Distrital 423 de 1996 señala que es Sujeto Pasivo del Impuesto Predial Unificado, la persona natural o jurídica, propietaria o poseedora de predios ubicados en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

Por su parte el artículo 11 del Decreto 807 de 1993 indica que, para efectos del cumplimiento de los deberes formales relativos a los tributos distritales, serán aplicables los artículos 571, 572, 572-1 y 573 del Estatuto Tributario Nacional, sin perjuicio de la obligación que le compete al administrador de los patrimonios autónomos de cumplir a su nombre los respectivos deberes formales. De los artículos mencionados traemos a colación el artículo 572 literal h del Estatuto Tributario Nacional, que dice:

Artículo 572. Representantes que deben cumplir deberes formales: Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuestos en otras normas:

...

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 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.... (Subrayado nuestro)

El artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece cuales son los eventos en que se tipifican declaraciones como no presentadas:

“Las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional. (Se subraya)

Sin perjuicio de lo señalado en el inciso anterior, las declaraciones contempladas en los numerales 3, 5, 7, 8 y 9 del artículo 12 del presente Decreto, se tendrán por no presentadas, cuando no contengan la constancia del pago.

En el caso de la declaración del Impuesto Unificado de Vehículos, se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones, y en los eventos comprendidos en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, salvo el relacionado con la firma del declarante.

La declaración del Impuesto Predial Unificado que corresponda a predios diferentes a los urbanizables no urbanizados y a los predios rurales, se tendrá por no presentada, adicionalmente a los casos contemplados en el primer inciso de este artículo, en el evento en que se omita o se informe en forma equivocada la dirección del respectivo predio.

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 Ley 6/92, art. 140.

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 (Ley 49/90, art. 51).

Como bien puede observarse, si una persona diferente al contribuyente presenta una declaración deberá hacerlo una vez se le haya otorgado poder mediante escritura pública, de lo contrario se tendrá como no presentada dicha declaración; además, el Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá en ningún momento cita al AGENTE OFICIOSO como persona obligada o autorizada para presentar declaraciones. Esta figura sólo está facultada para efectos de contestar requerimientos e interponer recursos, como bien lo trae el artículo 4 del Decreto 807 de 1993 cuando señala:

“Para efectos de las actuaciones ante la Dirección Distrital de Impuestos serán aplicables los artículos 555, 556, 557 y 559 del Estatuto Tributario Nacional.

...

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 representante la ratifique, caso en el cual, quedará liberado de toda responsabilidad el agente”.

Se concluye de todo lo anterior, que el fallo de la Corte Constitucional se refiere exclusivamente al caso en el cual, por imposibilidad física como sucede en el caso de un posible secuestro, el contribuyente presenta a través de agencia oficiosa sus declaraciones tributarias, situación en la que sostiene el Alto Tribunal, como válida dicha presentación.

...

Entonces, es de entenderse que, para efectos de los impuestos territoriales para la entidad distrital tributaria, también son válidas las declaraciones tributarias que los contribuyentes, bajo un caso fortuito o una fuerza mayor, presenten a través de agencia oficiosa, aunque esta figura jurídica no se encuentre contemplada expresamente para ello.

Lo primero que se debe aclarar, es que el beneficio de excepción que pueda consagrarse para efectos de la presentación de las declaraciones tributarias a través de agencia oficiosa, y/o en general el cumplimiento de los deberes formales y sustanciales del tributo, en una circunstancia de caso fortuito o fuerza mayor como lo es la del secuestro, en el presente estudio, se da exclusivamente para personas **naturales** que deban cumplir **por sí mismas y en su propio nombre** con las obligaciones fiscales a su cargo y no puedan ser reemplazados o suplidos por la ley o los reglamentos, en el ejercicio de su representación, y ellas mismas y sus familias dependen de aquellas para su subsistencia.

Es claro que por las especiales características que rodean las circunstancias eximentes de caso fortuito o fuerza mayor en el caso examinado, las personas jurídicas como tales, no pueden ser víctimas de secuestro ni de las circunstancias mencionadas.

El concepto de caso fortuito o fuerza mayor, como factor exonerante de responsabilidad, ha sido definido por el artículo 1 de la Ley 95 de 1890, así:

“Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los autos (sic) de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”.

El tratadista Guillermo Ospina Fernández, en su obra *Régimen General de las Obligaciones*, Editorial Temis, 1998, pág. 106, señala las condiciones para que se dé la fuerza mayor o el caso fortuito, así:

“Para que un hecho extraño, vale decir, que el deudor no haya contribuido a producir, constituya fuerza mayor o caso fortuito, es necesario que sea **Imprevisible e Irresistible**. Por tanto, el naufragio, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad propuestos como ejemplo en la definición legal únicamente estructura el referido concepto cuando reúnen las dos características preindicadas. Con otras palabras: no es factible formar un catálogo de hechos constitutivos de casos fortuitos y otros de los que no lo sean, sino que la calificación de tales hechos en uno u otro sentido es cuestión de facto que los jueces tienen que apreciar discrecionalmente, atendiendo a las circunstancias concretas de cada

caso, a fin de averiguar si en éste se ofrecen o no los dos requisitos esenciales del fenómeno exculpatorio del deudor a la **imprevisibilidad e irresistibilidad.**”

Por imprevisibilidad, el autor entiende:

“... por el contrario, si se trata de un acontecer de rara ocurrencia, que se ha presentado en forma súbita y sorpresiva, hay caso fortuito porque nadie está obligado a prever lo que es excepcional y esporádico”.

“... La misma expresión caso fortuito indica idiomáticamente un acontecimiento extraño, súbito e inesperado. Por tanto, si el hecho ya existía al tiempo del contrato y era conocido o cognoscible por un deudor diligente o este razonablemente hubiera podido preverlo, por ser acontecimiento normal o, a lo menos, de frecuente acaecer, la ocurrencia de ese hecho no constituye caso fortuito ni libera de responsabilidad, bien sea porque el deudor, habiendo podido preverlo, ha incurrido en culpa al no tratar de conjurarlo; o bien porque ha procedido temerariamente al obligarse en tales condiciones”.

Por irresistibilidad, el autor explica:

“... el ser fatal, irresistible, incontrastable, hasta el punto de que el deudor no pueda evitar su acaecimiento ni superar sus consecuencias”.

“... La expresión misma de fuerza mayor está indicando que este debe ser insuperable, que debe hacer imposible el cumplimiento de la obligación objetivamente considerada y no relativamente a las condiciones del deudor”.

*“... Sin embargo, la ponderación de la imposibilidad de la prestación debida para determinar la extinción de la obligación requiere mayores precisiones. Dicha imposibilidad ha de ser absoluta: si el deudor pudo evitar el hecho o superar sus consecuencias, V. gr., realizando mayores esfuerzos y sacrificios, el incumplimiento le es imputable y compromete su responsabilidad. Igualmente, la imposibilidad debe ser **permanente y no meramente transitoria**: si el obstáculo reviste esta última característica, libera al deudor de la correspondiente indemnización moratoria, pero no de ejecutar la prestación debida una vez haya desaparecido el obstáculo”.*

Ahora, hasta este momento, la Corte Constitucional había planteado una excepción para excusar el cumplimiento de la obligación y permitir que se diera a través de un tercero, o sin las firmas requeridas o aún de manera extemporánea, o en un lugar diferente al determinado en la ley para el contribuyente, no hay lugar a la condonación de sumas adeudadas por concepto de su obligación tributaria, diferentes a la sanción que por extemporaneidad hubiera de liquidarse al contribuyente, por la presentación sui generis de su declaración tributaria.

Sin embargo, no es desconocido para la Corte Constitucional el amparo de los derechos y libertades constitucionales en cuanto a la *solidaridad estatal* se refiere, en los eventos de fuerza mayor como lo es el caso en estudio.

En primer lugar, porque tuvo en cuenta los factores económicos y emocionales de quienes han sido víctimas de este delito en nuestro país, para concluir que un suceso de este tipo no puede ser tomado sin consideración de las especiales circunstancias que lo rodean. En

segundo lugar, porque es función del Estado Social de Derecho que nos rige, la garantía de los derechos y libertades constitucionales, dentro de las cuales se encuentran el derecho a la vida y a la libertad.

Con ocasión a las acciones de tutela interpuestas en varias ocasiones acudiendo al Estado a fin de obtener solidaridad por parte del mismo en los casos de secuestro, tenemos que la Corte Constitucional ha desarrollado análisis jurisprudenciales encaminados a proteger no sólo a quienes se han encontrado o se encuentran secuestrados, sino también a sus familias, en razón que no existían en el ordenamiento jurídico disposiciones legales expresas que ordenaran su protección.

Jurisprudencialmente encontramos que la misma Corte otorgó este tipo de cuidado cuando por primera vez ordenó el pago de los salarios de quien sufriendo un secuestro, no tenía otro medio de provisión para su familia más que su salario, basada la Corte en que el pago de tales sumas, más que tratarse de un evento de solidaridad, se encontraba fundado, en el deber del Estado de velar por los derechos fundamentales de las personas.

“La aplicación judicial directa de la solidaridad resulta particularmente exigible en estos casos. La solidaridad no sólo es un deber constitucional genérico (CN art. 95.2), también es un principio fundamental (CN art. 1). Como principio, la solidaridad imprime ciertos parámetros de conducta social a los particulares, que pretenden racionalizar ciertos intercambios sociales. En el Estado Social de Derecho, el principio de solidaridad cumple la función de corregir sistemáticamente algunos de los efectos nocivos que tienen las estructuras sociales y económicas sobre la convivencia política a largo plazo. Por supuesto, la solidaridad, como principio exigible a los particulares, no es un instrumento necesario para garantizar la convivencia política, independientemente del modelo de Estado. Se trata más bien de una construcción histórica, de una herramienta que acogió el Constituyente de 1991, como instrumento normativo consistente con su opción política por el Estado Social de Derecho.

*“La solidaridad es un valor constitucional que presenta una triple dimensión. Ella es el **fundamento de la organización política** (CP art. 1); sirve, además, de pauta de comportamiento conforme al que deben obrar las personas en determinadas situaciones y, de otro lado, es útil como un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen los derechos fundamentales (CP arts. 86 y 95-1)”. Sentencia T-125/95 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).*

En virtud de lo anterior, es necesario concluir que el juez de tutela puede exigir el cumplimiento de un deber de solidaridad a un particular, cuando su incumplimiento afecte los derechos fundamentales de una persona que, por ausencia de regulación legal, carece de protección.

...

Posteriormente, con ocasión al Decreto Legislativo 2238 de 1995, que en su artículo 23 ordenaba el pago de los salarios a que había lugar a la familia de quien permaneciera en cautiverio, y su declaratoria de inexequibilidad, el legislador dispuso un seguro colectivo para garantizar el pago de los salarios y demás prestaciones a los familiares de las personas secuestradas, sin importar el carácter público o privado del trabajador.²¹

²¹ Artículo 22 de la Ley 282 de 1996.

De lo anterior se concluye que tanto la ley como la jurisprudencia constitucional han establecido mecanismos de protección en favor de quienes sufren el flagelo del secuestro y sus familias, ya se trate de personas que prestan sus servicios al Estado o a particulares, o de trabajadores independientes o empresarios exigiendo de quienes ostentan cargos o autoridades sobre ellos, el cumplimiento de un deber de solidaridad.

Sobre estos últimos, es decir, sobre quienes derivan su sustento económico de manera independiente a una relación laboral, entendió la Corte que constituye *un grupo social desamparado por el Estado*.

Entendió también que además de la protección insuficiente por parte del Estado al secuestrado y a sus familias, aquéllos debían enfrentar riesgos consecuenciales de readaptación a su vida social, pues hasta el momento no se habían tenido en cuenta las consecuencias de tipo emocional, psicológico y económico que pudiera sufrir el secuestrado en la etapa posterior a su liberación.

Por ello, consideró que:

“Una vez comprobada la situación de desprotección estatal frente a los riesgos derivados del incumplimiento de sus obligaciones mercantiles, es necesario determinar si los secuestrados que han sido liberados deben ser considerados como sujetos de protección especial por parte del Estado. Para ello se debe establecer si las condiciones –económicas y mentales- en que se encuentran estas personas, los ubican en circunstancias de debilidad manifiesta. En ese orden de ideas, corresponde a la Corte indagar cuál es la magnitud de tales riesgos para las posibilidades de readaptación de estas personas en condiciones de igualdad.”

Encontró que con relación a la afectación de la capacidad productiva de quienes han sido secuestrados, uno de los efectos más comunes del secuestro es la difícil adaptación al medio laboral y a su capacidad económica productiva.

“Dentro de las manifestaciones más frecuentes están el retraimiento en las relaciones laborales; la conflictividad en las mismas; las recriminaciones hacia las empresas y hacia los empleadores; el deseo de obtener ventajas laborales, como la incapacidad por motivos de salud; la desconfianza hacia su grupo de trabajo, y la disminución de la capacidad laboral.

En relación con la adaptación de la persona liberada a su ambiente social, de acuerdo con los dos experticios, la gran mayoría de las personas que han sido secuestradas logran recuperarse, dependiendo de circunstancias vividas durante el secuestro, y de las que les corresponda vivir durante la etapa posterior. Dentro de las circunstancias que afectan sus posibilidades de adaptación, propias de la experiencia misma del secuestro, están su duración, el trato recibido de sus captores, y las condiciones de retención. Otras, por el contrario, tienen que ver con las circunstancias vitales del secuestrado después de su liberación. De tal modo, las condiciones de seguridad económicas y laborales que encuentre la persona después de su liberación inciden sobre el grado de afectación psicológica post- trauma y, por tanto, también sobre sus posibilidades de recuperación.

De lo anterior se tiene entonces que la afectación de la capacidad laboral -directa e indirecta- es una situación generalizada entre las personas que han sido secuestradas y posteriormente liberadas. Adicionalmente, puede verse también, que la seguridad en cuanto a la estabilidad económica y laboral son factores que inciden directamente sobre las posibilidades de recuperación del trauma del secuestro y de readaptación a la vida social. En esa medida es necesario concluir que no sólo se trata de personas que se encuentran en situación de debilidad manifiesta; además existe una directa correlación entre las condiciones económicas que deban enfrentar después de su liberación, y sus posibilidades de readaptación al medio social.

Entendió que la situación que debe afrontar cada individuo y su familia es diferente de las demás. Sin embargo, con fundamento en los estudios técnicos realizados sobre el tema ratificó la conclusión a la que llegó mediante los estudios técnicos solicitados a la Universidad Nacional y a la Fundación País Libre, encontrando que los efectos del secuestro van mucho más allá del tiempo en que la persona permanece cautiva, y que estos efectos inciden, a pesar de su libertad, en su ámbito emocional.²²

Con aquellos que han sido secuestrados, consideró que:

“Particularmente, cuando el riesgo inherente a las deudas de las personas, una vez liberadas, está atado a las condiciones de inestabilidad económica y emocional, posteriores al secuestro, cuyos efectos y duración son conocidos. Así, exigir el pago de la deuda durante la fase de readaptación implica que el banco no sólo debe afrontar el problema de liquidez de esta persona, sino que además disminuyen sus posibilidades de recuperar la deuda, pues el cobro incide negativamente sobre su readaptación al circuito productivo.

Por todo lo anterior, dadas las especiales condiciones del riesgo que supone exigir la deuda a una persona liberada durante su fase de readaptación, el pago de las cuotas tampoco resulta exigible durante el año siguiente a su liberación. En esa medida, no le son exigibles intereses moratorios durante este período, pues el carácter sancionatorio que les es inherente no es compatible con la ausencia de culpa de quien materialmente no puede cumplir su obligación, o hacerlo le resulta extremadamente gravoso”.

De lo anterior se sigue que según la Corte Constitucional las entidades bancarias no pueden exigir ni judicial ni extrajudicialmente el pago de las cuotas del préstamo durante el término del secuestro, y hasta un año después de su liberación, sin dejar de lado que esta facultad aún se encuentra amparada por el derecho a la justicia.

Pero fue clara al comentar que tal derecho no es absoluto, toda vez que se debe a los límites del respeto de los derechos a las demás personas, frente a su vida y a su libertad personal, desconociendo las circunstancias de debilidad manifiesta al someterlos a un

3. De acuerdo con el concepto del departamento de psicología de la Universidad Nacional, dentro de la ‘fase de elaboración y adaptación’ es aconsejable que la persona retome nuevamente su vida laboral, social y familiar. Esta etapa puede durar entre uno y seis meses. Así mismo, según el concepto de la Fundación País Libre, esta fase se inicia después del segundo mes, aun cuando entre los cinco y ocho meses reaparecen muchos de los cuadros psicológicos a los que alude el estudio, haciendo de éste un período crítico en el proceso de readaptación posterior al secuestro.

proceso judicial, impidiendo con la medida cautelar, que sus familiares dispongan de sus bienes y poniendo en riesgo la capacidad de pago del rescate.

Ordena que no puede desconocerse que el incumplimiento de sus obligaciones está motivado en circunstancias vitales especiales. Que tal desconocimiento vulnera su derecho a la igualdad, en cuanto sus condiciones particulares imponen un trato especial por parte del Estado y de la sociedad.

“Sin embargo, el carácter general de esta presunción legal no puede traer como consecuencia el desconocimiento de las circunstancias vitales que motivaron el incumplimiento del deudor que ha sido secuestrado. Ello vulneraría su derecho a la igualdad, en cuanto sus condiciones particulares imponen un trato especial por parte del Estado y de la sociedad. Por lo tanto, el ordenamiento jurídico debe permitir que se tengan en cuenta las circunstancias vitales que impiden al deudor secuestrado cumplir su obligación, en la medida en que éstas sean susceptibles de ponderación jurídica.”

Finalmente, en cuanto al pago de los intereses que por la mora en el pago de las obligaciones se generaron en contra del contribuyente secuestrado, manifestó la Corte que respetando la libertad que tienen las partes de pactar dentro del acuerdo de voluntades las características del negocio jurídico, resulta muy gravoso para el deudor el tener que cancelar la totalidad de dichos intereses máxime cuando se encuentra en la etapa correspondiente de recuperación.

“Finalmente, corresponde a la Corte establecer el efecto que tiene el secuestro sobre la causación de los intereses remuneratorios durante el término del secuestro y de readaptación.

En efecto, durante el tiempo en que la persona se encuentra secuestrada, y durante la fase de readaptación, se están causando intereses en favor de las entidades bancarias. Resultaría extremadamente gravoso para el deudor tener que cancelar la totalidad de dichos intereses en el momento en que supere la etapa de recuperación. La onerosidad de dicha carga implicaría un desequilibrio económico del contrato que fue pactado en cuotas, precisamente para permitir el cumplimiento del deudor. Por otra parte, las entidades bancarias tienen derecho a recibir los intereses remuneratorios. Sin embargo, el derecho a reclamar los intereses remuneratorios está sujeto al principio de buena fe contractual, que supone permitirle a la otra parte del contrato recuperarse económicamente para poder cancelar su deuda.

La Corte estima que no le corresponde entrar a determinar la forma como ha de llevarse a cabo la negociación, ni establecer las condiciones de la misma. Por el contrario, ésta debe llevarse a cabo como consecuencia de la autonomía de la voluntad de las partes. Sin embargo, no sobra advertir que las entidades bancarias deben renegociar con los deudores los intereses de la deuda en condiciones de viabilidad financiera, que permitan la recuperación económica de los deudores que han sido secuestrados. Esta negociación debe llevarse a cabo una vez la persona liberada se encuentre en condiciones mentales para hacerlo, sin exceder el término máximo de un año, contado a partir de la liberación.

...”

Respecto del tema en cuestión, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determinó mediante Concepto Jurídico No. 003078 del 2004 en cuanto a la suspensión en la liquidación de intereses, y en el cobro de los mismos, ordenando que tal suspensión será restrictiva a circunstancias en las cuales se presenten los eximentes de culpa legalmente reconocidos como son el “caso fortuito y la fuerza mayor”, en las que el contribuyente pruebe que tales hechos no respondieron a circunstancias previsibles por el afectado y que estas le impidieron de manera determinante, cumplir con la obligación de hacer los pagos de manera oportuna.

De esta manera lo consideró la DIAN:

“Deberá tenerse de presente que el Concepto en mención en ningún momento hace extensiva y de manera genérica la suspensión del cobro de intereses moratorios, a los eventos en que haya cualquier ‘ausencia de culpa’ como se plantea en su comunicación, pues tal circunstancia es restrictiva en su aplicación para cuando estén presentes los eximentes de responsabilidad legalmente reconocidos como fuerza mayor o caso fortuito, como acepciones con contenido jurídico propio, que implican el demostrar la ocurrencia de eventos extraordinarios, es decir que no respondan a circunstancias previsibles por el afectado y que estas le impidieron de manera determinante cumplir con la obligación de hacer los pagos de manera oportuna.

*Como al presentarse tal imprevisto puede afectarse el cumplimiento de cualquier tipo de obligación, entre ellas las de pago, no puede pretenderse una distinción entre esas obligaciones incumplidas para predicar la pertinencia de la suspensión de la causación de los intereses moratorios mientras subsistan tales circunstancias y la relación de causalidad directa con el no pago oportuno, que es lo que debe ser evaluado en cada caso particular por la Administración para reconocer la exoneración en pronunciamiento motivado”.*²³

Teniendo en cuenta todo lo anterior, no puede menos que concluirse que toda vez que es función del Estado el garantizar la protección a los administrados en su libertad, vida, honra y bienes y que personas que han sido víctimas del flagelo del secuestro se encuentran en situación de indefensión y desigualdad respecto de los demás, y tienen que afrontar, ellos y sus familias, circunstancias de vida que los obliga a una readaptación especial a la vida cotidiana del ser humano, y que las consecuencias de la privación ilegal de su libertad no solamente se retrotraen al momento mismo del cautiverio sino que continúan aún más allá del logro de su rescate, que su capacidad productiva y económica se ve disminuida en gran manera a consecuencia del secuestro, y que el incumplimiento de sus deberes se da por causas fortuitas o mayores que impiden el desarrollo normal de sus actividades, deberán tenerse en cuenta, para efectos de las liquidaciones tributarias de las deudas a cargo de los contribuyentes, las especiales circunstancias estudiadas en el presente concepto para efectos de suspender el cobro de los intereses, que el incumplimiento en el pago de los impuestos se haya generado durante el tiempo de cautiverio y hasta un lapso posterior de un año contado a partir de la liberación del contribuyente secuestrado.

Entonces, con relación al pago de los impuestos y al cobro de los mismos por parte de la entidad fiscal, deberán tenerse en cuenta las especiales circunstancias de fuerza mayor previstas en este estudio.

²³ DIAN Concepto Jurídico No. 003078 -04.

Adicionalmente y teniendo en cuenta que recae en el Estado la función de protección y solidaridad social para con los administrados, deberá acatarse el término de un año, determinado por la Corte Constitucional en el fallo referido, que debe concederse al contribuyente y que corresponde al proceso de readaptación y restauración de sus niveles emocional, familiar, económico, laboral, y financiero. Este plazo empezará a contarse desde la fecha de su liberación.

Finalmente, en cuanto a la mora generada con anterioridad al secuestro, es de anotar que conforme a lo sostenido en el fallo proferido por la Corte Constitucional²⁴ si bien es cierto que en materia civil, la concurrencia de la fuerza mayor y del caso fortuito no eximen de responsabilidad al deudor, también es cierto, que dado el impedimento que el deudor tuvo para sanear la mora en razón de su cautiverio, la sanción moratoria resultaría desproporcionada con el grado de culpa atribuible al deudor. Los intereses se van incrementando no solamente con la mora generada con anterioridad al plagio, sino durante el tiempo en que el contribuyente se encontró privado de su libertad de manera ilegal.

Por esta razón, habrá de concluirse que en caso de que un contribuyente moroso haya sido posteriormente secuestrado, los intereses moratorios adeudados serán aquellos que se causen sobre las cuotas sobre las cuales había incumplido antes de la fecha en que se produjo el secuestro, hasta el momento en el cual la persona fue liberada. Sin que se causen, durante el tiempo del secuestro y durante el tiempo de su recuperación determinado por la Corte Constitucional, en un año.

“En relación con los efectos del secuestro, la Corte debe abordar lo atinente a los efectos de una eventual mora anterior al secuestro. Sobre este punto es necesario considerar separadamente lo atinente a la aplicabilidad de las cláusulas aceleratorias y lo referente a los intereses moratorios. En principio, en materia civil, la concurrencia de la fuerza mayor o el caso fortuito con la mora del deudor impide que éste se exima de responsabilidad. Si se sigue estrictamente esta regla en materia civil, los acreedores, y entre estos las entidades bancarias, podrían exigir a los deudores secuestrados el cumplimiento anticipado de las deudas, cuando hubieran pactado cláusulas aceleratorias. Así mismo, podrían cobrar los intereses moratorios.

Sin embargo, las consecuencias derivadas del seguimiento estricto de esta regla en materia civil lesionan desproporcionadamente diversos bienes jurídico-constitucionales en el caso que el deudor moroso haya sido posteriormente secuestrado. En primer lugar, porque durante la etapa del secuestro el deudor moroso no se encuentra en la posibilidad cancelar las cuotas adeudadas y así sanear la mora. Es decir que se le estaría imponiendo una sanción que no se encuentra en posibilidad de cumplir. Adicionalmente, una vez el deudor es liberado, esta sanción resultaría desproporcionada con el grado de la culpa que le es atribuible. El solo paso del tiempo durante el secuestro implicaría un aumento de los intereses moratorios, sin consideración de las circunstancias que motivaron el incumplimiento.

Al imponer una sanción que el deudor físicamente no se encuentra en posibilidad de cumplir, se estaría desconociendo la circunstancia de debilidad e impotencia

²⁴ Sentencia T-520 del 2003.

personal en que se encuentra. Ello afecta sus derechos a la igualdad, en particular, a recibir un trato especial, y al libre desarrollo de la personalidad, en cuanto potestad para asumir personalmente la responsabilidad de sus actos en la medida de sus capacidades. En esa medida, en caso de que un deudor moroso haya sido posteriormente secuestrado, los intereses moratorios adeudados serán aquellos que se causen sobre las cuotas que el deudor había incumplido antes de ser secuestrado, hasta el momento en el cual la persona fue secuestrada. Empero, durante el tiempo del secuestro y durante su recuperación, no se causarán intereses moratorios”.

Además de lo anterior, se hace necesario también traer a colación la sentencia proferida por el Honorable Tribunal Administrativo en segunda instancia, mediante la cual confirmó el fallo del Juzgado Primero Civil del Circuito, y en el cual ordenó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tomar todas las medidas y decisiones necesarias a fin de que se garantice totalmente al administrado el cumplimiento de las obligaciones del afectado de manera que pueda darles cumplimiento de manera justa y razonable así como también el suspender los procedimientos de cobro coactivo sobre las obligaciones en mora y no insolutas a cargo del contribuyente, y la no causación de los intereses moratorios durante el secuestro y un año posterior a la liberación, en razón de las especiales circunstancias de secuestro sufridas por el obligado y su familia, tal como lo ha sostenido la jurisprudencia.

En efecto, no sólo se acogió el Honorable Tribunal a la tesis sostenida mediante el fallo de tutela T-520 del 2003 de la Corte Constitucional respecto del no cobro de intereses moratorios que pudieran ocasionarse durante el tiempo del secuestro y un año después, sino que amplió la cobertura de protección de los derechos fundamentales de aquellos que son y han sido víctimas del flagelo del secuestro eximiéndolos del cobro coactivo que llegare a iniciarse en su contra por parte de las entidades públicas, arguyendo para ello que por ser el Estado el encargado de la protección de los ciudadanos, no le es acertado, el coaccionar a quien es o ha sido víctima de secuestro mediante el cobro ejecutivo de sus obligaciones.

De esta manera lo expuso el Tribunal:

“Ahora bien, las anteriores proposiciones, que fueron esbozadas a propósito de cobros dinerarios por entidades financieras privadas, son aplicables con mayor fuerza (a fortiori) para los cobros efectuados por entidades públicas, como es aquí la accionada, puesto que si en verdad el Estado es el primero que está convocado a la protección de las personas en su vida, honra, bienes y demás derechos y libertades, conforme a lo previsto en el artículo 2 de la Carta Política, no luce razonable en forma alguna que si pueda tener la prerrogativa odiosa de cobrar obligaciones fiscales de manera indiscriminada o absoluta, sin miramiento alguno, con inclusión de intereses moratorios, y paradójicamente contra las personas a quienes, en realidad, no ha garantizado esa protección que de forma Imperativa le manda el orden jurídico.

Sería avieso el argumento consistente en considerar que como el contribuyente deudor se colocó en mora antes del secuestro, tiene que ser objeto del cobro forzado sin contemplación alguna, porque es como concluir

que para él no hay derecho la solidaridad y demás prerrogativas que el sistema jurídico le debe garantizar.

4. De ese modo, no se remite a duda que la tutela tiene que ser concedida, a pesar del equivoco en relación con la doctrina del acto propio, pues de todas maneras hay una clara vulneración de los derechos a la igualdad, el libre desarrollo de la personalidad y el debido proceso por parte de la entidad accionada contra el administrado deudor, pues emana de la petición y los hechos invocados que, de acuerdo con los elementos de juicio adosados al legajo, que Burkhard Lothar Hintze, se halla en una situación de extrema gravedad, pues hay certificación de autoridad competente sobre su actual secuestro por parte de un grupo armado al margen de la ley.

Del mismo talante, es apropiado para este especial caso ampliar la protección otorgada por el juzgado de primera instancia, aun cuando la accionante no hubiese impugnado el fallo, con miras a que la entidad pública accionada otorgue un trato adecuado integral al afectado, pues su calidad estatal le hace exigible con mayor fuerza el acatamiento al principio de solidaridad, conforme viene de verse, máxime que están en juego derechos esenciales de la persona, que deben reconocerse sin discriminación alguna (art. 5 CP), ante una situación de particular connotación política y social. Por supuesto que así no hay reforma en perjuicio del impugnante, pues ante la primacía de los derechos fundamentales, se hace necesario la necesidad de protección más amplia porque se trata de un asunto íntimamente relacionado con lo pedido y debatido en el asunto. (Subrayamos)

Naturalmente que el Estado recobraré las prerrogativas del cobro forzado, una vez cese la situación de secuestro del mismo y la etapa de readaptación posterior de un año, si esta se produjere, conforme a lo dicho, o cuando fuere pertinente.

5. Por tales motivos, el fallo impugnado deberá modificarse para, en desarrollo de la protección constitucional de los derechos aludidos, ordenar a la accionada que tome todas medidas y decisiones necesarias para garantizar cabalmente en cuanto a las obligaciones del afectado la posibilidad de cumplir en forma razonable con las cobradas, como suspender los procedimientos de cobro forzado de las obligaciones y la causación de los intereses moratorios durante el secuestro y un año posterior a la liberación, si se produjere, así como el ofrecimiento de posibilidades de negociación a la familia del secuestrado, o a éste luego de la liberación, si así fuere, y en general, la aplicación de fórmulas de cobro y arreglos, todo teniendo en cuenta las especiales circunstancias del obligado y lo que ha dicho la jurisprudencia sobre el tema²⁵.

Por tanto, y dada la calidad de la Administración Distrital de Impuestos, y toda vez que, como recordó el Honorable Tribunal, el Estado es el primero que está llamado a la

²⁵ Tribunal superior de Bogotá, Magistrado ponente Dr. José Alfonso Isaza Dávila, Accionante Rosa Lucía Cano Garzón vr DIAN, Tutela de segunda instancia 15 de marzo de 2004.

protección de los administrados en su vida, honra, bienes y demás derechos y libertades constitucionales, conforme a lo previsto en el artículo 2 de la Carta Política, habrá de tomarse las medidas necesarias a fin de que, sean suspendidos los procedimientos de cobro coactivo respecto de las obligaciones insolutas y que se encuentran a cargo del contribuyente secuestrado, junto con la no causación de intereses moratorios en los términos anteriormente referidos, tal como lo manifiesta el Alto Tribunal en su sentencia.

De todo lo anterior se concluye:

1. La fuerza mayor y el caso fortuito en el evento del secuestro de una persona es una causal clara que exime a la persona natural secuestrada para que ésta justifique sin sanciones el incumplimiento de la obligación de declarar dentro de los plazos y en los lugares fijados por la Administración, o la presentación de las declaraciones tributarias a través de un agente oficioso.
2. La ocurrencia del secuestro de una persona natural, en virtud de los argumentos de responsabilidad, conlleva a la suspensión de los intereses moratorios que se causen por la obligación tributaria incumplida, durante el tiempo en que el contribuyente permanezca en cautiverio y hasta un año después de su liberación. De igual manera, conlleva durante el mismo período a la suspensión del cobro coactivo a que haya lugar.

En estos términos, se amplía el concepto jurídico No. 803 del 6 de septiembre de 1999 emitido sobre el mismo tema.

- ¿Cuál es el tratamiento que jurídicamente debe darse a los saldos, que actualmente aparecen en cartera, provenientes de la cuenta corriente SIT II, que son originados porque el monto de las retenciones que le efectuaron (BI), diligenciado en la declaración, superan el valor del impuesto de industria y comercio (IC) debido a que el contribuyente lo hizo extensivo a un valor superior a este concepto?
- ¿Son títulos ejecutivos los documentos que registran esta situación?

CONCEPTO No. 1049

FECHA: 6 de octubre de 2004

SUBTEMA: Aplicación de retenciones

CONSULTA:

- Si el valor diligenciado por el declarante en el renglón BI=retenciones descontables es mayor al Impuesto de Industria y Comercio ¿se debe aplicar en cuenta corriente como extinción de obligaciones por pago anticipado sin ningún tipo de restricciones?
- Si una vez cancelados los conceptos a cargo persiste saldo a favor, ¿es procedente efectuar la devolución o cancelar obligaciones pendientes de pago a la luz del artículo 133 y 133-1 del Decreto Distrital 807 de 1993?

RESPUESTA:

Para abordar los temas objeto de cuestionamiento, conviene traer a colación algunos apartes del Concepto 650 emitido por esta subdirección, relacionados concretamente con las obligaciones formales o instrumentales que le corresponde cumplir a los contribuyentes:

“... partimos de lo expresado por el Doctor Luis Enrique Betancourt Builes en su ponencia de las obligaciones instrumentales que recoge el Tomo I, página 265, de las memorias No. 21, editadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, que señala:

La doctrina clásica divide el derecho tributario, en derecho material y en derecho formal o instrumental; así mismo, la jurisprudencia y la doctrina colombiana acepta que el “denominado deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado” que consagra en su artículo 95 ord. 9 de la Constitución Política, está conformado:

- 1. Por la obligación típica de dar o pagar el tributo correspondiente, lo que constituye la llamada “obligación tributaria sustancial”.*
- 2. Por las demás obligaciones de dar (no típica), de hacer, de no hacer y de soportar, que constituyen las denominadas “obligaciones formales o instrumentales”.*

La obligación sustancial tributaria es una obligación positiva de dar de contenido patrimonial a cargo del sujeto pasivo tributario y a favor del sujeto activo (Distrito Capital).

Las obligaciones instrumentales tienen como finalidad principal la de servir de medio o camino para lograr que los ingresos de la obligación sustancial, con que deben contribuir los sujetos pasivos tributarios, lleguen efectivamente a su destino, es decir, a las arcas del Estado.

Dentro de las obligaciones instrumentales, tenemos una muy específica y es la relacionada con la obligación de presentar declaraciones tributarias, enmarcada dentro de la relación jurídico-tributaria y mediante la cual se permiten la determinación del tributo.

Este deber tal y como lo expresa el profesor Juan Rafael Bravo Arteaga en su obra *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, es posiblemente el deber más importante que le corresponde cumplir a los contribuyentes, ya que gracias a su realización el Fisco puede conocer el acaecimiento de los hechos gravados, respecto de un determinado contribuyente, en un lugar y en un tiempo dados, de tal manera que sea posible deducir la existencia en concreto de la obligación tributaria. (..) **La declaración tributaria constituye una confesión hecha por el contribuyente al Fisco 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** (artículo 746 del ETN).

Así mismo, en otro aparte del texto señala, respecto de la declaración privada:

*“Para el perfeccionamiento de la relación jurídica que constituye la obligación tributaria, es necesario que el sujeto activo tenga conocimiento de tal obligación. **Pero no solamente se trata de producir un conocimiento en el sujeto activo, sino también de producir un efecto jurídico, por virtud del cual el sujeto pasivo acepte su obligación tributaria.** Tal es el contenido de la liquidación privada, anexa a la declaración tributaria y parte integrante de la misma.*

*... Sin embargo, su función propia dentro del derecho tributario es perfeccionar formalmente la obligación tributaria, al cumplir los siguientes objetivos: a) trabar la relación jurídica con el sujeto activo, al informarle sobre el sujeto pasivo, el hecho gravado y la base gravable; b) **establecer la cuantía de la obligación tributaria, al determinar la base de liquidación y aplicar la tarifa del tributo respectivo,** y c) **representar un compromiso de pago de la obligación tributaria o la posibilidad de compeler coactivamente a su satisfacción.**”*

De la misma forma, las declaraciones tributarias están revestidas de la presunción de veracidad al tenor de lo preceptuado en el artículo 746 Estatuto Tributario Nacional que reza:

Artículo 746. Presunción de veracidad: *Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones, 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.”*

Es decir, que si bien es cierto las obligaciones legales de derecho público y en especial las tributarias la ley dispone su existencia de manera general, es el sujeto pasivo (contribuyente) y únicamente él, quien puede conocer si efectivamente se presenta la obligación a su cargo, por ello con la declaración tributaria se logra que ese conocimiento llegue al sujeto activo (Distrito Capital), para así poder hacer efectiva esa prestación a cargo de esa persona.

Por ello, evidentemente la declaración tributaria se constituye en un acto jurídico en cuanto comporta una conducta humana que produce efectos en derecho, efectos que se generan porque el mismo ordenamiento los dispone.

Se debe precisar que 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 si bien pueden ser objeto tanto de verificación oficial por parte de la Administración como de corrección por parte del declarante, se fija un momento perentorio en el cual ni la Administración ni el declarante pueden efectuar ni las verificaciones, ni las correcciones o modificaciones que le competen, y es ahí cuando se habla de que la declaración ha adquirido firmeza, por lo que no es susceptible de las verificaciones oficiales, ni puede expedirse válidamente liquidación oficial o modificación alguna basada en ella, y que por el otro lado, no será susceptible de ser corregida (Art. 19 y 24 del Decreto Distrito 807 de 1993).

En el evento en que el contribuyente determine un valor fuera de estos parámetros, como la declaración tributaria es un acto que genera efectos jurídicos dado que el **sujeto pasivo con ella está aceptando o reconociendo una obligación tributaria que se sustrae al contenido** de la liquidación privada, anexa a la declaración tributaria parte

integrante de la misma, y **representa un compromiso de pago de la obligación tributaria o la posibilidad de compeler coactivamente a su satisfacción**; teniendo en cuenta además que las declaraciones tributarias están revestidas de la presunción de veracidad al tenor de lo preceptuado en el artículo 746 del Estatuto Tributario Nacional, la norma procedimental tributaria obliga que para cualquier corrección o modificación a la misma tanto por parte del contribuyente como de la Administración se debe adelantar previo un procedimiento y dentro de un término perentorio que la norma legal procedimental ...

Para el contribuyente que quiera modificar su declaración tributaria, suponiendo la situación en comento, que podía dar lugar a determinar tanto un mayor como un menor impuesto a cargo del que la norma le ordenaba liquidar; para corregirla debe tener en cuenta el término que le señala el artículo 19 del Decreto 807 de 1993, cuando estipula que los contribuyentes o declarantes pueden corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, y antes de que se le haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración que se corrige, siguiendo el procedimiento de corrección específico que señala el inciso 3 del artículo 19 ibídem cuando con la corrección se determine un mayor valor a pagar o un menor saldo a cargo, y si la corrección implicase la disminución del valor a pagar o aumento del saldo a favor debe seguir el procedimiento indicado en el artículo 20 ibídem.

Y para el sujeto activo (Distrito Capital, Administración Tributaria Distrital), este debe tener en cuenta que para poder modificarle el contenido de la declaración tributaria presentada por el contribuyente, como está amparada por la presunción de veracidad debe sujetarse al procedimiento de determinación que consagra el capítulo V del Decreto Distrital 807 de 1993, en los cuales no sobra advertir que estos tan solo proceden para revisar las liquidaciones privadas en las cuales los contribuyentes **se han determinado un menor valor a pagar y no cuando estos se determinan un mayor valor a pagar del que les corresponde** y también al término perentorio que le señala el artículo 24 del Decreto Distrital 807, cuando estipula que 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, excepto cuando la declaración se ha presentado en forma extemporánea dado que aquí los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma; es decir que si vencido este plazo no se realiza el proceso de modificación a la liquidación privada ésta adquiere firmeza y el contribuyente sólo queda obligado a pagar el valor en ésta determinado.

Bajo la circunstancia, de que el contribuyente no aplicó como debía en su declaración privada la norma que le indicaba como liquidar su impuesto a cargo y la declaración quedó en firme, bien porque el contribuyente no realizó dentro del término la corrección pertinente o porque la Administración tampoco realizó el proceso de modificación de la liquidación privada, así esta contenga errores en contra del contribuyente o del sujeto activo (Distrito Capital), ésta es inmodificable e indiscutible, y por ello si de ella se deduce un saldo insoluto a favor del sujeto activo, éste debe entrar a cobrarlo ya que de conformidad con el numeral 1 del artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional se encuentra frente a un título ejecutivo **que tiene no solo la potestad sino la obligación de hacerlo exigible**, y en este caso ocurriría que aunque el contribuyente liquidó un impuesto mayor al que la norma imponía y como éste podía solicitar conforme al artículo 589 del ETN corrección por menor valor de su declaración privada, y no lo hizo, es su culpa o error, que con posterioridad no puede alegar en su favor en aplicación del

principio 'Nemo auditor propriam turpitudinem alegans'; o sea que nadie puede alegar en su favor su propia culpa. Al igual sucedería si de la declaración en firme se desprendiera un saldo a favor del contribuyente podría éste dentro del término legal entrar a solicitar su devolución o compensación y la Administración Tributaria no podría oponerse, así éste haya liquidado un menor impuesto a cargo del que la ley le hubiese señalado determinar y aquí ocurriría que, aunque el contribuyente violó la norma, la Administración no puede hacer nada frente a ello porque ha perdido competencia.

Es decir, que la Administración estaría actuando dentro de toda la legalidad suficiente para ejercer el cobro del título ejecutivo que le representa la declaración tributaria y por consiguiente no existe enriquecimiento sin justa causa, ya que la obligación que se exige se desprende de una declaración privada del contribuyente con todos los efectos jurídicos que ésta genera que ya fueron explicados.

Además, como no existe dentro del procedimiento actual figura que permita modificar las declaraciones tributarias luego de haber quedado en firme ni por solicitud de parte ni de oficio, es preciso resaltar que la función de la Administración Tributaria como parte de la Administración Pública que es, se encuentra compelida dentro del marco que le señala cumplir el artículo 123 de la CN a todos los servidores públicos, cuando establece en su inciso segundo que "Los servidores públicos están al servicio del Estado y de la comunidad; ejercerán sus funciones en la forma prevista por la Constitución, la ley y el reglamento".

Por las razones expuestas en el citado concepto, 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 (Art. 746 ETN), razón por la cual para que la Administración pueda desvirtuar la liquidación privada realizada dentro de la declaración se deben desarrollar los procesos de Determinación Oficial (Capítulo 4 y 5 del Decreto Distrital 807 de 1993) y además consagra específicamente que éstas prestan mérito ejecutivo a favor del sujeto activo (Distrito Capital). (num. 1 art. 828 ETN).

Es claro que, transcurridos los dos años desde el vencimiento del plazo para declarar, los datos consignados en la declaración tributaria quedarán como fueron establecidos sin que puedan ser modificados por la entidad fiscal, principio que aplica de la misma manera para el contribuyente, si han transcurrido los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar el período respectivo, tampoco podrá corregir o modificar los valores consignados en sus declaraciones tributarias, por operarse como consecuencia del transcurso del tiempo fijado, la firmeza de la declaración, es decir la inamovilidad de su contenido.

La firmeza de las declaraciones persigue que tanto la Administración Fiscal como el administrado, puedan gozar de certeza jurídica y económica sustentada en la presentación y pago de las declaraciones tributarias recepcionadas por la Administración Distrital, a través de las entidades facultadas para ello.

De ahí que tanto la doctrina como la jurisprudencia se identifiquen al considerar que siendo como es la declaración fiscal una manifestación de la voluntad del contribuyente que comporta efectos jurídicos, de una parte, goza de la presunción de veracidad, y de la otra de contenido cierto, cuando transcurrido el término de firmeza la presunción legal de la que goza la declaración, no fue desvirtuada ni por la Administración ni por el administrado, no

fueron en consecuencia impugnados los valores ni las sumas registradas en el formulario de declaración, ni impugnado su contenido.

En este sentido fue comentado durante la Quinta Jornada de Derecho Tributario así:

“Como la ley no quiere gravar al contribuyente con sumas superiores a las que ha juzgado justas para que él contribuya a las cargas públicas de la Nación; y como la declaración tributaria es de por sí compleja y difícil y depende en muchos casos de factores que no han logrado consolidarse en su totalidad en el momento en que debe rendirse, la ley da la posibilidad de modificar esa declaración, para corregir los errores que se hayan presentado. Atrás se dijo que la preclusividad de los términos es especialmente rígida en estas cuestiones de Derecho Tributario, por razón de que, como dice Bielsa:

No deriva pues, la exigibilidad del impuesto de la presunción de legitimidad del acto... el fundamento de la regla es la necesidad de recaudar inmediatamente la renta. Pero ese es el fundamento político-económico: la necesidad de disponer de recursos; tal es la opinión dominante. Y se comprende que la resistencia del contribuyente no puede detener la percepción de la renta.”

*Razón adicional, pero no menos importante, es la necesidad de las certidumbres jurídica y económica, tanto para el fisco como para el contribuyente”.*²⁶ (Subrayas ajenas al texto)

*Ahora bien, en el sistema de procedimiento tributario colombiano, la determinación del tributo por parte de la Administración y/o del contribuyente debe hacerse en un plazo máximo de **dos años** que no puede comenzar a correr sino “... cuando el Gobierno está en posesión de todos los datos necesarios para efectuar la liquidación.*

*De ahí que la norma establezca que los dos años empezarán a contarse para el contribuyente desde la fecha de vencimiento del plazo para declarar, por presumirse que para esa fecha el contribuyente ha cumplido en efecto con las obligaciones formales de presentación de la declaración, y para la Administración en el caso en que la declaración se presente extemporánea, desde la fecha de presentación, precisamente por la razón aducida en el párrafo anterior”. ... Por todas esas consideraciones, el contribuyente sólo puede modificar su declaración dentro de un término dado... vencido el cual, por regla general, no puede variarse”.*²⁷

De otra parte, se debe precisar que la declaración tributaria en sí misma debe contener por disposición del artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993, por lo menos los siguientes elementos constitutivos, los cuales para el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros son:

8. Nombre e identificación del declarante.
9. Dirección del contribuyente.
10. Discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables.

²⁶ QUINTAS JORNADAS COLOMBIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO- Declaraciones y Pruebas Tributarias - ponencia Página 199

²⁷ QUINTAS JORNADAS COLOMBIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO- Declaraciones y Pruebas Tributarias - ponencia Página 199

11. **Discriminación de los valores que debieron retenerse, en el caso de la declaración de retenciones de impuestos distritales.**
12. Liquidación privada del impuesto, del anticipo cuando sea del caso, del total de las retenciones y de las sanciones a que hubiera lugar.
13. La firma del obligado a cumplir el deber formal de declarar.
14. La firma del revisor fiscal, cuando se trate de obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigente sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

Es de colegir que la firmeza se predica de los elementos constitutivos de la declaración privada, ordenados con carácter imperativo por el artículo 13 del Decreto 807 de 1993, antes mencionado, en las que concurren los elementos formales o necesarios para identificar al contribuyente, los materiales, aquellos fundamentales para identificar los factores positivos y negativos de las bases de depuración del tributo y la liquidación privada del impuesto (de industria y comercio, más el impuesto de avisos, si lo hay), del anticipo cuando sea del caso, **del total de las retenciones** y de las sanciones a que hubiere lugar, datos estos inmodificables e indivisibles una vez la declaración ha adquirido firmeza.

De manera tal, que bajo la circunstancia de que el contribuyente no registrara como debiera en su declaración privada el valor que le retuvieron a título del Impuesto de Industria y Comercio en el bimestre (BI), y la declaración quedó en firme, bien porque el contribuyente no realizó dentro del término la corrección pertinente o la Administración tampoco realizó el proceso de modificación de la liquidación privada, así contenga errores en contra del contribuyente o del sujeto activo (Distrito Capital), ésta es inmodificable e indiscutible, y por ello si de ella se deduce un saldo insoluto a favor del sujeto activo, éste debe entrar a cobrarlo ya que de conformidad con el numeral 1 del artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional se encuentra frente a un título ejecutivo que tiene no solo la potestad sino la obligación de hacerlo exigible.

En el caso de estudio, si el contribuyente diligenció en su declaración un valor mayor al impuesto de industria y comercio en el renglón correspondiente a retenciones descontables (BI) desatendiendo así la norma y las indicaciones del instructivo, la Administración no puede adelantar ningún tipo de procedimiento frente a tal situación, una vez transcurridos 2 años desde el vencimiento del plazo para declarar porque ha perdido competencia.

En otras palabras, si la Administración encuentra algún tipo de inconsistencia en los denuncios fiscales presentados por los contribuyentes, como es el hecho antes anotado objeto de consulta, deberá dentro de la oportunidad legal ejercer sus facultades de fiscalización y control correspondiente, con miras a obtener la correcta determinación del tributo. Operada la firmeza de la declaración, los datos consignados en la misma serán inmodificables y constituirán, si es del caso, título ejecutivo

Recordemos lo que se entiende por título ejecutivo. El código de Procedimiento Civil en su artículo 488 establece:

“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...”.

Ahora bien, el artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional aplicable por remisión expresa del artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993 consagra expresamente:

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 fijan 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 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.

De tal manera que 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 Nacional antes transcrito, como lo es la declaración privada, sus correcciones y los actos administrativos debidamente ejecutoriados, es sobre ellos que se debe iniciar el proceso de ejecución coactiva y no en el análisis de la cuenta corriente o certificaciones de deuda expedidas por la Administración Tributaria.

Del contexto del artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional es claro que entre la numeración que allí se consagra, los datos reportados en el estado de cuenta por sí solo no constituyen título ejecutivo. De manera tal, se reitera, que no puede la Dirección Distrital de Impuestos a través del análisis de la cuenta corriente crear un título distinto a los previstos por la norma antes citada.

Es pertinente tener presente lo señalado por Consejo de Estado en sentencia de fecha 24 de julio de 2003, proceso No. 13306. Consejera ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa, Demandante QUEBECOR IMPEANDS COLOMBIA S.A., respecto a la cuenta corriente:

“De otra parte el sistema de cuenta corriente, como lo consagra el artículo 90 del Acuerdo Distrital 21 de 1983, es un mecanismo diseñado para efectos del recaudo del impuesto de industria y comercio que permite determinar un saldo único por

contribuyente. y que indica el orden en que deben imputarse los pagos que efectúe, así; intereses, sanciones y el pago del impuesto, comenzando por las deudas más antiguas. **Pero este instrumento no está previsto para que la Administración, sin conocimiento del contribuyente, modifique las declaraciones privadas del Impuesto, pues en la cuenta corriente se deben llevar los saldos a pagar por el Impuesto indicados por el contribuyente en sus declaraciones o los determinados por la Administración luego de realizar el proceso de liquidación correspondiente, en la forma y dentro de los términos establecidos** en los capítulos 4 y 5 del Acuerdo 21 de 1983 y capítulo 5 del Decreto Distrital 807 de 1993. Es lógico que, si el contribuyente no cancela la totalidad del tributo liquidado en su declaración, o en la liquidación oficial, o sí no lo paga oportunamente habrá lugar a que los nuevos pagos que realice se imputen en el orden señalado. Pero esto es diferente a determinar cuándo se decide sobre las excepciones, que el contribuyente debió liquidar un mayor tributo y llevar ese valor a la cuenta corriente, y de paso modificar de plano la liquidación privada del gravamen, como ocurrió en el sub-lite, cuando se rechazó el descuento por registro oportuno liquidado en la declaración del año gravable 1990, lo que de una parte implicó un mayor impuesto a pagar y la sociedad, ignorante de lo ocurrido, pago el valor correspondiente a la liquidación por ella efectuada. De otra parte, también habría lugar a que la Administración imputara los nuevos pagos a los saldos pendientes de las vigencias anteriores sin que ello hubiese sido planteado en el mandamiento de pago, dando así la oportunidad a la empresa para defenderse”. (negrilla fuera de texto)

A través de un análisis de la cuenta corriente no es dable crear un título distinto a los previstos por el artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional.

Por otra parte, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca ha tenido la oportunidad de pronunciarse en varias ocasiones sobre el incentivo fiscal, tesis que ha sido avalada por el H. Consejo de Estado particularmente, en sentencia de fecha 24 de agosto del año 2000, Expediente No. 99-0330. Demandante Salud Colmena Medicina Prepagada, se dijo:

“...
“

Lo que bastaría agregar es que, si la Administración tenía razones para reformar la liquidación privada que sirvió de base para dictar el mandamiento de pago, lo podía hacer mediante requerimiento y la liquidación de revisión, siguiendo el procedimiento establecido por la ley para estos casos, al no haberlo hecho la declaración de industria y comercio presentada por la actora, se encuentra en firme”.

Observemos pues, que del acervo jurisprudencial existente sobre la materia se han dado los parámetros específicos sobre lo que debe constituir título ejecutivo, razón por la cual constituirán título ejecutivo solamente aquellos documentos que la normativa y la jurisprudencia han señalado.

Con base en lo expuesto y concretándonos a su consulta hay que señalar que a la Administración Tributaria Distrital le está vedado alterar o modificar la declaración privada presentada por el contribuyente sin que se surta previamente el procedimiento de determinación correspondiente el cual debe iniciarse dentro del término de firmeza de la misma.

Recordemos que el Decreto Distrital 807 de 1993, se expidió con el objeto de armonizar tanto el procedimiento como la administración de los tributos distritales con el Estatuto

Tributario Nacional, para lo cual plasmó en el artículo 1º, la competencia otorgada por el artículo 161 del Decreto 1421 de 1993, por medio de la cual corresponde a la Dirección Distrital de Impuestos a través de sus dependencias, la gestión, administración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos distritales así como las demás actuaciones que resulten necesarias para el adecuado ejercicio de las mismas.

En efecto fue en el artículo 161 del Decreto Ley 1421 de 1993, que determinó el legislador las atribuciones de la Administración Tributaria y para el efecto expuso:

“Atribuciones de la Administración Tributaria. Corresponde a la Administración Tributaria la gestión, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos distritales.

....”

Por consiguiente, estará en cabeza del área de Determinación de la Subdirección respectiva la responsabilidad de coordinar y ejecutar las actividades relacionadas con la determinación, y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con los impuestos a su cargo. De manera tal, que dispondrán del término de dos años (antes de que opere la firmeza de la declaración en los términos del artículo 24 del Decreto 807 de 1993), para ejercer dichas funciones. Si la Administración observa algún tipo de inconsistencia como sería el caso planteado en la consulta, cuando el contribuyente se descontó a título de retenciones practicadas un mayor valor del tope del 100 % del Impuesto de Industria y Comercio del período y la declaración no se encuentra en firme, debe el área respectiva, realizar el proceso de determinación correspondiente con el fin de obtener del contribuyente la corrección del denuncia fiscal.

Ahora bien, para el caso en el cual la declaración se encuentre en firme, ésta constituirá título idóneo para el cobro de los saldos a favor de la Administración cuando conste en ella una obligación clara, expresa y actualmente exigible conforme al artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional y es sobre ella, como título ejecutivo, que se debe iniciar el proceso de ejecución coactiva.

Hay que ser reiterativos en indicar, que los documentos originarios del análisis de la cuenta corriente expedidos por la Administración Tributaria desde ningún punto de vista constituyen título idóneo para iniciar proceso coactivo alguno, como lo ha sostenido la jurisprudencia en forma reiterada, los saldos allí reportados y que no se encuentran concordantes con las declaraciones privadas no constituyen cartera, pues no están contenidos en un título idóneo que los respalde y que permita su ejecución en un proceso de cobro coactivo.

Finalmente, y con base en lo antes expuesto, nos permitimos puntualizar sobre cada una de las preguntas formuladas:

1. El tratamiento jurídico que debe dársele a los saldos que actualmente aparecen en cartera, provenientes del calculo que la cuenta corriente originó por aplicación de la norma, lo cual hace que al recalcular el sistema modifique lo liquidado por el contribuyente y arroje saldos a favor de la Administración, estará supeditado a la ocurrencia de dos situaciones bien definidas:

- a. Si la declaración objeto de análisis no ha adquirido firmeza, conforme al artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993, se procederá de inmediato a realizar el proceso

de determinación correspondiente en procura de obtener del contribuyente la corrección del denuncia fiscal.

- b. Si, por el contrario, la declaración ya ha adquirido firmeza y de su contenido no se refleja saldo alguno a favor de la Administración, no obstante, se advierta que se liquidó y determinó un valor a descontar de retención superior al permitido por la norma distrital, esta declaración como tal no arroja saldo alguno y por consiguiente no es título ejecutivo.

2. Los saldos a favor de la Administración originarios del análisis de la cuenta corriente, si no provienen de lo liquidado por el contribuyente en su declaración privada, desde ningún punto de vista constituyen título idóneo para iniciar proceso coactivo alguno, como lo ha sostenido la jurisprudencia en forma reiterada; de manera que, los saldos allí reportados y que no se encuentran concordantes con las declaraciones privadas no constituyen cartera, pues no están contenidos en un título idóneo que los respalde.

3. Por último, en cuanto tiene que ver a su cuarto cuestionamiento, vale decir, si por causa de las liquidaciones privadas de los contribuyentes que determinan mayor valor de retención que el impuesto a su a cargo, se consigna saldos a favor objeto de devolución, se debe aplicar el artículo 68 del Decreto Distrital 362 de 2002 señaló lo siguiente:

Artículo 68. Imputación de la retención.

El artículo 127-4 del Decreto 807 de 1993, quedará así:

Artículo 127-4. Imputación de la retención. *Los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio a quienes se les haya practicado retención deberán llevar el monto del impuesto que se les hubiere retenido como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención. En los casos en que el impuesto a cargo no fuere suficiente, podrá ser abonado hasta en los seis períodos inmediatamente siguientes.*

De tal manera que, en el evento de presentarse saldos negativos que pudiera resultar de la operación errónea en el diligenciamiento de la liquidación efectuada por el contribuyente al aplicarse un mayor valor de retenciones, no es posible que la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio arroje saldos a favor objeto de devolución por parte de la Administración, porque la norma fue expresa al señalar que cuando las retenciones a descontar sean superiores al impuesto este deberá ser abonado hasta en los seis períodos inmediatamente siguientes indicado de ésta forma en el procedimiento específico en el caso planteado.

CONCEPTO No. 1076

FECHA: 7 de febrero de 2005

SUBTEMA: Actualización de sanciones

CONSULTA:

1. ¿Desde cuándo opera el régimen de actualización de sanciones previsto en el artículo 34 de la Ley 863, para los actos oficiales emitidos en el ejercicio de sus facultades de determinación por la Dirección Distrital de Impuestos?

2. ¿La aplicación del artículo 46 del Acuerdo 132 de 2004, vincula el congelamiento de las sanciones, es decir, son susceptibles de ser actualizadas sanciones que se encuentran sujetas al cumplimiento de una facilidad de pago concedido en virtud del artículo citado?
3. ¿Puede un contribuyente acogerse al Acuerdo 132 de 2004, Art. 46, a efectos de la aplicación en la prelación en la imputación de pagos y pretender un término superior al que concede puntualmente la norma?

RESPUESTA:

1. Dando respuesta a los interrogantes planteados, en especial a lo referido **al primer punto** del cuestionario, tenemos que el artículo 34 de la Ley 863 de 2003, establece:

Artículo 34. Actualización del valor de las sanciones tributarias pendientes de pago. Modifícase el artículo 867-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

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 1 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.

En aplicación de esta disposición, el Subdirector de Cobranzas (A) de la DIAN, mediante memorando No. 00010 del 6 de enero de 2005, estableció

SUPUESTOS:

I. Actualización de sanciones determinadas en liquidaciones privadas:

- 1) Que el valor determinado a título de sanción se encuentre pendiente de pago a partir del 1º de marzo de 2004.
- 2) Que lleve más de un año de vencida, se entiende como punto de partida para el cómputo de la mora el 1 de marzo de 2004 por expresa disposición del parágrafo 2 del artículo 635 del Estatuto Tributario.
- 3) Reajustar anual y acumulativamente el 1º de enero de cada año con el 100 % de la inflación del año anterior. Certificado por el DANE.

II. Actualización de sanciones determinadas en actos administrativos:

- 1) Que el valor determinado a título de sanción se encuentre pendiente de pago a partir del 1º de marzo de 2004.

Para efectos de determinar la firmeza de los actos administrativos es preciso tener en cuenta lo previsto en el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo en concordancia con el artículo 829 del Estatuto Tributario.

2) A partir del 1º de enero siguiente a la fecha de firmeza en vía gubernativa del acto que dispuso la correspondiente sanción.

3) Reajustar anual y acumulativamente el 1º de enero de cada año con el 100 % de la inflación del año anterior. Certificado por el DANE.

Procedimiento:

I. Actualización de sanciones determinadas en liquidaciones privadas:

- El cálculo y cobro de la actualización de estas sanciones se origina sobre saldos que en 1º de marzo de 2004 estuvieran insolutos y las que se surjan con posterioridad, que adicionalmente tengan un año de vencidas.
- La actualización se calculará el 1º de enero de cada año, con el 100 % de la inflación del año anterior certificado por el DANE (IPC).
- ***Por lo anterior y teniendo en cuenta los supuestos descritos, las sanciones determinadas en liquidaciones privadas solo serán susceptibles de ser actualizadas el 1º de enero de 2006.***

II. Actualización de sanciones determinadas en actos administrativos:

- El cálculo y cobro de la actualización de estas sanciones se origina sobre saldos que en 1º de marzo de 2004 estuvieran insolutos y las que adquieran firmeza en vía gubernativa con posterioridad.
- La actualización se calculará el 1º de enero de cada año, con el 100 % de la inflación del año anterior certificado por el DANE (IPC).
- ***Por lo anterior y teniendo en cuenta los supuestos descritos, las sanciones determinadas en actos administrativos deben ser actualizadas el 1º de enero de 2005.***

En este orden de ideas, la Dirección Distrital de Impuestos, acatando las normas contenidas en el Estatuto Tributario Nacional artículo 867-1, a las cuales se remite expresamente en virtud del artículo 158 del Decreto Distrital 807 de 1993, debe actualizar las sanciones contenidas en los actos oficiales proferidos por ella, respecto de los cuales se haya agotado vía gubernativa, a partir del 1º de enero de 2005, es decir, que para quienes se acojan al beneficio del Acuerdo 132 de 2004 si tienen deudas por sanciones, estas ya deben estar actualizadas, desde el 1º de enero de 2005.

2. Respecto al **segundo cuestionamiento**, no es viable realizar actualización de sanciones sobre aquellos valores de saldos de sanción y actualización que estén al momento del pago del impuesto y/o retenciones cuando se acoge al beneficio, puesto que al determinar la norma que la facilidad se cancelará en cuatro cuotas semestrales **iguales**,

imposibilita que se apliquen a las mismas factores como lo sería el IPC, futuro, (años subsiguientes) los cuales no se conocen al momento de la concesión de la facilidad de pago, que se entiende otorgada al momento en que ocurre el pago del capital y se debe dar con el saldo que se genere a ese momento.

3. Frente al tercer interrogante, tenemos que el artículo 46 del Acuerdo 132 de 2004, establece:

Artículo 46. Reimputación de pagos. Los pagos que hasta el 30 de agosto de 2005 efectúen los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos distritales, en relación con obligaciones tributarias con vencimiento anterior al 31 de diciembre de 2004, se imputarán de la siguiente forma: primero, a los impuestos o retenciones; segundo, a las sanciones, y tercero, a los intereses; siempre y cuando el pago cumpla totalmente el valor de los impuestos del respectivo período. Para el pago de sanciones e intereses se otorgará una facilidad de pago en cuatro (4) cuotas semestrales iguales.

De la norma se extrae que existe una modificación transitoria en la imputación de pagos, así como la obtención de una facilidad de pago en cuatro (4) cuotas **iguales**, siempre y cuando el contribuyente:

1. Tenga obligaciones tributarias con vencimiento anterior al 31 de diciembre de 2004.
2. Efectúe el pago total del capital adeudado por el correspondiente período, entre el 1º de enero y el 30 de agosto de 2005.

Una vez cumplidos los requisitos para acogerse al beneficio establecido en la norma, el contribuyente obtendrá los siguientes beneficios:

1. Modificación en la imputación de pagos, imputándose los mismos primero, a los impuestos o retenciones; segundo, a las sanciones, y tercero, a los intereses.
2. La obtención de una facilidad de pago, sin que se requiera para su concesión el cumplimiento de condición alguna, como sucede en el procedimiento general que se exige la constitución de garantías. La condición del beneficio en comento es que la facilidad se otorga siempre y cuando el pago cubra la totalidad del impuesto del respectivo período, como el pago de las sanciones e intereses en cuatro cuotas semestrales iguales.

Por consiguiente, no es de resorte del servidor público modificar el número de cuotas que se otorgan para cumplir con el pago del saldo, porque este opera por ministerio de la norma que da el beneficio que es el Acuerdo 132 de 2004 artículo 46 y tanto servidores como ciudadanos estamos sujetos al cumplimiento de las disposiciones.

CONCEPTO No. 1079

FECHA: 21 de febrero de 2005

SUBTEMA: Aplicación del Acuerdo 124 de 2004 y cumplimiento de obligaciones tributarias a cargo de personas que se encuentran bajo fuerza mayor o caso fortuito

CONSULTA:

Expresa el solicitante que si las sentencias de la Corte Constitucional c-690/96, T-025/04, T-520/03 y las leyes 589/2000, 387/97 y los Decretos 2569/2000 y 2007/2001 pueden aplicarse para hechos sucedidos con anterioridad a la expedición del Acuerdo 124 de 2004.

Así mismo pregunta sobre los beneficios que tendría en justicia y equidad el contribuyente que no ha podido cumplir con el pago de las obligaciones tributarias como consecuencia de un hecho sin culpa o caso fortuito y que como consecuencia de estos hechos se encuentra en circunstancias de debilidad manifiesta.

RESPUESTA:

Es necesario manifestarle que, con fundamento en la norma antes citada, esta Subdirección carece de facultad legal para pronunciarse sobre situaciones particulares y concretas en las que se encuentran los consultantes, razón por la cual lo aquí expuesto debe entenderse referido a situaciones de carácter general y abstracta.

En el Distrito Capital el tratamiento para el cumplimiento de obligaciones tributarias en personas sujetas a fuerza mayor o caso fortuito ha sido previsto de la siguiente manera:

1. Beneficio de exención tributaria a partir de la expedición del Acuerdo 124 del 21 de junio de 2004 expedido por el Concejo de Bogotá, que otorgó unas exenciones tributarias para al impuesto predial unificado, al impuesto sobre vehículos automotores y al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, régimen simplificado, en el caso de personas víctimas de secuestro o desaparición forzada, o a su padre, o a su madre, o a su cónyuge o compañero o compañero(a) permanente.
2. Aplicación de causal de justificación de fuerza mayor o caso fortuito que justifique el incumplimiento de obligaciones tributarias vencidas. Concepto 1027 del 26 de abril de 2004. Sea del caso precisar que esta situación, no exime del pago de la obligación, el efecto de la ocurrencia de la fuerza mayor o caso fortuito genera un plazo especial para el pago y la suspensión del proceso de cobro y de los intereses de mora.

Aclarado lo anterior, procederemos a estudiar primero las exenciones tributarias otorgadas por el Acuerdo 124 de 2004 y después la forma de cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de personas naturales sometidas a fuerza mayor o caso fortuito.

A. Exenciones tributarias. Acuerdo 124 de 2004

1. Aplicación en el tiempo.

Sea lo primero precisar que el Acuerdo 124 del 21 de junio de 2004 expedido por el Concejo de Bogotá otorgó unas exenciones tributarias a las personas víctimas de secuestro y desaparición forzada y reconoció el tratamiento que opera en el Distrito Capital para el cumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo y se reguló el acceso al sistema de seguridad social en salud y educación para sus familias.

Con relación a las exenciones en materia tributaria distrital es menester aclarar lo siguiente. Por regla general las leyes que imponen tributos y beneficios solamente aplican hacia el

futuro. El principio de irretroactividad opera en materia tributaria conforme lo dispone el artículo 363 de la Constitución Nacional al prescribir que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

El Acuerdo 124 de 2004, prescribe en su artículo 13 que rige a partir de su publicación y este Acuerdo fue publicado en el Registro Distrital 3133 del 9 de julio de 2004.

En este orden de ideas, las exenciones otorgadas por este Acuerdo sobre los impuestos predial unificado, sobre vehículos automotores e industria y comercio del régimen simplificado, operaran sólo a partir de la publicación de este Acuerdo y para las vigencias fiscales anteriores no serían aplicables.

2. Procedimiento para su aplicación y concepto.

Existen beneficios tributarios dentro de los que encontramos las exenciones; en el Acuerdo 124 de 2004 se otorgaron exenciones en materia tributaria distrital al impuesto predial unificado, al impuesto sobre vehículos automotores y al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, régimen simplificado.

El texto de la norma citada es el siguiente:

*“(…) **Artículo 1.** El predio de uso residencial urbano o rural en donde habite la persona víctima del secuestro o de la desaparición forzada, que sea de propiedad del secuestrado o desaparecido, o de su cónyuge, o compañero o compañera permanente, o sus padres, estará exento del pago del impuesto predial unificado y de la contribución de valorización por beneficio general o local, que se cause a partir de la vigencia del presente acuerdo, durante el tiempo que dure el secuestro o la desaparición forzada.*

***Artículo 2.** El vehículo matriculado en Bogotá que sea destinado al uso particular del secuestrado o desaparecido, que sea de su propiedad o de propiedad de su cónyuge, o propiedad de su compañero o compañera permanente, o de sus padres, estará exento del pago del impuesto sobre vehículos automotores, durante el tiempo que dure el secuestro o la desaparición forzada.*

***Artículo 3.** La persona víctima de secuestro o desaparición forzada, contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio del régimen simplificado, estará exenta del pago del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, durante el tiempo que dure el secuestro o la desaparición forzada. (...).*

En el Impuesto Predial se refieren al nacimiento de la obligación tributaria, pero en consideración a la calidad del propietario, (que puede ser el secuestrado o desaparecido forzosamente, o a su padre, o a su madre, o a su cónyuge o su compañero (a) permanente) de manera temporal se libera de forma total del pago de la obligación, subsistiendo la responsabilidad de presentar el denuncia fiscal.

En el Impuesto sobre Vehículos Automotores, por tratarse de declaraciones que deben presentarse con pago, conforme lo dispone el artículo 13 numeral 8 del Decreto Distrital 807 de 1993, la exención allí prevista se refiere a la no presentación y pago de la declaración de manera temporal y libera de estas obligaciones al propietario del vehículo (secuestrado o desaparecido forzosamente, o a su padre, o a su madre, o a su cónyuge o a su compañero (a) permanente).

En el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, régimen simplificado, se refiere a la liberación de manera temporal del pago de la obligación, subsistiendo la responsabilidad de presentar el denuncia fiscal, en consideración a la a la calidad del sujeto que la realiza (que puede ser el secuestrado o desaparecido forzosamente, o a su padre, o a su madre, o a su cónyuge o su compañero (a) permanente).

Recordemos que por disposición del parágrafo 3 del artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993, las exenciones tributarias a que tengan derecho los contribuyentes de los impuestos distritales y en este caso del impuesto predial unificado, sobre vehículos automotores y de industria, comercio, avisos y tableros régimen simplificado, operan de pleno derecho, es decir, es el contribuyente quien a través de su declaración tributaria pone en conocimiento de la Administración su calidad de exento, debiendo acatar los requisitos previos exigidos por las normas correspondientes y cumplir con las obligaciones de declarar con tarifa cero (0) dentro de los plazos señalados para efectos de la presentación de la declaración, a excepción de la declaración sobre vehículos automotores como se explicó anteriormente.

No obstante, lo anterior, el contribuyente debe conservar el soporte de sus declaraciones tributarias por un término de cinco años, artículo 52 del Decreto Distrital 807 de 1993, y para hacerse acreedor a la exención del Acuerdo 124 de 2004 debe conservar los soportes que dan lugar al beneficio, los cuáles serán establecidos en el Decreto Reglamentario que expedirá próximamente el gobierno distrital.

B. Incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de personas víctimas de secuestro y desaparición forzada o que justifique el incumplimiento por estar sometidas a fuerza mayor o caso fortuito.

Esta oficina se pronunció sobre este tema a través del concepto 1027 del 26 de abril de 2004, en el cual se hace un análisis de la jurisprudencia emitida sobre esta problemática, concluyendo que la fuerza mayor y el caso fortuito en el evento del secuestro de una persona es una causal clara que exime a la persona natural secuestrada para que ésta justifique sin sanciones el incumplimiento de la obligación de declarar dentro de los plazos y en los lugares fijados por la Administración, o la presentación de las declaraciones tributarias a través de un agente oficioso. Sea del caso precisar que si bien el concepto parte del estudio del caso del secuestro como causal de justificación en el incumplimiento de las obligaciones tributarias por ocurrencia de fuerza mayor o caso fortuito, en esta doctrina de manera general se planteó también la aceptación de esta causal de justificación cuando esté debidamente comprobada ante la Administración Tributaria para otros eventos.

Se aclara que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se refiere de manera general a estas personas secuestradas o sometidas a fuerza mayor o caso fortuito, aún antes de la expedición del Acuerdo 124 de 2004.

Así mismo, se concluye que la ocurrencia de la fuerza mayor o caso fortuito como causal de eximente de responsabilidad de una persona natural, en caso de que el contribuyente suspenda sus obligaciones tributarias (presentación y pago de declaraciones), en virtud de los argumentos de responsabilidad, conlleva a la suspensión de los intereses moratorios que se causen por la obligación tributaria incumplida, durante el tiempo en que el contribuyente permanezca en tal condición. De igual manera, conlleva durante el mismo período a la suspensión del cobro coactivo a que haya lugar.

Se anexa a la presente respuesta, copia del concepto en mención.

Finalmente, con relación a la segunda pregunta planteada en la consulta que nos ocupa, con relación al tratamiento para el contribuyente que no ha podido cumplir con el pago de las obligaciones tributarias que, aunque no es el secuestro o desaparición forzada, obedece a un hecho sin culpa o caso fortuito.

Es menester aclarar que para estar frente al tratamiento especial del cumplimiento de obligaciones tributarias, es necesario que se dé el caso fortuito o fuerza mayor, eximentes de responsabilidad legalmente reconocidos, que hagan imposible que el contribuyente cumpla con su obligación tributaria y por ende se permita que cumpla con las obligaciones en períodos diferentes a los establecidos legalmente sin sanción alguna y que tenga un tratamiento diferente en el proceso de cobro de obligaciones vencidas, sobre este tema se pronunció esta oficina en el concepto 1027 de 2004 el cual anexamos a la presente respuesta.

Lo anterior, no cobija cualquier evento en el que **exista ausencia de culpa del contribuyente**, la causal de justificación del incumplimiento de las obligaciones tributarias se da por la ocurrencia de la fuerza mayor o caso fortuito que impida este cumplimiento legal, lo que deberá ser evaluado por la Administración en cada caso particular cuando así lo manifiesten los contribuyentes a quienes corresponde probar su situación, para reconocer que la ocurrencia de la fuerza mayor o caso fortuito impide el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los plazos y con el procedimiento normal.

CONCEPTO No. 1085

FECHA: 9 de marzo de 2005

SUBTEMA: Sanción de extemporaneidad en retenciones en la fuente del impuesto de industria y comercio años 2002 y 2003

CONSULTA:

Solicito su colaboración para que me sea emitido concepto jurídico del artículo 7 del acuerdo 27 del 7 de mayo de 2001 que dice textualmente:

Artículo 7. Sanción de extemporaneidad por la presentación de la declaración posterior al emplazamiento o auto que ordena inspección tributaria. El contribuyente o declarante, que presente la declaración extemporánea 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 tres por ciento (3 %) del total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria desde el vencimiento del plazo para declarar, sin exceder del doscientos por ciento (200 %) del impuesto y/o retención según el caso.

RESPUESTA:

Con ocasión al mandato conferido por los numerales 2 y 3 del artículo 22 del Decreto Distrital 333 del 2003, no es posible para esta oficina dar respuesta a los casos de manera particular. Por ello daremos curso a la presente en los términos generales como sigue:

Los artículos 6 y 7 del Acuerdo 27 de 2001, compilados y actualizados por los artículos 61 y 62 del Decreto Distrital 807 de 1993, contienen un cuerpo normativo similar con respecto a la tipificación de la sanción por extemporaneidad, dentro del precepto encontramos la siguiente redacción:

Artículo 6. Sanción de extemporaneidad por la presentación de la declaración antes del emplazamiento o auto de inspección tributaria. Los obligados a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea antes de que se profiera emplazamiento para declarar o auto que ordene inspección tributaria, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente a uno punto cinco por ciento (1.5%) del total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria **desde el vencimiento del plazo para declarar, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto y/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 medio (1/2) salario mínimo diario vigente al momento de presentar la declaración.

Los obligados a declarar Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM, retenciones, el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, y el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado de Procedencia Extranjera, 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.

Artículo 7. Sanción de extemporaneidad por la presentación de la declaración posterior al emplazamiento o auto que ordena inspección tributaria. El contribuyente o declarante, que presente la declaración extemporánea 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 tres por ciento (3 %) del total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria desde el vencimiento del plazo para declarar, sin exceder del doscientos por ciento (200 %) del impuesto y/o retención según el caso.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción será equivalente a un (1) salario mínimo diario vigente al momento de presentar la declaración, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo contado desde el vencimiento del plazo para declarar.

Los obligados a declarar Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM, retenciones, el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado de Procedencia Extranjera, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea deberán liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad posterior al emplazamiento o al auto de inspección tributaria contenida en el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional.

El acuerdo 28 de 1995 estableció en el artículo 6, inciso 8, que las retenciones se declararán bimestralmente junto con la declaración de industria y comercio en el renglón que para el efecto se incluya en tal declaración, a través de esta disposición se ordenó que, en el

Distrito, la retención en la fuente del Impuesto de Industria y Comercio que se practicara se debía declarar en el mismo formulario del impuesto, sin importar que fuesen obligaciones totalmente diferentes.

Esta disposición estuvo vigente hasta el Acuerdo 52 de 2001, artículo 11, el cual estableció que a partir del año gravable 2002 los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio declararán y pagarán en el formulario que oportunamente prescriba la Dirección Distrital de Impuestos y en los plazos que fije la Secretaría de Hacienda; es decir que a partir del año 2002 se deben declarar las retenciones en formularios independientes y autónomos; por ello, se han establecido desde entonces por el Director Distrital de Impuestos los respectivos formatos de declaración de agentes retenedores exclusivos.²⁸

El Acuerdo 27 de 2001 claramente dispone dos reglas diferentes para establecer el monto de la sanción por extemporaneidad en los artículos 6 y 7, pero estas reglas son aplicables para situaciones diferentes. La regla del primer inciso es decir el 1,5 % o 3 % respectivamente del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas es aplicable a las declaraciones por los períodos del año 2001 después de la vigencia del Acuerdo 27 de 2001 y antes de la aplicación del Acuerdo 52 de 2001 (desde primer período de 2002), en los cuales se permitía declarar las retenciones practicadas en el mismo formulario del impuesto y por consiguiente si era extemporáneo en la obligación de declarar el impuesto también lo era en retenciones por lo que la tasa de extemporaneidad es una sola.

Ahora, la regla del tercer inciso además de que es una disposición posterior y específica, la norma claramente señala que es para “**Los obligados a declarar** Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM, **retenciones**, el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado de Procedencia Extranjera, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea deberán liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad posterior al emplazamiento o al auto de inspección tributaria **contenida en el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional**”.

Por consiguiente, esta regla conforme a la situación descrita con anterioridad aplica para quienes a partir del año 2002 deben declarar las retenciones practicadas en formulario independiente y se convirtió ésta en una obligación autónoma no va en conjunto la declaración con el impuesto de industria y comercio.

En consecuencia, quienes declaren retenciones de los períodos gravables de 2002 en adelante la sanción de extemporaneidad a liquidar será la del artículo 641 o 642 del Estatuto Tributario Nacional, según sea el caso.

²⁸ Resolución 004 - 11 de febrero de 2002; Resolución 002 de 2003; Resolución 03 del 29 de enero de 2004 y Resolución 012 del 29 de diciembre de 2005.

CONCEPTO No. 1086

FECHA: 8 de marzo de 2005

SUBTEMA: Procedimiento Tributario

CONSULTA:

1. ¿Las declaraciones presentadas por los contribuyentes que argumentan pertenecer al régimen simplificado y que para las vigencias 1996, 1997 y 1998 ejercían actividades de servicios o industriales requieren de un acto oficial que declare su invalidez? ¿Se pueden fallar argumentando que corresponden a declaraciones presentadas por un no obligado?
2. ¿Es procedente la devolución de los pagos realizados por los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que hayan presentado y pagado declaraciones como régimen común habiendo hecho el cambio previamente de régimen común al simplificado?
3. ¿Es procedente la devolución de los pagos realizados por los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que hayan realizado como régimen común durante los últimos tres años, antes del cambio de régimen común al simplificado?
4. ¿Deben devolverse los saldos a favor diferentes a los valores y conceptos solicitados por el contribuyente, y que difieren de los arrojados por reimputación de saldos en la cuenta corriente?
5. ¿Cuál es el procedimiento y quién es el competente en la Dirección Distrital de Impuestos para retirar del sistema las declaraciones activas en la cuenta o invalidarlas presentadas por los no obligados?, ¿debe mediar un acto administrativo previo para ello?. ¿quién lo proferiría?
6. ¿Qué efecto jurídico tienen las declaraciones activas en la cuenta corriente que fueron presentadas fuera de términos, bien sea para corregir y/o responder los requerimientos, o fueron presentadas en bancos por menor valor? ¿En el evento que no tengan efecto legal alguno, cuál es el procedimiento y quien es el competente en la Dirección Distrital de Impuestos para retirar del sistema estas declaraciones activas?
7. Normativamente, ¿cómo se justifica la devolución del saldo a favor a los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado que pertenecen al sistema preferencial y que tienen el beneficio de la exención, toda vez que no pueden presentar proyecto de corrección?
8. ¿Por el solo hecho de que se constituya una garantía y se entregue con la solicitud de devolución, obliga a la Administración a efectuar la devolución al contribuyente dentro de los diez (10) días siguientes a la solicitud, así tenga deudas para compensar?

9. ¿Cuál es la prueba idónea para establecer la calidad del propietario, poseedor, usufructuario, fideicomitente en el proceso de devoluciones y compensaciones?
10. ¿Procede la devolución con garantía para los no sujetos?
11. ¿Los pagos efectuados por un tercero que no es sujeto pasivo de la obligación tributaria pero la Unidad de Cobranzas le otorgó una facilidad de pago, son susceptibles de devolución al tercero?
12. ¿La novedad de cambio de la fecha de inicio de actividades en el Registro de Información Tributaria (RIT) realizada por el contribuyente, es permitida jurídicamente?

RESPUESTA:

Para efectos de contestar las preguntas planteadas en un orden lógico, las agruparemos teniendo en cuenta que, aunque se plantean en forma separada, se refieren al mismo tema.

De esta forma, las preguntas 1, 2, 3, 5 y 9, por referirse al tema de declaraciones presentadas por no obligados, se absolverán en forma conjunta. Aunque la pregunta 12 no tiene que ver con declaraciones presentadas por no obligados será resuelta con este grupo por corresponder al mismo tema probatorio.

Las preguntas 6 y 7 se resolverán en forma independiente, por tratarse de temas no relacionados con las otras preguntas efectuadas.

Las preguntas 8 y 10 que tienen que ver con el tema de devoluciones con garantía y dada la complejidad e implicaciones del mismo se elaborará un concepto aparte que contenga el procedimiento a seguir en estos casos.

Las preguntas 3 y 11, por estar relacionadas con temas a absolver con la matriz jurídica elaborada por esta Subdirección se contestarán cuando se hayan terminado los respectivos estudios jurídicos.

A continuación, procedemos a contestar los interrogantes atinentes al tema de declaraciones presentadas por no obligados.

1. Declaraciones presentadas por no obligados

Frente a este tema, lo primero que hay que precisar es la diferencia entre las declaraciones que se tienen como no presentadas y las presentadas por no obligados.

1. 1. Declaraciones que se tienen por no presentadas.

Las declaraciones que se tienen como no presentadas,²⁹ son denuncios presentados por quien tiene la obligación de hacerlo, pero presentan un vicio que hacen que se tengan como no presentada, situación en la cual debe mediar un acto de la Administración Tributaria en el que se informe al contribuyente que su declaración se tiene como no presentada, conforme se ha reiterado tanto en la jurisprudencia del Consejo de Estado como de la Corte Constitucional.

Por su importancia frente al tema traemos a colación un aparte de la sentencia C-844 del 27 de octubre de 1999 que declaró exequibles los literales b y c del artículo 580 y el artículo 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, en el que se expresó:

“En cuanto a no tenerse como no presentadas las declaraciones tributarias, se requiere, en todos los casos de la actuación administrativa, un debido proceso que así lo declare, porque el artículo referido, no opera de pleno derecho”.

En ese orden de ideas, es importante anotar que cuando las declaraciones se tienen como no presentadas es necesario proferir por parte de la Administración Tributaria, un acto administrativo que, debidamente motivado, declare al contribuyente que su denuncia fiscal no puede producir efectos jurídicos por no cumplir con los requisitos establecidos para ello, advirtiéndole que contra el mismo, proceden los recursos de reposición y de apelación de conformidad con los artículos 49 y 50 del Código Contencioso Administrativo, dando un término de cinco días para su interposición.

Aclarado el concepto de declaraciones que se tienen por no presentadas, estudiaremos qué se entiende por declaraciones presentadas por no obligados.

1.2. Declaraciones presentadas por no obligados

Las obligaciones tributarias formales y sustanciales tienen su origen directo en la Ley, y se concretan para cada caso en particular una vez se configuren los supuestos previstos en la norma para su nacimiento. En este orden de ideas, presentar una declaración tributaria sólo puede producir efectos respecto de los sujetos a quienes la Ley les ha asignado dicha responsabilidad.

Para los impuestos distritales, el artículo 12 del Decreto Distrital 807 de 1993, adicionado por el Acuerdo 118 de 2003, prevé los contribuyentes de los tributos distritales que declaraciones deben presentar. Así mismo dentro de las normas sustantivas y de procedimiento de cada uno de los tributos distritales, se establece el responsable obligado a declarar.

Por consiguiente, es forzoso concluir que una vez que respecto de un sujeto se configura uno de los supuestos en ellas contenidas, éste inmediatamente adquiere la condición de obligado a declarar, consecuentemente quien no reúna ninguna de tales supuestos no estará obligado a declarar.

²⁹ Artículo 17 del decreto distrital 807 de 1993.

Ahora bien, si la condición de obligado a declarar es un efecto inmediato de la Ley, es imposible que un sujeto que no reúne ninguno de los supuestos que dan origen a dicha obligación adquiera la condición de obligado por una causa diferente.

En este orden de ideas, sólo están obligados a declarar quienes cumplan los presupuestos establecidos en la norma tributaria para tal efecto.

Nos encontramos frente a declaraciones presentadas por no obligados cuando éstas no producen efecto legal alguno debido a que son presentadas por sujetos que no reúnen las calidades definidas en el precepto legal para ello, es decir, que pese a no establecerse dentro del presupuesto normativo la condición de sujeto de la obligación así lo asume la persona y la presenta.

Frente a las declaraciones presentadas por no obligados es menester referirnos a lo previsto en el artículo 34-1 del Decreto 807 de 1993, que establece que las declaraciones presentadas por no obligados no producen efecto legal alguno. Esta norma que parece inocua en un principio, pues no hace sino expresar una premisa obvia, tiene una explicación de orden histórico. La norma contenida en el artículo 34-1 del Decreto 807 de 1993 corresponde al artículo 594-2 del Estatuto Tributario, y fue incorporada a este último ordenamiento por la Ley 223 de 1995.

Revisados los antecedentes de dicha Ley se observa que el interés del Gobierno Nacional al introducir esta norma pretendía eliminar una práctica no muy transparente de contribuyentes del impuesto sobre la renta que no obstante no estar obligados a declarar por sus condiciones legales y económicas, declaraban denunciando un saldo a favor originado en las retenciones en la fuente que les fueron practicadas para posteriormente solicitar la devolución de dicho saldo, práctica que encerraba un desacato y fraude al artículo del mismo ordenamiento según el cual el impuesto de los no declarantes corresponde al total de las retenciones que le fueron practicadas.

En este orden de ideas, es claro, que son diferentes los presupuestos que se dan para tener como no presentada una declaración frente a una declaración presentada por un no obligado.

Declaraciones que se tienen como no presentadas

1. Existe obligación de declarar. (Se configuran los presupuestos legales).
2. Para que no produzca efectos legales requiere acto administrativo que así lo declare.

Declaraciones presentadas por no obligados

1. No existe obligación de declarar. (No existen presupuestos legales).
2. No produce efectos legales desde su presentación; requiere una verificación que así lo establezca.

De esta forma, para tener como no presentada una declaración, se requiere expedir un acto administrativo que así la declare, debidamente motivado que explique en qué causal de las establecidas en la ley (artículo 17 decreto distrital 807 de 1993) se encuentra prevista dando al contribuyente la oportunidad de defenderse a través de los recursos establecidos en el Código Contencioso Administrativo.

Ahora bien, con relación a la declaración presentada por un no obligado, es menester tener en cuenta que el ordenamiento legal tributario vigente en Bogotá tiene previsto el sistema de autoliquidación en los diferentes impuestos que ella administra a través de la presentación de la declaración privada, documento mediante el cual se denuncia a la Administración Tributaria la condición de contribuyente o responsable, así como la magnitud económica del hecho imponible y la liquidación del impuesto. En este sentido, es de concluir que la declaración privada no puede ser otra cosa que un reporte de la ocurrencia real de los hechos que previstos en la Ley como elementos sustanciales de la obligación tributaria.

Para la doctora Ruth Younes de Salcedo, la obligación de presentar la declaración es un deber legal de colaboración con las autoridades administrativas, y aun cuando es un único documento el mismo contiene dos actuaciones: la denuncia de los hechos y la liquidación económica del impuesto³⁰.

Sobre los efectos y naturaleza de la obligación de declarar, la autora en comentario y en el mismo texto, afirma lo siguiente:

*“La declaración produce los efectos procedimentales que le son propios y por lo tanto **debe presentarla quien esté obligado a hacerlo, en su propio nombre o en representación de otro y por quien tenga capacidad para responder por las consecuencias desfavorables que pueda derivarse de ella, para el contribuyente. No obstante, tales consecuencias deben analizarse teniendo en cuenta la finalidad de la declaración tributaria, los intereses jurídicamente protegidos y la preeminencia del derecho sustancial sobre el formal, principio constitucional (art. 228) que en el campo de los procedimientos administrativos opera a favor de quien cumple sus obligaciones aun cuando se equivoque en los deberes formales.***

“Con base en nuestro ordenamiento legal, particularmente el compilado en el Estatuto Tributario Nacional, podemos afirmar que la declaración tributaria surte los siguientes efectos:

- *Constituye el punto de partida de la actuación administrativa tendiente a establecer la exactitud de los hechos declarados y la correcta aplicación del derecho efectuada por el sujeto pasivo en su autoliquidación*
- *Condiciona la actividad administrativa de determinación, entre otros aspectos, en el probatorio, ya que la ley presume ciertos los hechos declarados, presunción legal que impide a la Administración desconocerlos sin dar al declarante la oportunidad de aclarar cualquier duda u omisión, sin perjuicio de la demostración de aquéllos que la Administración requiera, siguiendo el procedimiento legal.*
- *La presentación de la denuncia tributaria inicia el cómputo del término de caducidad de las facultades administrativas de determinación, vencido el cual, la liquidación privada queda en firme, se convierte en el quantum definitivo de la deuda y el acto que se dicte con posterioridad el vencimiento de dicho término será inválido por falta de competencia y por corresponder a un procedimiento legalmente concluido.*

³⁰ Derecho Tributario ICDT, 2da Edición Editorial Nomos, diciembre de 1998, páginas 447 y siguientes.

- Conforme al régimen específico de cada tributo, la liquidación privada o autoliquidación hace exigible el crédito allí determinado y origina la causación de intereses. Igualmente, marca el inicio del término de prescripción de ese crédito.

- **Del carácter simplemente instrumental de la declaración tributaria, puesto que la obligación nace de la ley, no de aquélla, se deriva que no vincula en forma definitiva ni a la Administración, ni al declarante.** De esta consideración se desprende la posibilidad de hechos, o en cuanto al derecho, dentro de los términos precisos, en administración y los del contribuyente obligado a pagar el tributo y a colaborar con las autoridades administrativas denunciándoles los hechos, pero no a ser un experto en materias jurídicas, contables, de sistemas. etc. Su liquidación privada es provisional. Para modificarla, ajustándola al derecho, la Administración posee las facultades tendientes a determinar en forma correcta el monto de la prestación, si considera que el sujeto pasivo no lo hizo conforme a la ley³¹. (sic) (negrillas fuera de texto)

Con fundamento en lo anterior, se puede afirmar que, si no se han presentado los supuestos previstos en la Ley para que la obligación de declarar nazca sustancialmente, no porque se haya presentado formalmente tal declaración el particular adquiera la condición legal de declarante.

De esta forma, las declaraciones presentadas por los no obligados no producen efecto legal alguno; sin embargo, no existe forma de que la Administración de forma unilateral establezca que una declaración fue presentada por un no obligado, se requiere siempre que la persona que presenta la declaración así lo informe y pruebe, situación que, por ejemplo, puede darse con una solicitud de devolución de lo pagado en la misma.

En conclusión, la declaración es un acto declarativo y no constitutivo que es susceptible de ser verificado o desvirtuado en todos sus elementos, ya sea por la Administración o por el particular.

3. Competencias con relación a las declaraciones presentadas por no obligados

3.1. Competencia para determinar que una declaración fue presentada por un no obligado.

Frente a las obligaciones tributarias, de carácter formal como de carácter sustancial, la Administración Tributaria ha sido revestida de facultades para verificar su correcto y oportuno cumplimiento y en defecto del mismo para proceder a la expedición de los actos oficiales en los cuales se defina la realidad tributaria de los administrados, a partir de la verificación de los aspectos jurídicos y económicos del contribuyente o responsable.

Tradicionalmente se ha entendido que las facultades de la Administración están encaminadas a verificar y controlar el cumplimiento correcto y oportuno de las obligaciones tributarias por parte de los obligados, que se traducen en la expedición de actos administrativos que imponen sanciones o liquidan oficialmente el impuesto o un mayor valor al liquidado privadamente.

No obstante, las normas que otorgan las facultades de revisión y control a la Administración hacen referencia general a la investigación y verificación de los hechos que determinan el

³¹ Ibidem, pag. 460.

nacimiento concreto de la obligación tributaria, y en este sentido cuando la Administración se encuentra ante situaciones particulares en las que el denunciado tributario no corresponde a la realidad jurídica, económica y tributaria, deberá corroborarlo.

En este sentido el artículo 2 del Decreto 807 de 1993, y que es fiel desarrollo de los principios constitucionales de legalidad, equidad y progresividad en los cuales se funda el sistema tributario distrital, prevé el principio de justicia según el cual en sus actuaciones los funcionarios de la Administración Tributaria deberán tener siempre por norma *“que la aplicación recta de las leyes deberá estar precedida por un relevante principio 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 Distrito”*.

Establecido así el alcance de las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria, es forzoso concluir que si en desarrollo de dichas facultades, a solicitud de parte, la Administración determina que una declaración fue presentada por un no obligado, deberá así reconocerlo.

3.2. Competencia para invalidar una declaración presentada por un no obligado.

En el evento en que se determine que una declaración fue presentada por un no obligado, el área de fiscalización deberá informarlo a la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario³² para que inactive dicho documento que se encuentra registrado como una declaración.

4. Procedimiento a seguir en diferentes casos

4.1. Cuando el contribuyente solicite la devolución de lo pagado en la declaración.

Cuando el funcionario de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario se encuentre tramitando una petición de devolución que se funde en la manifestación del interesado de ser un no obligado, deberá abrir a pruebas el expediente con base en lo establecido en el artículo 10 del Decreto Distrital 499 de 1994, solicitando al área de Fiscalización que determine si la declaración fue presentada por un obligado o no y dependiendo de su respuesta se niegue o apruebe la devolución.

4.2. Contribuyente del régimen simplificado que presenta declaración como del régimen común.

Lo primero que hay que aclarar es que este Despacho emitió los conceptos 575 y 607 en los que después de analizar lo establecido en el artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995, entendió que solamente podían pertenecer al régimen simplificado los contribuyentes que cumplieran con la totalidad de los requisitos exigidos en este artículo, por lo cual limitó únicamente la pertenencia al régimen simplificado a aquellos contribuyentes que ejercieran la actividad comercial.

³² Decreto Distrital 333 de 2003, Artículo 28. Subdirección de Gestión del Sistema Tributario. Corresponde a esta Subdirección asegurar la administración integral de la información tributaria, del Sistema de Información Tributaria, de las relaciones y procesos que se surtan con las entidades encargadas de los procesos de recepción y recaudo de los tributos distritales y de todos los procesos de actualización de las cuentas corrientes de los contribuyentes obligados a declarar y pagar los impuestos que administra la Dirección de Impuestos de la ciudad de Bogotá.

Sin embargo, esta posición doctrina fue modificada por el concepto 866, a raíz del fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 14 de octubre de 1999; Exp, 98-0589; Actor, Fernando López Escobar, M.P.Dr. Alvaro E, Vera Jaimes, en el que se expresó:

"De la transcripción de las disposiciones es fácil concluir que el accionante hace una errada interpretación de ellas, al sostener que las personas naturales que prestan servicios, distintos de los profesionales independientes, no pueden acogerse al régimen simplificado.

En efecto, el artículo 7 del acuerdo 28 de 1995, al decir: 'Pertenece al régimen simplificado los contribuyentes de industria y comercio que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos: ...' no excluyó a ninguna actividad, es decir, pueden ser de éste quienes desarrollen cualquiera de las actividades que se consideran gravadas, esto es comercial, industrial y de servicios, con la condición de cumplir cada uno de los requisitos que estipula la norma en comento". (Subrayada en texto)

En ese orden de ideas, en el concepto 866 se modificaron **en lo pertinente los textos de los conceptos 575 y 607 en el sentido de establecer que cualquier contribuyente independientemente del tipo de actividad que desarrolle (industrial, comercial o de servicios), podía pertenecer al régimen simplificado** siempre y cuando cumpliera con la totalidad de los requisitos exigidos para pertenecer a este régimen por el Acuerdo 28 de 1995.

Por otro lado, el artículo 7 del Acuerdo 28/95 fue modificado por el artículo 7 del Acuerdo 26 de 1999, el cual en su texto establecía que podían pertenecer al régimen simplificado, los contribuyentes que cumplan con los siguientes requisitos:

Artículo 7: Régimen simplificado del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros. *Pertenece al régimen simplificado los contribuyentes del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:*

- 1. Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio.*
- 2. Que no sean importadores*
- 3. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.*
- 4. Que sus ingresos netos provenientes del ejercicio de actividades gravadas con el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros en el año fiscal inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de \$ 77.900.000 (Año base 1998).*
- 5. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sea inferior a \$216.500.000 (Año base 1998).*

Atendiendo lo previsto en los artículos en mención, los contribuyentes del régimen simplificado no tenían la obligación de declarar y su impuesto era igual al valor de las sumas que les fueran retenidas.

En este orden de ideas, si un contribuyente reunía la totalidad de requisitos establecidos en el Acuerdo 28 de 1995, modificado después por el Acuerdo 26 de 1998, para pertenecer

al régimen simplificado y sin embargo presentaba declaración, esta no producía efecto legal alguno por presentarse por un no obligado conforme la disposición contenida en el inciso 4 del artículo 7 del Acuerdo en mención.

En esta situación, el contribuyente deberá expresar que presentó declaración en forma equivocada por pertenecer al régimen simplificado y la Administración Tributaria deberá verificar si cumple o no con los requisitos para ello, en el evento en que se encuentre que en efecto la declaración fue presentada por un no obligado, el área de fiscalización así deberá informarlo a la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario, para que proceda de conformidad, invalidando la correspondiente declaración en la cuenta corriente del contribuyente.

4.3. Devolución de declaración presentada como de régimen común cuando el contribuyente era de régimen simplificado.

Lo primero que hay que precisar para resolver este interrogante, es que en el Impuesto de Industria y Comercio siempre ha existido un régimen común y uno simplificado.

El régimen simplificado se aparta de la regla general y ha tenido un tratamiento especial conforme a la normativa tributaria vigente, debiendo cumplir con unos requisitos previstos en la norma para acceder a éste.

Así, por ejemplo, para cambiar de régimen común a simplificado se han exigido requisitos diferentes en las normas que han existido; por ejemplo, con el Acuerdo 26 de 1998 para el cambio era necesario cumplir con los requisitos de régimen simplificado por un año, en cambio con el Acuerdo 65 de 2002 se requería que se cumpliera con los requisitos de régimen simplificado por tres años.

De esta forma, depende sobre qué preceptiva normativa se haya dado el evento, para establecer el régimen a que pertenece el contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio. Es así como en el Acuerdo 28 de 1995 para el cambio de régimen se requería cumplir con los requisitos de régimen simplificado por tres años, con el Acuerdo 26 de 1998 sólo con cumplir con los requisitos por un año y con el Acuerdo 65 de 2002 otra vez se requiere cumplir con los requisitos por tres años.

Por esta razón, no es posible establecer si un contribuyente es del régimen común o simplificado del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros; simplemente con la verificación de cómo aparece registrado en el RIT, es necesario analizar de fondo en el momento de presentación de la declaración qué condiciones reúne el contribuyente y de esta forma determinar a qué régimen pertenece.

En conclusión, lo manifestado por los contribuyentes en el Registro de Información Tributaria no se constituye en afirmaciones incuestionables, sino que son susceptibles de ser verificadas o desvirtuadas, ya sea por la Administración o por el particular.

De esta forma, en el evento en que un contribuyente solicite la devolución de lo pagado en una declaración manifestando que declaró como régimen común siendo simplificado, el área de fiscalización debe analizar las pruebas aportadas por el solicitando contra el momento de presentación de la declaración para establecer conforme a la norma vigente qué requisitos debía cumplir para estar en el régimen común o simplificado, y una vez estudiados estos requisitos si se concluye que la declaración fue presentada por un no obligado, así deberá informarlo al área de devoluciones quien procederá a la devolución

previa la compensación de las deudas vigentes; si, por el contrario, se determina que la declaración fue presentada por un obligado, la devolución no procede.

4.4. Declaraciones presentadas en calidad de poseedor, y después quien presenta esta declaración niega esta condición.

La normativa tributaria distrital vigente,³³ prevé que el sujeto pasivo del Impuesto Predial Unificado es la persona natural o jurídica, **propietaria o poseedora** del predio o vehículo, ubicado o matriculado en la jurisdicción de Bogotá.

Atendiendo lo previsto en las normas en comento, ¿qué sucede en el evento en que una persona presente una declaración manifestando que es poseedora y después niegue tal condición, aduciendo que su declaración no produce efecto legal por ser presentada por un no obligado? Teniendo en cuenta el problema planteado, encontramos que éste es de índole probatorio, y corresponde a quien presentó la declaración como poseedor desvirtuar lo manifestado por él en la declaración, razón por la cual consideramos importante precisar lo siguiente:

Dentro de las obligaciones instrumentales, tenemos una muy específica y es la relacionada con la obligación de presentar declaraciones tributarias, enmarcada dentro de la relación jurídico-tributaria y mediante la cual se permiten la determinación del tributo.

Este deber, tal y como lo expresa el profesor Juan Rafael Bravo Arteaga en su obra, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, es posiblemente el deber más importante que le corresponde cumplir a los contribuyentes, ya que gracias a su realización el Fisco puede conocer el acaecimiento de los hechos gravados, respecto de un determinado contribuyente, en un lugar y en un tiempo dados, de tal manera que sea posible deducir la existencia en concreto de la obligación tributaria. (...) **La declaración tributaria constituye una confesión hecha por el contribuyente al Fisco 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.** (artículo 746 del ETN).

Así mismo, en otro aparte del mismo texto señala, respecto de la declaración privada:

*“Para el perfeccionamiento de la relación jurídica que constituye la obligación tributaria, es necesario que el sujeto activo tenga conocimiento de tal obligación. **Pero no solamente se trata de producir un conocimiento en el sujeto activo, sino también de producir un efecto jurídico, por virtud del cual el sujeto pasivo acepte su obligación tributaria.** Tal es el contenido de la liquidación privada, anexa a la declaración tributaria y parte integrante de la misma.*

*... Sin embargo, su función propia dentro del derecho tributario es perfeccionar formalmente la obligación tributaria, al cumplir los siguientes objetivos: a) trabar la relación jurídica con el sujeto activo, al informarle sobre el sujeto pasivo, el hecho gravado y la base gravable; b) **establecer la cuantía de la obligación tributaria, al determinar la base de liquidación y aplicar la tarifa del tributo respectivo,** y c) **representar un***

³³ Artículos 18 y 64 del Decreto Distrital 352 de 2002.

compromiso de pago de la obligación tributaria o la posibilidad de compeler coactivamente a su satisfacción.”

De la misma forma, las declaraciones tributarias están revestidas de la presunción de veracidad al tenor de lo preceptuado en el artículo 746 Estatuto Tributario Nacional, que reza:

Artículo 746: Presunción de veracidad: *Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones, 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.*

Es decir, que si bien es cierto las obligaciones legales de derecho público y en especial las tributarias la ley dispone su existencia de manera general, es el sujeto pasivo (contribuyente) y únicamente él, quien puede conocer si efectivamente se presenta la obligación a su cargo, por ello con la declaración tributaria se logra que ese conocimiento llegue al sujeto activo (Distrito Capital), para así poder hacer efectiva esa prestación a cargo de esa persona.

Por ello, evidentemente la declaración tributaria se constituye en un acto jurídico en cuanto comporta una conducta humana que produce efectos en derecho, efectos que se generan porque el mismo ordenamiento los dispone.

Por estas razones, 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 (Art. 746 ETN), razón por la cual para que la Administración pueda desvirtuar la liquidación privada realizada dentro de la declaración se deben desarrollar los procesos de Determinación Oficial (Capítulo IV y V del Decreto Distrital 807 de 1993) y además consagra específicamente que éstas prestan mérito ejecutivo a favor del sujeto activo (Distrito Capital), (núm.. 1 art. 828 ETN).

De esta forma, pese a que en la declaración constituya una manifestación de la voluntad, esto no significa que no pueda admitir prueba en contrario respecto a lo indicado en ella; para desvirtuarla, el contribuyente deberá acudir a lo señalado en el artículo 113 del Decreto Distrital 807 de 1993 y en aplicación de las reglas de la sana crítica, aportar las pruebas idóneas que permitan a la Administración llegar el convencimiento de que la declaración fue presentada por un no obligado.

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.*

Probar es aportar al proceso oportunamente y por los medios aceptados legalmente, los motivos o razones tendientes a llevar al funcionario al convencimiento acerca de la veracidad de los hechos alegados por el contribuyente.

En materia tributaria podría decirse que se considera prueba la demostración de los supuestos fácticos de las normas jurídicas de cuya aplicación se pretende, bien por parte

del contribuyente, bien por parte de la Administración, y es de los medios probatorios aportados al expediente, que el funcionario deduce motivos o razones que lo llevan al conocimiento de los hechos legales, los cuales le dan certeza para proferir una decisión en determinado sentido.

Ahora bien, en materia tributaria la carga de la prueba es un principio en virtud del cual la ley le crea a las partes una autorresponsabilidad de acreditar los hechos que afirma o en que funda sus pretensiones. Este principio está enunciado en el artículo 177 del CPC.

Se habla de autorresponsabilidad porque no es una obligación ni un deber por no existir sujeto o entidad legitimados para exigir su cumplimiento no por ello, el sujeto que soporta la carga probatoria es libre, por cuanto tiene la necesidad de probar los hechos, para no perder el proceso.

De manera especial la legislación tributaria consagra circunstancias y hechos que deben ser probados por el contribuyente, es decir, que por mandato legal se le asigna la carga de la prueba, como es el caso de los artículos 786 al 791 del Estatuto Tributario Nacional que habla de las circunstancias especiales que deben ser aprobadas por el contribuyente, sin perjuicio de que otras disposiciones consagren igualmente la carga de la prueba en cabeza del contribuyente como ocurre con el artículo 749 inciso 2 del mismo Estatuto cuando establece "(...) el contribuyente debe probar tales circunstancias".

En materia tributaria, como en otras ramas del derecho, se utilizan los mismos medios probatorios consagrados en el artículo 175 del CPC, pero con las variaciones relativas a su calificación y determinación de la carga probatoria.

Por tanto, como existe ya una declaración tributaria, y quien la presentó es el que la está cuestionando, la carga de la prueba se encuentra en cabeza de éste y es a él a quien compete convencer a la Administración Tributaria, sobre los dichos que pretende hacer que se le valgan, como en este caso la no condición de poseedor, razón por la cual debe aportar las pruebas conducentes, es decir, que el hecho que se pretende mostrar, se pueda probar con ella; y que de la misma manera sean pertinentes, en la medida en que se adecuen a los hechos que se pretenden probar dentro del proceso.

De la misma manera, que sean pruebas totalmente controvertidas, sobre las cuales haya existido oportunidad, si cabe, de discutir las conforme al principio de contradicción que las regula, "oportunidad que la ley entrega a las partes para la controversia de las mismas y que se encuentra prevista, en materia tributaria, en todas las etapas de los procesos de determinación, discusión y cobro de los impuestos y sanciones liquidados oficialmente a los contribuyentes"³⁴, pues de lo contrario estaríamos frente a pruebas sumarias susceptibles de contradicción y por tanto de ser desvirtuadas.

Aunado a lo anterior, no hay que perder de vista que en materia administrativa rige el sistema de libre convicción en la valoración de la prueba, esto quiere decir que la crítica razonada de las pruebas la debe hacer el operador jurídico, esto significa que debe emplear la experiencia, la lógica, la historia, para en cada proceso administrar justicia con más acierto. Así mismo, debe explicar en la parte motiva, los razonamientos que hace sobre la prueba para cumplir con los principios de contradicción y de debida defensa.

³⁴ Manual Probatorio en Materia Tributaria dirección de Impuestos Nacionales Ed 1993.

De esta forma, no existe en materia administrativa una tarifa legal de la prueba, es decir, que el legislador señale el valor de cada prueba; dado que no existe una prueba a la que se le deba dar más valor que a otra razón, por la cual el funcionario llega al convencimiento de lo probado en el respectivo expediente realizando un análisis de lo aportado, y valora, bajo el principio de la sana crítica, la prueba conforme a su discernimiento, raciocinio, análisis crítico, conocimientos técnicos, científicos y/o lógicos.

Entonces, entra en juego la capacidad razonadora del funcionario que tiene a su cargo el apreciar las pruebas que reposan en los respectivos expedientes, como de quien quiere hacer valer sus circunstancias, a través de los diferentes medios probatorios contemplados en la ley y en la costumbre, para el análisis y la valoración de cada una de las pruebas aportadas, su conducencia, su pertinencia y su eficacia.

No obstante, lo anterior, hay que tener en cuenta que dependiendo del hecho a demostrar existen solemnidades requeridas por ley como requisito indispensable para la validez del acto, que hacen que las pruebas para demostrarlo sean únicas, como para el caso de adquirir la condición de propietario de un inmueble, se requiere como requisito *sine qua nom* el registro en el respectivo folio de matrícula inmobiliaria; ocurre lo mismo con la fiducia con transferencia de dominio.

Lo anterior, de acuerdo con el artículo 740 del Código Civil, que establece que la tradición es un modo de adquirir el dominio de las cosas, entendiéndose por dominio o propiedad conforme al artículo 669 *ibidem*, el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella. Ahora, para la tradición de los bienes raíces el artículo 756 del mismo Código preceptúa: “*Se efectuará la tradición del dominio de los bienes raíces por la inscripción del título en la oficina de registro de instrumentos públicos*”. De donde se deduce que la propiedad de los bienes raíces se formaliza mediante la inscripción del título (que en el caso de la compraventa y fiducia mercantil será la escritura pública) en la oficina de instrumentos públicos.

Sucede lo mismo con el usufructo, que conforme con lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 1250 de 1970, está sujeto a registro, teniendo en cuenta que es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia y restituirla al dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de devolver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible (artículo 823 del Código Civil).

No ocurre lo mismo con la calidad de poseedor, institución regulada en el Código Civil en el que se señala: “*Es la tenencia de una cosa determinada con ánimo de señor y dueño o el que se da por tal, tenga la cosa por sí mismo, o por otra persona que la tenga en lugar y a nombre de él, el poseedor es reputado dueño, mientras otra persona no justifique serlo (...)*”.

Atendiendo este concepto, para determinar la calidad de poseedor se deben estudiar todas las actuaciones a fin de establecer si la persona ejerce o no estos actos de señorío. Con relación a este tema consideramos importante traer a colación un aparte de la sentencia proferida dentro del expediente 02-0653-0, por el Tribunal Contencioso Administrativo, Magistrado ponente Dra. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda.

“*(...) Sobre tal aspecto, debe dejarse claro que el poseedor material, sólo para efectos de hacerse al título, tiene la necesidad de acudir a ejercitar la acción de Usucapión, pero la falta de ese título en todo caso no le impide el ejercicio de ese poder o señorío, el cual*

comprende toda clase de actos que evidencien no sólo que tiene la aprehensión material de la cosa, sino el animus, es decir, que sólo él es quien ante los demás se reputa como dueño y señor de la cosa. Tales actos que exteriorizan ese elemento subjetivo no son otros que el uso, goce, disfrute y el poder de disposición, como para el caso, lo sería el arrendamiento del vehículo, las reparaciones y el pago de los impuestos que corren a su cargo. Bajo esas circunstancias, quien manifieste reputarse poseedor material de la cosa, debe demostrarlo, aportando pruebas que así lo exterioricen (...)”.

Teniendo en cuenta lo anterior, en el evento en que un contribuyente presente una declaración como poseedor y después niegue esta condición, es importante precisar lo siguiente:

4.5. Vicios del consentimiento que tienen como consecuencia que el acto se invalide

La declaración tributaria como acto jurídico es una manifestación de la voluntad encaminada directa y reflexivamente a la producción de efectos jurídicos, en él no puede faltar ni la voluntad real del agente (elemento interno), ni la manifestación o declaración de la voluntad (elemento externo).

En este orden de ideas, es necesario definir el concepto de voluntad real, entendiéndola como la voluntad que interviene en la formación de un acto jurídico, es la autodeterminación de uno o más agentes en la celebración de dicho acto. Se busca determinar si el acto existe y de existir, si se ha desarrollado normalmente o en cualquier momento de su iter, se ha presentado alguna falla de la cual pueda derivarse consecuencias jurídicas. Así, debe investigarse si el libre arbitrio de los agentes ha sido interferido por factores extraños que permitan concluir que el acto no ha sido realmente querido (fuerza absoluta) o a lo menos, que se ha consumado con una voluntad coaccionada (voluntad coacta).

La voluntad real es la sustancia misma del acto jurídico y en Colombia es un requisito legal que no puede ser sustituido por ningún otro elemento distinto, ni siquiera por la declaración material de dicha voluntad.

La voluntad del agente por sí sola no es un fenómeno de resonancia jurídica, es indispensable que dicha voluntad se manifieste...”solamente cuando esto último sucede, puede iniciarse el procesamiento jurídico del acto, que parte de la verificación de la existencia de ese fenómeno externo, la declaración o manifestación, y de sus condiciones objetivas de legalidad y que luego sí penetra en la esfera de la actuación síquica de los agentes para investigar el contenido de aquella, es decir, la *voluntad real* que pretende traducir”.

La forma de la declaración o manifestación de la voluntad debe ser legítima, y lo es cuando está autorizada por el postulado de la con sensualidad de los actos jurídicos, o cuando, tratándose de actos formales, se ciñe a las prescripciones legales respectivas.

4.5.1. Relaciones entre la voluntad de los agentes (elemento interno) y su declaración (elemento externo). Si la declaración es apta para producir efectos jurídicos, por sí sola e independientemente de la voluntad que pretende traducir, o si ambos elementos deben existir y acoplarse.

4.5.2. Teorías.

Afirma la prevalencia de la voluntad real sobre la declaración.
Primacía de la declaración sobre la voluntad real.

4.5.2.1. Prevalencia de la voluntad.

Este predominio deriva del postulado de la autonomía de la voluntad privada y del carácter que a éste se le atribuye de institución natural en la vida social, pues esta la impotencia del legislador para regular integralmente estas relaciones. No puede haber acto jurídico en que falte la voluntad real del agente a quien se le atribuye, la declaración que no obedezca este principio, debe ser condenado a la ineficacia, cuando la declaración se aparta fundamentalmente de la real voluntad de quien la formula, por la interposición de factores anormales que desvíen esa voluntad, como el error acerca de la naturaleza del negocio, identidad del objeto; o la fuerza compulsiva (*vis compulsiva*) que, sin destruir la voluntad, coloque a la víctima en la necesidad de formular una declaración contraria a su verdadero querer (*voluntas coacta*).

4.5.2.2. Prevalencia de la declaración.

La esencia radica en constituir reglas que, una vez aparecidos en la vida social, cobran entidad propia, independizándose de la voluntad que les dio origen, y se imponen por sí misma en dicha vida y en su ordenación jurídica. La voluntad del agente se extingue al momento de su manifestación; desde tal momento el acto queda reducido a una entidad objetiva que se proyecta hacia el futuro en sus repercusiones y que se desvincula del mundo donde tuvo su origen.

4.5.3. Otras.

Teoría de la responsabilidad de los agentes.
Confianza o buena fe de los destinatarios de la declaración.

4.5.3.1. Teoría de la responsabilidad.

Formulada por Ihering, enfocada a la protección de la buena fe de los destinatarios de la declaración, a través de una indemnización de los perjuicios sufridos a consecuencia de la declaración de ineficacia de tales actos. Es deducir la responsabilidad civil en que se incurra, por dolo o culpa, frente a los demás interesados en el mantenimiento del acto.

4.5.3.2. Teoría de la buena fe.

Se funda en la confianza y buena fe de los destinatarios de la declaración y que deben atenerse a ella por no conocer la real intención de los agentes. El error en los móviles determinantes, o sea la falta de causa de los actos jurídicos por tanto la rescisión o anulación del acto viciado sólo procede cuando los móviles determinados afectados por el error han sido conocidos por los otros partícipes en la celebración del acto.

4.5.4. El sistema legal colombiano.

Artículo 1502 CC. Prevalencia de la voluntad real del agente. Lo que le da vida a la declaración es su contenido, o sea la voluntad real del agente y la necesidad de que esa

voluntad sea sana implica la necesidad de valorar el iter interno de la actuación para determinar si se ha desarrollado normalmente o si registra interferencias de factores extraños como error, fuerza o dolo, para determinar si tal actuación alcanzó o no el grado suficiente de libertad y de conciencia requerida por la ley.

Los móviles o motivos que entran en juego en los actos voluntarios son subjetivos, por tanto, para que tales móviles puedan ser objeto de valoración jurídica, deben incorporarse al acto respectivo, repercutiendo en su celebración, deben exteriorizarse bien sea porque el agente los declare al productor su manifestación de voluntad, o bien sea porque antes de tal manifestación, de cualquier manera, se hagan conocidos.

El consentimiento

Cuando el acto es unipersonal simple, el consentimiento se cumple cuando el agente único ha manifestado su voluntad de celebrar el acto. De tal manera, el consentir significa adherir unilateral y voluntariamente a algo, y en este sentido el artículo 1502 CC, cuando menciona que para que una persona se obligue a otra por un acto o declaración de voluntad es necesario que consienta en la declaración y su consentimiento no adolezca de vicio.

El disentimiento, figura contraria al consentimiento, consiste en el desacuerdo entre las partes, cuyas declaraciones de voluntad, en vez de encontrarse y unificarse, se apartan y toman rumbos divergentes. Así el desacuerdo puede versar sobre: la naturaleza del negocio, las condiciones, la identidad de las cosas o las personas; de tal manera, el consentimiento queda descartado y el negocio jurídico es inexistente.

Vicios de la voluntad – consentimiento

Para la existencia de un acto jurídico es necesaria la manifestación de la voluntad sana del agente que interviene en su celebración, es decir, que no adolezca de vicios, los cuales de conformidad con el artículo 1508 CC pueden ser; error, fuerza y dolo.

El error

Discrepancia entre una idea y la realidad que pretende representar. En el terreno jurídico la ignorancia se equipara al error, especialmente cuando se trata de proteger la autonomía de la voluntad de las partes al quedar afectada por las ideas falsas de los agentes y la ignorancia de los mismos.

El error de hecho y el error de derecho

El error de derecho versa sobre una norma jurídica, en tanto el error de hecho es sobre los elementos constitutivos de una situación de hecho.

El error de derecho

En el sistema francés, quien consciente bajo el imperio de la ignorancia o de un falso concepto acerca de las normas jurídicas, probablemente dejaría de hacerlo si las conociera plena y cabalmente; en tanto, en el derecho colombiano, artículo 1509 CC, se señala que el error sobre un punto de derecho no vicia el consentimiento.

Artículo 2315 CC. “Se podrá repetir aun lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni aun una obligación puramente natural”.

Cuando una persona paga una obligación inexistente, a consecuencia de un error de derecho, como sucedería, por ejemplo, cuando el heredero pagara un legado bajo la creencia de que la revocación del testamento no implicaba la de este, el accipiens podría enriquecerse injustamente oponiéndose a la *actio in rem verso*, so pretexto de que la ignorancia de la ley no sirve de excusa *al solvens*. Este artículo 2315 sólo tiene aplicación cuando el pago no tiene por fundamento ni aún una obligación puramente natural

El error de hecho

Sólo tiene efectos en nuestra legislación para los casos taxativamente contemplados por la ley y en los que se considera que el error es esencial por asumir tal magnitud que pueda afirmarse que, de no haber el agente incurrido en él, no habría prestado su voluntad para la celebración del acto respectivo. Sólo repercute sobre la eficacia de los actos jurídicos, aquel que real o presuntamente, se convierta en el móvil determinante de la voluntad.

Se clasifica en: **error dirimente o error-nulidad**, que por ser esencial, afecta la validez del acto y lo condena a su anulación o rescisión judicial, y en **error indiferente**, que carece de influencia respecto de la eficacia del acto.

Si el error, cualquiera que sea su especie, se traduce en la discrepancia de la voluntad real de quien lo padece y la declaración que pretende exteriorizarla, es claro que dicho vicio se oculta tras la apariencia de un acto jurídico normal.

El error de hecho dirimente

Casos en los que se presenta:

- Error acerca de la naturaleza del negocio, artículo 1510 CC, cuando el agente declara celebrar un acto que no corresponde al que, según su real voluntad, ha querido celebrar.
- Error acerca de la identidad de la cosa específica de que se trata, artículo 1511 CC, estando de acuerdo en celebrar un contrato el objeto del mismo es diferente para los agentes.

Estos errores según el artículo 1510 CC, son vicios del consentimiento, sancionados por el artículo 1741, inciso 3, con la nulidad relativa del acto respectivo, por tratarse de errores de gran magnitud que imponen la presunción de que quien los comete no habría celebrado el acto de haberlos conocido.

- Error acerca de la sustancia o calidad esencial de dicha cosa, inciso 1, artículo 1511 CC, cuando la sustancia es diversa de lo que se cree y solo se vicia el consentimiento cuando esa calidad es el principal motivo para contratar.
- Error acerca de las calidades accidentales de la cosa, inciso 2, artículo 1511 CC, pueden constituir un grave vicio del consentimiento, capaz de afectar la validez de los

actos, siempre y cuando las calidades accidentales de una cosa solamente revisten la importancia que los interesados le atribuyen.

- Error acerca de la persona con quien se tiene la intención de contratar, artículo 1512 CC, vicia el consentimiento cuando la consideración de la persona es la causa principal del contrato.
- Error acerca de la causa, móvil que induce a la celebración del acto, artículo 1524 CC, para que implique la nulidad de estos se requiere: a) Que los móviles sean determinantes y b) Que sean conocidos de las partes en el tiempo de celebrarse el acto.

Efectos del error dirimente

Producen la nulidad relativa. Si por culpa del agente el acto resulta inválido, debe indemnizarse los perjuicios causados, es la teoría de la culpa *in contrahendo*, del jurista alemán Rudolph Von Ihering.

El error de hecho indiferente

Son aquellos errores que no alcanzan a viciar los actos de nulidad, como aquellos que se refieren a cualquier móvil cuando no es determinante del consentimiento.

Teniendo en cuenta todo lo expresado, como la declaración constituye una confesión que hace el contribuyente, pero también es una manifestación de la voluntad que puede encontrarse viciada en un momento determinado, en caso de que el contribuyente después de presentar su denuncia fiscal niegue la condición en que la presentó inicialmente, deberá demostrar que influyeron en él factores que hacen que su manifestación de voluntad se encuentre con vicio en el consentimiento hasta el punto de ameritar que se declare inválida ésta declaración, para que la Administración Tributaria proceda en este sentido.

Dado que esta comprobación resulta muy compleja, se sugiere complementar el proceso con un interrogatorio de parte bajo la gravedad de juramento, en el cual se incluyan preguntas cuyas respuestas comprometan al declarante.

Por otro lado, podrá ser plena prueba, para quien está negando la condición de poseedor, una demostración de quien aparece como propietario del inmueble o del vehículo, que desvirtúe la condición de poseedor señalada en la respectiva declaración, por ejemplo un contrato de arrendamiento o la manifestación expresa del propietario del inmueble en la que descalifique la condición de poseedor del otro y reconozca que es su obligación tributaria declarar y pagar, por el inmueble o vehículo en cuestión.

4.6. Es permitido el cambio de fecha de inicio de actividades en el registro de información tributaria

Existen dos tipos de obligaciones tributarias, las formales y las sustanciales. Dentro de las obligaciones formales encontramos las de:

1. Inscribirse en el Registro de Información Tributaria (RIT) dentro del plazo establecido en el artículo 35 del Decreto Distrital 807 de 1993, dentro de los dos meses siguientes al inicio de las actividades gravadas con el impuesto.
2. Informar las novedades correspondientes incluyendo el cese definitivo de actividades; mientras no se reporte este último el contribuyente deberá continuar con las obligaciones formales a su cargo (artículo 36 del Decreto Distrital 807 de 1993).

Por esta razón, el contribuyente no sólo tiene la obligación de inscribirse en el Registro de Información Tributaria, sino también el de informar cualquier clase de novedad.

Lógicamente este registro se llena con la información suministrada por el contribuyente conforme con lo que el mismo manifieste y corresponde a la Administración cuando sea el caso desvirtuar la misma.

En este orden de ideas, es importante destacar que la información suministrada por el contribuyente en este registro constituye una manifestación de su voluntad, que como tal puede contener vicios en el consentimiento, razón por la cual en el evento de cambio de algún dato registrado en forma inicial deberá probar que factor lo afectó (error, amenaza) para cambiar la información suministrada inicialmente.

4.6.1. Procedimiento para el cambio de registro en el inicio de actividades.

Por lo anterior, el funcionario del RIT deberá permitir la modificación planteada por el contribuyente, indicándole que debe suministrar las pruebas para hacer el cambio e informándole al solicitante que la Administración Tributaria Distrital está facultada para verificar la veracidad de lo manifestado por el mismo.

5. Declaraciones presentadas por fuera de los términos legales

5.1. Concepto.

El hecho de que una declaración se presente por fuera del término legal establecido para ello (por ejemplo una de corrección presentada después de los dos años del vencimiento para declarar o después del mes de haberse notificado el emplazamiento para corregir o después de los tres meses del requerimiento especial), no significa que se presente por quien no está obligado a ello, lo que ocurre es que en los dos casos estas declaraciones no producen efecto legal alguno.

Se debe precisar que 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 si bien pueden ser objeto tanto de verificación oficial por parte de la Administración como de corrección por parte del declarante; se fija un momento preclusivo en el cual ni la Administración ni el declarante pueden efectuar ni las verificaciones, ni las correcciones o modificaciones que le competen; y es ahí cuando se habla que la declaración ha adquirido firmeza, por lo que no es susceptible de las verificaciones oficiales, ni puede expedirse válidamente liquidación oficial o modificación alguna basada en ella, y que por el otro lado, no será susceptible de ser corregida (Art. 19 y 24 del Decreto Distrito 807 de 1993).

Consideramos importante aclarar que, en materia jurídica, existen términos perentorios y preclusivos; el perentorio implica que si el hecho se cumple después del término es válido y produce los efectos correspondientes, por ejemplo, la respuesta a un derecho de petición que se dé por la Administración por fuera del término de los quince días establecidos para ello tiene plena validez y su contenido produce los efectos legales correspondientes.

Al contrario, cuando un término es preclusivo, si el hecho ocurre después del término indicado en la ley, éste no produce efecto alguno, por ejemplo, un recurso de reconsideración³⁵ que presente el contribuyente por fuera de los dos meses de notificado el acto que pretende impugnar, es rechazado de plano y el contribuyente pierde la oportunidad de atacar la resolución administrativa por este medio.

En este orden de ideas, cuando la normativa tributaria establece unos términos para la presentación de una declaración estos términos son preclusivos, lo que significa que si el contribuyente presenta la declaración por fuera del término legal correspondiente, esta declaración no produce efecto legal alguno y como esto es un hecho objetivo puede ser determinado sin investigación alguna por la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario marcando la cuenta corriente del contribuyente inactivando la correspondiente declaración.

5.2. Competencia para inactivar las declaraciones presentadas por fuera del término legal.

De esta forma, aclarado que una declaración presentada por fuera del término legal establecido para ello no produce efectos legales porque ha precluido el término establecido en la disposición normativa para este efecto y por ende el denuncia fiscal no produce efectos jurídicos, quien debe inactivarla en forma automática (basta con la revisión de las fechas de presentación y vencimiento legal), es la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario³⁶.

6. Devolución de saldos a favor de los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado que pertenecen al sistema preferencial y que tienen el beneficio de la exención

Lo primero que hay que aclarar para definir el procedimiento a seguir en estos eventos, es el concepto de sistema preferencial en el Impuesto Predial Unificado.

6.1. Sistema preferencial en el Impuesto Predial Unificado.

Con el Acuerdo 26 de 1998 se inició dentro de este impuesto un sistema preferencial de pago para los predios residenciales correspondientes a los estratos 1 y 2, que consiste en el pago del impuesto conforme a los rangos de avalúo catastral contenidos en las tablas diferenciales que para el efecto diseñó el Distrito Capital.

³⁵ Artículo 104 del Decreto Distrital 807 de 1993.

³⁶ Decreto Distrital 333 de 2003, Artículo 28. Subdirección de Gestión del Sistema Tributario. Corresponde a esta Subdirección asegurar la administración integral de la información tributaria, del Sistema de Información Tributaria, de las relaciones y procesos que se surtan con las entidades encargadas de los procesos de recepción y recaudo de los tributos distritales y de todos los procesos de actualización de las cuentas corrientes de los contribuyentes obligados a declarar y pagar los impuestos que administra la Dirección de Impuestos de la ciudad de Bogotá.

Este sistema preferencial dentro del Impuesto Predial para estos estratos se caracteriza por ser voluntario y por lo tanto excluyente con el sistema de declaración y pago ordinario ya establecido.

Lo primero, porque el contribuyente puede o no acogerse a este sistema preferencial o, por el contrario, continuar declarando y cancelando el impuesto mediante el sistema ordinario.

“Los contribuyentes de los estratos y rangos de avalúos aquí referidos podrán, si así lo prefieren, autoavaluar de conformidad con la normatividad general vigente para el impuesto predial unificado (Parágrafo 1, artículo 1. Acuerdo 26 de 1998).

Es excluyente con el sistema ordinario, porque si el contribuyente optó por presentar la declaración del impuesto correspondiente a su predio por el sistema ordinario que venía operando antes del Acuerdo 26/98, no podrá acogerse, para ese período gravable, al sistema preferencial establecido en la norma mencionada.

A su vez, si el contribuyente ha cancelado el impuesto correspondiente a su predio residencial por el sistema preferencial, se entenderá que ha cumplido con su obligación fiscal por la vigencia y predio correspondientes, y la Administración no podrá adelantar para éstos, procesos sancionatorios y de cobro diferentes a los que se encuentran expresamente contemplados para este sistema preferencial.

Se concluye de todo lo anteriormente expuesto, que si el contribuyente se acogió al sistema preferencial no presentó una declaración por el sistema de autoavalúo, sino simplemente pago su impuesto a través de un recibo de pago y por ende no debe aplicarse a estos contribuyentes las reglas establecidas para el sistema de declaraciones tributarias.

En este orden de ideas, si el contribuyente simplemente pago el impuesto y no había lugar a este pago porque no existía impuesto a cargo nos encontramos frente al pago de lo no debido por una exención, en la que se libera al sujeto de la obligación de pagar más no de declarar; de esta forma en el evento de solicitar la devolución por esta razones, previa comprobación de que en efecto el contribuyente efectuó un pago sin estar obligado a ello por una exención vigente, ésta debe tramitarse sin pedir al peticionario trámite adicional alguno (Proyecto de corrección que disminuye el valor a pagar de una declaración)³⁷ siguiendo el procedimiento dispuesto en los artículos 144 y siguientes del Decreto Distrital 807 de 1993.

El pago de lo no debido se debe comprobar directamente en el proceso que decide la devolución y la cuenta corriente del contribuyente se debe marcar retirando el valor de la factura, con base a lo establecido en el acto de devolución respectivo.

Nota de relatoría: Ampliado por el concepto 1147

Nota de relatoría: Este concepto fue modificado por el Concepto 1234 de 2016, respecto a las declaraciones tributarias presentadas por no obligados.

³⁷ Artículo 20 Decreto Distrital 807 de 1993.

CONCEPTO No. 1087

FECHA: 30 de marzo de 2005

SUBTEMA: - Efecto declaración presentada con ocasión al requerimiento especial sin comunicación a la DDI

- Aplicación de Ley 716 de 2001 - Títulos ejecutivos - Certificaciones de deudas expedidas por las vigencias 1993 y anteriores
- Suspensión del proceso de cobro por proceso de extinción de dominio

CONSULTA:

1. A la Unidad de Cobranzas son remitidos actos oficiales emitidos por la Unidad de Determinación para su correspondiente cobro, en los cuales cuando se revisan los estados de cuenta de los contribuyentes, se observa que con ocasión del Requerimiento Especial éstos corrigen la declaración sin el lleno de los requisitos de forma exigidos como es la respectiva comunicación de aceptación de los hechos para acogerse a la sanción reducida.

Esta omisión lleva a la Administración Tributaria a continuar con el proceso de Determinación profiriendo el acto oficial, desconociendo los mayores valores pagados por el contribuyente. En este caso, si bien el contribuyente desconoció las formalidades exigidas en la normatividad tributaria, ¿es posible tener en cuenta la declaración de corrección y proceder a cancelar esos procesos por pago?

2. ¿Hasta cuándo queda suspendido el proceso contra el inmueble que está en custodia de estupefacientes? ¿Cómo opera el fenómeno de la prescripción en este caso?
3. En relación con la Ley 716 de 2001, definir:
 - Sobre las certificaciones de deudas expedidas por las vigencias 1993 y anteriores, determinar si constituyen título ejecutivo para el cobro de estas deudas; este punto es importante para la aplicación de la Ley 716/01.
 - ¿Es posible replantear la afirmación que respecto a que las certificaciones de deuda por las vigencias 1993 y anteriores constituyen título ejecutivo y, por lo tanto, sólo pueden cancelarse estos expedientes por prescripción de la acción de cobro?

RESPUESTA:

Hay que indicar en primera instancia, que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, es competencia de esta Subdirección la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo éstos parámetros absolveremos sus inquietudes.

A continuación, resolveremos una a una las preguntas planteadas.

1. Correcciones efectuadas por el contribuyente con ocasión al requerimiento especial

Sobre el tema planteado, encontramos el concepto 995 del 6 de octubre de 2003, que después de analizar las normas pertinentes, es decir los artículos 23, 99 y 102 del Decreto Distrital 807 de 1993, concluye que:

*“(...) De todo lo anterior se colige que si el contribuyente, **declarante, agente retenedor o responsable presenta la corrección a la declaración privada sin la observancia de todo y cada uno de los requisitos contemplados en los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario Nacional, dicha declaración de corrección será inoperante porque no producirá efecto jurídico alguno ante la Administración Tributaria Distrital, y en consecuencia no se le reconocerá el beneficio de reducción de la sanción por inexactitud (...)”.***

En este orden de ideas, encontramos que esta subdirección desde el año 1993 se pronunció con respecto a lo anterior con base en el artículo 709 del Estatuto Tributario Nacional; por remisión del artículo 99 del Decreto Distrital 807 de 1.993, establece el procedimiento aplicable a la corrección provocada por el requerimiento especial, así:

*“**Corrección provocada por el requerimiento especial.** Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente 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.**” (Negritas fuera de texto)*

Del análisis de las normas transcritas anteriormente se deducen los requisitos que deben reunir las correcciones a las liquidaciones privadas presentadas con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, así:

- a. Contestar el requerimiento especial dentro de los tres meses siguientes a su notificación.
- b. Si el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, deberá corregir su liquidación privada incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida.
- c. Adjuntar a la respuesta al requerimiento especial copia o fotocopia de la prueba de pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluyendo la de inexactitud reducida.

Obsérvese que uno de los requisitos para las correcciones efectuadas por el contribuyente, declarante, responsable o agente retenedor con ocasión al requerimiento especial es el dar respuesta al requerimiento, razón por la cual no existe posibilidad de cambiar la posición

planteada en el Concepto 995 del 6 de octubre de 2003, teniendo en cuenta que uno de los presupuestos legales para acceder a la sanción por inexactitud reducida es precisamente el de dar **contestación**, motivo por el cual si se incumple con esta condición no se reduce la sanción.

Sobre este tema, consideramos importante destacar que la jurisprudencia ha sido reiterativa al expresar que el principio de prevalencia de derecho sustancial sobre el formal no significa desconocer las formas procesales de cada juicio, toda vez que esto implicaría vulnerar la garantía del debido proceso. Traemos a colación un aparte de la sentencia del Consejo de Estado 10009 de junio 23 de 2000, que expresó:

“(...) En efecto, la Sala ha dicho que el principio constitucional de la preferencia del derecho sustancial sobre la forma, establecida en los artículos 228 de la Carta y 3 del Código Contencioso Administrativo, no significa prescindir absolutamente de ésta, porque ello vulneraría la garantía del debido proceso que consagra el artículo 29 ib.(...)”.

De otro lado, consideramos pertinente destacar que es de tal importancia el requisito que nos ocupa que, en consonancia con él, el artículo 83 del Decreto Distrital 807 de 1993, prevé que, en los procesos de determinación oficial de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, es aplicable lo consagrado en el artículo 692 del Estatuto Tributario Nacional:

*“(...) **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 tomada 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 (...)**”.*

Por consiguiente, tal y como se advirtió en el concepto 995 de 2003, como no tienen validez como declaración y se debe seguir con el proceso liquidatorio, el título ejecutivo soporte es la respectiva liquidación de revisión, y los pagos contenidos en la declaración privada que no fue validada por la Administración se deben abonar a ese período e impuesto que indiquen.

2. Término de suspensión del proceso contra el inmueble que está en custodia de estupefacientes. Prescripción

Para contestar esta pregunta se elevó consulta a la Dirección Nacional de Estupefacientes, mediante oficio 2005-11049 del 15 de febrero de 2005, en la que se expresó:

“(...) Teniendo en cuenta que el artículo 9 de la Ley 785 de 2002, por la cual se dictan disposiciones relacionadas con la administración de los bienes incautados

en aplicación de las Leyes 30 de 1986 y 333 de 1996, prevé que en el lapso del proceso de extinción de dominio se suspenderá el término para iniciar o proseguir los procesos de jurisdicción coactiva, para efectos de los procesos coactivos seguidos por esta entidad es necesario contar con su acertado concepto sobre con que actuación se inicia este proceso de extinción de dominio y con qué actuación se culmina (...)”.

De esta forma, entendemos que la suspensión del proceso tiene dos extremos: el momento a partir del cual se suspende y el momento a partir del cual se finaliza la suspensión y se reanuda el proceso, motivo por el cual es vital definir claramente estos momentos como a continuación se esboza:

- **Inicio de la suspensión del proceso de cobro**

Mediante oficio radicado en esta entidad bajo el No. 2005ER18223 del 14 de marzo de 2005, se dio contestación a la consulta manifestando:

*“(...) Como se puede apreciar en los apartes de la norma en cita, **la iniciación de la acción se entiende desde el momento en que son individualizados los bienes y es decretada la medida cautelar y la consecuente suspensión del poder dispositivo a través de resolución emanada de la Fiscalía General de la Nación. Inmediatamente son aprehendido, deben ser dejados a disposición de la Dirección Nacional de Estupefacientes, momento en el cual inicia la administración del bien (...)**”.*

Teniendo en cuenta el aparte transcrito, encontramos que el proceso de cobro debe suspenderse a partir del momento en que la Fiscalía dentro del respectivo proceso de incautación de bienes emite la resolución en la que individualiza el bien, decreta la medida cautelar sobre el mismo y suspende el poder dispositivo del bien, esta información deberá solicitarse al fiscal que lleve el respectivo proceso.

- **Finalización de la suspensión del proceso de cobro**

“(...) Ilustran los apartes transcritos de la norma, que existen varias posibilidades:

- a. Que el Fiscal de conocimiento del hecho delictivo, luego de estudiar las pruebas, declare la procedencia o la improcedencia de la acción. Si se declara la improcedencia se deberá surtir grado jurisdiccional de consulta frente a los bienes sobre los cuales recaiga orden de devolución. Confirmada la decisión se procederá a la entrega de los bienes a su propietario.
- b. En caso de declararse la procedencia, pasa a conocimiento del juez, momento en el cual, dicha autoridad judicial deberá definir si declara o no la extinción del derecho de dominio. En caso de que no se declare, como en el evento anterior deberá surtirse grado jurisdiccional de consulta frente a la entrega de los bienes afectados, confirmada la decisión deberá proceder a la entrega de los mismos a su propietario.
- c. En caso de que se declare la extinción del derecho de dominio de los bienes, éstos entran a formar parte de los activos del Estado a través del Fondo de Rehabilitación Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado.

Los anteriores eventos marcan la terminación del trámite al cual se refiere su consulta. En todo caso, sea en etapa de instrucción (Fiscalía) o de juzgamiento (ante el juez) **siempre se deberá contar con la constancia de ejecutoria del proveído en el que se toma alguna de las anteriores determinaciones**, para dar por terminado el trámite de extinción del derecho de dominio (...). (Resaltado fuera del texto)

De esta forma, encontramos que se debe levantar la suspensión del proceso de cobro, cuando opere uno de los siguientes eventos:

- a. Desde la fecha en que quede ejecutoriada la providencia proferida por el fiscal de conocimiento, que declara la improcedencia de la acción de extinción de dominio, una vez surtido el grado jurisdiccional de consulta.
- b. Desde la fecha en que quede ejecutoriada la providencia proferida por el juez de conocimiento, que declara la extinción del derecho de dominio.
- c. Desde la fecha en que quede ejecutoriada la providencia proferida por el juez de conocimiento, que declara la no extinción del derecho de dominio, una vez surtido el grado jurisdiccional de consulta.

Finalmente, en cuanto a cómo opera la prescripción en el proceso de cobro suspendido por la incautación del bien, es claro que como el mismo se encuentra estacionado sin movimiento alguno, los términos tanto para la Administración como para el contribuyente también se suspenden y se reanudan cuando se active nuevamente el proceso por el levantamiento de la suspensión.

3. Certificaciones expedidas por el grupo de cuentas corrientes y contabilidad tributaria tienen validez y eficacia jurídica como título ejecutivo

Sobre este tema se ha pronunciado esta subdirección, mediante el concepto No. 763 del 27 de abril de 1999. Vale la pena citar apartes de éste en lo pertinente con el tema en cuestión, así:

“...se hace necesario distinguir dos situaciones que tienen que ver con el título ejecutivo necesario para iniciar el proceso administrativo de cobro coactivo tendiente a obtener el recaudo de las obligaciones fiscales insolutas.

Hasta el 31 de diciembre de 1993, la Administración Tributaria Distrital, a través de la Dirección de Impuestos Distritales, liquidó oficialmente el Impuesto Predial con base en el avalúo catastral determinado por el Departamento Administrativo de Catastro Distrital y la aplicación sistematizada de la tarifa correspondiente adoptada por el Concejo de Santa Fe de Bogotá, que se hacía conocer a los contribuyentes mediante un sistema de facturación.

A partir del 1º de enero de 1994 con la implementación en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, mediante el Decreto Ley 1421 de 1993 del sistema de autoavalúo establecido en la Ley 44 de 1.990, el Impuesto Predial se determina privadamente por cada uno de los propietarios, poseedores o usufructuarios de bienes inmuebles ubicados en esta jurisdicción.

Ahora bien, el artículo 488 del Código de Procedimiento Civil establece que “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.”

Teniendo en cuenta lo anterior, en tratándose del cobro de deudas anteriores a la vigencia fiscal 1994, de conformidad con el párrafo 2 del artículo 13 del Acuerdo 15 de 1987 y de las Resoluciones 002 y 040 del 27 de octubre de 1994 y 22 de abril de 1998, respectivamente, proferidas por la Dirección Distrital de Impuestos, presta mérito ejecutivo la certificación expedida por el Jefe del Grupo de Cuentas Corrientes de la Jefatura de Recaudo de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad de la Dirección de Impuestos Distritales sobre el monto de la liquidación correspondiente.

En tratándose de deudas por concepto de Impuesto Predial Unificado de los años gravables 1994 y posteriores, de conformidad con el artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional aplicable por remisión del artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993, prestan mérito ejecutivo entre otros, las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación y las liquidaciones oficiales ejecutoriadas”.

Ahora bien, por su parte el Consejo de Estado ha sostenido en reiteradas jurisprudencias que, por una parte las certificaciones de deuda a que hace referencia el artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional por sí solas no constituyen título ejecutivo, y por otra, que dentro del citado artículo no se contempla a las certificaciones del tesorero como títulos ejecutivos, como tampoco las certificaciones expedidas por el Grupo de Cuentas Corrientes, además que el artículo 165 del Decreto 807 de 1993 no es aplicable a estos procesos de cobro coactivo, pues dicha norma es para expedir reliquidaciones del impuesto por modificaciones de la base gravable.³⁸

La Ley 716 de 2001, cuya vigencia y aplicabilidad fue prorrogada con algunas modificaciones y adiciones por la Ley 901 de 2004, ordena a las entidades públicas adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan el patrimonio público, depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

El artículo 2 de la Ley 901 de 2004 modifica el artículo 4 de la Ley 716, que establece las condiciones para depurar los valores contables, señala:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.

³⁸ Sentencias 9659-99, 9760-00, 9683-00, 0379-01, 11637-01 y 10892 de 2001 del Consejo de Estado.

b) Derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

Por consiguiente, si bien es cierto que para la Dirección Distrital de Impuestos el cobro de estas obligaciones del Impuesto Predial Unificado, cuyo título ejecutivo provenía de una certificación de la Administración, tiene un soporte de autorización especial dado por el artículo transitorio 165 del Decreto 807 de 1993³⁹, que autorizaba a dar validez a estos títulos que eran los que operaban antes de la aplicación del procedimiento del Estatuto Tributario Nacional en el Distrito Capital, para que con fundamento en esta disposición se considere que la certificación expedida es válida en virtud del artículo 13 del Acuerdo 15 de 1987 que expresa:

“Seguirá constituyendo operación administrativa de liquidación del Impuesto Predial la aplicación sistematizada de la tarifa correspondiente sobre el avalúo catastral determinado por el Departamento Administrativo de Catastro Distrital. La operación de liquidación del Impuesto Predial sistematizada como por resolución motivada, constituye un acto administrativo de ejecución”.

Parágrafo 2. Para el cobro coactivo del Impuesto Predial y sobretasa, presta mérito ejecutivo la certificación del tesorero distrital sobre el monto de la liquidación correspondiente”.

No obstante, los jueces administrativos en reiteradas oportunidades han considerado que estos títulos ejecutivos basados en la sola certificación del Tesorero Distrital y la constancia y certificación expedida por la respectiva dependencia de Cuentas Corrientes de la Dirección Distrital de Impuestos, no cumple con los presupuestos del artículo 828 del Estatuto Tributario aplicable por emisión expresa del artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993, que consagra expresamente:

(...) 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.

...

³⁹ Artículo transitorio 165. Reliquidación del impuesto por modificaciones de la base gravable.

Las normas vigentes a la fecha de expedición del presente Decreto relativas a la liquidación del Impuesto Predial Unificado continuarán aplicándose para los períodos gravables anteriores a 1994.

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.

De esta forma, la norma vigente desde el año 1994 prevé que prestan mérito ejecutivo sólo las liquidaciones privadas “*liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas*” y “*las liquidaciones oficiales ejecutoriadas*”, motivo por el cual, para los jueces contenciosos administrativos no resulta aceptable como título ejecutivo otro tipo de documento, en razón a que no aparece en la enumeración taxativa que hace la norma de lo que presta mérito ejecutivo.

Por consiguiente, dada la reiterada manifestación de los jueces contenciosos de la no procedibilidad de estos documentos como títulos ejecutivos, es claro que, para efectos de aplicación de la depuración contables, los saldos que arrojan estos documentos se encuentran dentro de las condiciones enunciadas en el artículo 4 de la Ley 716 de 2001, modificado por la Ley 901 de 2004, artículos como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.

...

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

Concepto ampliado por el concepto 1138
NOTA: Concepto modificado por concepto 1162

CONCEPTO No. 1098

FECHA: 23 de junio de 2005

SUBTEMA: Procedimiento Tributario

CONSULTA:

Teniendo en cuenta la circular 013 de abril 15 de 2005 expedida por la Superintendencia Nacional de Salud y el oficio radicado por esa misma entidad, que establecen la obligación para la Secretaría de Hacienda de reportar la información relacionada con el IVA cedido al sector salud, se plantea la siguiente:

PREGUNTA:

¿Se está violando la reserva tributaria al entregar la información solicitada por dicha entidad, teniendo en cuenta que está relacionada con las declaraciones tributarias de los contribuyentes del impuesto al consumo de cervezas, el cobro realizado al fondo cuenta y las investigaciones en curso que se estén adelantando por dicho impuesto?

RESPUESTA:

Sobre el tema de la reserva de la información este despacho se ha pronunciado en los conceptos 371, 481 y 982 de fechas 28 de julio de 1995, 25 de junio de 1996 y 11 de septiembre de 2001, respectivamente. De este último tomaremos las partes de interés para el estudio del asunto a resolver:

“¿Puede darse información a entidades públicas no tributarias?

2. Respecto de las entidades públicas no tributarias el cruce de información solamente procede sobre la información que no tenga reserva tributaria (bases gravables y liquidación privada que figure en las declaraciones), y para aquellas entidades investidas de facultades de control y vigilancia, además de aquellas revestidas de poder para resolver asuntos judiciales, buscando armonizar la necesidad de información que requieren las entidades estatales, la información suministrada debe en todo caso siempre ser manejada con extrema cautela por parte de la entidad receptora de la información, buscando así proteger el derecho a la intimidad que constitucionalmente protege a los involucrados con el traslado de información.

Igualmente, es necesario precisar que la entrega de información tributaria a entidades públicas no tributarias sólo puede entregarse sin oponibilidad a la Personería Distrital, Contraloría Distrital⁴⁰ y a los Jueces Penales.

...

La reserva tributaria tiene su sustento en el secreto profesional, de acuerdo al cual los trabajadores de la Administración Tributaria están impedidos en hacer públicos los hechos que conocieran durante el desarrollo de sus actividades y la violación de la misma constituiría una violación al secreto profesional, pues el bien jurídico que se protege es la libertad de la persona en lo que respecta a su intimidad, ya que ningún tercero debe poder llegar a conocer sobre hechos que corresponden al ámbito personal, y que si llega a obtener dicha información, ya sea por su profesión, oficio, arte, estado o ministerio, debe guardar la absoluta reserva, porque así se lo establece constitucionalmente y tan sólo deberá ser revelada cuando la ley se lo permita o el mismo contribuyente lo consienta o cuando exista un interés social superior al interés individual justificable.⁴¹”

⁴⁰ **Ley 610/2000**, Artículo 10, “Los servidores de las contralorías que realicen funciones de investigación o de indagación, o que estén comisionados para la práctica de pruebas en el proceso de responsabilidad fiscal, tienen el carácter de autoridad de policía judicial.

Para este efecto, además de las funciones previstas en el Código de Procedimiento Penal, tendrán las siguientes:

(...)

3. Solicitar información a entidades oficiales o particulares en procura de datos que interesen para solicitar la iniciación del proceso de responsabilidad fiscal o para las indagaciones o investigaciones en trámite, inclusive para lograr la identificación de bienes de las personas comprometidas en los hechos generadores de daño patrimonial al Estado, sin que, al respecto, les sea oponible reserva alguna.

⁴⁰ La conclusión de los tres primeros puntos se encuentra acorde con la posición tomada mediante concepto de fecha 21 de agosto de 2001, por la Dirección Jurídica de la Secretaría de Hacienda.

⁴¹ Muguerza S, Edwin. La Reserva Tributaria, Legislación Nacional, Lima-Perú.

Realizado este recorrido por nuestra doctrina referente a la reserva tributaria, y para atender en debida forma la inquietud planteada revisaremos en primera instancia las disposiciones que atañen al tema objeto de consulta veamos:

Los artículos 15, 113 y 209 de la Constitución Nacional establecen:

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

En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetarán la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución.

La correspondencia y demás formas de comunicación privada son inviolables. Sólo pueden ser interceptadas o registradas mediante orden judicial, en los casos y con las formalidades que establezca la ley.

Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.

...

Artículo 113. *Son Ramas del Poder Público, la legislativa, la ejecutiva y la judicial.*

Además de los órganos que las integran existen otros, autónomos e independientes, para el cumplimiento de las demás funciones del Estado.

Los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas, pero colaboran armónicamente para la realización de sus fines.

...

Artículo 209. *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."

Como se observa, las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado, uno de los cuales, de conformidad con el artículo 2 C.P., consiste en garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes constitucionales, y precisamente uno de los deberes del Estado está relacionado con el recaudo de los ingresos con los que se ha de financiar la prestación de los servicios de salud.

La función administrativa está al servicio de los intereses generales; así el interés particular ha de ceder al interés general.

El Decreto 1259 de 1994, contempla en su artículo 3 como funciones de la Superintendencia de Salud:

- 1. La eficiencia en la obtención y aplicación de todos los recursos con destino a la prestación de los servicios de salud canalizados a través de las entidades descentralizadas directas o indirectas del orden nacional; las entidades descentralizadas directas o indirectas del orden departamental, municipal, distrital o metropolitano; o las asociaciones de municipios y las dependencias directas de la Nación o de las entidades territoriales.*
- 2. La eficiencia en la utilización de los recursos fiscales, con destino a la prestación de los servicios del Sistema de Seguridad Social en Salud.*
- 3. La oportuna y adecuada liquidación, recaudo, giro, transferencia, cobro y utilización de los recursos fiscales y demás arbitrios rentísticos, cualquiera que sea su origen, con destino a la prestación de los servicios de salud.*
- 4. La cabal, oportuna y eficiente explotación de los arbitrios rentísticos que se obtengan de los monopolios de loterías, beneficencias que administren loterías, sorteos extraordinarios, apuestas permanentes y demás modalidades de juegos de suerte y azar.*
- 5. El cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la prestación de los servicios de salud por parte de las entidades de los subsectores oficial y privado del sector salud, y*
- 6. La adopción de políticas de inspección y vigilancia encaminadas a permitir que los entes vigilados centren su actividad en la evolución de sanas prácticas y desarrollos tecnológicos que aseguren un crecimiento adecuado de las mismas.*

Conforme a las anteriores funciones, la Superintendencia de Salud tiene total competencia para exigir de los sujetos a inspección vigilancia y control, la información que necesite para verificar que se han recaudado los recursos con destino a la salud y por supuesto la cuantía de estos.

De conformidad con lo previsto en el artículo 4 del Decreto 1259, numerales 1 y 10, las Secretarías de Hacienda departamentales y del Distrito Capital, son sujetos de inspección, vigilancia, y control; siendo así, es obligación de esta Secretaría de Hacienda de Bogotá suministrar la información relacionada con las funciones de la Superintendencia de Salud.

Por otro lado, no existe violación de reserva alguna relacionada con las declaraciones tributarias de los contribuyentes del impuesto al consumo, ni con los cobros realizados al fondo cuenta, puesto que de conformidad con lo previsto en el artículo 36 de la Ley 863 de 2003, los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación y exportación, así como en las de impuestos al consumo y participación departamental no están sometidos a reserva alguna.

En cuanto a la información que solicita la Superintendencia de Salud sobre las investigaciones que se estén adelantando por dicho impuesto, los datos solicitados no contienen información que no pueda ser conocida por ellos, puesto que no se refiere a datos distintos a los que estarían consignados en las declaraciones tributarias de los

diferentes impuestos al consumo, cuyo reporte viole el derecho a la intimidad de las personas, o cuya divulgación les ponga en riesgo o peligro por revelar su capacidad contributiva.

Aunque el artículo 693 del Estatuto Tributario Nacional al referirse a la reserva de los expedientes dice que las informaciones tributarias respecto de la determinación oficial del impuesto tendrán el carácter de reservadas en los términos señalados en el artículo 583, existen otras disposiciones que hacen inferir que no se está violando esta reserva cuando la información se entrega a un organismo estatal encargado de realizar la vigilancia y control de los recursos para la salud. En efecto, si conforme a los artículos 586 y 693-1 del Estatuto Tributario Nacional, las entidades privadas y los gobiernos extranjeros pueden tener acceso a la información tributaria, con mayor razón las entidades integrantes del Estado colombiano con funciones específicas para el manejo de esa información tienen no solo derecho a conocerla sino competencia para exigirla.

Desconocer este derecho y competencias de la Superintendencia de Salud, sería comprometer funciones del Estado de rango constitucional, lo cual iría en contra del principio de armonía y coordinación que debe existir entre los organismos del Estado para el cumplimiento de los fines del mismo, tal como se planteó al inicio de esta respuesta.

Por otro lado, no hay riesgo de que la información que se entregue a la Superintendencia de Salud sea divulgada, porque conforme al artículo 14 numeral 2 literales b y c del Decreto 1259 de 1994, la División de Licores y Cervezas, de la Superintendencia de Salud, encargada del manejo de esta información, tiene dentro de sus funciones intercambiar la información tributaria de su competencia con las autoridades nacionales o entidades territoriales competentes para el desarrollo de sus funciones, pero también tiene la obligación de guardar la reserva de que tratan el artículo 583 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes.

En varias sentencias de la Corte Constitucional se ha tocado el tema de la coordinación entre entidades y que, si bien existen organismos separados e independientes de la Administración, dicha autonomía no implica descoordinación entre los diferentes organismos, ni las funciones de una entidad deben representar un obstáculo para la realización de las funciones de las demás entidades. Así quedó definido por ejemplo para el caso de la coordinación que debe existir entre dos entidades separadas, pero con funciones complementarias como es el caso que ocurre entre INRAVISIÓN y la Comisión Nacional de Televisión, la una un establecimiento público nacional y la otra un organismo independiente de regulación.

En la Sentencia C-350-97 la Corte Constitucional al pronunciarse sobre esa coordinación entre entidades dijo al respecto:

“Esas funciones de gestión y control del espectro electromagnético, que como se dijo son propias del Estado, cuando se relacionan con el servicio público de la televisión deben cumplirlas, de una parte el Ministerio de Comunicaciones, organismo al que le corresponde el manejo de la política del servicio público de las telecomunicaciones a nivel general, y de otra la CNTV, organismo autónomo que tiene a su cargo la dirección y ejecución de la política que para el servicio de televisión determine el Congreso:

...
Es obvio, que las funciones que corresponden a uno y otra deben armonizarse, estar precedidas de ejercicios de coordinación que garanticen el cabal cumplimiento de los

objetivos propios de cada organismo, y sobre todo que garanticen la eficiencia en la prestación del servicio de conformidad con las normas constitucionales y legales que lo rigen.

...

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 209 de la Carta Política, las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado, objetivo que en el caso que se analiza se propicia de manera clara a través de la norma impugnada...

De otra parte, la imposición de ese espacio común de coordinación sirve a la realización de las disposiciones del artículo 113 superior, norma que establece que los diferentes órganos del Estado, incluidos los autónomos e independientes, no obstante tener funciones separadas deberán colaborar armónicamente para la realización de sus fines."

En el mismo sentido de enfatizar la coordinación que debe existir entre entidades con funciones complementarias y en ocasiones superpuestas, se han emitido las sentencias C-445-97, C-569-97, C-298-99 y C-1051-01. Autonomía no significa exclusión, desarmonía o descoordinación. El Estado colombiano conforme al artículo 1 de su Carta Magna es uno solo, y sus servidores deben actuar de manera coordinada para la realización de sus objetivos.

Como corolario de lo expuesto decimos que no hay norma en el Estatuto Tributario Nacional que autorice de manera expresa a la Administración Tributaria para entregar información a la Superintendencia de Salud, pero entregarla no constituye violación de reserva alguna, de conformidad con lo previsto en el artículo 15, 113 y 209 de la Constitución Nacional, 36 de la Ley 863 de 2003 y en el artículo 3 del Decreto 1259 de 1994, al ser competencia de esa entidad el manejo de la información que solicita.

En estos términos se amplía lo dicho en el Concepto 932 del 11 de septiembre de 2001.

CONCEPTO No. 1101

FECHA: 12 de julio de 2005

SUBTEMA: Pago efectuado por terceras personas

CONSULTA:

Cuando un tercero, paga obligaciones de otro, y con ese pago se canceló un expediente de cobro persuasivo o coactivo, es viable que, con la simple autorización del deudor original, la Administración entre a devolver al tercero las sumas de dinero canceladas, sin tenerse en cuenta los efectos que el pago creo o que por el contrario que la devolución de los dineros pagados pueda generar.

RESPUESTA:

El artículo 121 del Decreto Distrital 807 de 1993,⁴² establece que para efectos de pago son responsables los sujetos pasivos respecto de quienes se realiza el hecho generador, es decir que en primera medida deben cumplir la obligación de pagar el tributo, el sujeto pasivo del correspondiente impuesto, sin embargo, el mismo artículo presenta otro tipo de responsabilidades, entre las que encontramos las consignadas en el artículo 793 del Estatuto Tributario Nacional, en especial la prevista en el literal f que establece:

Artículo 793. Responsabilidad solidaria. Responden con el contribuyente por el pago del tributo (también por los intereses y las actualizaciones por inflación, de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 51 de la Ley 633 de 2000):

(...)

f) Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.

Esta última disposición nos trae una primera relación frente a los terceros no sujetos del impuesto y por ende no obligados al pago, y sus relaciones con el fisco distrital. En la norma trascrita se establece de forma puntual que responderán con el contribuyente por el pago de obligaciones tributarias, aquellos terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.

En este caso, la obligación de pago surge como efecto de la existencia previa de un compromiso entre el tercero y la Administración Tributaria Distrital, encaminado al cumplimiento de una obligación insoluble en cabeza del deudor, es decir, del sujeto pasivo del impuesto.

Sin embargo, no en todos los casos, nos encontramos frente a este tipo de situación en donde el tercero de manera libre y espontánea se obliga con el fisco a cumplir con el pago de obligaciones en cabeza de otro, entonces, ante esta situación, debemos hacer un pequeño repaso de las normas civiles que nos hablan de pago.

En primera medida tenemos el artículo 1626 del Código Civil, que define 'pago' como la prestación de lo que se debe.

Por su parte, los artículos 1630 a 1632 del Código Civil determinan quien puede hacer el pago, regulan el tema del pago por parte de persona distinta al deudor jurídico y en el cual se contemplan claramente tres situaciones, (1) pago hecho con conocimiento del deudor (2) pago hecho sin el conocimiento del deudor y (3) pago hecho sin el conocimiento o contra su voluntad, y aún contra la voluntad del acreedor, recordemos estas normas:

⁴² ART. 121. **Responsabilidad por el pago del tributo.** Para efectos del pago de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, son responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.

Lo dispuesto en el inciso anterior se entiende sin perjuicio de la responsabilidad consagrada en los artículos 370, 793, 794, 798 y 799 del Estatuto Tributario Nacional, en el numeral 4º del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993 y de la contemplada en los artículos siguientes.

El pago de los impuestos, retenciones, anticipos, sanciones e intereses, de competencia de la Dirección Distrital de Impuestos, podrá efectuarse mediante títulos, bonos o certificados, representativos de deuda pública distrital.

Artículo 1630. Pago por terceros. *Puede pagar por el deudor cualquiera persona a nombre de él, aún sin su conocimiento o contra su voluntad, y aún a pesar del acreedor.*

Pero si la obligación es de hacer, y si para la obra de que se trata se ha tomado en consideración la aptitud o talento del deudor, no podrá ejecutarse la obra por otra persona contra la voluntad del acreedor.

Artículo 1631. Pago sin consentimiento del deudor. *El que paga sin el conocimiento del deudor no tendrá acción sino para que éste le reembolse lo pagado; y no se entenderá subrogado por la ley en el lugar y derechos del acreedor, ni podrá compeler al acreedor a que le subrogue.*

Artículo 1632. Pago contra la voluntad del deudor. El que paga contra la voluntad del deudor, no tiene derecho para que el deudor le reembolse lo pagado; a no ser que el acreedor le ceda voluntariamente su acción. *(Se resalta)*

De otro lado los artículos 1634, 1635 y 1636 del CC nos indican a quién se le debe hacer el pago, siendo importante resaltar el artículo 1636, que establece las causales de nulidad de pago, así:

Artículo 1636. Nulidad del pago. El pago hecho al acreedor es nulo en los casos siguientes:

- 1.) Si el acreedor no tiene la administración de sus bienes; salvo en cuanto se probare que la cosa pagada se ha empleado en provecho del acreedor, y en cuanto este provecho se justifique con arreglo al artículo 1747.
- 2.) Si por el juez se ha embargado la deuda o mandado retener el pago.
- 3.) Si se paga al deudor insolvente en fraude de los acreedores a cuyo favor se ha abierto concurso.

La doctrina ha considerado respecto del pago de terceros dentro del ordenamiento civil colombiano que:

“El pago hecho con autorización del deudor, faculta al *solvens* para ejercer las acciones personales que nacen del mandato, o del mutuo (si prestó el dinero para el pago), o de la agencia oficiosa (enriquecimiento sin causa)

El pago hecho sin el conocimiento del deudor, faculta al *solvens* para ejercer la *actio in rem verso*, el reembolso de lo pagado, pero no permite la subrogación.

El pago hecho contra la voluntad del deudor no faculta al *solvens* ni siquiera para el reembolso de lo pagado, salvo que el acreedor voluntariamente le ceda la acción del crédito”.⁴³

⁴³ BAENA UPEGUI, Mario, ‘De las obligaciones en derecho civil y comercial’ (III edición) editorial LEGIS, Bogotá D.C. 2000, Pág. 650.

Concatenando lo transcrito, tenemos que puede darse el caso del pago efectuado por persona no interesada en la solución de la deuda, es decir que carece de un vínculo frente a la obligación como tal, por no encontrarse vinculado de forma solidaria a ella, pero, es decir puede ocurrir que cualquier persona pueda pagar una deuda ajena aun careciendo de interés jurídico para ello, con la obvia salvedad de que exista una deuda en cabeza de la persona del deudor (*Intuitu persone*), es decir que quien paga siempre tiene como principio la intención de mejorar la condición de otro, aún sin su consentimiento.

En estos casos, como se dijo anteriormente, se establecen tres opciones, con el consentimiento del deudor, sin el consentimiento del deudor y contra la voluntad del deudor, sin que importe en forma alguna el consentimiento del acreedor, entendiéndose que este no puede declararse renuente a recibir el pago.

Es así que independientemente de la voluntad del deudor sobre el cual se efectúa el pago, las relaciones a tener presente siempre estarán entre el deudor y quien efectúa el pago, es decir, entre estos en los cuales importa en qué calidad se efectúa el pago por terceros, teniéndose presente si puede o no solicitar reembolso, o repetir el pagador sobre las sumas que canceló frente al deudor, pero nunca frente al acreedor, dado que como ya se dijo, la voluntad de este no es relevante en este tipo de situaciones, y por ende, una vez efectuado el pago, por parte del tercero a favor del deudor, no queda ningún tipo de relación vigente entre el acreedor (en nuestro caso la Secretaría de Hacienda) y quien paga la obligación a nombre de otro, y mucho menos pretender el pagador la transferencia del derecho por satisfecho la obligación a nombre de otro, situación que no es viable en el caso en estudio, dado que se trata de la función pública de administrar y recaudar tributos, adicionado a que la Administración Tributaria Distrital, no tiene facultades para ceder 'voluntariamente' sus derechos y facultades a particulares.

Así las cosas, una vez efectuado el pago a nombre de otro, quien efectúa el pago, no podrá solicitar a la Administración la devolución de los dineros pagados, puesto que estando impedida la Administración a negarse a recibir el pago como acreedor, y al surtir efectos el pago, en situaciones como podría ser la cancelación de un expediente de cobro coactivo, salvo que el tercero pagador logre demostrar que existió un vicio del consentimiento al momento de efectuar el pago⁴⁴, es decir canceló la obligación *en forma equívoca, sin voluntad de pago, o pago por error*⁴⁵ situación que deberá ser revisada por el correspondiente área al momento de estudiar la solicitud.

“O sea, que el pago de lo no debido, conforme a lo estipulado en el artículo 2315 del CC, podrá repetir lo pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni siquiera una obligación natural. Siendo de advertir que para que la acción consagrada en dicha norma pueda complementarse se requiere: 1) un pago;

⁴⁴ 3) **Sobre la causa de la obligación. Error in causa, artículo 1524.** Uno de los elementos esenciales del acto jurídico es la causa. Cuando una persona se obliga o paga en falsa creencia de que su obligación tiene una causa, la declaración de voluntad se emite en el vacío. Si alguien paga en la falsa creencia de que debe, su consentimiento existe en tanto el pago es voluntario y querido, y el objeto está determinado y es conocido, pero el móvil determinante del acto se ha producido por un error de hecho. Es difícil la diferenciación objetiva del acto volitivo, es decir, la separación conceptual entre el consentimiento propiamente dicho, la causa eficiente de la obligación, y el móvil determinante de este sentimiento, la causa impulsiva del acto. Pero aquí, la Nulidad del acto jurídico descansa evidentemente en el fundamento del aforismo: *Nulla obligatio sine causa*”, Baena U., Mario. *De las obligaciones en Derecho Civil y Comercial* III Edición, Editorial LEGIS, Bogotá, 2000, Pág. 202.

⁴⁵ **Código Civil Colombiano. Artículo 2315. Pago por error de derecho de obligación sin fundamento.** Se podrá repetir aun lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni una obligación puramente natural”.

2) la falta de causa; 3) error de hecho o de derecho de quien paga; y 4) La ausencia de una obligación natural que pueda autorizar una retención de lo indebidamente pagado. Por eso, decían los latinos que el error de derecho vicia el consentimiento para beneficiarse, pero no para perjudicarse más. Es así como el artículo 2317 del CC advierte que “Del que da lo que no debe no se presume que lo dona, a menos que probase que tuvo perfecto conocimiento de lo que hacía, tanto en el hecho como en el derecho”. Así, si alguien paga una obligación que no debía, tiene plena facultad de repetir lo pagado, como cuando se incluyen en las facturas de cobro por el uso de tarjetas de crédito obligaciones que no fueron ajustadas por los tarjetahabientes.”⁴⁶

Por consiguiente, se concluye que en principio la Administración no debe devolver dineros cancelados por terceros excepto en el caso de descubrir vicios en el consentimiento (por pagos efectuados sin voluntad de pago, o pagos por error de hecho o derecho) teniendo en cuenta que:

1. Si se manifiesta que el pago se hizo con consentimiento del deudor, el tercero que efectúa el pago (*Solvens*) deberá solicitarle al deudor que le reembolse lo pagado a su nombre y no a la Administración Distrital.

2. Si el pago se efectuó sin conocimiento del deudor, al liberarlo de la obligación tributaria, puede el *solvens* solicitar el reembolso al deudor conforme con las reglas generales establecidas en el artículo 2308 del Código Civil, pero como esta obligación de reembolso es diferente a la pagada, el *solvens* ya no cuenta con los accesorios, y privilegios de la obligación inicial, por lo tanto no hay subrogación como tal, en este caso al igual que el anterior, el reembolso debe hacerlo el deudor y nunca la Administración Tributaria.

3. Por último, si el pago se hace contra la voluntad del deudor, civilmente se da un dualismo sobre la opción de reembolso, dado que a pesar de que el artículo 1632 del CC precisa que el que paga no tiene derecho a que el deudor le rembolsé lo pagado, y el artículo 2309 de la misma norma, establece que si puede repetirse contra el deudor en la medida en que el pago le haya sido útil, situación que de forma independiente de la norma que se pretenda hacer valer, (este despacho se inclina por la segunda), tenemos que la opción del tercero que efectúa el pago de solicitar la devolución al acreedor (en nuestro caso la Secretaría de Hacienda) no es viable y mucho menos esperar la subrogación del derecho que el tercero puede pretender al haber satisfecho la obligación a nombre de otro, porque como ya se dijo, al tratarse de la función pública de administrar y recaudar tributos, la misma en forma alguna puede transferirse a particulares.

JURISPRUDENCIA. “El pago que un tercero hace por deudor, puede ser de tres maneras: 1ª) Con la voluntad expresa o tácita del deudor, en cuyo caso el que paga queda subrogado por el ministerio de la ley, y aún contra la voluntad del acreedor, en todos los derechos de este, en todas sus acciones, privilegios, prendas e hipotecas (CC, arts. 1630 y 1668, ord. 5); 2ª) Sin el conocimiento del deudor, y en este caso el que paga no se entiende subrogado por la ley en el lugar y derechos del acreedor, ni podrá compeler al acreedor a que le subrogue. El que paga en estas condiciones sólo pretende liberar al deudor, extinguir la deuda; y esto no ocurriría si mediara subrogación, porque en virtud de ésta el tercero que paga queda en el lugar del acreedor y puede ejercer contra el deudor, la misma acción que tenía el acreedor primitivo, con todos sus privilegios e hipotecas. Para que haya subrogación es

⁴⁶ Canosa T, Fernando. ‘Las nulidades en el Derecho Civil’. Ediciones Doctrina y Ley, Bogotá, 1997, Pág. 96.

menester que el deudor consienta, expresa o tácitamente en el pago que hace el tercero, o mediando conocimiento del deudor, el tercero que paga por él, no puede entablar como aquel, la acción correspondiente a la obligación extinguida por su pago, pero tiene derecho para que el deudor le reembolse lo pagado, Tiene la nueva acción como *negotiorum gestor*, por haber desempeñado un negocio del deudor (CC, art. 2313), este derecho es para el simple reembolso de la suma pagada al acreedor, y 3ª) Contra la voluntad del deudor. En este caso el que pagó tiene derecho a que el deudor le reembolse lo pagado, a no ser que el acreedor le ceda voluntariamente su acción (CC, art. 1632). Este es un caso especial de excepción, porque en principio, el que paga por otro tiene recurso contra el deudor liberado” (**Corte Suprema de Justicia**, sala de Casación Civil, sentencia de junio 25 de 1945).

DOCTRINA. Efectos del pago realizado por persona no interesada en el cumplimiento de la obligación. “El pago por persona no interesada en el cumplimiento de la obligación produce efectos distintos: si se hace con el conocimiento del deudor, *el solvens* tiene frente a éste la acción legal subrogatoria y la acción del mandatario, y así, depende de cuál de estas acciones él elija para determinar, respectivamente, si la obligación subsiste con sus accesorios o si se ha extinguido por el pago, dando lugar a la acción de reembolso ex mandato; si el pago se hace sin el conocimiento del deudor, la obligación se extingue absolutamente y el *solvens* no se subroga en el respectivo crédito, sino que nace en su favor otro crédito distinto, el de reembolso contra el deudor liberado, a menos, desde luego, que el acreedor se allane a cederle el crédito al *solvens* o a subrogarlo convencionalmente en él, caso en el cual la obligación no se extingue sino que cambia de acreedor; en fin, si el pago se ha hecho contra la voluntad del deudor, la obligación se extingue pero el *solvens*, tiene acción de *in rem verso* contra el deudor, si el pago le ha sido útil a éste y dicha utilidad subsiste al tiempo de la demanda de aquél”. (**Ospina F.**, Guillermo. *Régimen General de las Obligaciones*, Editorial Temis, Bogotá, pág. 346.

CONCEPTO No. 1106

FECHA: 17 de agosto de 2005

SUBTEMA: Títulos Ejecutivos – declaraciones que se tienen por no presentadas
Modificación concepto 0934 del 27 de septiembre de 2001

CONSULTA:

¿Las declaraciones de impuestos como el de vehículos automotores que requiere constancia de pago total so pena de tenerse la misma como no presentada cuando se efectúan pagos parciales, pueden llegar a constituirse como títulos ejecutivos?

RESPUESTA:

Para dar respuesta a este interrogante debemos precisar en primera medida que dentro de la Doctrina Distrital en materia tributaria existe el concepto 934 del 27 de septiembre de 2001, el cual al pronunciarse sobre el término que tenía la Administración para proferir el auto declarativo para tener una declaración como no presentada, consideró que el mismo era de cinco (5) años, basándose este concepto para tomar tal decisión, principalmente en el contenido del fallo del Consejo de Estado de fecha 7 de abril del año 2000. Consejero

ponente Dr. Julio E. Correa Restrepo, en el cual se declaró parcialmente la nulidad del Concepto Jurídico No. 37930 del 27 de mayo de 1997 de la DIAN que determinó el término de dos (2) años para la corrección de las declaraciones que se tienen por no presentadas en los eventos mencionados en la norma general⁴⁷.

Pero, después del citado fallo, el Consejo de Estado ha modificado su posición respecto del tema, por lo cual se hace necesario revisar el concepto 0934 del 27 de septiembre de 2001, en los siguientes términos:

El artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, al establecer las declaraciones que se tienen por no presentadas, establece:

Artículo 17. Declaraciones que se tienen por no presentadas. Las declaraciones del impuesto al consumo sobre la producción nacional de cervezas, sifones y refajos; del impuesto de delineación urbana, del impuesto de espectáculos públicos, de las sobretasas a la gasolina motor y ACPM, del impuesto de loterías foráneas y de retenciones de los impuestos distritales, se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional y cuando no contengan la constancia del pago.

La declaración del impuesto sobre vehículos automotores se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia de pago y en los casos consagrados en los literales a, b y c del artículo 580 y artículo 650-1 del Estatuto Tributario Nacional.

La declaración del impuesto predial unificado se tendrá por no presentada en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional y cuando se omita o se informe equivocadamente la dirección del predio, salvo que corresponda a predios urbanizables no urbanizados y a los predios rurales. En el evento en que se omita o se informe equivocadamente la dirección del predio, la Administración podrá corregir sin lugar a sanción algunos errores de dirección, si se informaron correctamente los datos de cédula catastral y/o matrícula inmobiliaria y no existe acto administrativo definitivo de sanción o aforo. Para efectos del impuesto predial

⁴⁷ "Ahora bien, el parágrafo 2º del artículo 588 del Estatuto Tributario, cuya interpretación efectúa el concepto demandado, fue adicionado por el artículo 173 de la Ley 223 de 1995 y tiene como antecedente el artículo 589-1.

Ahora bien, de acuerdo con lo anterior, es evidente para la Sala que el procedimiento previsto en el artículo 588 es uno, y los términos que el mismo contiene, son otros, por lo tanto, para el caso que nos ocupa, el parágrafo 2º en cuanto hace parte del artículo 588 en mención, indica que la corrección a que se refiere se efectúa por la presentación de la misma ante la entidad bancaria autorizada.

Por la misma razón no puede concluirse que el término para corregir las mencionadas inconsistencias, sea el de dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, pues si el parágrafo 2º señala como única condición para obtener el beneficio de la sanción reducida, el que no se haya notificado sanción para declarar, el contribuyente respecto del cual no se haya proferido el acto administrativo mencionado, es decir, sanción por no declarar, puede corregir su declaración inicial, durante el tiempo a que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario.

En efecto si el artículo 638 del Estatuto Tributario, dispone que la sanción por no declarar prescribe en el término de cinco años y el parágrafo 2 la señala como única condición para poder acogerse al beneficio, el contribuyente puede corregir sus inconsistencias dentro de este mismo lapso y en la corrección se debe liquidar la sanción equivalente al 2 % de la sanción del artículo 641 del Estatuto Tributario, se repite siempre y cuando no se haya notificado la sanción por no declarar."

unificado la dirección del predio se entenderá como la dirección de notificación del contribuyente, salvo que éste informe una dirección de notificación diferente.

La declaración del impuesto de industria y comercio e impuesto de avisos y tableros se tendrá por no presentada en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1⁴⁸ del Estatuto Tributario Nacional. (...)

Define esta norma para el caso de algunos tributos como los son el impuesto sobre vehículos automotores, el impuesto al consumo sobre la producción nacional de cervezas, sifones y refajos; del impuesto de delineación urbana, del impuesto de espectáculos públicos, de las sobretasas a la gasolina motor y ACPM, del impuesto de loterías foráneas y de retenciones de los impuestos distritales, se tendrán por no presentadas cuando no tengan constancia de pago, por constancia de pago, el parágrafo del mismo artículo 17 transcrito, define: *“Por constancia de pago se entiende la cancelación total de los valores correspondientes a impuestos, retenciones, anticipos y sanciones liquidados en la declaración, así como el total de los derechos e intereses por mora que se hubieren causado al momento de la presentación de la declaración”.*

Es decir que las declaraciones de los impuestos relacionados se tendrán por no presentadas cuando el contribuyente o sujeto pasivo del mismo no cancele la totalidad de las obligaciones tributarias a su cargo; sin embargo, para que una declaración se tenga por no presentada, debe necesariamente la Administración Tributaria Distrital, proferir dentro del término de dos (2) años, un auto en donde así se declare, esto ha sido revisado en muchas oportunidades por el Consejo de Estado, limitando cualquier opción que la declaratoria por no presentada de una declaración opere *ipso jure* para la Administración Tributaria. Recordemos algo de esa jurisprudencia:

JURISPRUDENCIA. “La Sala ha reiterado como lo señalaron el Tribunal y la Delegada del Ministerio Público que la ocurrencia de cualquiera de las causales del artículo 580 del Estatuto Tributario, para tener por no presentadas las declaraciones tributarias, no opera *‘ipso jure’* o de pleno derecho, como lo asumió la Administración, sino que debe ser materia de un acto que así lo declare, en garantía del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable afectado para hacer valer los factores y conceptos de su liquidación privada (Cf. Sentencia de junio 12 de 1998, expediente 8735. Consejero ponente Dr. Germán Ayala Mantilla).

La Sala reitera, como lo señaló el Tribunal y se indicó antes, la contribuyente cumplió con el deber formal de presentar la declaración, ahora, si la Administración advirtió la inconsistencia a que se refirió en la resolución 331 de 30 de junio de 2000, esto es, que en ella se incurría en uno de los eventos para tenerla por no presentada, debió iniciar el respectivo procedimiento, con la expedición del acto que así la

⁴⁸ **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 Ley 6/92. Art. 140).

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. (Ley 49/90 art. 51)

declarara antes de que adquiriera firmeza, para garantizar así el derecho de contradicción de la contribuyente y no proceder, como lo hizo, a sancionar directamente, puesto que no se estaba legalmente en el evento de omisión del cumplimiento de ese deber formal, en el que opera a plenitud el procedimiento sancionatorio previsto en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993 en concordancia con el '715 y 716 del Estatuto Tributario aplicables por remisión del artículo 103 del mencionado decreto, normatividad que sirvió de fundamento a la sanción impuesta.” **(Consejo de Estado**, Sentencia del 19 de agosto de 2004, Exp. 13810, C.P María Inés Ortiz Barbosa). *(Se subraya)*

JURISPRUDENCIA. “En caso similar dijo la Sala, y en esto se ratifica ahora, que de acuerdo con lo sentado en sus fallos de 8 de marzo de 1996, expediente No.7471 (Consejero ponente Dr. Julio E. Correa Restrepo) y 6 de julio del mismo año, expediente No.7471 (Consejera ponente, Dra. Consuelo Sarria Olcos), la ocurrencia de cualquiera de las causales del artículo 580 del Estatuto Tributario, para tener por no presentadas las declaración tributaria, no opera 'ipso jure' o de pleno derecho, como lo asumió la Administración, sino que debe ser materia de un acto que así lo declare, en garantía del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable afectado para hacer valer los factores y conceptos de su liquidación privada (cf. sent. junio 12 de 1998, expediente 118735. Consejero ponente Dr. Germán Ayala Mantilla).

Por lo que se desprende del examen de los antecedentes de la actuación administrativa, si bien inicialmente la Administración profirió sendos 'autos declarativos' por los bimestres glosados, lo cierto es que los revocó a instancia de la parte actora, pero no por los motivos que adujo ésta, sino porque, como se anotó, no se consideró que las normas tributarias previeran tales actos, decisión que obviamente se apartó del marco de los aspectos fáctico y jurídico a que la misma debió contraerse (arts. 35, 59, del Código Contencioso Administrativo), e impidió debatir las razones alegadas por la recurrente, con demérito de su derecho de defensa.

La revocación de los 'autos declarativos' implicó, en conclusión, no solamente que no hubo acto previo que expresará que las declaraciones tributarias glosadas se tenían por no presentadas, sino que dichas declaraciones adquirieron firmeza por haber desaparecido la causa de su inadmisión o rechazo”. **(Consejo de Estado**, Sentencia del 3 de julio de 1998, exp. 8738, C.P. Daniel Manrique Guzmán) *(Se subraya)*

JURISPRUDENCIA. “Así las cosas, si la Administración previo al procedimiento que aquí se discute había expedido un acto declarativo según el cual debían tenerse por no presentadas las declaraciones de retención en la fuente de los meses de junio a diciembre de 1991, el cual una vez recurrido fue revocado por la propia Administración, debe reconocérsele sus efectos jurídicos, pues con el mismo el ente gubernativo ejerció su facultad de tener por presentadas las declaraciones, de suerte que no resulta coherente que posteriormente se expida una actuación donde se imponga sanción por no declarar.

De otra parte se advierte que, para la fecha de expedición de los actos acusados, las liquidaciones privadas se hallaban indiscutiblemente en firme, en atención a que ya habían transcurrido más de dos años sin que la Administración las hubiera

válidamente cuestionado, ya que los actos acusados fueron expedidos el 19 de diciembre de 1995 y el 2 de diciembre de 1996, en relación con las declaraciones de retención en la fuente presentadas por la sociedad por los meses de junio a diciembre de 1991, esta última presentada el 27 de enero de 1992.

Lo anterior, porque teniendo en cuenta que las declaraciones tributarias se hallan cobijadas por la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 del Estatuto Tributario, que para ser desvirtuada requiere indefectiblemente de actuación por parte del ente oficial, la cual debe producirse dentro del término legal de dos años, so pena de firmeza de la declaración privada, en los términos del artículo 714 del mismo Estatuto.

De tal manera que si el ente gubernativo no cuestionó dentro de los dos años siguientes a su presentación las declaraciones tributarias que posteriormente fueron desconocidas, éstas habían adquirido firmeza, por lo cual la actuación oficial resulta extemporánea.” **(Consejo de Estado, Sentencia del 12 de junio de 1998, Exp. 8735, C.P. Germán Ayala Mantilla).** *(Se subraya)*

Así las cosas, para que una declaración se tenga por no presentada, debe necesariamente la Administración, proferir un auto en donde así se declare, dentro del término de firmeza⁴⁹ de las declaraciones tributarias, es decir dos (2) años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar o la presentación de la declaración si la misma es extemporánea, quedando en firme la declaración presentada, si dentro de este término, la Administración Tributaria Distrital no cuestionó y señala las irregularidades presentadas.

Esta teoría ha sido aceptada por la DIAN, ya que ha considerado que si del examen del documento se llega a advertir la ocurrencia de alguna de las causales previstas en la ley, que dan lugar a tenerla como no presentada y que por ende perderían la fuerza de título ejecutivo, deberán seguirse los pronunciamientos señalados por la Honorable Corte Constitucional y el Consejo de Estado, por ejemplo, la sentencia de mayo 5 de 2000, radicado 9848 (Consejero ponente Dr. Delio Gómez Leyva); sentencia 13331 del 15 de marzo de 2002 (Consejera ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa)- en virtud del cual se debe emitir un auto declarativo dentro del término establecido para la firmeza de la liquidación privada por parte de la División de Fiscalización, tal y como lo consideró en los conceptos DIAN 053528 de junio 6 de 2000 y 034851 de junio 18 de 2003, que transcribiremos a continuación:

DOCTRINA. “De acuerdo con lo anterior, el Consejo de Estado asimila el término dentro del cual se debe dictar el auto declarativo, con el término para notificar el requerimiento especial y con el término de firmeza de las declaraciones tributarias consagrados en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, dentro de estos términos debe proferirse el mencionado auto, pero la Administración Tributaria puede, en caso de que el contribuyente, responsable,

⁴⁹ **Decreto Distrital 807 de 1993**, Artículo 24. Firmeza de la declaración 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 fecha de presentación de la misma.*

También quedará en firme la declaración tributaria si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

agente retenedor o declarante no subsane el respectivo error, desplegar su actividad para continuar con el procedimiento de los artículos 715 y siguientes del Estatuto Tributario, dentro de los términos allí previstos.

Ahora bien, el auto declarativo es, sin lugar a dudas, un acto previo al procedimiento que adelanta la Administración cuando encuentra que la declaración presentada por el contribuyente, o declarante, está incurso en alguna de las causales para considerarla como no presentada; y en consecuencia proceda a aplicar la sanción por no declarar, así como la respectiva liquidación de aforo.

Por ello, y como quiera que el artículo 688 del Estatuto Tributario consagra que corresponde al jefe de la unidad de fiscalización proferir entre otros, "... *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...*" se considera que será este el funcionario competente para proferir el aludido auto declarativo.

Por lo mismo, y como se mencionó en anterior oportunidad, como contra dicho acto proceden los recursos establecidos en el Código Contencioso Administrativo, el recurso de reposición deberá interponerse ante el mismo funcionario (Div. De Fiscalización) y el de apelación ante su superior inmediato, que es el Administrador de Impuestos respectivo (**Concepto DIAN 053528 de junio 6 de 2000**).

DOCTRINA. "Ahora bien, en cuanto a la actividad que al respecto debe desplegar la Administración, se parte del término de firmeza de las declaraciones que fija el artículo 714 del Estatuto Tributario en concordancia con el tiempo con que cuenta para imponer las sanciones según el 638 ibídem, para exigirle determinadas y específicas actuaciones so pena de que pierda la facultad para ejercer su poder coercitivo sobre el comportamiento tributario de los contribuyentes.

- Es así como concretamente en el caso de las declaraciones que por las falencias legalmente descritas se tienen por no presentadas, se le ha exigido un pronunciamiento al respecto mediante un acto administrativo denominado 'Auto Declarativo', como premisa de toda la actividad sancionatoria por esta circunstancia.

- Para el efecto, como en ulterior actuación por este hecho se debe producir una liquidación de aforo y en esta se variaría en principio la declaración privada que aunque defectuosa ya se adjuntó al registro tributario por el contribuyente, a éste debe advertírsele la circunstancia irregular que hace tenerla por no presentada y dentro del término general que la Ley da para que proceda alguna modificación a las privadas, término que será de dos (2) años contados desde el vencimiento del plazo para declarar, la presentación extemporánea de la declaración o de la radicación de la solicitud de compensación y/o devolución.

- La anterior actuación administrativa, además debe efectuarse atendiendo al hecho de que el Auto Declarativo es apenas el que inicia el complejo procedimiento a agotarse para llegar a una sanción por no declarar, cuyo límite como se dijo es de cinco (5) años y precede a la Liquidación de Aforo para la que se cuenta con el mismo término, en el que en todos los eventos se incluyen los de notificación en debida forma.

Se concluye entonces que la notificación de sanción por no declarar es el evento que la Ley pone de límite a la presentación de una declaración omitida o de una que se tenga por no presentada y que este término puede llegar a ser de cinco (5) años. Pero para poder desplegar esta actuación, debe estar precedida del auto declarativo, que debe proferirse dentro del término de firmeza de la declaración, so pena de que, si así no se hace, la declaración presentada con las fallas anotadas adquiere firmeza.

Por tanto, al no haber variación legal ni en los presupuestos que soportaron jurídicamente la interpretación del concepto cuya revisión se solicita, con las anteriores precisiones se confirmará el Concepto **053528** del 6 de junio de 2000, no sin antes advertir a la consultante sobre la obligatoriedad institucional de los Conceptos aun que no hayan sido publicados, tema a los que se refieren los Conceptos Nos. 017064 de febrero 25 de 2000 y 124506 de diciembre 27 de 2000 de los cuales adjunto copia para su conocimiento (**Concepto DIAN 034851 de junio 18 de 2003**).

Precisado lo anterior, y adentrándonos en el tema de los títulos ejecutivos, tenemos que el artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional, entre otros, determina como títulos ejecutivos:

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.

(...)

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.

Es así que prestan mérito ejecutivo, las declaraciones privadas en las cuales existan saldos a favor del fisco distrital y a cargo de los sujetos pasivos de los correspondientes impuestos, así se traten de declaraciones que correspondan a tributos en los cuales se requiere constancia de pago para que la declaración se tenga por presentada, ya que como se precisó en el punto anterior, estas declaraciones mientras no sean declaradas como no presentadas por la Administración independientemente de la firmeza que adquieren si dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar no se le profiere auto declarativo, se entienden válidos con sus efectos plenos como título ejecutivo, perfectamente cobrable por medio del procedimiento administrativo de cobro coactivo.

En los anteriores términos se amplía y modifica el concepto 0934 del 27 de septiembre de 2001.

CONCEPTO No. 1111

FECHA: 26 de septiembre de 2005

SUBTEMA: Aplicación artículo 43 de la ley 962 de 2005, validez de declaración y pago de retenciones practicadas (ICA) en el formulario de declaración y pago del Impuesto de Industria y Comercio

CONSULTA:

Se pregunta si las declaraciones de retención en la fuente del Impuesto de Industria y Comercio que fueron presentadas en el formulario del Impuesto de Industria y Comercio pueden ser corregidas sin sanción, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 43 de la Ley 962 del 8 de julio de 2005.

RESPUESTA:

Para abordar la consulta consideramos importante hacer unas precisiones puntuales sobre las obligaciones tributarias y su importancia para la Administración Tributaria.

Dentro de los deberes y obligaciones formales en la relación jurídico tributaria entre Administración - administrado, se encuentra el de presentar en debida forma, dentro de los plazos y en los lugares establecidos por la Administración Tributaria, las declaraciones tributarias de los contribuyentes, que no son otra cosa más que la confesión privada que el sujeto pasivo realiza ante el fisco, con el objeto de dar cumplimiento a la Carta Magna y coadyuvar con las cargas del Estado, entendido éste en los diferentes niveles nacional, departamental o municipal, tal y como en ella se ordena, en concordancia para el caso en estudio en nuestro Distrito Capital, con lo establecido en el Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 2.

La declaración tributaria como acto privado del contribuyente es una confesión libre y espontánea que por escrito hace el sujeto pasivo del impuesto correspondiente ante la Administración Tributaria, de su identidad, vecindad o domicilio, de su realidad fiscal y económica, los factores de determinación del impuesto y por ende de la obligación que como consecuencia de todo lo anterior, surge a su cargo.

Por lo anterior, en la normatividad fiscal del Distrito Capital, artículo 13 del DD 807 de 1993 se señala que las declaraciones tributarias deberán presentarse en los formularios oficiales que prescriba la dirección distrital de impuestos, y se consagran los requisitos tanto formales como materiales que deben reunir las declaraciones para que se entienda cumplida a satisfacción la obligación de declarar, requisitos a los cuales les otorga el Alto Tribunal Constitucional, plena validez⁵⁰.

Claro lo anterior, debemos recordar el texto del artículo 11 del Acuerdo 52 de 2001, el cual establece:

Artículo 11. Declaración de Retenciones. A partir del año gravable 2002 los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio declararán y pagarán en el formulario que oportunamente prescriba la Dirección Distrital de Impuestos y en los plazos que fije la Secretaría de Hacienda.

Así mismo tenemos que la Administración Tributaria Distrital, en cumplimiento de la disposición antes transcrita, y mediante Resolución 004 del 11 de febrero de 2002 (artículo 1), adoptó el formulario de retención del Impuesto de Industria y Comercio, para el cumplimiento de los deberes formales y sustanciales inherentes a la declaración y pago de las retenciones de este impuesto así:

⁵⁰ Sentencia C-844 del 17 de octubre de 1999.

Artículo 1. Adóptense los siguientes formularios anexos a la presente Resolución y que hacen parte integral de la misma.

- Formulario Único para la declaración del Impuesto Predial Unificado.
- Formulario Único para la declaración del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros.
- Recibo Único de Pago Sistema Preferencial régimen simplificado del Impuesto de Industria y Comercio.
- **Formulario de Retención del Impuesto de Industria y Comercio.**
- Recibo para pago de actos oficiales de Impuestos a la Producción y al Consumo. *(Negrilla y subraya ajena a texto)*

Como se aprecia claramente, para la declaración de retenciones del impuesto de industria y comercio fue adoptado un formulario independiente y totalmente diferente al del impuesto mismo, situación ésta que se dio porque las dos obligaciones son totalmente diferentes, en una es contribuyente del impuesto de industria y comercio y en la otra es responsable de efectuar el recaudo a un tercero del impuesto de industria y comercio, y dado que son obligaciones diferentes el Acuerdo 52 de 2001, estableció el cumplimiento de la obligación en formularios diferentes.

Esta disposición entró a regir a partir del primer bimestre de 2002, pero dada la transitoriedad en la aplicación de estas disposiciones especiales por parte de los agentes retenedores, para el **primer bimestre** del año en curso se expidió la Resolución No. 06 del 21 de marzo de 2002, con la cual la Dirección Distrital de Impuestos **autorizó el uso del formulario del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros para declarar y pagar las retenciones practicadas durante el primer período del año 2002 (enero-febrero)** y exclusivamente para los agentes retenedores que presentaron la declaración oportunamente por este primer período de 2002 (es decir, presentaron antes del 22 de marzo de 2002).

No obstante, lo previsto en la normativa a que hemos hecho mención, el Congreso de la República expide la Ley 962 del 8 de julio de 2005, por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos.

Esta norma es de carácter procedimental y por ende de aplicación inmediata según lo establecido en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, razón por la cual lo previsto en ella debe aplicarse a partir de su publicación.

Ahora bien, para el tema de consulta, interesa lo previsto en el artículo 43 de la ley 962 del 8 de julio de 2005, que establece:

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.” (Se subraya)

Del análisis del artículo transcrito se infiere:

La disposición normativa establece que cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos la Administración Tributaria detecte errores en el diligenciamiento de los formularios tales como:

- Omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela.
- Errores en el año y/o período gravable.
- Errores en el Nit.
- Errores de imputación.
- Errores aritméticos.

Que no incidan en:

- El valor por declarar.
- Determinación del tributo.
- Discriminación de los valores retenidos en el caso de la declaración de retención en la fuente.

De esta forma, conviene analizar qué sucede cuando el contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio que es agente de retención presenta la declaración del Impuesto de Industria y Comercio en el 'Formulario del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros' y diligencia el renglón BH 'Retenciones practicadas' (de los períodos gravables del año 2001 y anteriores) declarando y pagando las retenciones que practicó en el bimestre.

- Dando aplicación al artículo 43 de la Ley 962 de 2005, este error estaría inmerso en el concepto del tributo que se cancela, porque se quiso cancelar retención y se diligenció en el formulario del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, por esta razón es susceptible de corrección, sin sanción siempre y cuando no se afecte el valor por declarar y la Discriminación de los valores retenidos.

Así mismo, en el evento en que un agente de retención exclusivamente liquide y pague la retención practicada en el bimestre en el formulario del Impuesto de Industria y Comercio, este error también es susceptible de corrección sin sanción alguna, acorde con la disposición en mención, siempre y cuando con este yerro no se afecte el valor a pagar ni la discriminación de los valores retenidos.

De esa forma, los errores presentados por haber diligenciado las retenciones en el formulario del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, conforme a lo dispuesto en el artículo 43 de la ley 962 de 2005, son susceptibles de corrección sin sanción, siempre y cuando no se vea afectado por estas inconsistencias el valor a pagar ni la discriminación de los valores retenidos.

Por esta razón, esta disposición será reglamentada por el manual de procedimiento, de tal manera que se establezca el procedimiento para corregir estos errores sin sanción de oficio o a petición de parte y la forma de imputar lo cancelado en el formulario errado al concepto que se debió pagar.

Cabe aclarar que sólo serán susceptibles de corrección las declaraciones de retenciones que se hayan presentado en forma errada en los formularios del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, siempre y cuando, estas declaraciones no hayan sido ya objeto de corrección de oficio o a petición de parte.

En este sentido, se modifica el concepto 962 del 23 de septiembre de 2002, proferido por este despacho.

CONCEPTO No. 1116

FECHA: 02 de noviembre de 2005

SUBTEMA: Vigencia del cambio de régimen

CONSULTA:

Me dirijo a ustedes con el fin de que me sea aclarado el siguiente caso: En este año inicié actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, para lo cual me inscribí en registro de información tributaria bajo el régimen simplificado. En este mismo año radiqué la novedad de cambio de régimen registrándome ahora en el común.

PREGUNTA:

¿Debo empezar a declarar y pagar el impuesto bimestralmente una vez se efectúe el cambio de régimen o por el hecho de haberme inscrito inicialmente en el régimen simplificado se determina que por el resto del mismo año debo presentar una sola declaración anual?

RESPUESTA:

El Distrito Capital, mediante Acuerdo 65 de 2002, ha organizado la forma en que los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio deben cumplir con sus obligaciones tributarias clasificándolos en dos grandes grupos, conforme al cumplimiento o no de unos requisitos y/o condiciones, denominados el uno de régimen simplificado y el otro de régimen común.

El régimen simplificado se aparta de la regla general y contiene un conjunto de derechos y obligaciones con un tratamiento especial más simple para quien cumpla con ciertos requisitos previstos en la norma tributaria. El régimen común, por exclusión, en cambio

establece las regulaciones a las cuales se encuentra sometida la generalidad de personas responsables de este impuesto.

A partir de la expedición del Acuerdo 65 de 2002, artículo 4, guardada la naturaleza de los impuestos IVA e ICA, se unificaron los requisitos para pertenecer al régimen simplificado en ambos gravámenes.

Artículo 4. Régimen simplificado del Impuesto de Industria y Comercio. *A partir del año gravable 2003 pertenecen al régimen simplificado los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que cumplan con la totalidad de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado en el Impuesto a las Ventas.*

El contribuyente del Impuesto de Industria y comercio que inicie actividades deberá en el momento de la inscripción definir el régimen al que pertenece. Para efectos de establecer el requisito del monto de los ingresos brutos para pertenecer al régimen simplificado, se tomará el resultado de multiplicar por 360 el promedio diario de ingresos brutos obtenidos durante los primeros sesenta días calendario, contados a partir de la iniciación de actividades.

Cuando el contribuyente no cumpla con la obligación de registrarse, la Dirección Distrital de Impuestos los clasificará e inscribirá de conformidad con los datos estadísticos que posea. Esto último se entiende sin perjuicio del ejercicio de la facultad consagrada en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario Nacional.

Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado que obtengan durante el año gravable ingresos netos inferiores a 80 salarios mínimos mensuales vigentes no tendrán que presentar la declaración del impuesto de industria y comercio y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.

El artículo 499 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de diciembre 29 de 2003 dispone:

Artículo 499. Quiénes pertenecen a este régimen. *Al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas pertenecen las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:*

- 1. Que en el año anterior hubieren poseído un patrimonio bruto inferior a ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 84.880.000, valor año base 2005) e ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000, valor año base 2005).*
- 2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.*
- 3. Que su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se encuentre ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena. Al efecto se entiende por centro comercial la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio. (Este numeral fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional Sentencia C-1114 de 2004)*

4. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.

5. Que no sean usuarios aduaneros.

6. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000) (valor año base 2005).

7. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 84.880.000, valor año base 2005).

Parágrafo 1. Para la celebración de contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valor año base 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000) (valor año base 2005), el responsable del régimen simplificado deberá inscribirse previamente en el régimen común.

Parágrafo 2. Para los agricultores y ganaderos, el límite de patrimonio bruto previsto en el numeral 1º de este artículo equivale a cien millones de pesos (\$ 100.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 106.100.000) (valor año base 2005).

El estar sometido a uno u otro régimen depende entonces de si cumple o no con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado, de suerte que si los cumple pertenece a este régimen y en caso contrario queda supeditado al régimen común. El régimen común, como lo habíamos comentado, es el régimen general mientras que el régimen simplificado es la excepción que rige a quienes cumplan ciertos y determinados requisitos establecidos en la ley.

Así mismo, existen unas disposiciones que regulan las formalidades y requisitos para realizar el tránsito de los contribuyentes de uno a otro régimen, cuando se verifique cierta condición.

Cambio de régimen común a régimen simplificado

El Acuerdo 65 de 2002 en su artículo 5 retorna al procedimiento anterior para el cambio de régimen común a simplificado (Acuerdo 28 de 1995), exigiendo nuevamente a la persona natural perteneciente al régimen común el estar cumpliendo durante tres años los requisitos para pertenecer al régimen simplificado para poder pertenecer formalmente a éste. Con el Acuerdo 26 de 1998, se podía cambiar de régimen común a simplificado con solo cumplir los requisitos de este último durante un año.

Artículo 5. Cambio de régimen común al régimen simplificado. *Los contribuyentes que pertenezcan al régimen común sólo podrán acogerse al régimen simplificado cuando demuestren que, en los 3 años fiscales anteriores, se cumplieron, por cada año, las condiciones establecidas en el artículo 4 del presente acuerdo⁵¹.*

⁵¹ Las contempladas en el artículo 499 del Estatuto Tributario Nacional.

De esta forma, depende sobre qué preceptiva normativa se haya dado el evento, para establecer el régimen al que pertenece el contribuyente del impuesto de industria y comercio.

Por esta razón, para establecer si un contribuyente es del régimen común o simplificado del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, no basta simplemente con la verificación de cómo aparece registrado en el RIT; es necesario examinar de fondo al tenor de la norma vigente en el momento de presentación de la declaración o del cumplimiento de otras obligaciones, qué condiciones reúne el contribuyente y de esta forma determinar a qué régimen está sometido en el respectivo período objeto de análisis.

En conclusión, lo manifestado por los contribuyentes en el registro de información tributaria, no se constituye en afirmaciones incuestionables, sino que son susceptibles de ser verificadas o desvirtuadas, ya sea por la Administración o por el particular.

Cambio de régimen simplificado a régimen común

Al respecto y como consecuencia de estar ligada la pertenencia al régimen simplificado de ICA al régimen simplificado del impuesto a las ventas IVA, es aplicable el artículo 508-2 del Estatuto Tributario que dice:

Artículo 508-2. Paso de régimen simplificado a régimen común. *El responsable del Impuesto sobre las Ventas perteneciente al Régimen Simplificado pasará a ser responsable del régimen común a partir de la iniciación del período inmediatamente siguiente a aquel en el cual deje de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 499 de este Estatuto, salvo lo previsto en el parágrafo 1º de dicho artículo, en cuyo caso deberá inscribirse previamente a la celebración del contrato correspondiente.”*
<Artículo modificado por el artículo 16 de la Ley 863 de 2003.>

El cambio de régimen en este sentido puede efectuarse en cualquier momento que el contribuyente establezca que se dejaron de cumplir los requisitos para pertenecer al régimen simplificado. No hay norma que le obligue a permanecer en el régimen simplificado durante un mínimo de tiempo, ni tampoco un mínimo de tiempo de estar cumpliendo los requisitos para pertenecer al régimen común para que pueda efectuarse el cambio.

El cambio de régimen simplificado a común puede ocurrir por los siguientes motivos, en cuyo caso a partir del siguiente período gravable⁵² deberá cumplir con las obligaciones del régimen común:

1. Por haber poseído un patrimonio bruto inferior a ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 84.880.000, valor año base 2005) e ingresos brutos totales provenientes de la actividad

⁵² Decreto 352 de 2002, Artículo 36. - Período gravable. Por período gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio y es bimestral.

inferiores a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000, valor año base 2005).

2. Por tener más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercer su actividad.
3. Por desarrollar en su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
4. Por pasar a ser usuario aduanero.
5. Por haber celebrado en el año inmediatamente anterior o en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000) (valor año base 2005).
6. Por superar el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año la suma de ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 84.880.000, valor año base 2005).
7. Por celebrar contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valor año base 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000) (valor año base 2005). En este caso, el responsable del régimen simplificado deberá inscribirse previamente en el régimen común.
8. Para los agricultores y ganaderos, cuando el límite de patrimonio bruto previsto en el numeral 1º de este artículo equivale a cien millones de pesos (\$ 100.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 106.100.000) (valor año base 2005).

Vigencia del cambio de régimen para efecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes

Definidos los requisitos para el cambio de régimen, pregunta el consultante a partir de qué momento debe empezar a cumplir con las obligaciones del nuevo régimen y qué obligaciones subsisten respecto del régimen anterior por el período de tiempo durante el cual permaneció en el mismo. La tesis que se plantea es la siguiente:

Las obligaciones tributarias de los contribuyentes son propias para cada uno de los regímenes en los que el contribuyente se encuentre inscrito, de suerte que una vez proceda el cambio de régimen sobrevienen las obligaciones correspondientes al nuevo régimen, persistiendo del anterior aquellas que se hubieren generado durante la vigencia del antiguo régimen que no se hubieren cumplido.

De esta forma si un contribuyente de la fecha X a la fecha Y estuvo inscrito como contribuyente del impuesto de industria y comercio bajo el régimen A, deberá cumplir con las obligaciones correspondientes a este, así se ejecuten o lleven a cabo durante el tiempo de vigencia del nuevo régimen. Naturalmente se presenta un rezago en el cumplimiento de obligaciones como son la de presentar declaraciones y pagar el impuesto que solo habrán de cumplirse en las fechas establecidas en las normas respectivas. Lo anterior no obsta para que de manera paralela o simultánea el contribuyente deba cumplir con las

obligaciones propias del nuevo régimen. Si el nuevo régimen exige el cumplimiento de unas obligaciones más gravosas como el de expedir factura, presentar declaraciones bimestrales, llevar contabilidad no simplificada sino con todas las formalidades de ley, no existe disposición normativa que le excluya del cumplimiento de las mismas en ese año so pretexto de que había iniciado esa anualidad bajo la vigencia de otro régimen menos exigente.

En síntesis, todo contribuyente del impuesto de industria y comercio deberá cumplir con las obligaciones que le son propias del respectivo régimen, por el período de tiempo durante el cual permaneció o permanezca en el mismo

Concretamente, si el contribuyente inició actividades bajo el régimen simplificado y posteriormente se trasladó al régimen común, deberá presentar la declaración “anual” en las fechas previstas para el efecto para el régimen simplificado en el año siguiente, por los ingresos percibidos durante el tiempo que estuvo bajo este régimen, beneficiándose incluso con los topes mínimos a partir de los cuales se debe declarar; pero a partir de la fecha del cambio de régimen a común deberá presentar las declaraciones con una periodicidad bimestral desde la fecha de inicio de actividades bajo el nuevo régimen, inicialmente por el fragmento de período bimestral y posteriormente por cada bimestre.

CONCEPTO No. 1134

FECHA: 31 de mayo de 2006

SUBTEMA: Prescripción de la acción de cobro. Aplicación del artículo 46 del Acuerdo 132 de 2004

CONSULTA:

Los contribuyentes que se acogieron al beneficio de morosos, conforme a lo dispuesto en el Acuerdo 132 de 2004, es decir cancelando el capital de deudas causadas a 31 de diciembre de 2004, están presentando solicitudes de prescripción de los saldos de deuda por concepto de intereses y sanciones, en este sentido se han configurado dos situaciones:

1. La deuda sobre la cual se pagaron los capitales presentaba más de cinco años de antigüedad al momento del pago realizado por el contribuyente y sobre ella no se había dado ninguna acción que interrumpiera o suspendiera los términos de la prescripción.
2. Después de pagados los capitales, **los saldos de deuda pasaron a presentar más de cinco años de vencidos sin acción de cobro, y la Resolución de facilidad de pago aún no se ha notificado.**

PREGUNTAS:

1. ¿Se debe negar la prescripción y notificar la facilidad de pago por los saldos de deuda?
¿Cuál sería el fundamento legal para negar dichas solicitudes, si el Acuerdo 132 de 2004, en su contenido no contempla que el hecho de cancelar el capital automáticamente interrumpe el término de la prescripción, aún más cuando al momento

de acogerse al arreglo a morosos desde hacía mucho tiempo había operado el fenómeno de la prescripción, es decir no habría interrupción ni suspensión de términos?

¿En relación con los términos de prescripción al notificar la facilidad de pago, cuáles deben ser? ¿Se cuentan nuevamente cinco años? ¿De aceptarse la tesis de los cinco años, que sucede si se debe acudir a decretar el incumplimiento de la facilidad de pago? En este evento, es decir encontrándose la deuda prescrita y habiéndose cancelado únicamente el capital, por los intereses se podría iniciar un proceso de cobro coactivo apoyándose la Administración Tributaria Distrital a través del Grupo Coactivo de las Unidades de Cobranzas, en que el título ejecutivo para iniciar la correspondiente ejecución sería la Resolución debidamente ejecutoriada que declarará el incumplimiento de la facilidad de pago. ¿A partir del incumplimiento que término se tendría para iniciar el proceso de cobro?

2. ¿Hay lugar a la prescripción? Existen varias situaciones

A. Prescripción contra solicitud del contribuyente:

- Que la solicitud de prescripción se radique antes de notificar la resolución de facilidad de pago.
- Que la solicitud de prescripción se radique después de notificada la resolución de facilidad de pago.

B. Sin que medie solicitud de prescripción del contribuyente

Fundamentados en el argumento que los saldos restantes son incobrables, puede la Unidad de Cobranzas no elaborar ni notificar esas facilidades. De prosperar este argumento se podrían castigar estos saldos de manera masiva con la Ley 716 de 2001.

RESPUESTA:

Para abordar el estudio de la presente consulta lo primero que tendremos en cuenta es lo establecido en el artículo 46 del Acuerdo 132 de 2004, que a la letra dice:

“(…) Artículo 46. Reimputación de pagos. Los pagos que hasta el 30 de agosto de 2005 efectúen los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos distritales, en relación con obligaciones tributarias con vencimiento anterior al 31 de diciembre de 2004, se imputarán de la siguiente forma: primero, a los impuestos o retenciones; segundo, a las sanciones, y tercero, a los intereses; siempre y cuando el pago cumpla totalmente el valor de los impuestos del respectivo período. Para el pago de sanciones e intereses se otorgará una facilidad de pago en cuatro (4) cuotas semestrales iguales. (...)”.

Este artículo permitió a los contribuyentes y agentes de retención, que los pagos realizados se aplicaran primero a los valores pendientes por concepto de impuesto o retención, con preferencia sobre lo adeudado por sanciones e intereses; estableció un beneficio económico para el particular al congelar la causación de intereses y sanciones y le concedió un plazo de dos años para su pago.

Esta norma permitió que, verificado el supuesto de hecho de la norma, (pago total a 30 de agosto de 2005 del impuesto o retención adeudado antes del 31 de diciembre de 2004), el contribuyente o agente retenedor tenía derecho no sólo a la reimputación prevista en la norma, sino además a cancelar los saldos insolutos por sanciones e intereses en cuatro cuotas semestrales.

La facilidad de pago contemplada en el artículo 46 del Acuerdo 132 de 2004, se refirió a aquella que se concedió de manera automática a los deudores que se acogieron al orden transitorio de imputación de pagos, este otorgamiento de la facilidad de pago se efectúa mediante resolución según lo dispuso el artículo 4º del Decreto 117 de 2005, por medio del cual se reglamentó la disposición en mención.⁵³

Efectuadas las siguientes precisiones, encontramos lo siguiente:

El surgimiento de la obligación tributaria está dado por la potestad impositiva del Estado y el deber de contribuir a las cargas públicas que recae sobre toda persona o ciudadano, existiendo una obligación que no puede desconocerse. Esta obligación en razón a la inacción prolongada del acreedor para reclamar el ejercicio que le corresponde da lugar al fenómeno de la prescripción, pasando las obligaciones de civiles a naturales; es decir se convierte en una obligación que, si bien no puede hacerse exigible, una vez cumplida no es posible su devolución⁵⁴.

Esta prescripción de la obligación no puede confundirse con la prescripción de la acción de cobro; por ello consideramos importante entrar a estudiar y diferenciar los conceptos de obligación y de acción de cobro.

Las obligaciones son vínculos jurídicos, entre dos o más personas determinadas o determinables, por medio del cual una parte (deudor) se encuentra en la necesidad de realizar una prestación (de dar o hacer o no hacer alguna cosa), a favor de otra parte llamada acreedor.

En nuestro caso, tenemos a un contribuyente (deudor), quien debe pagar una obligación a la Administración Tributaria Distrital. Estas obligaciones fiscales son civiles cuando dan derecho a exigir su cumplimiento y naturales, cuando no confieren derecho para exigir su cumplimiento.

⁵³ **Artículo 4. Facilidad para el pago de las sanciones e intereses.** Una vez efectuada la reimputación del pago que establece el artículo 46 del Acuerdo Distrital 132 de 2004, para la cancelación de las sanciones y de los intereses que se encuentren pendientes de pago, se otorgará una facilidad automática de pago sin necesidad de garantías, que se pagará en cuatro cuotas semestrales iguales, en las siguientes fechas: 1º de marzo de 2006, 1º de septiembre de 2006, 1º de marzo de 2007 y 1º de septiembre de 2007.

La facilidad para el pago **se otorgará mediante resolución proferida directamente por la Unidad de Cobranzas respectiva de la Dirección Distrital de Impuestos, una vez se verifique en el sistema, el pago de las obligaciones en la forma prevista en el artículo 3 del presente Decreto, en la cual además de conceder el plazo, se establecerá el valor de los intereses y sanciones pendientes de pago objeto de la facilidad.** (Se resalta)

⁵⁴ Artículo 1527 C.C. Las obligaciones son civiles o meramente naturales.

Civiles son aquellas que dan derecho para exigir su cumplimiento.

Naturales las que no confieren derecho para exigir su cumplimiento, pero que cumplidas autorizan para retener lo que se ha dado o pagado, en razón de ellas...

Las obligaciones naturales por no contar con una acción para exigir su cumplimiento hacen que su pago este sujeto a la voluntad del deudor; pago que una vez efectuado no puede repetirse, en el entendido que se trata de un pago de lo debido y el artículo 2314 del C.C. señala que no se puede repetir lo pagado para cumplir una obligación natural. Adicionalmente, cuando la obligación ya estuviere prescrita, su cumplimiento no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción, artículo 819 del E.T.N.

En cuanto a la **prescripción de las obligaciones**, conforme lo establece el artículo 2514 del Código Civil, esta es renunciable en forma expresa o tácita. Se renuncia tácitamente cuando el que pueda alegarla manifiesta por un hecho suyo que reconoce el derecho del dueño o el acreedor; por ejemplo, cuando cumplidas las condiciones legales de la prescripción el que debe dinero paga intereses o pide plazos. Por esta razón el contribuyente puede efectuar un acuerdo de pago, por una obligación prescrita, y lo pagado por este no es susceptible de modificación.

Recordemos que la prescripción tanto de la obligación como de la acción de cobro es susceptible de interrumpirse o suspenderse; siendo requisito sine qua non para la procedencia de estas figuras que no se hayan cumplido las condiciones legales de la prescripción y así los términos empiezan a contarse nuevamente a partir de la ocurrencia de ciertos eventos o dejan de correr en determinadas situaciones. En materia tributaria distrital, la prescripción de la acción de cobro se encuentra regulada en el artículo 818 del Estatuto Tributario Nacional aplicable al caso en estudio por remisión expresa del artículo 137 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Efectuadas las anteriores precisiones es importante destacar que, en materia fiscal, lo que se prescribe en nuestro caso de estudio, es **la acción de cobro** que tenemos frente a las obligaciones de los contribuyentes.

El artículo 818 del ETN, por remisión del artículo 137 del Decreto Distrital 807 de 1993, **señala que el término de prescripción de la acción de cobro se interrumpe por el otorgamiento de facilidades de pago**. El acuerdo entre Administración y contribuyente de la forma como se pagará la obligación tributaria constituye un reconocimiento expreso que hace el contribuyente de deber una determinada cantidad de dinero al Distrito Capital, **en tal medida los valores cancelados por concepto de acuerdo de pago no son objeto de devolución por parte de la Administración**.

En este orden de ideas, concluimos que los valores cancelados por los contribuyentes a pesar de haber operado la prescripción de la acción de cobro no son susceptibles de devolución.

Claro lo anterior, tenemos que si la deuda sobre la cual se pagaron los capitales presentaba más de cinco años de antigüedad al momento del pago realizado por el contribuyente y sobre ella no se había dado ninguna acción que interrumpiera o suspendiera los términos de prescripción de la acción de cobro; no es posible revivirlos, ni suspender, ni interrumpir la prescripción una vez ocurrida, para exigir el cumplimiento de la facilidad de pago en los términos del Acuerdo 132 de 2004.

Así, cuando medie solicitud del contribuyente, ya sea que ésta se radique antes o después de la notificación de la resolución de pago, como ya la acción de cobro esta prescrita debe decretarse y si no existe solicitud de prescripción del contribuyente, recordemos que el

artículo 86 de la Ley 788 de 2002, que modifica el artículo 817 del Estatuto Tributario Nacional señala:

Artículo 86. Término de prescripción de la acción de cobro. *Modificase el artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual queda así:*

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 respectivas”.

Esta modificación al Estatuto Tributario Nacional elimina la facultad de la Administración de decretar oficiosamente la prescripción; sin embargo, de conformidad con el literal c del artículo 4 de la Ley 716 de 2001, las entidades públicas pueden depurar de los valores contables los derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad.

De tal manera, bajo los efectos de la Ley 716 de 2001, está en la obligación la Administración Tributaria Distrital de decretar oficiosamente la prescripción de aquellas obligaciones en las cuales por el transcurso del tiempo haya operado este fenómeno.

Cabe anotar, que igual como opera en el derecho civil existe un requisito de procedibilidad en la prescripción y corresponde al pronunciamiento expreso de la Administración que determine si sobre una acreencia tributaria a favor de la Dirección Distrital de Impuestos, ha operado el fenómeno de la prescripción.

Adicionalmente, es pertinente precisar que esta exigencia se encuentra prevista en nuestra normativa tributaria, cuando en el párrafo del artículo 137 antes citado, señala que corresponde a **la oficina de cobranzas el reconocimiento de la prescripción y con copia auténtica de la providencia que la decrete se cancela la deuda de la cuenta del contribuyente.**

En este orden de ideas, es importante precisar que si operó la prescripción hay que aceptarla.

Ahora bien, para la segunda situación planteada.

Después de pagados los capitales, **los saldos de deuda pasaron a presentar más de cinco años de vencidos sin acción de cobro, y la Resolución de facilidad de pago aún no se ha notificado.**

Es importante traer a colación que, con relación a este tema de la interrupción del término de prescripción, se pronunció la DIAN mediante concepto 24196 de abril 28 de 2005 en el que expresó:

“(...) El otorgamiento de la facilidad de pago automática también se efectúa mediante resolución (Artículo 6 del Decreto Reglamentario No. 425 de 2004), en cuyo acto se concede el plazo y se establece el valor de los intereses y sanciones pendientes de pago que son objeto de la misma.

Ahora bien, una vez otorgada la facilidad de pago automática, se interrumpe el término de prescripción de la Acción de Cobro, por configurarse una de las causales previstas por el Artículo 818 del Estatuto Tributario (el otorgamiento de facilidades de pago), caso en el cual, empezará a correr de nuevo el término de prescripción.

De lo anterior se concluye que hasta tanto no se otorgue la facilidad automática mediante resolución, continuará corriendo el término de prescripción de la Acción de Cobro, en este caso para los intereses y sanciones sin perjuicio de anteriores suspensiones e interrupciones con efectos en la prescripción de las obligaciones tributarias. En todo caso, acorde con lo dispuesto por el artículo 819 del Estatuto Tributario, lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción (...). (Se resalta)

En este orden se entiende concedida la facilidad de pago, conforme con el artículo 135 del Decreto Distrital 807 de 1993, en concordancia con el artículo 814 del ETN, desde el otorgamiento de la misma mediante resolución; entonces, tenemos que siendo la resolución que concede la facilidad de pago, un acto administrativo el mismo surte efectos jurídicos solamente a partir de su correcta notificación, la sola suscripción del acto (firma) no garantiza eficacia del documento, por lo cual para efectos del conteo de la suspensión de términos, debemos tener presente la fecha de notificación del acto administrativo que concede la facilidad de pago.

Por esta razón, si después de pagados los capitales, los saldos de deuda pasaron a presentar más de cinco años de vencidos sin acción de cobro, y la resolución de facilidad de pago aún no se ha notificado, y si los contribuyentes solicitan la prescripción de estos saldos de deuda debe concederse. En este orden de ideas, es importante precisar que si operó la prescripción hay que aceptarla.

Si el contribuyente no la solicita, en aplicación de lo previsto en la Ley 716 de 2001, estamos en la obligación de decretar oficiosamente la prescripción de aquellas obligaciones en las cuales por el transcurso del tiempo haya operado este fenómeno, como ya se indicó y quienes tienen la función de cobro son las llamadas a desarrollar esta función oficiosamente.

Ahora bien, la Ley 716 de 2001 en su artículo 4 prevé:

“(...) Artículo 4. Depuración de saldos contables. Las entidades públicas depurarán los valores contables que resulten de la actuación anterior, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la Entidad.

b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia, no es posible ejercer los derechos por jurisdicción coactiva.

c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad.

d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.

e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos.

f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate. (...)". (Se resalta)

Siguiendo lo señalado en el artículo transcrito, aunque no medie solicitud de prescripción del contribuyente si operó la prescripción, estos saldos se depuraran por haber ocurrido ésta.

Por tanto, en cuanto a la pregunta de que si es procedente castigar los saldos prescritos de manera masiva en el marco de aplicación de la Ley 716 de 2001, es importante reiterar lo expresado mediante memorando IE22257 del 10 de agosto de 2005, en el que se expresó que se debe proferir por la Unidad de Cobranzas o quien haga sus veces un acto administrativo con posterioridad a la resolución del Secretario de Hacienda que aprueba la ficha técnica de saneamiento y la depuración recomendada por el Comité de Saneamiento de la Secretaría de Hacienda , este acto no requiere ser notificado, sólo comunicado y podrán darse dos opciones:

a) Un acto particular para cada caso en donde se especificarán las obligaciones a sanear indicando capital, intereses, sanciones y actualizaciones,⁵⁵ así como el mecanismo de depuración establecido.⁵⁶

b) Un acto general en donde se listará a todas y cada una de las obligaciones saneadas al detalle indicando capital, intereses, sanciones y actualizaciones, así como el medio de depuración utilizado.

Como se aprecia, en cualquiera de los dos eventos debe hacerse una relación detallada de las obligaciones a sanear.

Finalmente, consideramos importante anotar frente a este tema que pasaría con las resoluciones de acuerdo de pago que ya fueron notificadas, pese a que ya operó la prescripción, exista o no solicitud de prescripción.

En uno u otro evento ocurre el fenómeno de decaimiento del acto administrativo, teniendo en cuenta que a la conclusión a la que se llegó en los dos eventos (cuando hay solicitud de prescripción y cuando no la hay); es que se decretará, motivo por el cual desaparece el fundamento de derecho de la resolución de acuerdo de pago, segunda causal de la pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos, contenida en el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo.

Por consiguiente, como se indicó en el Memorando Concepto 1036 del 8 de junio de 2006, apoyados en lo expresado por la Sala de Consulta y Servicio Civil. Magistrada ponente Dra. SUSANA MONTES DE ECHEVERRI, en sentencia del 8 de marzo de 2004. Radicación 1552, en la que señaló:

⁵⁵ Decreto 1282 del 19/06/02, Inciso 2º del Parágrafo del artículo 4.

⁵⁶ Ley 716 del 24/12/01, Artículo 4.

“(…) En el caso concreto objeto de la consulta, la Sala, a partir de la posición asumida por la Corporación, tanto por la Sección Quinta, en el sentido de advertir de oficio la pérdida de fuerza ejecutoria aun cuando no haya sido alegada por el demandado, como por la Sección Tercera respecto de la responsabilidad consiguiente considera que el juez de ejecuciones fiscales o los funcionarios investidos de funciones de jurisdicción coactiva cuando adviertan la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo deben proceder de oficio a terminar el proceso y ordenar su archivo, sea cual fuese el estado en que se encuentre, vale decir, antes o después de la notificación del mandamiento de pago.(…)”. (Se resalta)

Recae en cabeza del funcionario que va a ejercer la facultad de cobro, la competencia para declarar la pérdida de fuerza ejecutoria de un acto administrativo, la cual puede provenir de oficio por parte del funcionario, o a petición del contribuyente mediante la vía de excepciones al mandamiento de pago alegada por el ciudadano afectado con el Acto Administrativo.

En conclusión, tenemos:

1. En materia tributaria distrital lo que se prescribe en el caso objeto de estudio es la acción de cobro, concepto diferente a la prescripción de la obligación tributaria.
2. La prescripción de la acción de cobro se interrumpe o suspende de acuerdo con las causales previstas expresamente en las normas tributarias, pero para que esto ocurra se necesita que no se encuentre cumplida la prescripción.
3. Lo pagado por una obligación tributaria que se encontraba prescrita no es susceptible de devolución porque la prescripción de las obligaciones es renunciable.
4. Una vez ocurrida la prescripción de la acción de cobro no es posible revivir los términos, suspender o interrumpir la prescripción.
5. Pese a que no existe facultad para decretar la prescripción de oficio en materia tributaria distrital, la Ley 716 de 2001, estableció que las entidades públicas pueden depurar de los valores contables los derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad.

CONCEPTO No. 1135

FECHA: 05 de junio de 2006

SUBTEMA: Sujeción Distrito Capital

CONSULTA:

¿Están gravados con la participación en Plusvalía los predios de propiedad del Distrito Capital?

RESPUESTA:

La ley tributaria que regula la relación existente entre el Estado y los contribuyentes, para hacer efectiva la satisfacción de los tributos, establece como elementos esenciales constitutivos de éstos, los siguientes:

Sujeto activo: Entidad pública titular del crédito fiscal.

Sujeto pasivo: Persona natural o jurídica conminada al pago del impuesto, que adquiere esta condición al realizar el hecho generador o imponible del tributo.

Hecho generador o hecho imponible: Acontecimiento de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria.

Base gravable: Factor variable que fija en cada caso la cuantía que servirá de base en la determinación del impuesto.

Tarifa: Es un factor constante para aplicar a la base gravable y liquidar el tributo.

Los contribuyentes de los impuestos distritales deben cumplir con dos tipos de obligaciones: *la formal*, que implica la presentación de una declaración tributaria liquidando un impuesto a cargo, y *la sustancial*, que corresponde al pago del impuesto liquidado

De otra parte, es importante anotar que para que la obligación tributaria nazca a la vida jurídica requiere que existan dos personas que se constituyan en los extremos de la relación jurídica. Cuando uno de esos extremos no existe, o cuando concurren en una misma persona o sujeto las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 1.724 del Código Civil, que reza:

"Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión **que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago**". (*Resaltado fuera de texto*)

Ahora bien, es importante distinguir en materia tributaria la figura de la **no sujeción**, que se aplica a aquellos sujetos que por la conjugación de los elementos estructurales del tributo no se encuentran inmersos en la condición de sujetos pasivos del impuesto, por la imposibilidad de encuadrarse en estricta forma los elementos constitutivos del impuesto, ya sea por inexistencia de alguno de ellos o porque existe confusión entre los sujetos que constituyen los extremos de la relación jurídico tributaria, debido a que a la vez ostentan la calidad de sujeto activo con la de sujeto pasivo.

La **no sujeción** no constituye un tratamiento preferencial de exención o exclusión, ya que en ésta no se configura la obligación y, por lo tanto, cuando se da esta figura, el Distrito Capital no está dejando de percibir ingreso alguno, pues la obligación es inexistente, diferente a lo que ocurre con el sujeto pasivo del tributo a quien se le otorga un beneficio fiscal porque este sujeto de no ser por la dispensa legal concedida debería tributar como cualquier ciudadano.

La normativa actual frente a la participación en plusvalía prevista en el Distrito Capital en el Acuerdo 118 de 2003 y el Decreto Reglamentario 084 de 2004, determina que es Sujeto Activo de la misma, el Distrito Capital de Bogotá, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

Así mismo determina la norma que son sujetos pasivos de la participación en plusvalía:

Artículo 2. Personas obligadas a la declaración y el pago de la participación en plusvalías. Estarán obligados a la declaración y pago de la participación en plusvalías derivadas de la acción urbanística del Distrito Capital, los propietarios o poseedores de los inmuebles respecto de los cuales se configure el hecho generador.

Responderán solidariamente por la declaración y pago de la participación en la plusvalía el poseedor y el propietario del predio.”

Es decir, en el caso de la participación en plusvalía de los bienes inmuebles de propiedad del Distrito Capital de Bogotá, en los extremos de la relación jurídica tributaria, concurren el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo del tributo, situación que genera confusión de la deuda y, por consiguiente, extinción de la obligación fiscal.

Por lo anterior, es importante resaltar que, para efectos de la participación en plusvalía sobre los inmuebles de propiedad del Distrito Capital ubicados en esta jurisdicción, el Distrito Capital de Bogotá, no es contribuyente del tributo respectivo, por existir extinción de la obligación tributaria por confusión en los términos del artículo 1.724 del Código Civil.

Como corolario de lo anterior tenemos que, en los casos en que el Distrito Capital Bogotá, sea titular del derecho de dominio de inmuebles ubicados en esta jurisdicción no será sujeto pasivo de la participación en Plusvalía; Es decir, no será contribuyente de este tributo, por existir concurrencia del sujeto activo y pasivo del tributo, que genera extinción de la obligación fiscal por confusión en los extremos del vínculo obligacional del tributo y por consiguiente, no está obligado a cumplir deberes formales ni sustanciales por este concepto por vigencia fiscal alguna.

En el anterior sentido se amplían los conceptos 0834 del 13 de enero de 2000 y 1074 del 1º de febrero de 2005.

CONCEPTO No. 1138|

FECHA: 8 de agosto de 2006

SUBTEMA: Suspensión del proceso de cobro por proceso de extinción de dominio

CONSULTA:

A pesar de que la Subdirección Jurídico Tributaria emitió concepto 1082 del 24 de febrero de 2005 sobre el procedimiento de los bienes que se encuentran bajo la figura de extinción

de dominio, para algunos procesos específicos que se siguen en cobro han surgido los siguientes interrogantes:

- a) Cuando a un contribuyente se le siga en su contra proceso de extinción de dominio y dentro de la Subdirección se dé trámite a procesos coactivos en su contra, debemos suspender todas las actuaciones coactivas y de ejecución que se estén realizando mientras se les dé continuación a los procesos de extinción de dominio. ¿Es posible seguir alguna clase de actuaciones en este proceso?
- b) El término que transcurre entre la declaración de suspensión del proceso de cobro coactivo hasta la finalización del proceso de extinción de dominio se debe tener en cuenta para efectos de sumar términos para la prescripción de la acción de cobro. ¿Se debe entender esta suspensión como una causal de suspensión de términos adicional a la señalada en el artículo 818 ETN?
- c) En el caso que se sigan actuaciones dentro del proceso de cobro coactivo existiendo proceso de extinción de dominio, es posible que los términos que transcurran en este evento se cuenten para efectos de la declaratoria de prescripción de la acción de cobro.

RESPUESTA:

Daremos contestación a los interrogantes planteados agrupándolos por temas para su mayor comprensión.

SUSPENSIÓN DEL PROCESO COACTIVO

Sobre este tema este despacho se pronunció mediante concepto 1082 del 24 de febrero de 2005 en el que se expresó:

“(...) Al respecto la Corte Constitucional expresó en la sentencia C-887 de 2004:

“(...) Por otra parte, la Sala considera que es constitucional establecer la suspensión del término para iniciar o proseguir los procesos de jurisdicción coactiva mientras se declare la extinción de dominio, debido a que, dada la naturaleza de la acción de extinción, en donde precisamente se cuestiona la legitimidad de la propiedad, es incompatible mientras dure el trámite de la misma, un proceso paralelo que busque el cumplimiento de una obligación insatisfecha (...).”

Del análisis del aparte de la jurisprudencia transcrita, encontramos que la intención del legislador al disponer que durante el proceso de extinción de dominio se suspende el proceso de jurisdicción coactiva, fue la de remover los obstáculos para que la Dirección Nacional de Estupefacientes pudiera disponer del bien incautado de manera diligente como su administrador durante el tiempo del proceso.

Por lo anterior, la suspensión del proceso de cobro coactivo durante el tiempo del proceso de extinción del dominio implica que la Administración Tributaria, debe dejarlo en el estado en que se encuentre, para retomarlo y continuar con el mismo una vez culmine el proceso de extinción. (...).” (Resaltado fuera del texto)

Como se indicó en su oportunidad el suspender el proceso de cobro durante el tiempo del proceso de extinción de dominio acarrea que la Administración Tributaria no adelante ninguna actuación en el mismo.

Prescripción en el proceso de cobro suspendido por la incautación del bien

Para resolver este tema nos remitimos a lo expresado en el Memorando Concepto 1087 IE 7553 del 30 de marzo de 2005, en el que se señaló:

“(...) Finalmente en cuanto a cómo opera la prescripción en el proceso de cobro suspendido por la incautación del bien, es claro que como el mismo se encuentra estacionado sin movimiento alguno, los términos tanto para la Administración como para el contribuyente también se suspenden y se reanudan cuando se active nuevamente el proceso por el levantamiento de la suspensión. (...)”. (Resaltado fuera del texto)

Situación del proceso de cobro coactivo que se adelanta contra un predio desconociendo que contra el mismo existe proceso de extinción de dominio

Para analizar este tema, recordemos lo establecido en el artículo 9 de la Ley 785 de 2002.

*“(...) **Artículo 9. Régimen tributario.** 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. (...)”.*

Conforme lo establece el artículo en mención existe una prohibición legal para iniciar y proseguir procesos de cobro coactivo de impuestos sobre predios a los que se les adelante proceso de extinción de dominio.

No obstante, lo anterior, si la Administración Tributaria no conoce que sobre un inmueble se está adelantando este proceso y por este desconocimiento inicia proceso de jurisdicción coactiva por impuestos adeudados por este predio, al momento de enterarse de este hecho debe suspender en forma inmediata el proceso que venía adelantando.

En este evento la suspensión de la prescripción de la acción de cobro empieza a contarse sólo desde el momento en que se suspende dicho proceso, habida cuenta que la Administración ya había iniciado las actuaciones dentro de un proceso abierto formalmente.

Por otro lado, es importante señalar que la prescripción de la acción de cobro es diferente respecto a los procesos de cobro coactivo que no se han abierto a predios sobre los cuales existe proceso de extinción de dominio, en acatamiento a la prohibición legal establecida en el artículo 9º de la Ley 785 de 2002, por cuanto esta suspensión del término para que corra la prescripción sólo se daría **durante el proceso de extinción de dominio**, es decir desde su inicio hasta su final.

Por esta razón es muy importante tener en cuenta cuando se inicia y finaliza este proceso de extinción de dominio, motivo por el cual traemos a colación lo señalado en el Memorando Concepto 1087 del 30 de marzo de 2005 en el que se expresó:

- “(...) **Inicio de la suspensión del proceso de cobro**

Mediante oficio radicado en esta entidad bajo el No. 2005ER18223 del 14 de marzo de 2005, se dio contestación a la consulta manifestando:

“(...) Como se puede apreciar en los apartes de la norma en cita, **la iniciación de la acción se entiende desde el momento en que son individualizados los bienes y es decretada la medida cautelar y la consecuente suspensión del poder dispositivo a través de resolución emanada de la Fiscalía General de la Nación.** Inmediatamente son aprehendido, deben ser dejados a disposición de la Dirección Nacional de Estupefacientes, momento en el cual inicia la administración del bien. (...)”

Teniendo en cuenta el aparte transcrito encontramos que el proceso de cobro debe suspenderse a partir del momento en que la Fiscalía dentro del respectivo proceso de incautación de bienes emite la resolución en la que individualiza el bien, decreta la medida cautelar sobre el mismo y suspende el poder dispositivo del bien, esta información deberá solicitarse al fiscal que lleve el respectivo proceso.

- **Finalización de la suspensión del proceso de cobro**

“(...) Ilustran los apartes transcritos de la norma, que existen varias posibilidades:

- d. Que el Fiscal de conocimiento del hecho delictivo, luego de estudiar las pruebas, declare la procedencia o la improcedencia de la acción. Si se declara la improcedencia se deberá surtir grado jurisdiccional de consulta frente a los bienes sobre los cuales recaiga orden de devolución. Confirmada la decisión se procederá a la entrega de los bienes a su propietario.
- e. En caso de declararse la procedencia, pasa a conocimiento del juez, momento en el cual, dicha autoridad judicial deberá definir si declara o no la extinción del derecho de dominio. En caso de que no se declare, como en el evento anterior deberá surtirse grado jurisdiccional de consulta frente a la entrega de los bienes afectados, confirmada la decisión deberá proceder a la entrega de los mismos a su propietario.
- f. En caso de que se declare la extinción del derecho de dominio de los bienes, éstos entran a formar parte de los activos del Estado a través del Fondo de Rehabilitación Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado.

Los anteriores eventos marcan la terminación del trámite al cual se refiere su consulta. En todo caso, sea en etapa de instrucción (Fiscalía) o de juzgamiento (ante el juez) **siempre se deberá contar con la constancia de ejecutoria del proveído en el que se toma alguna de las anteriores determinaciones, para dar por terminado el trámite de extinción del derecho de dominio. (...)**. (Resaltado fuera del texto)

De esta forma, encontramos que se debe levantar la suspensión del proceso de cobro, cuando opere uno de los siguientes eventos:

- d. Desde la fecha en que quede ejecutoriada la providencia proferida por el fiscal de conocimiento, que declara la improcedencia de la acción de extinción de dominio, una vez surtido el grado jurisdiccional de consulta.

- e. Desde la fecha en que quede ejecutoriada la providencia proferida por el juez de conocimiento, que declara la extinción del derecho de dominio.
- f. Desde la fecha en que quede ejecutoriada la providencia proferida por el juez de conocimiento, que declara la no extinción del derecho de dominio, una vez surtido el grado jurisdiccional de consulta.

Para terminar esta consulta, que en gran parte ya se encontraba resuelta con lo expresado en los conceptos 1082 y 1087 proferidos por este despacho, nos adelantamos a un interrogante planteado con ocasión a la tutela No. 2005-0652 instaurada por MARIA DEL PILAR VILLEGAS contra esta entidad por un proceso seguido contra un bien incautado por la Dirección Nacional de Estupefacientes.

La inquietud se da con relación a sí es aplicable para vigencias 2002 y anteriores lo preceptuado en el artículo 9 de la Ley 785 de 2002 atinente a que 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.

Para resolver esta pregunta nos referiremos en primer lugar al concepto de sanción por mora, el artículo 634 del Estatuto Tributario Nacional, aplicable al caso en mención por remisión expresa del artículo 66 del Decreto Distrital 807 de 1993 prevé que los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, 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.

Teniendo en cuenta lo previsto en la disposición en mención los contribuyentes se hacen acreedores a la sanción por mora cuando no cancelen sus impuestos en los plazos previstos para ello.

Es importante recordar que sobre la exequibilidad del artículo 9 de la Ley 785 de 2002, se pronunció la Corte Constitucional mediante sentencia C-887/04, la cual fue objeto de estudio en el concepto 1082; traemos a colación los siguientes apartes, por referirse a los intereses moratorios de los impuestos sobre bienes incautados por la Dirección Nacional de Estupefacientes:

“(...) De otro lado, con relación al pago de los impuestos declarados, la Dirección Nacional de Estupefacientes, como administrador de los bienes incautados, tiene un amplio margen de acción para el cumplimiento de sus funciones, razón por la cual debe ser diligente en el desarrollo de las mismas, y evitar que se causen intereses de mora cancelando el valor de los impuestos en el término legal cuando tenga con que pagar los impuestos, resultado de su eficiente administración, en caso contrario; es decir cuando pese a todas sus gestiones y eficiente desempeño de su labor de administrador no consiga el dinero para cancelar los impuestos, no estará obligada a hacerlo en razón de que nadie está obligado a lo imposible.

*En este orden de ideas, en el caso en que la Dirección Nacional de Estupefacientes **tenga con que pagar los impuestos en forma oportuna resultado de su administración eficiente y no lo haga, se generarán los respectivos intereses remuneratorios y de mora, debiendo responder con sus recursos propios, por su falta de cuidado y diligencia como administrador del bien.*** (...)”. Resaltado fuera de texto.

“(...) Por otro lado, en caso de que, durante el proceso de extinción de dominio, la Dirección Nacional de Estupefacientes no haya presentado las declaraciones de impuesto predial unificado del bien incautado, la Dirección Distrital de Impuestos en el proceso de fiscalización a que haya lugar vinculará al propietario del inmueble y subsidiariamente a la Dirección Nacional de Estupefacientes por no haber presentado las declaraciones respectivas.

Eso sí, en ningún caso se cobrarán intereses remuneratorios y/o de mora al propietario del bien incautado, durante el tiempo del proceso de extinción de dominio, en razón de que el mismo no lo tuvo a su disposición y por ende no podría responder por este concepto, al respecto la Corte Constitucional en la sentencia C-887 de 2004 expresó:

“(...) en ningún caso se obligará al particular a pagar intereses moratorios o remuneratorios, del bien que no tuvo a su disposición (...)”. Resaltado fuera de texto.

De los apartes transcritos se deduce lo siguiente:

La Corte Constitucional al analizar la exequibilidad de la disposición objeto de análisis entendió que la finalidad del artículo 9 de la Ley 765 de 2002, **fue la de no cobrar intereses de mora generados por impuestos a los propietarios de bienes inmuebles sometidos a procesos de extinción de dominio, debido a que no es viable cargar esta sanción a quien no tiene a su disposición el predio y por ende no sería lógico exigirle durante este tiempo el pago de los impuestos y mucho menos que se le cobrarán intereses de mora por no haberlos pagado a tiempo.**

Así mismo, anotó que como la Dirección Nacional de Estupefacientes durante el proceso de extinción de dominio es la administradora del inmueble, si éste produce con que pagar los impuestos a tiempo así debe hacerlo, su incumplimiento le acarrearía pagar intereses de mora con sus recursos propios.

Conforme el estudio realizado por la Corte Constitucional concluimos:

1. Pese a que sólo con la expedición de la Ley 765 de 2002 se establece que durante el proceso de extinción de dominio los impuestos causados no generan intereses de mora, no daríamos cumplimiento a los principios de justicia y equidad que rigen nuestras actuaciones al sancionar y cobrar intereses de mora al propietario de un inmueble que no lo tiene a su disposición en virtud de un proceso de extinción.
2. El artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política de Colombia, prevé que son deberes de la persona y del ciudadano *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”*, y en este caso en particular el contribuyente no tiene a su disposición los bienes inmuebles sobre los cuales se genera el impuesto estos han sido entregados a la Dirección Nacional de Estupefacientes para su administración y por ende quien percibe los dineros que éste produzca durante el tiempo de duración del proceso de extinción es esta entidad y la responsabilidad del pago oportuno teniendo el dinero para hacerlo es de ella; razón por la cual no es posible endilgar una sanción moratoria a quien no tiene la disposición del bien.

3. Por estas razones para las vigencias anteriores a la expedición de la Ley 765 de 2002 durante el tiempo del proceso de extinción de dominio tampoco se cobran intereses moratorios a quien no tenía la disposición del bien, lo que no ocurre con la Dirección Nacional de Estupefacientes quien lo tuvo como administradora y no canceló lo correspondiente a impuestos cuando tuvo como hacerlo, como se explicó en el concepto 1082 proferido por este despacho.

En conclusión, en desarrollo de los principios de equidad y justicia, los intereses de mora causados por impuestos durante el proceso de extinción de dominio así sean anteriores a la expedición de la Ley 765 de 2002 no deben cobrarse a quien no tenía la disposición del bien en virtud de este proceso.

En este sentido se amplían los conceptos 1082 del 24 de febrero de 2005 y 1087 del 30 de marzo de 2005.

CONCEPTO No. 1146

FECHA: 14 de diciembre de 2006

SUBTEMA: Firma de declaración por revisor fiscal

CONSULTA:

La inquietud radica en si están obligados a presentar las declaraciones firmadas por revisor fiscal, teniendo en cuenta que nuestro promedio de ingresos brutos en el Distrito en lo que va corrido del año suman \$ 1.290.267.000, de los cuales el 49 % corresponden a ingresos por exportaciones.

RESPUESTA:

El Decreto Distrital 807 de 1993, en su artículo 13 numeral 7 señala que las declaraciones tributarias del impuesto de industria y comercio, entre otras deberán tener **la firma del revisor fiscal, cuando se trate de 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.**

Ahora bien, en términos generales, la figura de la Revisoría Fiscal tiene por finalidad, en el mundo empresarial, la salvaguarda de los intereses de los empresarios e inversionistas, de la comunidad y del Estado. La Constitución Política en su artículo 333 determina que la empresa es la base del desarrollo y tiene una función social que implica obligaciones. En consecuencia, la revisoría fiscal cuya finalidad se circunscribe a la salvaguarda de los intereses de los empresarios, inversionistas, la comunidad y el Estado obedece a la filosofía del precepto constitucional haciendo viable a la empresa como piedra angular del desarrollo económico y social del país. Bajo esta concepción, se ha venido sometiendo a algunas sociedades a tener revisor fiscal.

Conforme a lo previsto por el artículo 203 del Código de Comercio, deberán tener revisor fiscal:

- Las sociedades por acciones.
- Las sucursales de Compañías extranjeras.

- Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del 20 % del capital.

Por otra parte, el párrafo segundo del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 dispone que: *“Será obligatorio tener Revisor Fiscal en todas las sociedades comerciales de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos.”*

En tal virtud, las normas mencionadas señalan los entes que deben tener revisor fiscal, cuando cumplan con los requisitos allí establecidos, por lo que se concluye que un contribuyente de tales características se encontrará sujeto a dicha obligación cuando se halle dentro de los presupuestos contemplados en la ley para el efecto, a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

Por esta razón como la consulta se refiere a los ingresos brutos que van corridos por este año, está se resolverá como si fueran los obtenidos en el año inmediatamente anterior, que es el parámetro establecido en la norma para determinar si se está o no obligado a tener revisor fiscal.

Hecha la explicación anterior, tenemos que acudir a la definición de ingresos brutos contemplada en la norma como parámetro para establecer si se tiene o no la obligación de tener revisor fiscal.

Los ingresos encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como *“aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital”*.

Por su parte, el artículo 96 del Decreto 2649 de 1993 preceptúa:

“Artículo 96. Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, **asociación** y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 de la misma norma establece:

Artículo 13. Asociación. Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”

Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados 'ingresos brutos', entendiéndose como tales, *“La suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”*.

Integran el conjunto de ingresos brutos todos los ordinarios y extraordinarios que perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio durante una vigencia fiscal.

Como vemos, esta definición de ingresos brutos difiere de la de ingresos netos contenida en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, que establece que para determinarlos se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Conforme lo anterior, encontramos que la norma que contempla la obligación de tener revisor fiscal es el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, la que señala que tienen esta obligación todas las sociedades comerciales de cualquier naturaleza, **cuyos ingresos brutos** durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos.

Lo anterior significa que para establecer si se tiene la obligación de tener revisor fiscal se debe atender a los ingresos brutos obtenidos como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio por la sociedad en el año inmediatamente anterior, independientemente que estos sean depurados para obtener los ingresos netos que integran la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Hecha la aclaración anterior tomando como del año anterior la cifra dada como ingresos brutos de la consultante, vemos que supera el tope establecido en el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, para estar obligado a tener revisor fiscal, lo que en consonancia con lo previsto en el numeral 7 del artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993, hace que las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio deban contener la firma del revisor fiscal, la omisión de ésta daría por no presentada la declaración conforme lo dispone el literal d del artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional aplicable al caso objeto de consulta por remisión expresa del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993.

CONCEPTO No. 1147

FECHA: 11 de enero de 2007

SUBTEMA: Firma de declaración por revisor fiscal

CONSULTA:

Refiere la consulta que el área de Determinación de Impuestos a la Propiedad profiere los autos declarativos por solicitud de cuentas corrientes contribuyentes dentro del trámite de solicitud de devolución y/o compensación; dicho auto da por no presentadas las declaraciones que han sido suscritas por un no obligado o cuando carecen de la firma del revisor fiscal tal como lo establece el artículo 17 del Decreto 807 de 1993, el cual reza:

Artículo 17. Declaraciones que se tienen por no presentadas. *Las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional.*

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 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.*

Igualmente, el artículo 150 del Decreto 807 de 1993, establece:

“Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas, se de 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 trata el artículo 17 de este Decreto.

Parágrafo 1. 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”.

Parágrafo 3. Cuando se trate de la inadmisión de las solicitudes de devoluciones o compensaciones, el auto inadmisorio deberá dictarse dentro de un término máximo de quince (15) días, salvo, cuando se trate de devoluciones con garantías en cuyo caso el auto inadmisorio deberá dictarse dentro del mismo término para devolver.”

De conformidad con las normas transcritas y haciendo una interpretación conjunta de las mismas, se ha establecido que esta subdirección debe abstenerse de devolver los saldos a favor a los contribuyentes, mientras no se subsanen las causales de la inadmisión.

Ahora bien, el auto declarativo ya aludido generalmente se profiere después de los quince días con que cuenta esta dependencia para inadmitir la solicitud de devolución y/o compensación presentada por el contribuyente, término dentro del cual el área de cuentas corrientes actualmente verifica la información para establecer cuál de las siguientes situaciones se presenta en el caso concreto, a saber:

A. Si para el mismo predio y vigencia ha sido presentada otra declaración (en este caso presentada por la persona que tiene la obligación legal de declarar y pagar por el predio objeto del auto declarativo), con el fin de determinar si ya se subsana la causal de inadmisión, de que trata el artículo 150; de ser así se continúa con el trámite de la devolución a la luz del artículo 144 del Decreto 807 de 1993.

B. Si el contribuyente al cual se le profirió el auto declarativo no tiene obligaciones con el Distrito Capital, caso en el cual no se puede subsanar el error que motivó el acto administrativo, no siendo posible en consecuencia, devolver los saldos que resulten a favor de los contribuyentes.

Así pues, teniendo en cuenta que respecto a la aplicación de la normativa citada actualmente se están presentando varias situaciones frente a las cuales no existe claridad sobre el procedimiento a seguir, a continuación, se elevan los siguientes cuestionamientos:

1.- ¿Podría la dependencia competente, en lugar de proferir auto declarativo (toda vez que en la mayoría de los casos son declaraciones sugeridas enviadas por la Administración en donde se induce al contribuyente a un error) invalidar las mismas, para que de esta manera se evite la incursión en la causal de inadmisión a la que se ha aludido y la Administración quede en libertad de resolver la solicitud de devolución por un pago de un no obligado?

2.- De decidirse lo contrario, podría la Administración negar o rechazar las solicitudes de devolución y/o compensación de los contribuyentes argumentando lo planteado en el artículo 150 del Decreto Distrital 807, sustentado en el fallo del auto declarativo, (con la consecuente interposición por parte del contribuyente de los recursos que la ley le permite)?

3.- Habiendo proferido el auto declarativo y con base en el sustento citado en el numeral anterior, puede esa área retener los saldos a favor de los contribuyentes. (si éste es omiso por una o varias vigencias, por cualquiera de los impuestos) mientras la dependencia competente adelanta los procesos de fiscalización y emite los actos pertinentes, para luego si proceder a la compensación de los mismos?

4.- En los casos en que el contribuyente no siendo sujeto pasivo de los tributos administrados por esta Secretaría presente alguna declaración y posteriormente solicite la devolución de lo pagado con ocasión de la misma, esta dependencia puede efectuar la devolución fundamentado en lo establecido en el Artículo 144 del Decreto Distrital 807 de 1993 sin que medie decisión por parte del área de determinación (invalidación) la cual ha optado por omitir dicho pronunciamiento?

5.- Puede el área de cuentas corrientes, previo análisis de la solicitud y una vez verificado el saldo a favor, devolver argumentando lo establecido en el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993 en aquellos casos en que un no obligado presenta una declaración encontrándose en firme la presentada por el mismo concepto y vigencia por el obligado, no existiendo de por medio invalidación por decisión expresa del área de Determinación de no emitirlo?

6.- El área de cuentas corrientes tiene la facultad, previo análisis de la solicitud y una vez verificado el saldo a favor, de devolver lo pagado mediante recibo SPP por quien prueba la no existencia jurídica del predio (según concepto No 1026 de la Subdirección Jurídica Tributaria en dicho sentido), no existiendo decisión por parte de Determinación argumentando que dichos pagos no son declaraciones y que por lo tanto no se pueden pronunciar al respecto? ¿O debe esperar que la citada área establezca si el contribuyente con ocasión del interrogatorio de parte es el sujeto pasivo del impuesto?

RESPUESTA:

De la redacción del artículo 150 del Decreto 807 de 1993, al establecer que las solicitudes de devolución y/o compensación deberán inadmitirse cuando la declaración objeto de devolución o compensación se tenga como no presentada, se entiende que esta inadmisión se da para que la declaración se tenga como no presentada profiriendo el respectivo auto declarativo que la tiene como tal, para proceder si es del caso a la devolución.

Esto en razón de que, como se indicó en el concepto 1106 del 17 de agosto de 2005, para que una declaración se tenga por no presentada, debe necesariamente la Administración proferir un auto en donde así se declare, dentro del término de firmeza⁵⁷ de las declaraciones tributarias, es decir dos (2) años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar o la presentación de la declaración si la misma es extemporánea, quedando en firme la declaración presentada, si dentro de este término, la Administración Tributaria Distrital no cuestionó y señaló las irregularidades presentadas.

Por esta razón, consideramos que, si existe una petición de devolución de una declaración que se tiene como no presentada, sin que así lo haya declarado la Administración por el auto declarativo, se debe inadmitir para que la Administración la tenga como no presentada y se pueda continuar con el trámite de la devolución de lo pagado en ella, pues hasta tanto no se tenga como no presentada esta continúa vigente y por ende lo que se haya pagado con ella, no es susceptible de devolución.

El subsane de la inadmisión debe entenderse como la expedición del auto declarativo que así la declare, encontrándose en firme, recordemos, que contra este auto conforme con el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo proceden los recursos en vía gubernativa, como son, el recurso de reposición y el de apelación en subsidio y en tercer lugar el recurso de queja. El primero de ellos ante el mismo funcionario quien profiere el Acto Administrativo Declarativo, el segundo, ante su inmediato superior, y el recurso de queja cuando se rechace el de apelación.

Estando ya en firme el auto declarativo que tenga la declaración como no presentada deberá procederse al estudio de fondo de la solicitud de devolución y/o compensación elevada por el peticionario, en la que se pueden encontrar dos eventos:

1. Que exista una declaración por el mismo impuesto y período, caso en el cual se procederá a la devolución de la declaración que se tuvo como no presentada.
2. Que no exista declaración por el mismo impuesto y período, caso en el cual la declaración que se tiene como no presentada se tendría como el pago de un tercero, pero para el impuesto y período determinado en la declaración que se tuvo como no presentado conforme a lo establece el artículo 133 del Decreto Distrital 807 de 1993;

⁵⁷ **Decreto Distrital 807 de 1993**, Artículo 24. Firmeza de la declaración 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 fecha de presentación de la misma.*

También quedará en firme la declaración tributaria si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

razón por la cual es menester recordar lo expresado en el concepto 1101 del 12 de julio de 2005, proferido por este despacho en el que se expresó:

“(…) Así las cosas, una vez efectuado el pago a nombre de otro, quien efectúa el pago, no podrá solicitar a la Administración la devolución de los dineros pagados, puesto que estando impedida la Administración a negarse a recibir el pago como acreedor, y al surtir efectos el pago, en situaciones como podría ser la cancelación de un expediente de cobro coactivo, salvo que el tercero pagador logre demostrar que existió un vicio del consentimiento al momento de efectuar el pago⁵⁸, es decir canceló la obligación en forma equivocada, sin voluntad de pago, o pago por error⁵⁹ situación que deberá ser revisada por el correspondiente área al momento de estudiar la solicitud.

“O sea, que el pago de lo no debido, conforme a lo estipulado en el artículo 2315 del C.C., podrá repetirse lo pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni siquiera una obligación natural. Siendo de advertir que para que la acción consagrada en dicha norma pueda complementarse se requiere: 1) un pago; 2) la falta de causa; 3) error de hecho o de derecho de quien paga; y 4) La ausencia de una obligación natural que pueda autorizar una retención de lo indebidamente pagado. Por eso decían los latinos que el error de derecho vicia el consentimiento para beneficiarse, pero no para perjudicarse más. Es así como el artículo 2317 del C.C. advierte que “Del que da lo que no debe no se presume que lo dona, a menos que se probase que tuvo perfecto conocimiento de lo que hacía, tanto en el hecho como en el derecho”. Así, si alguien paga una obligación que no debía, tiene plena facultad de repetir lo pagado, como cuando se incluyen en las facturas de cobro por el uso de tarjetas de crédito obligaciones que no fueron ajustadas por los tarjetahabientes.”⁶⁰

Por consiguiente, se concluye que en principio la Administración no debe devolver dineros cancelados por terceros excepto en el caso de descubrir vicios en el consentimiento (por pagos efectuados sin voluntad de pago, o pagos por error de hecho o derecho) teniendo en cuenta que:

- 1. Si se manifiesta que el pago se hizo con consentimiento del deudor, el tercero que efectúa el pago (Solvens) deberá solicitarle al deudor que le reembolse lo pagado a su nombre y no a la Administración Distrital.*
- 2. Si el pago se efectuó sin conocimiento del deudor, al liberarlo de la obligación tributaria, puede el solvens solicitar el reembolso al deudor conforme con las reglas generales establecidas en el artículo 2308 del Código Civil, pero como esta obligación de reembolso*

⁵⁸ 3) **Sobre la causa de la obligación. Error in causa, artículo 1524.** Uno de los elementos esenciales del acto jurídico es la causa. Cuando una persona se obliga o paga en falsa creencia de que su obligación tiene una causa, la declaración de voluntad se emite en el vacío. Si alguien paga en la falsa creencia de que debe, su consentimiento existe en tanto el pago es voluntario y querido, y el objeto está determinado y es conocido, pero el móvil determinante del acto se ha producido por un error de hecho. Es difícil la diferenciación objetiva del acto volitivo, es decir, la separación conceptual entre el consentimiento propiamente dicho, la causa eficiente de la obligación, y el móvil determinante de este consentimiento, la causa impulsiva del acto. Pero aquí, la Nulidad del acto jurídico descansa evidentemente en el fundamento del aforismo: *Nulla obligatio sine causa*” BAENA UPEGUI, Mario, *‘De las obligaciones en Derecho Civil y Comercial’* III Edición, Editorial LEGIS, Bogotá, 2000, Pág. 202.

⁵⁹ **Código Civil Colombiano. “Artículo 2315, Pago por error de derecho de obligación sin fundamento.** Se podrá repetir aun lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni una obligación puramente natural.”

⁶⁰ CANOSA TORRADO, Fernando *‘Las nulidades en el Derecho Civil’* Ediciones Doctrina y Ley, Bogotá, 1997, Pág. 96.

es diferente a la pagada, el solvens ya no cuenta con los accesorios, y privilegios de la obligación inicial, por lo tanto no hay subrogación como tal, en este caso al igual que el anterior, el reembolso debe hacerlo el deudor y nunca la Administración Tributaria.

3. Por último, si el pago se hace contra la voluntad del deudor, civilmente se da un dualismo sobre la opción de reembolso, dado que a pesar de que el artículo 1632 del CC precisa que el que paga no tiene derecho a que el deudor le reembolse lo pagado, y el artículo 2309 de la misma norma, establece que si puede repetirse contra el deudor en la medida en que el pago le haya sido útil, situación que de forma independiente de la norma que se pretenda hacer valer, (este despacho se inclina por la segunda), tenemos que la opción del tercero que efectúa el pago de solicitar la devolución al acreedor (en nuestro caso la Secretaría de Hacienda) no es viable y mucho menos esperar la subrogación del derecho que el tercero puede pretender al haber satisfecho la obligación a nombre de otro, porque como ya se dijo, al tratarse de la función pública de administrar y recaudar tributos, la misma en forma alguna puede transferirse a particulares.

JURISPRUDENCIA. “El pago que un tercero hace por deudor, puede ser de tres maneras: 1ª) Con la voluntad expresa o tácita del deudor, en cuyo caso el que paga queda subrogado por el ministerio de la ley, y aún contra la voluntad del acreedor, en todos los derechos de este, en todas sus acciones, privilegios, prendas e hipotecas (C.C. Arts. 1630 y 1668, ord. 5º), 2ª) Sin el conocimiento del deudor, y en este caso el que paga no se entiende subrogado por la ley en el lugar y derechos del acreedor, ni podrá compeler al acreedor a que le subrogue. El que paga en estas condiciones sólo pretende liberar al deudor, extinguir la deuda; y esto no ocurriría si mediara subrogación, porque en virtud de ésta el tercero que paga queda en el lugar del acreedor y puede ejercer contra el deudor, la misma acción que tenía el acreedor primitivo, con todos sus privilegios e hipotecas. Para que haya subrogación es menester que el deudor consienta, expresa o tácitamente en el pago que hace el tercero, o mediando conocimiento del deudor, el tercero que paga por él, no puede entablar como aquel, la acción correspondiente a la obligación extinguida por su pago, pero tiene derecho para que el deudor le reembolse lo pagado, Tiene la nueva acción como negotiorum gestor, por haber desempeñado un negocio del deudor (CC, Art. 2313) este derecho es para el simple reembolso de la suma pagada al acreedor, y 3ª) Contra la voluntad del deudor. En este caso el que pagó tiene derecho a que el deudor le reembolse lo pagado, a no ser que el acreedor le ceda voluntariamente su acción (CC, Art. 1632). Este es un caso especial de excepción, porque en principio, el que paga por otro tiene recurso contra el deudor liberado” (Corte Suprema de Justicia, sala de Casación Civil, sentencia de junio 25 de 1945).

DOCTRINA. Efectos del pago realizado por persona no interesada en el cumplimiento de la obligación. “El pago por persona no interesada en el cumplimiento de la obligación, produce efectos distintos: si se hace con el conocimiento del deudor, el solvens tiene frente a éste la acción legal subrogatoria y la acción del mandatario, y así, depende de cuál de estas acciones él elija para determinar, respectivamente, si la obligación subsiste con sus accesorios o si se ha extinguido por el pago, dando lugar a la acción de reembolso ex mandato; si el pago se hace sin el conocimiento del deudor, la obligación se extingue absolutamente y el solvens, no se subroga en el respectivo crédito, sino que nace en su favor otro crédito distinto, el de reembolso contra el deudor liberado, a menos desde luego, que el acreedor se allane a cederle el crédito al solvens o a subrogarlo convencionalmente en él, caso en el cual la obligación no se extingue sino que cambia de acreedor; en

fin si el pago se ha hecho contra la voluntad del deudor, la obligación se extingue pero el solvens, tiene acción de in rem verso contra el deudor, si el pago le ha sido útil a éste y dicha utilidad subsiste al tiempo de la demanda de aquél". (OSPINA FERNANDEZ, Guillermo. Régimen General de las Obligaciones, Editorial TEMIS, Bogotá, Pág. 346. (...)).

Por lo anterior, el funcionario que está a cargo de la solicitud de devolución y/o compensación, deberá evaluar si existió error en el consentimiento al momento de efectuar el pago⁶¹, es decir canceló la obligación en forma equívoca, sin voluntad de pago, o pago por error⁶² y probado este evento proceder a la devolución.

En el caso contrario, es decir, que no se pruebe que existió vicio en el consentimiento al momento del pago, deberá compensarse lo pagado en esta declaración a la declaración sin pago que exista por el mismo impuesto y la misma vigencia, o al acto administrativo proferido por la Administración que remplace (liquidación provisional y/o de aforo); recordemos que para que proceda la compensación es necesario que exista una obligación clara, expresa y exigible susceptible de compensarse, si al momento de efectuar esta no existe una declaración y/o acto administrativo al cual compensar el pago efectuado por la declaración que se tiene como no presentada; con relación al mismo impuesto y período de ésta como ya se indicó, no es procedente y habría que devolver el saldo a favor reflejado en ésta.

Dentro del marco de las precisiones antecedentes, procederemos a dar respuesta a sus interrogantes:

1. Podría la dependencia competente, en lugar de proferir auto declarativo (toda vez que en la mayoría de los casos son declaraciones sugeridas enviadas por la Administración en donde se induce al contribuyente a un error) invalidar las mismas, para que de esta manera se evite la incursión en la causal de inadmisión a la que se ha aludido y la Administración quede en libertad de resolver la solicitud de devolución por un pago de un no obligado?

No es procedente invalidar una declaración que se tiene como no presentada, por cuanto este es el trámite para las declaraciones presentadas por los no obligados, que son diferentes a las que se tienen como no presentadas, como se explicó ampliamente en el concepto 1086, aun así, correspondan a declaraciones sugeridas.

Para mayor claridad traemos a colación la diferenciación hecha en este concepto de estas dos declaraciones:

⁶¹ 3) **Sobre la causa de la obligación. Error in causa, artículo 1524.** Uno de los elementos esenciales del acto jurídico es la causa. Cuando una persona se obliga o paga en falsa creencia de que su obligación tiene una causa, la declaración de voluntad se emite en el vacío. Si alguien paga en la falsa creencia de que debe, su consentimiento existe en tanto el pago es voluntario y querido, y el objeto está determinado y es conocido, pero el móvil determinante del acto se ha producido por un error de hecho. Es difícil la diferenciación objetiva del acto volitivo, es decir, la separación conceptual entre el consentimiento propiamente dicho, la causa eficiente de la obligación, y el móvil determinante de este sentimiento, la causa impulsiva del acto. Pero aquí, la Nulidad del acto jurídico descansa evidentemente en el fundamento del aforismo: *Nulla obligatio sine causa*" BAENA UPEGUI, Mario, *De las obligaciones en Derecho Civil y Comercial* III Edición, Editorial LEGIS, Bogotá, 2000, Pág. 202.

⁶² **Código Civil Colombiano. "Artículo 2315, Pago por error de derecho de obligación sin fundamento.** Se podrá repetir aun lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni una obligación puramente natural"

DECLARACIONES QUE SE TIENEN COMO NO PRESENTADAS

1. Existe obligación de declarar (Se configuran los presupuestos legales).
2. Para que no produzca efectos legales requiere acto administrativo que así lo declare.

DECLARACIONES PRESENTADAS POR NO OBLIGADOS

1. No existe obligación de declarar. (No existen presupuestos legales).
2. No produce efectos legales desde su presentación, requiere una verificación que así lo establezca

Conforme la propuesta elevada en la consulta de la invalidación de la declaración porque son declaraciones sugeridas que inducen a error al contribuyente, es importante realizar las siguientes precisiones.

Desde el año 2001 se empezó a enviar formularios sugeridos a los contribuyentes, como un modo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, quienes están en la obligación de revisar los datos en ellos consignados y de no corresponder a la realidad del inmueble o vehículo, presentar el respectivo formulario en los bancos autorizados para ello.

En caso contrario, es decir cuando el contribuyente no esté de acuerdo con el contenido de estos formularios sugeridos, deberá diligenciar uno nuevo con los datos que él considere pertinentes o solicitar una nueva declaración sugerida con la información que considere el contribuyente debe ser ajustada, en cualquier punto de atención tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos.

En conclusión, los formularios que son enviados por la Dirección Distrital de Impuestos no se constituyen en ningún tipo de acto que deba ser cumplido por los contribuyentes, simplemente son formatos que buscan facilitar la obligación de declarar, pero en ningún momento son de obligatorio cumplimiento, pues no tienen fuerza de ley ni de providencia administrativa que defina una situación jurídica.

En todo formulario de declaración sugerida, dentro de las instrucciones que se encuentran en el anverso, la Administración es reiterativa en informar que se verifique los datos consignados en la declaración, que sean correctos, y que correspondan a la realidad física, económica y jurídica del predio o vehículo a 1º de enero del año gravable en cuestión, si existe alguna inconsistencia puede acercarse al punto de atención tributaria de la Dirección Distrital de impuestos y solicitar una nueva declaración sugerida con la información que consideren debe ser ajustada, o de igual forma podrán adquirir en los puntos de venta autorizados los Formularios Únicos del impuesto predial unificado y/o sobre vehículos automotores y diligenciarlos directamente, como anteriormente se señaló.

Por esta razón la Administración con el envío de los formularios sugeridos no induce en error a los contribuyentes, sólo facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2.- De decidirse lo contrario, podría la Administración negar o rechazar las solicitudes de devolución y/o compensación de los contribuyentes argumentando lo planteado en el artículo 150 del Decreto Distrital 807, sustentado en el fallo del auto declarativo, (con la

consecuente interposición por parte del contribuyente de los recursos que la ley le permite)?

Como se indicó la inadmisión del artículo 150 del Decreto Distrital 807 de 1993, se da para emitir el correspondiente auto declarativo que tiene como no presentada la declaración. Con la firmeza de este auto se subsana la causal de inadmisión y debe continuarse con el trámite de la devolución, toda vez que esa declaración a partir de la ejecutoria del auto declarativo no produce efectos en la cuenta corriente y se convierte en un saldo a favor del contribuyente.

3.- Habiendo proferido el auto declarativo y con base en el sustento citado en el numeral anterior, puede esa área retener los saldos a favor de los contribuyentes. (si éste es omiso por una o varias vigencias, por cualquiera de los impuestos) mientras la dependencia competente adelanta los procesos de fiscalización y emite los actos pertinentes, para luego si proceder a la compensación de los mismos?

Para proceder a compensar debe existir una deuda clara, expresa y exigible, para la pregunta elevada si no se han emitido los actos administrativos correspondientes, no hay lugar a retener los dineros pagados con las declaraciones que se tienen como no presentadas y debe procederse a su devolución e informar al área correspondiente para que se profieran los respectivos actos.

4.- En los casos en que el contribuyente no siendo sujeto pasivo de los tributos administrados por esta Secretaría presente alguna declaración y posteriormente solicite la devolución de lo pagado con ocasión de la misma, esta dependencia puede efectuar la devolución fundamentado en lo establecido en el Artículo 144 del Decreto Distrital 807 de 1993 sin que medie decisión por parte del área de determinación (invalidación) la cual ha optado por omitir dicho pronunciamiento?

Para resolver este interrogante, nos remitimos a lo expresado en el concepto 1086, en que se expresó: *“Cuando el funcionario de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario se encuentre tramitando una petición de devolución que se funde en la manifestación del interesado de ser un no obligado, deberá abrir a pruebas el expediente con base en lo establecido en el artículo 10 del Decreto Distrital 499 de 1994, solicitando al área de Fiscalización que determine si la declaración fue presentada por un obligado o no y dependiendo de su respuesta se niegue o apruebe la devolución.”*

Como parte de las funciones de fiscalización está determinar si la declaración fue presentada por un no obligado. Con relación al término que tiene la Administración para realizar esta tarea no se dijo nada en el concepto 1086 del 8 de marzo de 2005, razón por la cual este es el momento de definir este término, conforme lo establecido en el artículo 55 del Decreto Distrital 807 de 1993, cuando las sanciones se impongan mediante liquidaciones oficiales la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar liquidación oficial.

Conforme lo establecido en este artículo nos remitimos a lo previsto en el artículo 103 del mismo ordenamiento legal (Decreto Distrital 807 de 1993) en el que se señala que el término que tiene la Administración Tributaria para determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente es dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, lo que quiere decir que el término para

ejercer las facultades de fiscalización respecto a una declaración presentada por un no obligado vence en el mismo lapso; es decir que se podrán ejercer estas funciones respecto a estas declaraciones dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

La situación es diferente si es una declaración que se tiene por no presentada y queda en firme, por que han pasado dos años desde el vencimiento para declarar o desde la presentación si fue extemporánea, pues el funcionario de determinación no estaría dentro del término establecido para proferir el auto declarativo y la declaración queda en firme, razón por la cual no hay lugar a la devolución.

5.- Puede el área de cuentas corrientes, previo análisis de la solicitud y una vez verificado el saldo a favor, devolver argumentando lo establecido en el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993 en aquellos casos en que un no obligado presenta una declaración encontrándose en firme la presentada por el mismo concepto y vigencia por el obligado, no existiendo de por medio invalidación por decisión expresa del área de Determinación de no emitirlo?

Para resolver esta inquietud traemos a colación un aparte del concepto 1086 del 8 de marzo de 2005, en el que se expresó: *“ En este orden de ideas, cuando la normativa tributaria establece unos términos para la presentación de una declaración estos términos son preclusivos, lo que significa que si el contribuyente presenta la declaración por fuera del término legal correspondiente, esta declaración no produce efecto legal alguno y como esto es un hecho objetivo puede ser determinado sin investigación alguna por la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario marcando la cuenta corriente del contribuyente inactivando la correspondiente declaración”*. (Se resalta).

En conclusión, para este evento con la simple verificación de la presentación por fuera del término legal establecido para ello, la declaración no produce efecto legal alguno; por ello, la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario debe establecer una regla de cuenta que detecte las declaraciones presentadas fuera de los términos legales y una vez ingresan al sistema entren inactivas de tal manera que la devolución se sustenta en la invalidación de la declaración.

6.- El área de cuentas corrientes tiene la facultad, previo análisis de la solicitud y una vez verificado el saldo a favor, de devolver lo pagado mediante recibo SPP por quien prueba la no existencia jurídica del predio (según concepto No 1026 de la Subdirección Jurídica Tributaria en dicho sentido), no existiendo decisión por parte de Determinación argumentando que dichos pagos no son declaraciones y que por lo tanto no se pueden pronunciar al respecto? O debe esperar que la citada área establezca si el contribuyente con ocasión del interrogatorio de parte es el sujeto pasivo del impuesto?

Para resolver esta pregunta traemos a colación un aparte de lo expresado en el concepto 1086 del 8 de marzo de 2005 en el que se señaló: *“(…) Se concluye de todo lo anteriormente expuesto, que si el contribuyente se acogió al sistema preferencial no presentó una declaración por el sistema de autoavalúo, sino simplemente pago su impuesto a través de un recibo de pago y por ende no debe aplicarse a estos contribuyentes las reglas establecidas para el sistema de declaraciones tributarias (...)”*.

En este orden de ideas, en este evento no debe iniciarse una investigación para establecer la calidad de contribuyente de quien efectúa el pago, el pago de lo no debido se debe comprobar directamente en el proceso que decide la devolución.

Con este concepto se amplía el concepto 1086 del 25 de marzo de 2005.

CONCEPTO No. 1148

FECHA: 16 de enero de 2007

SUBTEMA: Sanción por no declarar

CONSULTA:

El Consejo de Estado en Sentencia 13961 del 2006, estableció la legalidad de la sanción por no declarar en el impuesto de azar y espectáculos, con la precisión de imponer la sanción sobre los ingresos obtenidos con la actividad gravada con el impuesto. Conforme a lo anterior, ¿cuál es la base para imponer la sanción por no declarar en el impuesto de azar y espectáculos cuando se trata de la realización de rifas promocionales?

RESPUESTA:

Este despacho de acuerdo con el artículo 22 del Decreto Distrital 333 de 2003, emitió en su momento el concepto 1013 del 4 de marzo de 2004, para resolver una consulta planteada por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo referida a la inquietud presentada por la falta de certeza jurídica en el proceso de determinación con relación a la **base para imponer Sanción** (resolución) por no declarar en el impuesto de azar y espectáculos, frente al programa **de rifas promocionales**.

Los interrogantes puntuales fueron determinar si existe o no base para imponer la resolución sanción por no declarar y si existiese, establecer si esta base correspondía conforme con la redacción de la norma, al 10% de los **ingresos brutos** obtenidos por el contribuyente en el respectivo período o al **valor de los ingresos obtenidos por el desarrollo de la actividad propia al impuesto de azar**.

En este concepto después de analizar el significado de la palabra ingresos con base en lo establecido en el numeral 5º del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, antes de haber sido modificado por el artículo 9 numeral 3º del Acuerdo 27 de 2001, compilado en el artículo 33 del Decreto Distrital 362 del 2002, se estableció que si existía una base gravable para imponer sanción por no declarar en el impuesto de azar y espectáculos, frente al programa **de rifas promocionales** y que esta correspondía **"...al diez (10%) de los ingresos brutos obtenidos durante el período..."**.

Así mismo el concepto en mención, expresó que:

"(...) De tal suerte que si la norma establece claramente que la Sanción por no declarar en el impuesto de azar y espectáculos será equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos durante el período, no es necesario acudir a criterios adicionales para interpretar dicha norma.

*Así las cosas, la interpretación de la norma en cuestión debe ser taxativa, dada la naturaleza de la disposición; es decir que no podemos inferir cosa diferente a la allí establecida por el legislador. Entendiendo entonces que la base para imponer la Sanción por no declarar en el impuesto de azar y espectáculos, para el caso en estudio la rifa promocional no puede ser otra que el diez por ciento (10 %) de los **ingresos brutos** obtenidos por el contribuyente durante el respectivo período.*

*Todo lo anterior, para concluir con toda certeza que la norma en estudio ofrece claridad en su redacción, vale decir que el legislador al expresar "**...al diez (10 %) de los ingresos brutos obtenidos durante el período...**" dio a entender que se trataba de todos los ingresos percibidos por el contribuyente durante un período gravable; pues no es factible hacer distinciones que la misma disposición legal no ha hecho. (...)"*

En forma posterior, el Consejo de Estado profiere la Sentencia 13961 del 18 de mayo de 2006⁶³, en la cual después de precisar que el Decreto 807 de 1993 fue expedido con base en las facultades conferidas por los artículos 162 y 176 numeral 2º del Decreto 1421 de 1993, y hacer relación a lo expresado en estas dos disposiciones en la sentencia 10870 del 10 de noviembre de 2000, proferida por el Consejo de Estado, se concluyó que la remisión del artículo 162 sobre la aplicación de las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro al Distrito Capital no siempre puede ser de manera directa y sin tener en cuenta la naturaleza y estructura de cada impuesto distrital, razón por la cual para comprobar esta situación se expresó que era necesario estudiar cada uno de los numerales acusados del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, teniendo en cuenta que mediante tal Decreto se armonizó el procedimiento y la administración de los tributos Distritales con el Estatuto Tributario Nacional y se dictaron otras disposiciones.

Así, teniendo en cuenta el contenido de la sentencia en mención, es menester modificar el concepto 1013 del 4 de marzo de 2004, proferido por esta Subdirección como a continuación se señala:

El Consejo de Estado en la providencia en mención, antes de entrar a analizar uno a uno los numerales acusados; trajo a colación la sanción por no declarar consagrada en el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, concluyendo que la base de la sanción por no declarar en impuestos nacionales, se relaciona con los elementos de la base gravable del respectivo tributo; motivo por el cual la norma nacional sin sacrificar el principio de eficiencia, establece una sanción razonable y concordante con el impuesto correspondiente.

Conforme lo anterior, considera el Consejo de Estado que deben seguirse estos criterios del orden nacional en el Distrito Capital, para establecer la base de la sanción, lo que quiere decir que esta base debe tener relación con el impuesto correspondiente para que permita al Distrito Capital sancionar de manera eficiente el incumplimiento de las obligaciones

⁶³ Consejero ponente Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, por medio de la cual se decidió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia proferida por la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el 2 de abril de 2003, mediante la cual declaró la nulidad de las expresiones demandadas de los numerales 1, 3, 4, 5, 6, 7 y 8 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993 expedido por el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. así como las normas que los modificaron (Decretos 422 de 1996 y 401 de 1999).

tributarias, las cuales deben ser razonables y proporcionales con el deber incumplido y acorde con el impuesto correspondiente.

Realizadas todas estas precisiones la Sala al estudiar el numeral 5 del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, después de hacer un recuento histórico de las normas atinentes al impuesto sobre espectáculos públicos, al impuesto de juegos, al impuesto de rifas, sorteos, concursos, bingos y similares⁶⁴; concluye que la sanción prevista en el Decreto 807 de 1993, por la omisión de la presentación de la declaración del impuesto tuvo en cuenta los mismos elementos del impuesto, esto es, los ingresos y la tarifa del 10%, elementos que se identifican así mismo con aquellos establecidos en el artículo 643 numeral 2º del ETN, para establecer la sanción por no declarar.

Por otro lado, aclara que cuando la norma consagra como base de la sanción los ingresos brutos del período al cual corresponde la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración no presentada, los mismos no pueden ser otros que aquellos percibidos por la actividad gravada con el impuesto correspondiente, es decir, los percibidos por el correspondiente espectáculo, juego, rifa, sorteo, etc.

En este orden de ideas, es necesario modificar lo expresado en el concepto 1013 con relación a la base gravable para imponer la sanción por no declarar en el impuesto de azar y espectáculos cuando se trate de rifas promocionales, aprovechando para aclarar esta base no sólo para el caso de rifas promocionales sino para los demás eventos incluidos como hechos generados de este impuesto, es decir: espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes.

Entendiendo que la norma al señalar el 10 % de los ingresos brutos obtenidos durante el período **se refirió a aquellos percibidos por la actividad gravada con el impuesto** y para la rifa promocional, sería ésta la actividad gravada.

No obstante, lo anterior, debe tenerse en cuenta que en las rifas promocionales no se puede calcular lo percibido por esta actividad en forma directa; teniendo en cuenta que no existe un valor cancelado por una boleta para participar en ellas, sino que se obtiene el derecho a participar en la rifa cumpliendo los requisitos establecidos por el realizador de ésta, como una estrategia de mercado para aumentar las ventas.

Aclarado lo anterior, es decir que no hay un valor de boleta para participar en la rifa, es menester tener en cuenta que si existen unos premios que se otorgan a quienes resulten ganadores al haber cumplido los requisitos establecidos para participar en estas rifas.

Y estos premios tienen un valor sobre los cuales se aplica el impuesto de azar y espectáculos, constituyéndose este valor en la base gravable para calcular la sanción por no declarar el impuesto en los eventos de rifas promocionales. Esta posición ha sido reafirmada por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.

La Corte Constitucional en Sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995, con Magistrado ponente Dr. Hernando Herrera Vergara, al realizar un recuento de los elementos de este tributo en particular frente a las rifas promocionales estableció: Que el hecho imponible lo

⁶⁴ Artículo 1 del Decreto 422 de 1996, Ley 12 de 1932, Ley 69 de 1946, Ley 33 de 1968, Decreto 057 de 1969 y Decreto 1333 de 1986.

constituyen los premios que se pagan o entregan a quienes participan en dichas rifas; la base gravable es el valor de los premios que se deben entregar; la tarifa es del diez por ciento (10%) del valor de los premios y el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que realiza la rifa promocional con el fin de impulsar su actividad.

Por su parte el Consejo de Estado en Sentencia 15100 del 31 de agosto de 2006, con Consejero ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa, precisó:

“Para la Sala, las anteriores definiciones se adecuan a las disposiciones legales y complementarias vigentes que debían ser compiladas a través del mencionado decreto, si se tiene en cuenta que, por definición legal, la realización de rifas constituye el hecho generador del impuesto, el cual recae sobre el medio que permita participar en el resultado del sorteo, así como los premios que se entregan a quienes participan en ella.

Conforme lo anterior, es lógico entender que cualquiera sea el mecanismo utilizado para la rifa, esto es mediante la expedición de “billetes” o “boletas” que se venden previamente a los interesados en participar en ella, o los documentos o facturas que se entregan a quienes adquieren determinados productos o servicios, motivados por la oferta de participar en rifas posteriores, que son precisamente las “rifas promocionales”, están sujetas al gravamen.

No es válido entonces interpretar, como lo hace la accionante, que las rifas promocionales que se efectúan mediante el uso de billetes están gravados con el impuesto, mientras que las que no los utilizan como medio de participación en los sorteos, no estarían gravadas, dado que la palabra ‘rifas’ utilizada por el legislador debe entenderse en su sentido natural y obvio, esto es, como la actividad de sortear algo entre varias personas a las que se reparten o venden papeletas, billetes y cualquier otro documento que le permita acreditar su participación en el sorteo.

Ahora bien, si tal como quedó expuesto, por definición legal la base gravable del impuesto está dada por el valor de cada boleta, billete o tiquete de las rifas, así como de los premios de las mismas, no encuentra la Sala contradicción alguna entre el artículo 86 del Decreto 352 de 2002, y la ley, al definir el primero la base gravable como el valor de los ingresos brutos obtenidos sobre el total de “Las boletas, billetes, tiquetes de rifas” y “El valor de los premios que se deben entregar...en **las rifas promocionales**”.

Visto lo anterior, señalemos cuál es el valor de los premios; se entiende que este valor corresponde al total del costo de adquisición de los artículos entregados como premios, incluido el IVA pagado; y si se trata de artículos producidos por la misma empresa será el valor del costo de producción más el IVA causado sobre el mismo, como en el caso de venta a un tercero.

Finalmente, en razón al carácter territorial del impuesto de azar y espectáculos, la base gravable de la sanción por no declarar en las rifas promocionales que se realizan a nivel nacional, sólo puede gravar los ingresos realizados en el Distrito Capital; los ingresos realizados en otras jurisdicciones no pueden ser considerados en la liquidación del impuesto ni en la base de la sanción por no declarar. La sanción deberá entonces ser liquidada sobre los ingresos brutos percibidos por la actividad gravada con el mencionado impuesto en el Distrito Capital.

En los anteriores términos se modifica el concepto 1013 del 4 de marzo de 2004.

CONCEPTO No. 1153

FECHA: 22 de mayo de 2007

SUBTEMA: Régimen sancionatorio

CONSULTA:

1. ¿Cuáles son las obligaciones de los llamados a practicar la ‘retención’ por concepto de las estampillas pro cultura y personas mayores?
2. ¿Cuál es el régimen sancionatorio aplicable para las estampillas pro cultura y personas mayores?

RESPUESTA:

Los artículos 38 de la Ley 397 de 1997, modificado por la Ley 666 de 2001 y la Ley 687 de 2001, autorizaron a los Concejos Distritales y Municipales para ordenar el primero de ellos la emisión de una estampilla Pro Cultura y el segundo la emisión de una estampilla como recurso para contribuir a la dotación, funcionamiento y desarrollo de programas de prevención y promoción de los Centros de Bienestar y centros de vida para personas mayores en cada una de sus respectivas entidades territoriales.

En desarrollo de estas disposiciones, el Concejo Distrital expidió el 20 de diciembre de 2005, los Acuerdos 187 y 188 mediante los cuales se autoriza la emisión de las estampillas Pro Cultura y Pro Personas Mayores respectivamente, en virtud de los cuales todas las personas naturales y jurídicas que suscriban contratos con las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito Capital de Bogotá, deberán pagar a favor del Distrito Capital por concepto de cada estampilla el cero punto cinco por ciento (0.5%) del valor bruto del correspondiente contrato y de la respectiva adición, si la hubiere, sin incluir el valor del impuesto a las ventas.

EL Gobierno Distrital en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo trece del Acuerdo 188 del 20 de diciembre de 2005, expidió el Decreto 479 del 30 de diciembre de 2005, reglamentando las estampillas “Pro Cultura” y “Pro Personas Mayores”.

1) Para dar respuesta al **primer cuestionamiento**, sobre el tema de las obligaciones tributarias y tal como se precisó con anterioridad en la Circular 001 de del 3 de enero de 2006, tenemos:

1. Obligación de declarar y pagar

Son responsables del recaudo los organismos y entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito Capital de Bogotá (Administración central, establecimientos públicos, entes de control y la Universidad Distrital Francisco José de Caldas).

Estos obligados deben efectuar el descuento correspondiente por concepto de las estampillas ‘Pro Cultura’ y ‘Pro Personas Mayores’ y conforme con el artículo 4 del Decreto

Distrital 479 de 2005, presentar y pagar la declaración correspondiente por cada estampilla de forma mensual, declaraciones que deberán estar acompañadas del pago de las retenciones practicadas, estas declaraciones deben ser presentadas dentro de los plazos que fija para el efecto el Secretario Distrital de Hacienda, para el año gravable 2007, los plazos fueron fijados por la Resolución DSH-00530 del 27 de diciembre de 2006.

En cuanto a la obligación de pago de las retenciones practicadas, las entidades que conforman el Presupuesto anual del Distrito tienen dos opciones:

1. Pagar el valor de las retenciones en forma simultánea a la presentación de la declaración, directamente en la Dirección Distrital de Tesorería.
2. Consignar el valor de las retenciones en el Banco de Occidente en la cuenta de ahorros No. 256-83514-1 a nombre de la Dirección Distrital de Tesorería.

Cuando el responsable de las retenciones escoja esta última opción de pago de los valores descontados por concepto de las estampillas, al momento de presentar las declaraciones debe anexar copia de la respectiva consignación.

En el caso de la Dirección Distrital de Tesorería por los pagos que efectúa de acuerdo con las órdenes de pago remitidas por las entidades del nivel central, a la declaración anexará el acta de ingreso de la retención.

2. Obligación de registrar la estampilla

En la Circular 001 del 3 de enero de 2006, analizando los Acuerdos 187 y 188 de 2005 y el Decreto Distrital 479 de 2005, se pronunció en los siguientes términos sobre el registro de las estampillas, que es un deber por parte del ordenador del gasto, recordemos esta precisión efectuada en la citada circular:

REGISTRO DE LA ESTAMPILLA

Es responsabilidad del ordenador del gasto o de quien haga sus veces en cada una de las entidades obligadas a realizar el descuento por concepto de estampilla registrar, en las órdenes de pago (incluido el pago anticipado) de los contratos o adiciones sujetos a esta retención, los montos descontados por este concepto.

Para efectos de reflejar el descuento correspondiente al 0.5% por concepto de cada estampilla, en el caso de la Administración Central, lo hará en las órdenes de pago en el renglón denominado 'Otros', se especificará entre paréntesis que el pago corresponde a 'Descuento Estampillas Pro Cultura' y 'Descuento Estampilla Pro personas Mayores', registrando el valor del descuento. Los establecimientos públicos, los entes de control y la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, están obligados a reflejar en sus órdenes de pago el concepto de 'Descuento Estampillas Pro Cultura' y 'Descuento Estampilla Pro Personas Mayores'.

Una vez se termine el respectivo contrato, corresponde al ordenador del gasto informar al responsable en la respectiva entidad del manejo de la contratación, el monto total descontado por concepto de las Estampillas 'Pro Cultura' y 'Pro Personas Mayores'.

El responsable de la contratación en cada una de las entidades de la Administración central, de los establecimientos públicos del Distrito Capital y de los entes de control deberán archivar la información del total descontado al contratista por concepto de las estampillas 'Pro Cultura' y 'Pro Personas Mayores', entregada por el ordenador del gasto, como parte de los documentos del contrato, así como realizar el respectivo registro de la estampilla.

Este registro de la estampilla consiste en la estampación de un sello con el cual se deja constancia en el contrato del nombre del contratista y el monto total descontado por concepto de las estampillas 'Pro Cultura' y 'Pro Personas Mayores'.

Como quiera que la normativa de estos tributos se refiere a dos estampillas sin especificar el momento de su estampación, pero si dispone que debe ser sobre el valor bruto del contrato, se considera entonces que la misma debe hacerse a la terminación del contrato, una vez se determinen los valores efectivamente pagados al Contratista y con ello el valor de las retenciones o descuentos que por este concepto específico de las Estampillas 'Pro Cultura' y 'Pro Personas Mayores' se realizaron.

Se concluye entonces que el ordenador del gasto una vez se efectúen los descuentos pertinentes y que los mismos fueron pagados, y se termine el contrato, **DEBE** efectuar el registro de la estampilla, colocando **un sello en el respectivo contrato**, con el cual se deja constancia del monto total descontado por concepto de las estampillas 'Pro Cultura' y 'Pro Personas Mayores, es decir, que esto no es optativo sino una obligación y su incumplimiento puede generar a quien estaba obligado a hacerlo, faltas de carácter disciplinario.

3. Obligación de suministrar información

En la Circular 001 del 3 de enero de 2006, se efectuó un extenso estudio respecto de la obligación de suministrar información, motivo por el cual, transcribiremos a continuación dichos apartes:

“Si bien los deberes tributarios principales en un primer momento se traducen en presentar declaración y pagar, es importante recordar que alrededor de estas obligaciones, surgen algunas otras, a través de las cuales la Administración garantiza el cumplimiento correcto del deber de contribuir previsto en nuestra Constitución Nacional artículo 95 numeral 9 y en tal sentido los artículos 50 del Decreto Distrital 807 de 1993 y 7° y 8° del Decreto Distrital 479 de 2005 fijan la obligación de enviar semestralmente a la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos una relación en medio magnético tanto de las consignaciones realizadas por concepto de la estampilla, como de los contratos y adiciones sujetos a ella.

Esta información debe ser reportada con una periodicidad semestral, dentro de los diez (10) primeros días hábiles de los meses de enero y julio, con el contenido que enunciaremos a continuación y que comprende dos temas principalmente:

- 1) Recaudo.
- 2) Contratación.

1) En cuanto a la información del recaudo, es responsabilidad del Director Distrital de Tesorería, las entidades de la Administración central cuando realicen pagos directamente, los establecimientos públicos, los entes de control y la Universidad Distrital Francisco José de Caldas reportar las consignaciones efectuadas por concepto de las Estampillas 'Pro cultura' y 'Pro Personas Mayores', para lo cual se establece que el archivo debe contener:

- a) Nombre o razón social del beneficiario del pago, cuando este sea un consorcio o unión temporal, deberá indicarse la razón social de cada uno de sus integrantes.
- b) Número de identificación del beneficiario del pago.
- c) Número de Relación de giro.
- d) Número de la orden de pago.
- e) Fecha de pago.
- f) Valor bruto de la orden de pago, este valor bruto es el valor a pagar al contratista antes de realizar todos los descuentos a que haya lugar.
- g) Valor base para descuento por Estampilla, corresponde al valor bruto de cada pago descontando el impuesto al valor agregado IVA.
- h) Valor del descuento por Estampilla.

Para el caso de la Dirección Distrital de Tesorería, la información deberá estar discriminada por cada una de las entidades que ordenó el pago.

Es importante recordar que esta información debe ser certificada en la Dirección Distrital de Tesorería por el jefe de la Unidad de Pagaduría, en las entidades de la Administración central que realicen descuentos directamente por el encargado del área administrativa, en los establecimientos públicos y entes de control por el tesorero y el contador de la entidad y en la Universidad Distrital por el rector.

2) Respecto a la información de contratación, el responsable será el encargado de esta función en los organismos o entidades de la Administración central, en los establecimientos públicos, entes de control y en la Universidad Distrital Francisco José de Caldas y para cumplir con esta obligación, deberá informar:

- a) Número del contrato o adición.
- b) Fecha de suscripción del contrato o adición.
- c) Nombre o razón social del beneficiario del pago cuando este sea un consorcio o unión temporal, deberá indicarse la razón social de cada uno de sus integrantes.
- d) Número de identificación del beneficiario del pago.
- e) Dirección del beneficiario del pago.
- f) Teléfono.
- g) Número de relación de giro.
- h) Número de la orden de pago.
- i) Fecha de la orden de pago.
- j) Valor bruto de la orden de pago; éste es el valor a pagar al contratista antes de realizar todos los descuentos a que haya lugar.

- k) Valor base para descuento por Estampilla, corresponde al valor bruto de cada pago descontando el Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- l) Valor del descuento por Estampilla.

3) Información a Contraloría.

Conforme con el artículo décimo del Decreto 479 de 2005 las entidades que realicen el recaudo de la Estampilla 'Pro- Cultura', deberán remitir copia de la información solicitada en el punto anterior, en iguales condiciones, medio y oportunidad a la Contraloría Distrital de Bogotá.

2) Dando respuesta a su **segundo interrogante**, y observando que en el artículo noveno del Decreto Reglamentario 479 de 2005, se establece en el texto del mismo que respecto de las obligaciones que rodean a los responsables del recaudo de las estampillas "Pro Cultura" y "Pro Personas Mayores", le son aplicables las sanciones generales establecidas para los impuestos distritales, recordemos la norma:

"Artículo 9. Régimen procedimental, sancionatorio y contable. Respecto de las obligaciones contenidas en el presente decreto, se aplicará la normativa procedimental y sancionatoria prevista para los tributos distritales.

El Contador General del Distrito establecerá los procedimientos necesarios para el adecuado registro y control contable de tales recursos."

Esta misma interpretación se hace por parte de la Dirección Distrital de Impuestos en la Circular 001 del 3 de enero de 2006, cuando consideró:

Régimen sancionatorio aplicable

Las Estampillas 'Pro Cultura' y 'Pro Personas Mayores', se constituyen en tributos, a los cuales le es aplicable la normativa procedimental y sancionatoria prevista para los impuestos distritales en el Decreto Distrital 807 de 1993, actualizado por el Decreto Distrital 362 de 2002; de tal manera, serán acreedores de sanciones cuando no se presente declaración y consigne el valor de las retenciones, cuando no se suministre la información dentro del plazo establecido, o el contenido de la misma presente errores, o la información no corresponda a la solicitada por la Administración Tributaria, etc."

Se precisa tanto en el Decreto citado como en la Circular, que en materia el régimen sancionatorio, cuando no se presenten las declaraciones, se consigne el valor de los descuentos, etc., aplican las sanciones establecidas para los impuestos Distritales.

Sin embargo, queda cierta duda al respecto, veamos.

En materia tributaria encontramos dentro de los elementos estructurales de cualquier tributo, dos elementos importantes a saber, sujeto activo y sujeto pasivo.

Podemos definir como sujeto activo al ente acreedor del tributo, y como sujeto pasivo a la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.

Es decir que para que exista obligación tributaria deben existir dos elementos, uno el titular del tributo (el sujeto activo) y de otro lado el obligado a declararlo y pagarlo (el sujeto pasivo)

En el caso en estudio debemos aclarar que es sujeto activo de las estampillas 'Pro cultura' y 'Pro personas mayores', el Distrito Capital de Bogotá y en él radican las potestades de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

De otro lado tenemos que son sujetos pasivos de las estampillas "pro cultura" y "pro personas mayores" todas las personas naturales y jurídicas que suscriban contratos con las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito Capital de Bogotá.

Pero no podemos dejar de lado que son responsables del recaudo los organismos y entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito Capital de Bogotá. (Administración Central, establecimientos públicos, entes de control y la Universidad Distrital Francisco José de Caldas).

Es importante observar el alcance de la obligación tributaria a cargo de los entes distritales, porque si bien los *acuerdos in exámine*, determinan la sujeción pasiva en cabeza de un contratista, acumula la totalidad de obligaciones tributarias en la búsqueda de hacer procedente el recaudo de la estampilla, en cabeza del mismo Distrito; es decir, si bien el sujeto pasivo es quien realiza un contrato con el Distrito, no podría en forma alguna caer sobre él ningún tipo de sanción tributaria por el incumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente.

Quiere decir lo anterior, que siendo el Distrito el ente encargado de la recaudación, declaración, consignación y entrega de información, limita con este punto la generación de cualquier responsabilidad en cabeza del retenido, trasladándose todas y cada una de las obligaciones tributarias a los mismos entes distritales.

De acuerdo lo anterior, no debemos dejar de lado que puede configurarse una confusión del sujeto en los términos establecidos con anterioridad por este Despacho en el **Concepto 834 del 13 de enero de 2000**, en donde se aclara que para que la obligación tributaria nazca a la vida jurídica requiere que existan dos personas que se constituyan en los extremos de la relación jurídica. Cuando uno de esos extremos no existe, o cuando concurren en una misma persona o sujeto las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 1.724 del Código Civil, que reza:

"Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión **que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago**". (Resaltado fuera de texto)

Si bien tal confusión no es plena en el caso de autos, ya que el sujeto activo y el sujeto pasivo son personas diferentes, no debe dejarse de lado que el sujeto activo y el obligado tributario si son la misma persona, ya que las disposiciones normativas han ordenado que sea el mismo Distrito quien recaude las citadas estampillas, las declare, pague e informe, haciendo que necesariamente a pesar de no ser el sujeto pasivo de los tributos, si se sea el obligado a cumplir con las obligaciones formales e instrumentales, es decir , que podría

afirmarse que el Distrito Capital es el dueño del tributo, pero a la vez el obligado tributario ya que debe recaudarlo, declararlo, cancelarlo e informar sobre el recaudo.

Es decir, en el caso de las estampillas 'Pro cultura' y 'Pro personas mayores', se encuentra el Distrito Capital de Bogotá, en los extremos de la relación jurídica tributaria, concurren el Sujeto Activo y como obligado a recaudar, declarar, etc., se aclara no como sujeto pasivo, sino como obligado a cumplir con las obligaciones formales e instrumentales, establecidas en la norma, situación que podría llegar a generar confusión de la deuda determinada por sanciones de cualquier índole. (extemporaneidad, no declarar, corrección, mora, etc).

Tenemos entonces a manera de ejemplo, que, de llegar a darse el caso de sanción por no declarar las estampillas, quien debe legalmente imponer esta sanción es el Distrito Capital y el sujeto de la misma sería el mismo Distrito, situación que generaría sanciones y/o cartera inexistente debido a que existe confusión en los extremos de la relación jurídico-tributaria, que originan la extinción de la obligación en los términos del artículo 1.724 del Código Civil.

Como colorario de lo anterior tenemos que, en los casos en que el Distrito Capital de Bogotá sea titular del tributo y a la vez el obligado a recaudar y declarar el mismo, no puede generarse sanciones de extemporaneidad y/o mora, por existir concurrencia del sujeto activo y el obligado a recaudar, declarar y consignar el tributo, generándose así una confusión en los extremos del vínculo obligacional del tributo.

Los conceptos aquí emitidos aplican de igual forma para la estampilla 'Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años', conforme con sus características propias, aunado a lo establecido en la Ley 648 de 2001, el Acuerdo 053 del 10 de enero de 2002, y la Circular 001 del 2 de mayo de 2003, expedida por esta Dirección.

CONCEPTO No. 1156

FECHA: 21 de junio de 2007

SUBTEMA: Liquidación Provisional

CONSULTA:

1. ¿Qué procedimiento se debe seguir, cuando con ocasión a una liquidación provisional (LP), las declaraciones son presentadas de manera extemporánea?
2. ¿Qué procedimiento se ha de seguir, cuando con ocasión a una liquidación provisional (LP) las declaraciones son presentadas después de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar?
3. En los casos en donde existen declaraciones presentadas con ocasión a una liquidación provisional, indicar tributariamente, cuál es el documento activo en los siguientes casos:
 - a. Cuando los valores de la liquidación provisional son mayores a los de la declaración presentada con posterioridad

- b. Cuando los valores de la liquidación provisional son menores a los de la declaración presentada con posterioridad.

RESPUESTA:

El punto de partida del análisis jurídico que se llevara a cabo son los artículos 90-1 y 90-2 del Decreto Distrital 807 de 1993, que consagran la determinación provisional del impuesto predial y sobre vehículos automotores, veamos el texto de los artículos citados:

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 esta 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 esta 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 de 2002.

Artículo 90-2. Determinación provisional del impuesto sobre vehículos automotores por omisión de la declaración tributaria. *Cuando el contribuyente*

del Impuesto sobre Vehículos Automotores omite 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 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 esta o a la liquidación definitiva del tributo en el evento que la Administración Tributaria haya adelantado el proceso correspondiente.

La determinación provisional del impuesto a través de una liquidación provisional, desde su titulación anuncia un procedimiento especial para establecer o determinar el monto de la obligación tributaria a cargo de un contribuyente que omitió el deber formal de declarar. De la lectura del apartado normativo transcrito, se tiene que, para practicar la determinación provisional del impuesto por omisión de la declaración tributaria, se requieren de las condiciones que se señalan a continuación:

- a) Que se trate de un sujeto pasivo del impuesto predial o de vehículos, obligado a presentar declaración tributaria, o recibo de pago si están sujetos al sistema simplificado predial.
- b) Que el contribuyente omite presentar la declaración y pago.
- c) Que al determinar el impuesto provisional en predial, se tome una suma equivalente al impuesto determinado en su última declaración aumentado en el porcentaje establecido con base en la metodología legal vigente de ajuste de cifras, y se aplique la sanción de extemporaneidad correspondiente. Para el impuesto sobre vehículos automotores se toma 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, con consecuente sanción de extemporaneidad.

La provisionalidad de éste acto, consiste en que la Administración, puede establecer el impuesto que realmente le corresponda al contribuyente y la sanción por no declarar de predial o de vehículos, a través de la liquidación de aforo, es decir aplicando el procedimiento general previsto en nuestro estatuto procedimental; empero, esta circunstancia no desvirtúa el carácter que tiene la liquidación provisional de acto administrativo, que una vez en firme, puede ser ejecutado por la Administración, es decir, presta mérito ejecutivo.

Efectuadas las anteriores precisiones, encontramos que la inquietud presentada por la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario se estructura en torno al procedimiento que debe adelantarse para efecto de la aplicación en la cuenta corriente de estos actos, cuando concurren otros hechos que vamos a analizar en breve:

Se parte de la premisa que las liquidaciones provisionales se originan por la no presentación de las declaraciones en una determinada vigencia, dentro de los plazos establecidos por el Secretario Distrital de Hacienda. Entendemos que, al señalarse en el primer punto de la consulta, *“las declaraciones son presentadas de manera extemporánea”*, se quiso establecer si existe algún término dentro de la liquidación provisional que conmine al contribuyente a dar cumplimiento a esta liquidación. Pues bien, al respecto hay que decir que NO se cuenta con un plazo determinado en que deba el sujeto pasivo presentar su denuncia fiscal, deberá en todo caso, dar cumplimiento antes de la ocurrencia de la firmeza del acto liquidatorio provisional.

Claro lo anterior, consideramos relevante para desarrollar el tema consultado, entrar a analizar el momento en el cual la liquidación provisional adquiere firmeza y para ello la norma tributaria, en este aspecto en especial, contempla dos escenarios en que se puede desarrollar esta figura, revisemos su texto:

*“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 esta o a la liquidación definitiva del tributo en el evento que la Administración Tributaria haya adelantado el proceso correspondiente. (Negrilla fuera de texto)

Lo anterior nos lleva a resaltar, que el término indicado en el primer inciso (2 años), es con el que cuenta la **Administración Tributaria Distrital** para determinar de manera definitiva el tributo, es decir para desplegar su actividad iniciando el procedimiento general consagrado en nuestro Estatuto Distrital, dentro de los términos allí previstos. Debemos tener en cuenta que, en todo caso, la Administración una vez agotado el procedimiento general de determinación definitiva del tributo, podrá proferir liquidación de aforo dentro de

los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, fuera de este término le está vedado proferir aforo alguno.

De otra parte, el segundo inciso de manera intrínseca señala el término de dos meses (2) con el que cuenta **el contribuyente** para hacer uso de su derecho de defensa y del debido proceso al interponer el recurso de reconsideración, transcurrido el termino citado, faculta a la Administración para iniciar la acción de cobro de la liquidación provisional en los eventos en que no se interpuso el recurso de reconsideración, o si interpuesto este fue rechazado o resuelto en contra del contribuyente, es decir que una vez ejecutoriado el acto presta mérito ejecutivo.

Tenemos entonces, que, frente a dicha liquidación provisional, el contribuyente puede asumir tres actitudes, por una parte, puede impugnarla interponiendo un recurso de reconsideración en los términos establecidos en el capítulo VI del Decreto Distrital 807 de 1993; puede presentar la declaración o pagar imputando estos valores al acto oficial, conforme a la liquidación provisional; o puede presentar declaración sin sujeción a la determinación provisional efectuada por la Administración.

Ahora bien, si el contribuyente presenta su declaración sin sujeción a la liquidación provisional dentro del término de firmeza (2 meses), es válida, por cuanto la obligación de presentar la declaración no se ha extinguido, por lo tanto, dicha declaración tiene pleno **efecto jurídico** y por ende, cumple con todos los objetivos por ella perseguidos, es decir:

- a) Traba la relación jurídica con el sujeto activo, al informarle sobre el sujeto pasivo, el hecho gravado y la base gravable;
- b) Establece la cuantía de la obligación tributaria, al determinar la base de liquidación y aplicar la tarifa del tributo respectivo, y
- c) Representa un compromiso de pago de la obligación tributaria o la posibilidad de compeler coactivamente a su satisfacción.

En todo caso, los pagos realizados a propósito de la liquidación provisional del impuesto deberán imputarse a esta o a la liquidación definitiva del tributo en el evento que la Administración Tributaria haya adelantado el proceso correspondiente. Lo anterior por disposición expresa de los artículos 90-1 y 90-2 objeto de estudio.

El otro aspecto que se puede presentar es cuando a pesar de no haber transcurrido los dos años de firmeza de la liquidación provisional, si los 5 años para adelantar el proceso de determinación.

Sobre este aspecto hay que deslindar el procedimiento especial de la liquidación provisional reglado en nuestras normas tributarias, con el procedimiento general aplicable en aquellos casos en que se omite presentar el denuncia fiscal igualmente consagrado en el Decreto Distrital 807 de 1993.

En el primer evento, el legislador quiso dotar a la Administración de una herramienta ágil, con procedimiento propio y breve, a fin de lograr el cumplimiento de la obligación formal de declarar. No obstante ser un procedimiento especial, no imposibilita a la Administración determinar realmente el impuesto que le corresponde al sujeto pasivo, empleando el procedimiento general, siempre y cuando se lleve a cabo dentro de los dos años siguientes a su notificación, vencido dicho término sin que se haya adelantado proceso alguna quedará en firme la liquidación provisional; de otra parte el contribuyente frente a éste

procedimiento especial dispone de dos meses a partir de su notificación para interponer el recurso de reconsideración, si no lo hace dentro de éste término o si interpuesto fue rechazado o resuelto en contra del contribuyente, la Administración estaría habilitada para adelantar acción de cobro del acto.

Ahora bien, una vez se expide el acto liquidatorio provisional surge la obligación de cumplir, en su totalidad, con el procedimiento alterno que consagra la norma, independiente del procedimiento general antes señalado, de tal forma que se deberá respetar el término de dos meses para interponer el recurso, que una vez ejecutoriado adquirirá firmeza, esto en guarda de principios constitucionales tan importantes como el derecho de defensa, el debido proceso y el principio de legalidad, debe darse seguridad jurídica a las partes, en la aplicación de éste procedimiento, por cuanto existen normas, claras, manifiestas que así lo señala.

Partimos de la base de que si la Administración adelantó el procedimiento general - liquidación de aforo, una vez expedido el acto y debidamente notificado, la declaración presentada con posterioridad corresponderá al pago del acto oficial (liquidación de aforo), la facultad de presentar el denuncia fiscal voluntariamente se extingue con el acto liquidatorio definitivo.

Bien, a continuación, plantearemos algunas situaciones que se pueden presentar al momento de aplicar declaraciones y pagos en la cuenta del contribuyente, cuando interviene una liquidación provisional, veamos:

1. Si se trata de una liquidación provisional a la cual no se le hace proceso oficial de determinación, por no encontrarse dentro del término que cuenta la Administración para proferir liquidación de aforo (5 años), se convierte, en definitiva, una vez transcurridos los dos (2) meses para interponer recurso de reconsideración.
2. Si se profiere una liquidación provisional a la cual no se le hace proceso oficial de determinación, por no encontrarse dentro del término que cuenta la Administración para proferir liquidación de aforo (5 años), y **dentro** de los dos (2) meses que cuenta el contribuyente para interponer el recurso presenta declaración, ésta reemplazaría la liquidación provisional. Las presentadas fuera de este tiempo serán consideradas como pago.
3. Si se profiere una liquidación provisional a la cual no se le hace proceso oficial de determinación, encontrándose dentro del término que cuenta la Administración para proferir liquidación de aforo (5 años), y dentro de los 2 años siguientes a la notificación de la liquidación provisional, el contribuyente presenta declaración, esta reemplazaría el acto provisional, las presentadas fuera de este tiempo serán consideradas como pago.
4. Si la liquidación provisional a la cual se le hace proceso oficial de determinación, el contribuyente presenta la declaración con posterioridad al emplazamiento para declarar y la presentada con ocasión a la liquidación de aforo, se entenderá como un pago al acto administrativo.

Por último, hay que señalar que en los casos donde existen declaraciones presentadas con ocasión a una liquidación provisional, no es relevante establecer si los valores son mayores o menores a los consignados en la liquidación provisional, lo que hay que precisar

es que los pagos deben ingresar conforme a las reglas de prelación de imputación de pagos y las declaraciones ingresan como se indicó en acápites anteriores.

CONCEPTO No. 1157

FECHA: 06 de julio de 2007

SUBTEMA: Notificaciones

CONSULTA:

1. ¿Cómo se notifican las diferentes actuaciones tributarias – fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones?
2. ¿A qué dirección deben ser notificados los actos administrativos?
3. ¿De no existir dirección o no conocerse la misma a donde deben ser notificados?
4. ¿De existir varias direcciones a cuál debe notificarse?
5. ¿Cuáles son los lineamientos mínimos que deben seguirse para establecer la dirección de notificación?

RESPUESTA:

I. FORMAS DE NOTIFICACIÓN

1. Conforme con el artículo 6 del Decreto Distrital 807 de 1993, en materia de notificaciones de los actos proferidos por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá son aplicables los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario Nacional, recordemos estas disposiciones:

Artículo 6. Notificaciones. Para la notificación de los actos de la Administración Tributaria Distrital serán aplicables los artículos 565, 566, 569, y 570 del Estatuto Tributario Nacional.

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". (**Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006**)

Artículo 566. Notificación por correo. La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración. (Se subraya)

La Administración podrá notificar los actos administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 de este Estatuto, a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico, en los términos que señale el reglamento." (**Modificado por el artículo 5 de la Ley 788 de 2002**)

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 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."

La notificación del acto administrativo como regla general, es el mecanismo mediante el cual se dan a conocer las decisiones de la Administración, es decir es la garantía que tienen los administrados de conocer las decisiones u obligaciones que la Administración pretende hacerle efectivas o las determinaciones tomadas, respecto de la impetración de peticiones o recursos o cualquier otra respuesta a una petición efectuada por el administrado y que se genera sobre actos particulares y concretos.

La notificación debe surtirse so pena de que la falta de la misma haga ineficaz el acto,⁶⁵ lo que no quiere decir, que la notificación, cualquiera que sea es la que le da sustantividad al acto que crea, modifica, declara o extingue una obligación jurídica, ya que ese valor lo tiene el acto en sí, dándole la notificación solamente el inicio de su eficacia.

Es así que respetando las normas generales tributarias establecidas en el Decreto Distrital 807 de 1993 y el Estatuto Tributario Nacional, la Dirección Distrital de Impuestos debe notificar los actos administrativos que profiere siguiendo los lineamientos generales y particulares establecidos en las normas pertinentes ya transcritas anteriormente.

Sin embargo, la jurisprudencia y en especial la sentencia C-096 de 2001 (enero 31 de 2001, Magistrado ponente Dr. Álvaro Tafur Galvis) mediante la cual se declara inexecutable la expresión “*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*” del artículo 566 del Estatuto Tributario Nacional, precisa que la notificación debe darse de forma efectiva, y que la disposición declarada inexecutable, presume que con la sola introducción al correo se surte efectivamente la notificación menoscabando el debido proceso al contribuyente en la medida en que no siempre el mismo tiene conocimiento de los actos contra él proferidos; Recordemos apartes de la citada sentencia.

“Así las cosas, el Estatuto Tributario, en cuanto al momento en el cual se entiende surtida la notificación de un acto administrativo, establece un régimen específico restrictivo que se aparta de lo dispuesto por el Código Contencioso Administrativo, porque el artículo 51 de este ordenamiento, señala que para que el acto se entienda conocido por el afectado, éste debe ser enterado, personalmente, de su contenido. Y, cuando la notificación personal no se puede hacer, es posible fijar edicto, empero la notificación se entiende surtida solo cuando el trámite concluye, es decir, a la desfijación del pregón (artículos 45 y 51 CCA).

De otra parte, el Código en mención no regula el momento en que se supone el particular se enteró de una comunicación que le fue enviada por la Administración, no obstante, cuando la misiva la remite el administrado, dispone que los términos para contestarla se cuentan a partir de su recibo (artículo 6 CCA).

(...)

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

⁶⁵ **Consejo de Estado.** Sentencia del 26 de abril de 1990, Exp. 783. “Finalmente, la falta de publicación o de notificación de un acto administrativo de contenido general o particular, no implica su inexistencia, sino que, simplemente, no produce efectos. Las razones de invalidez que conducen a la nulidad se refieren a la realidad jurídica dada que la fecha de nacimiento del acto y no al trámite secretarial de la notificación personal, por edicto o mediante la publicación.”

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 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.

Es que, tal como lo afirma la actora, tener como surtida la notificación de un acto proferido por la Administración de Impuestos, de contenido particular, se relaciona, íntegramente con el respeto del derecho de defensa del contribuyente porque, a partir de su notificación, o del día siguiente -como lo afirma la apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-, se cuentan los términos para controvertirlo.

Por lo anterior, el entendimiento de que el acto fue conocido por su destinatario, sin ser dicho conocimiento posible, así pueda ser controvertido en juicio -como lo sostienen quienes solicitan la constitucionalidad de la disposición-, recorta el tiempo en que el afectado puede contradecir la norma y, si el contribuyente pretende su restablecimiento, lo conmina a demostrar la contra evidencia de tal entendimiento, limitación y carga que, como hacen más oneroso el ejercicio del derecho de defensa, deben encontrar su justificación en el ordenamiento constitucional.

En consecuencia, habrá de determinarse si tener como conocida una providencia desde la introducción de la copia del acto al correo y obligar al afectado, si quiere restablecer los términos establecidos, a excepcionar para obtenerlos, son restricciones del derecho de defensa que guardan relación con los principios de equidad y eficiencia que demanda la Constitución Política del sistema tributario (artículo 363 CP), en cumplimiento de la función que le ha sido encomendada (artículo 95-9 CP).

Conforme al principio de equidad, la carga impuesta al contribuyente debe guardar proporción con el beneficio recibido por la Administración Tributaria, porque, como el deber de contribuir con los gastos e inversiones del Estado es de por sí una carga para el administrado, debido a que se trata de un desmedro patrimonial, sin contraprestación económica concreta, todo lo que haga más onerosa la situación del contribuyente debe traducirse en un beneficio mayor para la Administración, porque, de ser éste menor la carga faltaría la equidad y la disposición que la impone, por ende, inconstitucional (artículos 95, numeral 9 y 363 CP).

Así las cosas, ningún beneficio representa, para la financiación de los gastos e inversiones del Estado, que la ley suponga el conocimiento de un acto que el contribuyente aún no ha podido conocer, porque su cumplimiento solo se puede exigir a partir de que venza el término para contradecirlo y si se pretende que éste se inicie, antes de dicho conocimiento, la Administración se verá obligada a soportar

una controversia que, además de resolverse siempre a favor del proponente, habrá prolongado, innecesariamente, el cumplimiento de la anhelada decisión.”

Es así que, a partir de la expedición de este fallo, es claro que la notificación de los actos administrativos para que exista como tal debe:

1. Entregar una copia del acto administrativo al contribuyente.
 2. Que la copia del acto sea entregada en la dirección informada por el contribuyente como dirección de notificación.
2. Básicamente los procesos tributarios para efectos de la notificación los podemos dividir en tres grandes grupos a saber:
- a. Fiscalización, liquidación, devolución y compensación y demás actuaciones en donde se impongan sanciones
 - b. Discusión
 - c. Cobro

a. Fiscalización, liquidación, devolución y compensación y demás actuaciones en donde se impongan sanciones:

Para este caso en particular aplicamos las reglas generales de la notificación de los actos administrativos tributarios, es decir, se efectuará la notificación:

- De forma personal o por correo (incluyendo el correo electrónico, una vez se reglamente).
- Si hay error en dirección, se subsana enviándolo a la correcta
- Si llegase a existir devolución de correo, como se verá más adelante, con la dirección debidamente determinada, se notificará por aviso en un diario de amplia circulación.
- Si se desconoce la dirección, podrá notificarse mediante la figura de la publicación en un diario de amplia circulación.

b. Discusión:

Para efectuar la notificación de las providencias que resuelven recursos la notificación se hará conforme con los siguientes pasos:

- Citación para notificación personal (10 días)
- Si se presenta - Notificación personal
- Si no se presenta - Notificación por edicto

c. Cobro:

Para efectuar la notificación de los actos dentro del proceso administrativo de cobro coactivo, se tendrán en cuenta las siguientes etapas

- Citación para notificación personal (10 días)
- Si se presenta - Notificación personal
- Si no se presenta - Notificación por correo
- Si hay error en dirección, se subsana enviándolo a la correcta

- Si llegase a existir devolución de correo, con la dirección debidamente determinada, se notificará por aviso en un diario de amplia circulación.
- Si se desconoce la dirección, podrá notificarse mediante la figura de la publicación en un diario de amplia circulación.

II. LA DIRECCIÓN DE NOTIFICACIÓN

La notificación de los actos administrativos, aplicando la regla general de notificación deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en la última declaración del respectivo impuesto, conforme lo establece el artículo 7 del Decreto Distrital 807 de 1993, recordémoslo.

Artículo 7. Dirección para notificaciones. La notificación de las actuaciones de la administración tributaria distrital deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en la última declaración del respectivo impuesto, o mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina competente.

Cuando se presente cambio de dirección, la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección.

Cuando no exista declaración del respectivo impuesto o formato oficial de cambio de dirección, o cuando el contribuyente no estuviere obligado a declarar, o cuando el acto a notificar no se refiera a un impuesto determinado, la notificación se efectuará 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.

(Inciso adicionado por el artículo 4 del Decreto 401 de 1999). 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.

Parágrafo primero. 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.

Parágrafo segundo. La dirección informada en formato oficial de cambio de dirección presentada ante la oficina competente con posterioridad a las declaraciones tributarias reemplazará la dirección informada en dichas declaraciones, y se tomará para efectos de notificaciones de los actos referidos a cualquiera de los impuestos distritales.

Si se presentará declaración con posterioridad al diligenciamiento del formato de cambio de dirección, la dirección informada en la declaración será la legalmente válida, únicamente para efectos de la notificación de los actos relacionados con el impuesto respectivo.

Lo dispuesto en este párrafo se entiende sin perjuicio de lo consagrado en el inciso 2 del presente artículo.

Es así que nos establece la norma como primera directriz, que la notificación de los actos administrativos debe ser remitida a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración tributaria del respectivo impuesto (o la que informa en formato de cambio de dirección, o la procesal), es decir, que la información que sirve de base a tener en cuenta, nace precisamente de la información que suministra el contribuyente, siendo en principio esta dirección la que reposa en las bases tributarias, pues es tomada precisamente de las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Así lo ha entendido el Consejo de Estado, cuando manifestó:

JURISPRUDENCIA. Dirección correcta

“Contrario a lo argumentado por la parte demandada, considera la Sala que la información de la dirección sí tiene efectos respecto a la notificación de los actos administrativos, uno de ellos es el artículo 563 del Estatuto Tributario que dispone que la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio.

Comparte la Sala el criterio jurisprudencial de la Corte Constitucional⁶⁶, al decidir la exequibilidad de los literales b y c del artículo 580, así como del artículo 650-1 del Decreto Ley 624 de 1989, cuando considera que “... *es claro que la información tributaria es el medio por el cual la Administración puede controlar el cumplimiento de los deberes ciudadanos para con el fisco y por ende, obtener el real recaudo de los dineros provenientes del pago de los impuestos, tasas y contribuciones, con los cuales se atiende el funcionamiento del aparato estatal y la satisfacción de las necesidades públicas, por lo que, la obligación formal de los contribuyentes, de suministrar a la Administración de Impuestos, la información de naturaleza fiscal que ésta requiera para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del consiguiente deber de tributación, los cuales se fundamentan en los artículos superiores 150-12, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 ibidem*”.
(Consejo de Estado, Sentencia del 18 de mayo de 2001, exp. 11683, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

Así mismo, el párrafo primero del artículo 7 del Decreto Distrital 807 de 1993, nos indica que 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.

Igualmente se establecen otras situaciones de forma puntual en las cuales se puede concluir que, si el formato de cambio de dirección es posterior a la declaración, prima siempre la dirección establecida como de notificación en el formato de cambio de dirección para cualquier impuesto.

De otro lado, tenemos que, si existe declaración presentada con posterioridad al formato de cambio de dirección, la dirección de notificación reportada en la declaración tributaria, solamente tendrá efectos para el impuesto que fue declarado y no afecta la dirección del formato de cambio de dirección que continuará aplicando para los demás impuestos.

⁶⁶ Sentencia C-844 de octubre 27 de 1999, M.P. Doctor Fabio Morón Díaz.

Sin embargo, pese a la claridad de la norma en materia de establecer la dirección de notificación, pueden darse las siguientes situaciones:

1. No existe declaración de impuesto ni formato de cambio de dirección

En este evento la notificación depende del tributo sobre el cual se esté adelantando el procedimiento, veamos:

a) Impuesto Predial Unificado. Si el proceso que se adelanta corresponde a este impuesto, y no existe dirección alguna reportada en declaraciones tributarias o en formatos de cambio de dirección, debemos hacer uso de la regla prevista en el artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, que establece:

Artículo 17. Declaraciones que se tienen por no presentadas. (Modificado por el artículo 4 del Decreto 362 de 2002)

(...)

La declaración del Impuesto Predial Unificado se tendrá por no presentada en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional y cuando se omita o se informe equivocadamente la dirección del predio, salvo que corresponda a predios urbanizables no urbanizados y a los predios rurales. En el evento en que se omita o se informe equivocadamente la dirección del predio, la Administración podrá corregir sin lugar a sanción algunos errores de dirección, si se informaron correctamente los datos de cédula catastral y/o matrícula inmobiliaria y no existe acto administrativo definitivo de sanción o aforo. Para efectos del impuesto predial unificado la dirección del predio se entenderá como la dirección de notificación del contribuyente, salvo que éste informe una dirección de notificación diferente". (Se subraya)

Quiere decir la norma transcrita, que cuando se trata del Impuesto Predial Unificado y se desconoce la dirección de notificación, es plenamente válido entender la dirección del predio como dirección de notificación.

¿Cualquier dirección de predio sirve como dirección de notificación?

No, si la notificación de los actos administrativos busca respetar el principio de la publicidad de los mismos, debemos entender que debe enviarse a una dirección de predio que sea susceptible de ser habitada, y por lo tanto pueda ser conocida por el destinatario de la notificación, es así que direcciones de parqueaderos (Gj) depósitos (Dp), lotes, no deben ser utilizados como direcciones de notificación.

b) Otros impuestos

Para los otros impuestos cuando no se encuentren direcciones de notificación en declaraciones tributarias correspondientes a cada tributo, o formatos de cambio de dirección, deberá en primera medida buscarse direcciones de notificación reportadas por el contribuyente en otros tributos que administre la Dirección Distrital de Impuestos, de ser encontrada una dirección de notificación reciente, en alguno de los otros tributos, deberá proceder a notificarse a esta dirección.

Caso en contrario, si no llegase a existir dirección de notificación en otros tributos, deberá proceder a determinar la dirección de notificación, haciendo uso de las facultades que el inciso 3 del artículo 7 del Decreto Distrital 807 de 1993, es decir establecer la dirección mediante verificación directa o mediante la utilización de información de directorios telefónicos (que es igual a la de la ETB, en el impuesto al deporte), Cámara de Comercio, DIAN, SETT, Supersociedades, direcciones procesales o direcciones reportadas en cumplimiento de la obligación de entregar información en medios magnéticos.

2. ¿El contribuyente informó una dirección procesal, esta aplica para todos los impuestos?

El artículo 8 del Decreto Distrital 807 de 1993, en cuanto al tema de la Dirección Procesal, establece:

Artículo 8. Dirección Procesal. Si durante los procesos de determinación, discusión, devolución o compensación y cobro, el contribuyente o declarante señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes del respectivo proceso, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección”.

La disposición es clara en establecer que la dirección procesal básicamente aplica para el proceso que se adelanta, lo cual limitaría su aplicación como supletoria de la dirección consignada en las declaraciones o en el formato de cambio de dirección, quedando solamente establecida como forma accesorio, cuando no existe dirección de notificación con las direcciones consignadas en el directorio telefónico, DIAN, Cámara de Comercio, etc.

3. Se envió la notificación a la dirección encontrada, pero la devolvió el correo, que procedimiento debe seguirse:

En este evento debe tenerse en cuenta lo siguiente:

a. Devolución de correo enviado a dirección errada

En este caso conforme lo establece el artículo 9 del Decreto Distrital 807 de 1993, aplican las reglas establecidas en el artículo 567 del Estatuto Tributario Nacional, a saber:

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.”

Es decir que de presentarse la situación planteada, debe la Administración Tributaria Distrital proceder a enviar nuevamente la notificación correcta, subsanando el error presentado en cualquier tiempo, aclarándose que de efectuarse esta situación, los términos legales sólo entrarán a regir a partir de la notificación en debida forma, siempre y cuando se encuentre dentro del término para efectuar la notificación.

b) Devolución de correo enviado a dirección correcta

El mismo artículo 9 del Decreto Distrital 807 de 1993, nos establece que en el evento de enviarse la notificación a la dirección correcta, y la misma es devuelta por el correo, aplican las reglas del artículo 568 del Estatuto Tributario Nacional, a saber:

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” (**Artículo modificado por el artículo 47 de la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006**).

Nos precisa la norma transcrita que, en todo caso, si llegase a ser devuelta la correspondencia enviada a la dirección correcta con causales tales como ‘cerrado’, ‘destinatario desconocido’, ‘dirección insuficiente’, ‘dirección no existe’, ‘rehusado’ y ‘traslado’, deberá proceder la Administración Tributaria Distrital a notificar en debida forma mediante la figura de la notificación por aviso, es decir, publicando en un periódico de circulación nacional o regional. Para efectos del término de conteo, se entenderá notificado por la Administración desde la fecha de introducción al correo y para el administrado se contará el término a partir del día hábil siguiente al de la notificación por aviso.

4. No fue posible establecer dirección alguna para notificar el acto administrativo, ¿cómo debe surtirse la notificación?

El artículo 7 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece que cuando no haya sido posible determinar la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios que señala el mismo artículo, los actos de la Administración le serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación.

5. Es viable que conjuntamente con el medio procesal aplicable para efectos de la notificación, ¿la Administración utilice de forma paralela la figura de la notificación por aviso?

Sí. Si bien dentro de las etapas procesales se está limitando la notificación por aviso o por publicación a casos particulares, no es menos cierto que con la notificación se busca proteger el principio constitucional del debido proceso, ya que esta notificación como se indicó anteriormente, es el mecanismo mediante el cual se dan a conocer las decisiones de la Administración, es decir establece la garantía que tienen los administrados de conocer las decisiones u obligaciones que la Administración pretende hacerle efectivas.

Por lo cual, el efectuar de forma simultánea a la notificación establecida dentro de los términos procesales, una notificación por publicación no es más que reforzar el mecanismo

de divulgación de las actuaciones administrativas en defensa del debido proceso como pilar de nuestro ordenamiento jurídico.

Es lógico precisar, que esta notificación paralela, no subsana los errores que dentro del proceso de notificación se presenten, e incluso puede llegar a carecer de valor alguno si la Administración no efectúa la notificación conforme con las reglas procedimentales establecidas en los puntos anteriores.

III. CONSTANCIA O PRUEBA DE NOTIFICACIÓN

Teniendo en cuenta que la Secretaría Distrital de Hacienda maneja una parte de su correspondencia por correo certificado haciendo uso de los servicios especializados que brinda ADPOSTAL, y la entrega de otras notificaciones haciendo uso de otros tipos de entrega de correspondencia, a través de otros servicios de mensajería especializada, realizaremos este estudio partiendo de los dos tipos de prestatarios del servicio de correspondencia, así:

ADPOSTAL

El punto a analizar es que, aunque la Administración puede comprobar que envió la notificación del acto dentro del término, no tiene constancia de la entrega efectiva del mismo, pero tampoco le consta que no haya sido entregado, máxime aun cuando el servicio de correo que contrató es el que brinda la máxima garantía de entrega, siendo ese primordialmente el objetivo del correo certificado.

Sin embargo, algunos actos enviados a notificar carecen del acuse de recibo que la entrega del acto como tal debe generar, no porqué sobre los mismo no se haya establecido el procedimiento correcto para la notificación, sino que sobre ellos, quien realizaba la tarea de entrega, bajo la figura del correo certificado, no diligencia el acuse o si los diligenció, no allegó la documentación pertinente que demuestre que efectivamente se efectuó la entrega del acto ni tampoco comprueba que el mismo fue devuelto en su defecto.⁶⁷

CAPITULO XVI

De los recomendados o certificados

(...)

Artículo 137. El fin primordial de recomendado es que al remitente le queda una constancia escrita de la clase de su envío, de que éste sea entregado al destinatario,

⁶⁷ ADPOSTAL, Oficio 2.99-02-2-1030 del 10 de junio de 2005 “El archivo provisional o no permanente de que trata el artículo 1425 de este capítulo se conservará durante dos años. Transcurrido este plazo podrá incinerarse o destruirse.”

En este orden de ideas, el artículo 1425 señala:

“Como archivo provisional o no permanente de los servicios postales y de telecomunicaciones, se considerarán.” (...)

Las planillas, pasaportes, actas, boletines de verificación y demás documentos relacionados con el curso dado a los despachos de correspondencia, encomiendas y valores y su entrega a los destinatarios”.

2. Conforme a lo dispuesto en el numeral anterior, viene al caso resaltar que en la Administración Postal Nacional no reposa información relacionada con su interrogante, así mismo es fundamental tener en cuenta que en el capítulo 6º del decreto 229 de 1995, en el artículo 27, literal c, se preceptúa que **“Cuando el remitente y/o el destinatario no hubieron formulado reclamación alguna dentro del término de noventa (90) días a partir de la fecha de introducción del envío,...”** se exime de responsabilidad al servicio postal, tal como ocurre en el caso sub examine, por lo que no existe obligación alguna de certificar dicho envío.”

mediante recibo especial, y de que la Administración de Correos responda por la pérdida del envío recomendado en los términos señalados en este decreto.

(...)

Transmisión de envíos recomendados

Servicio Interior

Artículo 201. Para el despacho de los recomendados dentro de la República se observarán las reglas siguientes

(...)

b) El día de salida del correo que debe conducir los recomendados, el empleado los anotará en la planilla perteneciente a cada despacho de recomendados, con todos los detalles que ésta prescribe. Un duplicado de la planilla quedará en la oficina, para formar el libro de despacho.

(...)

Entrega de Recomendados o Certificados

Servicio Interior

Artículo 323. Los recomendados deberán entregarse siempre bajo recibo y únicamente al destinatario o a la persona a quien éste haya dado poder o autorización por escrito para este caso especial. En uno u otro caso será obligatorias la identidad el interesado. Las autorizaciones correspondientes al destinatario se conservarán con los recibos. En las poblaciones que tengan nomenclatura urbana, se pondrá debajo de la firma, para el caso de que haya necesidad de cualquier aclaración la indicación del domicilio del destinatario.

Los envíos recomendados dirigidos al cuidado de una persona o entidad no podrán entregarse sino a esta o por su orden, al otro destinatario indicado en la dirección. Los avisos de llegada se enviarán a ambos, en los términos previstos en el artículo 663.

Artículo 324. Los recomendados con aviso de recibo se inscribirán en el libro de recibo y entrega con la anotación 'A.R' en la columna de observaciones. Cuando el destinatario se niegue a firmar el aviso de recibo, se considerará el envío como rehusado y se hará constar esta circunstancia en el mismo aviso y en la columna de observaciones del referido libro.

(...)

Artículo 328. Para la entrega a domicilio de los recomendados, las oficinas autorizadas al efecto se ceñirán a las disposiciones siguientes:

a) Los recomendados se remitirán al servicio de Correos urbanos bajo recibo en el libro de recibo y entrega, o en caso de conveniencia en un libro especial.

b) Se abrirá en el servicio de correo urbano un registro de los recomendados que reciban los carteros, el cual contendrá: el número del libro de recibo y entrega, el número originario del recomendado, el nombre de la oficina de origen, el nombre y domicilio del destinatario, la indicación de si el envío se ha entregado o no, y las observaciones conducentes. La indicación –A.R.- cuando se trate de envíos con cuse de recibo se hará constar entre las observaciones.

(...)

d) A cada recomendado se acompañará una fórmula especial de recibo llenada debidamente, de acuerdo con las indicaciones impresas, para los envíos con acuse de recibo, la fórmula correspondiente remitida por la oficina de origen.

e) Cuando el cartero no encuentre al destinatario o a su apoderado en el domicilio, podrá entregar los recomendados sin acuse de recibo a un miembro adulto de la familia del destinatario, los recomendados con acuse de recibo deberán entregarse exclusivamente al destinatario o a su apoderado.

f) Los carteros darán cuenta a su inmediato superior del resultado de cada reparto, devolviendo los recomendados no entregados o entregando los recibos o avisos de recibo, según el caso y cuidando de que, en el registro, en el cual se le carga dichos envíos, se hagan las anotaciones concernientes a su descargo. Al reverso de los recibos deberán indicar, con su forma, la persona a quien hayan entregado el respectivo recomendado y la manera como ésta se haya identificado, por ejemplo (...)"

h) Los carteros buscarán a los destinatarios de los recomendados hasta tres veces, y si a la tercera vez no los encontraran, les dejarán un aviso en el domicilio para que concurren a la oficina a recogerlos y devolverán a esta los recomendados con indicación de la causa de devolución. (Subraya ajena a texto original)

Como se aprecia, el correo certificado tiene reglas claras que buscan dar garantía al remitente, sobre que efectivamente el correo por él enviado llegue a su destino o en su defecto sea devuelto indicándose las causales de la devolución.

Coadyuva a reafirmar lo manifestado, el Decreto 229 de 1995⁶⁸, en el cual se establecen entre otras las definiciones de lo que debe entenderse por servicios de correos (Art. 4), los servicios especiales de correo (art. 5), las obligaciones de los concesionarios de correos (Art. 26) y las más importantes, los derechos de los remitentes (Art. 30) y la devolución del correo (Art. 33), cuando no es posible su entrega, veamos esas normas:

Artículo 4. Servicio de correos. Se entiende por servicio de correo la prestación de los servicios de giros postales y telegráficos, así como el recibo, clasificación y entrega de envíos de correspondencia y otros objetos postales, transportados por las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, debidamente autorizadas por concesión otorgada mediante contrato, por el Ministerio de Comunicaciones vía superficie y/o aérea, a través de la red oficial de correos, dentro del territorio nacional e internacional.

(...)

Artículo 5. Servicios especiales y financieros de correos. Los servicios especiales de correos estarán a cargo de los concesionarios de los servicios de correos y comprenden los servicios tradicionales de correo recomendado o certificado, asegurado, de entrega inmediata, de correo expreso, apartados postales, lista de correos, respuesta comercial, acuse de recibo, cupón de respuesta internacional, solicitud de devolución o modificación de dirección, almacenaje, así como los nuevos servicios que implementen los concesionarios en orden a ofrecer un servicio de alta calidad que satisfaga los requerimientos de los usuarios.

(...)

⁶⁸ "Por el cual se reglamenta el servicio postal".

Artículo 26. Obligaciones de los concesionarios y licenciatarios. Es obligación de los concesionarios y licenciatarios entregar los envíos de correspondencia y demás objetos postales a los destinatarios, en las mismas condiciones en que fueron confiados al servicio postal.

Artículo 30. Derechos de los remitentes. Los remitentes de los envíos de los servicios postales tienen los siguientes derechos, sin perjuicio de las acciones judiciales pertinentes y de las acciones que les confiere el ejercicio de sus derechos fundamentales:

1. Obtener la devolución de los envíos que no hayan sido entregados a los destinatarios.

(...)

Artículo 33. Devolución de los envíos postales. Los usuarios de los servicios de correos tendrán derecho a la devolución de los envíos cuando éstos no puedan ser entregados a su destinatario.

Es así que, atendiendo la garantía que la utilización del correo certificado da a la administración de la entrega de la correspondencia, la Secretaría Distrital de Hacienda celebró convenios Interadministrativos con ADPOSTAL,⁶⁹ en los cuales se establecen entre otras como cláusulas compromisorias:

Convenio Interadministrativo 24 de 2001

PRIMERA. - OBJETO: ADPOSTAL. Se compromete para con el **DISTRITO** a prestarle el servicio de admisión, curso y entrega de la correspondencia y demás envíos postales que el **DISTRITO** le confíe, con el carácter de correo certificado y postexpress, observando las normas legales y reglamentarias existentes sobre esta materia para el área urbana de Bogotá D.C. y a nivel nacional, (...)

SEGUNDA. - OBLIGACIONES DE ADPOSTAL: (...) **2.5.** Entregar a los destinatarios de envíos de correspondencia, objetos postales y notificaciones, en la dirección del domicilio señalado en el envío, en los siguientes plazos máximos de tiempo, los cuales deben entenderse como días hábiles que se contarán a partir del día siguiente a aquél en el que sea recibido el envío por parte del contratista: **a)** Envíos urbanos, dos (2) días para la entrega cuando sea certificado y postexpress; **b)** Envíos entre Bogotá D.C. y ciudades capitales, tres (3) días para correo certificado y postexpress (...). **2.6.** Devolver diaria y debidamente revisadas, firmadas, fechadas y selladas dos copias de la planilla de remisión del correo certificado debiendo conservar en sus archivos los originales de las mismas. **2.7.** Devolver los acuses de recibo y/o envíos en devolución dentro de los siguientes plazos máximos. A) Envíos Urbanos, tres (3) días hábiles (...). **2.16.** Responder por las pérdidas totales o parciales de los envíos de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 1418 de 1945 y en el artículo 20 del Decreto 229 de 1995”.

Es así que la firma ADPOSTAL, mediante oficio 2.99-02-2-1030 del 10 de junio de 2005, suscrito por su directora, Dra. Luz Stella Páez Cañón, al explicar a la Secretaría de Hacienda el procedimiento de entrega de los correos certificados afirmó:

⁶⁹ Entre otros los convenios interadministrativos 3 del 15 de abril de 1999, y 24 del 28 de diciembre de 2001 y 19 del 17 de julio de 2003.

3. El procedimiento de entrega del correo certificado es el siguiente:
- a. A la entrega del correo a la oficina postal de distribución, el jefe de reparto procede a hacer entrega de los envíos a los carteros que tienen bajo su responsabilidad un sector asignado.
 - b. El cartero relaciona cada uno de estos envíos en la planilla de entrega de certificados a domicilio, cuyo registro es verificado y confrontado con los envíos físicos por parte del supervisor de distribución.
 - c. Seguidamente, el cartero organiza los envíos basándose en el enrutamiento lógico de su sector y sale a efectuar la gestión de entrega el día correspondiente.
 - d. Para el caso del correo certificado, el cartero realiza hasta tres intentos de entrega en un lapso no mayor de dos días.
 - e. En el momento del contacto con el destinatario, hace firmar la planilla de entrega de certificados a domicilio donde consta el recibo del envío y hace la entrega física del envío.
 - f. Al final de la jornada vuelve a la oficina postal y el supervisor realiza el control de las entregas efectivas y recibe las devoluciones de los envíos que no pudieron ser entregados; a cada una de estas devoluciones se les identifica el motivo de devolución en la parte posterior del sobre.
 - g. Las devoluciones son cursadas hacia la central de clasificación de cada regional, la cual relaciona y envía dichas devoluciones a los remitentes.
4. Los envíos que no son entregados a sus destinatarios son devueltos a los remitentes con la respectiva causal de devolución cumpliendo con lo estipulado en los procedimientos de las normas postales. (...)"

Puede concluirse que siendo el servicio de correo certificado (recomendado), servicio exclusivo, regulado por el Decreto 1418 de 1945, diseñado para el manejo de toda clase de correspondencia que a juicio del remitente requiera de tratamiento especial o con seguimiento y control en todos sus procesos a nivel nacional. Una vez impuesto el envío en la oficina postal, recibe el remitente un comprobante de imposición. La distribución o entrega se realiza en cada dirección, destino, obteniendo la firma e identificación de quien recibe el envío en planillas de ADPOSTAL, por lo cual es el único aceptado como prueba judicial, y por eso se utiliza para el manejo de toda clase de correspondencia que requiere de un tratamiento especial, que tiene unas características puntuales a saber:

- Control y seguimiento de los procesos de recepción, transporte y entrega a domicilio.
- Comprobante de depósito para el remitente y entrega bajo firma en la dirección del destinatario.
- Cobertura nacional.
- Adpostal responde por cualquier eventualidad e indemniza siempre que no sea caso fortuito o de fuerza mayor.
- Devolución de los envíos no entregados.

Quiere decir lo anteriormente transcrito, que existiendo la obligación al concesionario de correo por parte de la norma y del convenio suscrito con la Administración Tributaria

Distrital, de entregar la correspondencia y en su defecto al no poder efectuar esta entrega devolver la misma al remitente estamos frente a una situación que puede concluirse así:

A) En los casos en donde a pesar de la inexistencia del acuse de recibo, el contribuyente continúa con el desarrollo del mismo, interviniendo activamente dentro del proceso, estaríamos frente a una notificación por conducta concluyente.

Respecto de la notificación por conducta concluyente, tenemos que más que un medio, es una inferencia que se obtiene de la actitud de un sujeto procesal, que sin haber sido notificado de un proveído que debía conocer, interpone recurso contra el mismo o actúa en diligencia o trámite a que se refiere el pronunciamiento.

Cuando se hubiere omitido notificación, o se hubiere hecho en forma irregular a quién debió hacerse personalmente, se entenderá cumplida para todos los efectos, si la persona hubiera actuado en diligencia o trámite a que se refiere la decisión, o interpuesto recurso contra ella o de cualquier forma la menciona en escrito o diligencia que se encuentre en el expediente. Esta clase de notificación es un medio de convalidación de actuaciones irregulares.

La notificación por conducta concluyente es una garantía tanto para la Administración como para el administrado, que no se da por sí sola sin que medie comportamiento del que se deduzca inequívocamente el conocimiento del acto; y que le abre así las puertas para el control de los actos administrativos cuando la Administración no cumple con el deber de notificación que tiene. Y es por eso que la persona que debiendo ser notificada personalmente, por correo o por cualquier otro medio, de un acto que lo perjudica o afecta, puede asumir las siguientes actitudes: aceptar que lo conoce para conformarse con él; recurrirlo gubernativamente cuando ello sea posible o impugnarlo jurisdiccionalmente cuando no tenga recursos o sólo sea susceptible de reposición.

La notificación por conducta concluyente es predicable en ordenamiento tributario, con arreglo a las circunstancias señaladas en el artículo 330 del Código de Procedimiento Civil

Artículo 330. Notificación por conducta concluyente. Cuando una parte o un tercero manifieste que conoce determinada providencia o la mencione en escrito que lleve su firma, o verbalmente durante una audiencia o diligencia, si queda constancia en el acta, se considerará notificada personalmente de dicha providencia en la fecha de presentación del escrito o de la audiencia o diligencia.

Cuando una parte retire el expediente de la secretaría en los casos autorizados por la ley, se entenderá notificada desde el vencimiento del término para su devolución, de todas las providencias que aparezcan en aquél y que por cualquier motivo no le hayan sido notificadas.

Cuando el escrito en que se otorgue poder a un abogado se presente en el juzgado de conocimiento se entenderá surtida la notificación por conducta concluyente de todas las providencias que se hayan dictado, inclusive el auto admisorio de la demanda o del mandamiento de pago, el día en que se notifique el auto que reconoce personería, a menos que la notificación se haya surtido con anterioridad.

Cuando se decrete la nulidad por indebida notificación de una providencia, ésta se entenderá surtida por conducta concluyente al día siguiente de la ejecutoria del auto

que la decretó o de la notificación del auto de obediencia a lo resuelto por el superior. “

Para finalizar, debemos revisar algo de la jurisprudencia sobre el asunto:

JURISPRUDENCIA. “Tanto el artículo 209 de la Constitución Política como el artículo 3 del CCA, tienen estatuido que uno de los principios que debe orientar la función administrativa, y dentro de ésta las actuaciones administrativas, es el de la publicidad, que para el caso de los actos administrativos de carácter particular se traduce en ponerlos en conocimiento del interesado a través de su notificación. El C.C.A. tiene previstas tres formas de notificación, a saber: la personal, por edicto y por conducta concluyente. Respecto de la notificación personal, los artículos 44 y 47 *ibidem* prevén que, si no hay un medio más eficaz de informar al interesado, ella se practica enviando a éste por correo certificado una citación a la dirección por él señalada, bien sea en su petición inicial o en la nueva que hubiere reportado con posterioridad, dentro de los cinco días siguientes a la expedición del acto. En lo tocante a su práctica consagran dichos preceptos que se realiza entregando al notificado copia íntegra, auténtica y gratuita del acto e informándole al mismo en el texto de la notificación o en la parte resolutoria del acto -como es la práctica inveterada en Colombia, sobre los recursos gubernativos que proceden, ante qué autoridad deben interponerse y los plazos para hacerlo.

En cuanto se refiere a la notificación por edicto el artículo 45 *ibidem* prescribe que ésta tiene carácter subsidiario, pues procede cuando no se pudiere hacer la notificación personal dentro de los cinco días siguientes al envío de la citación. En lo que respecta a su práctica prevé dicha disposición que se efectúa mediante la fijación de un edicto en un lugar público del respectivo Despacho, por el término de diez días, con inserción de la parte resolutoria del acto.

Debe constar igualmente la información acerca de los recursos gubernativos que proceden, ante qué autoridad deben interponerse los plazos para hacerlo. En lo que concierne a la notificación por conducta concluyente el artículo 48 *ibidem* prevé que ella tiene por finalidad convalidar o legitimar la falta o irregularidades en la notificación personal o por edicto y sólo procede en dos eventos: cuando el interesado conviene con el acto, esto es, está de acuerdo con el contenido del mismo; o cuando el mismo utiliza en tiempo los recursos gubernativos procedentes.⁷⁰

JURISPRUDENCIA. Basta con mencionar que se conoce determinada providencia para que opere esta clase de notificación. (...) dejando de lado la discusión sobre si la demandada intentó o logró darse por notificada o si debía concurrir al despacho para ello, es lo cierto que para la notificación por conducta concluyente basta que la parte mencione la providencia (CPC, art. 330 "o la mencione en escrito que lleva su firma"). Entonces si la abstrusa construcción gramatical empleada no permite descifrar la intención de las partes, sí revela que se trata de un escrito que lleva firma auténtica de la demandada y allí se hace mención al auto de mandamiento de pago librado en contra de aquella demandada.

70 Consejo de Estado, Exp. 3690, sentencia del 13 de junio de 1996, C.P. Dr. Ernesto Rafael Ariza Muñoz.

En suma, basta que haya un escrito, de autoría de una de las partes y, que haga mención a la providencia pendiente de notificación, sin que sea necesario descifrar la intención de las partes".⁷¹

Respecto de la notificación por conducta concluyente y sus efectos en cuanto a la oportunidad de la actuación de la Administración como del interesado, le corresponde a la primera verificar o desvirtuar, con base en la información o pruebas de que disponga, la fecha en la cual según el interesado ocurrió la pretendida notificación.

B) Cuando no existe acuse de recibo, pero tampoco devolución de la correspondencia debe basarse la Administración en el diligenciamiento por parte del funcionario de correo, de la planilla de entrega del correo y, por consiguiente, la no devolución del acto administrativo por parte de la oficina de correo. Como prueba es insuficiente, pero es un factor indicativo de que el correo como tal llegó a su destinatario, situación que como todas las presunciones, admite prueba en contrario, es decir que el contribuyente puede desvirtuar la notificación endilgada, cuando pueda demostrar que no se entregó el correo, que la información que contienen las planillas de entrega no es la dirección de notificación, etc. haciendo valer su derechos de defensa y contradicción, en los procesos de determinación y cobro.

OTROS OPERADORES DE MENSAJERIA ESPECIALIZADA DIFERENTES A ADPOSTAL

Tal como se indicó en el concepto 993 del 22 de septiembre de 2003, para notificar las actuaciones administrativas se puede hacer uso de medios de correspondencia diferentes al correo certificado, recordemos apartes de este concepto:

“El artículo 5 de la Ley 788 del 2002 por la cual se llevó a cabo la última Reforma Tributaria, modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario Nacional que establece el procedimiento de la notificación por correo y determinó que la Administración Tributaria podría notificar los actos administrativos proferidos y que fueren notificados por correo, a través de cualquier servicio de correo; eliminando de esta manera la exclusividad que el Decreto 2150 de 1995 había ordenado para esta función al servicio de la Administración Postal Nacional.

Artículo 5. Notificación por correo. Modifícase el artículo 566 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

Artículo 566. Notificación por correo. La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración.

La Administración podrá notificar los actos administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 de este Estatuto, a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico, en los términos que señale el reglamento.

Sin embargo, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley 80 de 1993 reglamentada por el Decreto Presidencial 229 de 1995, los servicios postales comprenden la prestación de los servicios de correo y de mensajería especializada, en donde se

⁷¹ Tribunal Superior de Bogotá, Auto de abril 21 de 1994, CVI-286. M.P. Edgardo Villamil Portilla.

entiende por servicio de correo la prestación de los servicios de giros postales y telegráficos, así como el recibo, clasificación y entrega de envíos de correspondencia y otros objetos postales, transportados vía superficie y aérea, dentro del territorio nacional.

Por su parte, establece la norma que se entiende por servicio de mensajería especializada, la clase de servicio postal prestado con independencia a las redes postales oficiales del correo nacional e internacional, que exige la aplicación y adopción de características especiales para la recepción, recolección y entrega personalizada de los objetos transportados, vía superficie y aérea, en el ámbito nacional y conexión con el exterior.

Los servicios postales son un servicio público que consiste en la “recepción, clasificación y entrega de los envíos de correspondencia y otros objetos postales” y comprende la prestación del servicio de correo nacionales e internacionales y el servicio de mensajería especializada.

El servicio de correo consiste en la prestación de los servicios de giros postales y telegráficos, así como el recibo, clasificación y entrega de envíos de correspondencia y otros objetos postales, a través de la red de correos, dentro del territorio nacional e internacional. Así mismo, existen los servicios especiales de correo que comprenden los servicios tradicionales de correo recomendado o certificado asegurado, de entrega inmediata, de correo expreso, apartados postales, etc., y los Servicios Financieros de Correos, que comprenden el servicio de cartas, impresos, paquetes y encomiendas con valor declarado y la prestación del servicio de giros postales y telegráficos.

Con relación a la mensajería especializada ésta determina que se concede directamente mediante licencia en régimen de libre competencia y se prestará con independencia de las redes postales oficiales de correo nacional e internacional (empresas de carácter privado), requiriendo para su funcionamiento del cumplimiento de ciertos requisitos como son el registro individual para cada envío, la recolección a domicilio cuando es solicitada por el cliente, la adopción de una guía para cada envío, el curso del envío, el tiempo de entrega etc., y la prueba de la entrega que consiste en que el usuario del servicio puede exigir prueba de la entrega del envío, donde conste la fecha y hora de entrega y firma e identificación de quien recibe.

(...)

El mismo Decreto 229 de 1995, que reglamenta el servicio postal, definió también en el artículo 5 los llamados servicios especiales de correo, como “servicios tradicionales de correo recomendado o certificado, asegurado de entrega inmediata, de correo expreso, apartados cupón de respuesta internacional, solicitud de devolución o modificación de dirección, almacenaje, así como los nuevos servicios que implementen los concesionarios en orden a ofrecer un servicio de alta calidad que satisfaga los requerimientos de los usuarios”⁷²

De la lectura del artículo 5 de la Ley 788 del 2002, que modifica el artículo 566 del Estatuto Tributario Nacional, y que faculta a la Administración para notificar los actos

⁷² Decreto 229 de 1995 artículo 5.

administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 del Estatuto Tributario Nacional a través de cualquier servicio de correo y de la sentencia proferida por la Honorable Corte Constitucional que declaró inexecutable la expresión “ se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, es preciso tener en cuenta que, cualquiera que sea el servicio de correo, debe garantizar a la entidad fiscal, los datos ciertos y necesarios a fin de que ésta pueda determinar la fecha exacta de la entrega de la copia del acto administrativo a la dirección informada por el contribuyente. (Se subraya)

De todo lo anterior se concluye que frente a la posibilidad de utilizar los servicios de correo de entidades diferentes a Adpostal, para notificar actos oficiales de la administración tributaria, es preciso indicar que la expresión “a través de cualquier servicio de correo” contenida en el artículo 5 de la Ley 788 del 2002, permite hacer uso tanto de los servicios de correo como de los de mensajería especializada para la cual puede contratarse con empresas autorizadas para ello. Sin embargo, si se opta por usar como uno de los servicios de correo, el servicio de correo certificado sólo puede ser contratado con ADPOSTAL por ser esta la única entidad que a la fecha tiene la concesión del servicio.

Es así que la Administración Tributaria Distrital ha hecho uso de mecanismo de notificación diferentes a ADPOSTAL, a través de la contratación de particulares que prestan el servicio de mensajería especializada, sobre la aplicación de las reglas de entrega y certificación de la misma implementadas por estas empresas privadas, es necesario entrar a revisar los términos de referencias en la contratación de los servicios que prestan las mismas.

En estos términos de referencia (tomaremos como ejemplo los establecidos en la Convocatoria Pública SHD-PMC-005-2005 dada su similitud con la convocatoria realizadas por la Secretaría Distrital de Hacienda), se establece:

- i “Decepcionar las devoluciones y acuses de recibo de la correspondencia externa enviada, de la siguiente forma
(...)
- ii) Distribuir y entregar a los remitentes, las devoluciones y acuses de recibo de la correspondencia externa enviada, que ha sido llevada por el motorizado, realizando el control y seguimiento requerido.
- iii) Entregar a la persona encargada de correspondencia en cada dependencia los soportes y planillas correspondientes donde conste el cumplimiento y los documentos no recibidos, con la respectiva justificación.

Se considerarán como únicas causales de devolución de los envíos las siguientes
a) Rehusado, b) Dirección deficiente, c) No reside, d) Cerrado y e) No existe número
Notificaciones de la Dirección Distrital de Impuestos
Adicional a las relacionadas con la correspondencia general, el contratista realizará las siguientes actividades propias de las notificaciones de la Dirección Distrital de Impuestos.

Los responsables de notificaciones de la Dirección Distrital de Impuestos entregarán diariamente un archivo plano junto con los juegos de actos oficiales para notificar.

El contratista entregará diariamente a los mismos funcionarios lo siguiente:

- Reporte Impreso: que contiene el listado de actos oficiales notificados.
- Original de los actos oficiales notificados y guía de acuse o prueba de entrega.
- Archivo plano que contiene el listado de actos oficiales notificados, elaborando con el diseño técnico desarrollado por la Dirección de Sistemas de la Secretaría de Hacienda, referido en el 4.6.44 Obligaciones del contratista.

En el caso de que en la primera visita no se pueda efectuar la entrega por la causal “cerrado” se efectuará una segunda visita en el término de dos días hábiles.

4.2 TIEMPOS DE ENTREGA

El contratista deberá efectuar las entregas de acuerdo con los siguientes términos:

Tipo	Tiempo Máximo de entrega
Envíos urbanos	24 horas
Entrega de guía	2 días hábiles
Entrega de acuses de recibo correspondencia enviada a través de ADPOSTAL	2 días hábiles después de recibidos de ADPOSTAL por el contratista

(...)

En estos casos tenemos que las notificaciones a través servicios de mensajería especializadas contratados por la Secretaría Distrital de Hacienda, una vez entregado a la empresa contratista, debe ser entregada en cada dirección o destino, dentro del término establecido en el contrato (dependiendo del sitio de entrega) obteniendo la firma e identificación de quien recibe el envío en planillas del contratista, por lo cual es el único aceptado como prueba., y por eso se utiliza para el manejo de toda clase de correspondencia que requiere.

Quiere decir lo anteriormente transcrito que existiendo la obligación del contratista del servicio de mensajería especializada dentro del contrato suscrito con la Administración Tributaria Distrital, de entregar la correspondencia y en su defecto al no poder efectuar esta entrega devolver la misma al remitente, estamos frente a una situación que puede concluirse así:

a) En los casos en donde a pesar de la inexistencia de la guía, el contribuyente continúa con el desarrollo del mismo, interviniendo activamente dentro del proceso, estaríamos frente a una notificación **por conducta concluyente**, ya explicada anteriormente.

b) Cuando no existe guía, pero tampoco devolución de la correspondencia, debe en primera medida basarse la administración en el diligenciamiento por parte del contratista del archivo plano que contiene el listado de los actos oficiales notificados, por consiguiente, ante la no entrega del acuse de recibo o la no devolución del acto administrativo por parte del contratista, debe revisar el listado de actos oficiales notificados que debe entregar diariamente el contratista, como factor indicativo sobre que el correo como tal, llegó a su destinatario, situación que como todas las presunciones, admite prueba en contrario, es decir que el contribuyente puede desvirtuar la notificación endilgada, cuando pueda demostrar que no se entregó el correo, que la información que contienen el listado de actos oficiales notificados no es la dirección de notificación, etc. haciendo valer su derechos de defensa y contradicción, en los procesos de determinación y cobro.

CONCLUSIONES

Como corolario y en cuanto tiene que ver con la utilización de servicios especializados prestados por ADPOSTAL, tenemos que nos encontramos frente a una situación fáctica que no nos permite identificar que el correo fue notificado pero tampoco nos precisa que fue devuelto, lo que nos lleva a que, observando el tipo de correo contratado y la efectividad casi plena que lo recubre (Correo certificado) no nos es dable argumentar que el acto administrativo no se notificó, por lo cual es nuestro deber continuar con el trámite del proceso a efecto de que en las etapas posteriores se determine con el contribuyente, si se surtió o no la debida notificación.

De otro lado y en cuanto tiene que ver con otros operadores de mensajería especializada, es más fácil el control, dada la opción de recibir diariamente no solamente el acuse de recibo o la devolución de correo, sino que además se dispone con esta misma periodicidad del listado de actos notificados, debiéndose continuar con el proceso.

Como corolario de lo anterior, tenemos que frente a una situación fáctica que no nos permite identificar que el correo fue notificado pero tampoco nos precisa que fue devuelto, lo que nos lleva a que observando el tipo de correo contratado y la efectividad casi plena que lo recubre, no nos es dable argumentar que el acto administrativo no se notificó, por lo cual es nuestro deber continuar con el trámite del proceso a efecto de que en las etapas posteriores se determine con el contribuyente, si se surtió o no la debida notificación.

CODIGO ÚNICO DISCIPLINARIO, LEY 734 DE 2002

Artículo 34. Deberes. Son deberes de todo servidor público: (...) 2. Cumplir con diligencia, eficiencia e imparcialidad el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o perturbación injustificada de un servicio esencial, o que implique abuso indebido del cargo o función.

(...)

Artículo 35. Prohibiciones. A todo servidor público le está prohibido: 1. Incumplir los deberes o abusar de los derechos o extralimitar las funciones contenidas en la Constitución, los tratados internacionales ratificados por el Congreso, las leyes, los decretos, las ordenanzas, los acuerdos distritales y municipales, los estatutos de la entidad, los reglamentos y los manuales de funciones, las decisiones judiciales y disciplinarias, las convenciones colectivas y los contratos de trabajo. (...) 7. Omitir, negar, retardar o entorpecer el despacho de los asuntos a su cargo o la prestación del servicio a que está obligado. (...)"

NOTA DE RELATORÍA: MODIFICADO POR EL CONCEPTO 1189

CONCEPTO No. 1160

FECHA: 27 de agosto de 2007

SUBTEMA: Resolución sanción y sanción reducida con pago parcial o declaración sin pago

CONSULTA:

Dentro del proceso de ejecutoria de actos oficiales que desarrolla la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario, específicamente con los actos oficiales de resolución sanción y teniendo en cuenta que el artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, expone una de las causales por las cuales se le sanciona al contribuyente, “sanción por no declarar”, emitiendo para el caso un acto administrativo que respalda dicha situación, “Resolución Sanción y en su parágrafo 2, 3 y 4 se establecen los requisitos para que el contribuyente, una vez impuesta la sanción, opte por una sanción reducida, se encuentra una situación en particular que es necesario tener en cuenta para efectos del tratamiento que se debe dar en la cuenta corriente del contribuyente e incluso para el manejo de los expedientes que contienen casos similares.

Si el contribuyente, al cual se le impone la sanción, cumpliendo con los requisitos de forma exigidos, presenta una declaración con pago parcial, pretendiendo acogerse a la sanción reducida, pregunta:

1. ¿Se le acepta dicha presentación para efectos de dar por entendido que se acoge a la sanción reducida?
2. ¿El acto proferido inicialmente pierde mérito ejecutivo?
3. ¿Las Resoluciones Sanción en donde se vincula un pago parcial tienen tratamiento diferente antes y después de la sentencia?
4. ¿Las Resoluciones Sanción en donde se vincula un pago parcial, se aplican a la cuenta corriente del contribuyente?
5. ¿Cuál es el tratamiento dado a los pagos parciales realizados después de la sentencia?
6. ¿Qué tratamiento debe darse a la cuenta corriente del contribuyente cuando con ocasión a la Resolución Sanción, se identifican declaraciones presentadas sin pago?
7. ¿Las Resoluciones Sanción en donde se vincula una declaración sin pago, se aplican a la cuenta corriente del contribuyente?
8. ¿Cuál es el tratamiento dado a los actos oficiales de Resolución Sanción que contienen los campos de impuesto (FU) y sanción (VS), cuando con ocasión de la sentencia, la sanción (VS) queda sin efecto?, se debe modificar el acto a fin de especificar y aplicar los valores respectivos? ¿Cómo se aplicarían dichos valores en la cuenta corriente del contribuyente?

RESPUESTA:

Para abordar el tema objeto de cuestionamiento conviene traer a colación el contenido del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, antes del Acuerdo 27 de 2001, el cual es del siguiente tenor:

Artículo 60. Sanción por no declarar. Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la administración serán las siguientes:

1. *En el caso en que la omisión de la declaración se refiera al Impuesto predial unificado, será equivalente al cuatro por ciento (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.

2. (...)

3. *En el caso que la omisión de la declaración se refiera al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, al impuesto de espectáculos públicos o al impuesto de loterías foráneas, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá D. C. en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior; 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 caso 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 administrativo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

(...)

Parágrafo segundo. *Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar y se determina el respectivo impuesto del Impuesto Predial Unificado o del Impuesto sobre Vehículos Automotores, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá en un veinte por ciento (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 la 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. (Se resalta)*

Parágrafo tercero. Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, impuesto de espectáculos públicos, impuesto de delimitación urbana o al impuesto de loterías foráneas, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá en un veinte por ciento (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 la 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. (Se resalta)

Parágrafo cuarto. Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de procedencia extranjera y de retenciones, el contribuyente o declarante, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10%) de la inicialmente impuesta. En este evento, el contribuyente o declarante deberá presentar la declaración pagando la sanción reducida y un escrito ante la correspondiente unidad de recursos tributarios o quien haga sus veces, en el cual consten los hechos aceptados, adjuntando la prueba del pago de la sanción reducida. En ningún caso, esta última sanción podrá ser inferior a la sanción por extemporaneidad aplicable por la presentación de la declaración después del emplazamiento. (Se resalta)

Teniendo en cuenta que las **preguntas 1 y 2** se relacionan entre sí, las absolveremos en los siguientes términos:

1. **¿Se le acepta la presentación de una declaración con pago parcial, para efectos de dar por entendido que se acoge a la sanción reducida?**
2. **¿El acto proferido inicialmente pierde mérito ejecutivo?**

El sancionado debe, como requisito *sine quanun*, declarar y pagar dentro de su oportunidad legal, el impuesto, retenciones y sanciones incluida la sanción reducida. Es evidente que solamente se puede efectuar **el pago total** frente a los hechos aceptados, para hacerse acreedor a tal beneficio. No obstante, puede presentarse pago parcial de la declaración, cuando este asociado a un acuerdo de pago que lo respalde, debidamente solicitado y aprobado por la administración.

De tal suerte que si el contribuyente efectúa un pago parcial, bajo características diferentes a la antes enunciada, estaría desconociendo lo ordenado por la disposición en estudio, pues no estaría cumpliendo con los requisitos señalados en ésta, debiendo la administración (Oficina de Recursos Tributarios) proferir resolución no aceptando dicha solicitud, informándole que contra ésta procede el recurso de reconsideración.

Lo que significa que si se presenta una declaración con pago parcial sin que se encuentre respaldada por un acuerdo de pago, no es de recibo dar por entendido que el sancionado se acoge a la reducción de la sanción. En estos términos se responde la primera pregunta.

En este orden de ideas, el acto administrativo constitutivo de la 'Resolución Sanción' ha adquirido firmeza, de conformidad con lo señalado en el título III del Código Contencioso Administrativo, que establece respecto a la firmeza y conclusión de los actos de la administración pública:

Artículo 62. Firmeza de los actos administrativos. *Los actos administrativos quedarán en firme:*

1. *Cuando contra ellos no proceda ningún recurso.*

2. *Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido.*

3. *Cuando no se interpongan recursos, o cuando se renuncie expresamente a ellos.*

4. *Cuando haya lugar a la perención, o cuando se acepten los desistimientos.*

...

(Se resalta).

Artículo 64. Carácter ejecutivo y ejecutorio de los actos administrativos. *Salvo norma expresa 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. La firmeza de tales actos es indispensable para la ejecución contra la voluntad de los interesados.*

...

Concluyendo así que, una vez operada la firmeza del acto administrativo (Resolución Sanción), se constituye por sí sólo en título ejecutivo, pues en él consta una obligación clara, expresa y actualmente exigible.

Concluyendo hasta aquí que la Resolución Sanción no pierde mérito ejecutivo, por el contrario, se constituye por sí sola en título ejecutivo para el respectivo cobro coactivo, con lo cual se responde el segundo cuestionamiento.

Ahora bien, para entrar a resolver los interrogantes (3 a 8), es preciso citar los diferentes fallos de nulidad proferidos por el Consejo de Estado, respecto de los numerales 1, 2 y 6 del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, para posteriormente referirnos a los efectos de estas sentencias que es lo que realmente interesa a la consulta.

Como es de conocimiento, el Honorable Consejo de Estado, mediante providencia de noviembre 10 de 2000 decidió declarar la nulidad del numeral 2 del artículo 60 del Decreto 807 de diciembre 17 de 1993 referida al impuesto de industria y comercio.

Posteriormente, la misma Corporación en providencia del 18 de mayo de 2006, con ponencia del Doctor Juan Angel Palacio Hincapié, exp. 13961 declara la nulidad de los numerales 1, 4, 6 y 7, del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, expedido por el Alcalde Mayor de Bogotá D.C., bajo el entendido, que a pesar de que actualmente existen nuevas normas (Decreto 362 de 2002 y Acuerdo 27 de 2001) que regulan la materia y que derogaron las disposiciones acusadas, se hace el examen de legalidad para efectos de las actuaciones que se hayan cumplido bajo su vigencia y que no hayan quedado consolidadas.

Bien, ahora pasamos a estudiar el efecto que tiene la declaratoria de nulidad del acto:

La declaración de nulidad de un acto se predica desde el mismo momento en que se expidió el acto, es decir el acto nunca existió en el ordenamiento jurídico, y por tanto, se deben retrotraer todos sus efectos. Al respecto el Consejo de Estado ha manifestado:

En reiterada jurisprudencia, esta Sección ha precisado que los fallos de nulidad producen efectos 'ex tunc', es decir, desde el momento en que se profirió el acto anulado, por lo que las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban, antes de su expedición. De igual manera, ha señalado que la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general afecta las situaciones que no se encuentren consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.⁷³

Es claro entonces que el régimen general que se aplica a los efectos de la nulidad de un acto administrativo se predica ex tunc, es decir, tiene efecto retroactivo inclusive materialmente. Esto, siempre que no haya norma legal expresa en sentido contrario.

Ahora, en el caso particular que es motivo de análisis, nos encontramos con que hay dos razones por las cuales no se aplica este principio y constituyen ambas excepciones a la aplicación del mismo: De una parte, existe una norma legal que determina los efectos de los fallos judiciales en materia de servicios públicos y de otra parte, existe un tratamiento diferente cuando se trata de normas de carácter tributario. Respecto de ésta última existe reiterada jurisprudencia administrativa que manifiesta que los efectos de la sentencia no se aplican a situaciones consolidadas refiriéndose a la devolución de las cuantías que se han pagado bajo una norma tributaria que posteriormente ha sido declarada nula. El Consejo de Estado ha manifestado:

“La sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto administrativo sólo afecta aquellas situaciones cumplidas que no se hayan consolidado, bien porque al momento de ser dictada la sentencia se encontraron en discusión ante la autoridad administrativa o bien porque estuvieran demandadas ante la jurisdicción. En lo atinente a materia impositiva se ha expresado que debe considerarse que si bien en principio toda nulidad que se decreta por el contencioso administrativo tiene efectos retroactivos, en este evento, tratándose especialmente de asuntos tributarios deberá tenerse en cuenta que las normas impositivas tiene aplicación dentro de determinados períodos fiscales y por ello, así hayan sido derogadas, la nulidad que se ordene no puede afectarlas en cuanto al lapso en que tuvieron vigencia, o sea, que debe ser una nulidad con efectos hacia el futuro⁷⁴”.

“El fallo de nulidad como en repetidas oportunidades lo ha precisado la Corporación produce efectos ex tunc (desde entonces), es decir, desde el mismo momento en que se produjo el fallo anulado y como consecuencia, las cosas se deben retrotraer al estado en que se encontraban antes de su expedición, por lo que, las situaciones no consolidadas, entre el momento de la expedición del acto y la sentencia anulatoria, son

⁷³ Sentencia de 5 de mayo de 2003, consejera ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa, expediente 12248.

⁷⁴ **CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta.** Sentencia del 5 de febrero de 1993. Expediente 4476. Consejero ponente Dr. Guillermo Chahín Lizcano.

afectadas por la decisión tomada en el fallo de nulidad de la norma que le sirvió de fundamento”⁷⁵.

En igual sentido se ha pronunciado recientemente esa alta Corporación:

“La jurisprudencia de esta Corporación ha considerado que aquellas situaciones individuales y concretas que se hayan producido en vigencia del acto anulado y que se encuentran consolidadas no se afectan con la decisión anulatoria, con el fin de salvaguardar la seguridad jurídica y de que no se reabran discusiones concluidas ni se revivan términos concluidos, porque no están en discusión, ni son susceptibles de discutirse en sede administrativa o judicial.

En el presente caso se encontraba pendiente el trámite del recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, por lo que no se había consolidado la situación jurídica del contribuyente, toda vez que la sanción por no declarar el impuesto predial se encontraba en discusión. En consecuencia, los efectos del fallo de nulidad lo afectan, impidiendo que el juez administrativo aplique una norma que ha sido reiterada del ordenamiento jurídico”⁷⁶.

Con base en el enfoque jurisprudencial señalado la declaratoria de nulidad solo afecta a aquellas situaciones que no se hayan consolidado al momento de proferirse la sentencia, y de acuerdo con la jurisprudencia son aquellas que están siendo discutidas en vía gubernativa (firmeza del acto) o que están siendo discutidas en la jurisdicción. Si estas no están en algunas de estas dos situaciones, la situación jurídica está consolidada, causando que la declaratoria de nulidad no tenga efectos sobre estas, teniendo solo efectos hacia el futuro.

Hecho el anterior análisis, procederemos a absolver los demás cuestionamientos, aun cuando éstos no ofrezcan suficiente claridad, trataremos de responder de la forma más acertada posible.

Respecto a las **preguntas 3, 4 y 5**, consideramos que éstas se resumen en la siguiente inquietud:

¿Los pagos parciales realizados con ocasión a la Resolución Sanción, tienen un tratamiento diferente antes y después de la sentencia? ¿Se aplican estos pagos a la cuenta corriente del contribuyente?

1. Recordemos que los pagos parciales en sanción reducida serán válidos si van acompañados de acuerdos de pago suscrito con la Administración, ya que la regla general para hacerse acreedor al beneficio es el pago total del impuesto, retenciones y sanciones, incluida la sanción reducida.

2. En este orden de ideas, si el contribuyente realiza un pago total o parcial en las condiciones anotadas, con ocasión de una resolución sanción, tendrá implicaciones diferentes si tal hecho ocurre antes o después de declarada la nulidad de las disposiciones

⁷⁵ **CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta.** Sentencia del 5 de agosto de 1994. Expediente 5656. Consejera ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos.

⁷⁶ **CONSEJO DE ESTADO.** Sentencia de octubre 25 de 2006. Expediente 15124. Consejera ponente Dra. Ligia López Díaz.

que sirvieron de fundamento para la expedición de los actos sancionatorios, ya que opera el decaimiento y se presenta la pérdida de la fuerza ejecutoria de los actos administrativos, al desaparecer su fundamento de derecho como resultado de la nulidad declarada.

Como se mencionó en el Memorando Concepto 1036 de junio 8 de 2004, *“El decaimiento o pérdida de fuerza ejecutoria de un acto administrativo implica que éste en su expedición ha respetado las ritualidades procesales, siendo absolutamente válido, por lo cual goza de una presunción de legalidad y por ello en principio no es anulable; simplemente por ocurrir las circunstancias señaladas en el artículo 67 del CCA, se produce la pérdida de la fuerza ejecutoria”*.

En este orden de ideas, si el contribuyente realiza un pago total o parcial en las condiciones antes anotadas, con ocasión de una Resolución Sanción **antes de la sentencia**, este pago se aplicará al acto administrativo, conforme a las reglas de prelación en la imputación del pago que para la época se encontraban establecidas, por cuanto el acto sancionatorio goza de la presunción de legalidad, fue expedido con todas las ritualidades procesales y conforme a las normas existentes al momento de su expedición.

Si, por el contrario, el pago se realiza **después de la sentencia de nulidad**, no podrá ser aplicado al acto administrativo ya que al desaparecer el fundamento de derecho que lo sustenta, por la declaratoria de nulidad de la norma pierden fuerza ejecutoria por decaimiento del acto administrativo, los valores pagados sólo será posible aplicarlos conforme a las reglas generales de cuenta a otras acreencias existentes.

Hay que señalar igualmente que, si después de la sentencia de nulidad el acto se encuentra en discusión en vía jurisdiccional, una vez producido el fallo respectivo se aplicará a la cuenta afectando el rubro correspondiente.

Hay que reiterar, que la nulidad declarada por la Jurisprudencia del Consejo de Estado va referida únicamente a **la sanción por no declarar** contemplada en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, más no al impuesto, retenciones y demás sanciones consignadas en la liquidación privada. Sobre ellas no opera nulidad alguna, razón por la cual deben ser cobradas por la Administración Tributaria.

En lo que tiene que ver con las **preguntas 6 y 7**, referente:

6. ¿Qué tratamiento debe darse a la cuenta corriente del contribuyente cuando con ocasión a la resolución sanción, se identifican declaraciones sin pago?

7. ¿Las Resoluciones Sanción en donde se vincula una declaración sin pago, se aplica a la cuenta corriente del contribuyente?

Cuando con ocasión a un acto administrativo de carácter sancionatorio se presenta una declaración **sin pago**, ha de tenerse en cuenta que la sanción allí consignada, por corresponder a la impuesta por la Administración, se verá afectada por el decaimiento del acto que la sustenta con la consecuente pérdida de ejecutoria, razón por la cual no sería procedente el cobro de dicha sanción. Lo anterior no significa que se deje de cobrar los otros valores que contiene la liquidación privada (impuesto), ya que sobre ellos no opera nulidad alguna, como se mencionó en el acápite anterior. Para depurar dicha información se podría hacer el correspondiente saneamiento de la información, con el objeto de llevar la sanción a 0 y así aplicarlo a la cuenta.

Respecto a la última pregunta, es del caso señalar que la sentencia de simple nulidad produce efectos para todos 'Erga Omnes' y en consecuencia la nulidad de la norma se hace extensiva a todos los contribuyentes inmersos en la misma situación, su alcance es general y no simplemente inter-partes.

En contraposición con la de nulidad y restablecimiento del derecho, que solo puede ser ejercida por aquella persona que se considere lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica y también pretenda una modificación de una obligación fiscal o la devolución del pago indebido.

En resumen, como con ocasión a la sentencia de nulidad la sanción quedo sin efecto, no es necesario modificar los actos administrativos sancionatorios, basta con el fallo proferido por la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, el cual se aplicará en su totalidad a la cuenta del contribuyente.

CONCEPTO No. 1162

FECHA: 14 de septiembre de 2007

SUBTEMA: Reducción sanción- Modifica los Conceptos 851 de marzo 30 de 2000, 995 de octubre 6 de 2003 y 1087 de marzo 30 de 2005

CONSULTA:

¿Debe aceptarse la reducción sanción cuando el sancionado omite informar por escrito que acepta total o parcialmente los hechos planteados por la administración?

RESPUESTA:

Empezamos nuestro estudio refiriéndonos al artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, al determinar que los contribuyentes o declarantes pueden corregir sus declaraciones tributarias, dentro de los dos (2) 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 que se corrige, presentando para el efecto una nueva declaración diligenciándola en forma total y completa.

Dentro de las correcciones contempladas por el Estatuto Tributario Distrital, y que pueden presentar los contribuyentes se encuentran:

1. Correcciones que implican un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor.
2. Correcciones que implican disminución del valor a pagar o aumento del saldo a favor.
3. Correcciones por diferencias de criterios.
4. Corrección de algunos errores que implican tener la declaración por no presentada.
- 5. Correcciones provocadas por la Administración.**

Para el caso que nos ocupa, vamos a hablar exclusivamente de aquellas **correcciones provocadas por la Administración**, para lo cual haremos referencia a lo estipulado en el

artículo 23 del Decreto Distrital 807 de 1993, al determinar que pueden presentarse dos tipos de correcciones:

1. Corrección provocada por el requerimiento especial: El artículo 709 del Estatuto Tributario Nacional, por remisión del artículo 99 del Decreto Distrital 807 de 1993, establece el procedimiento aplicable en este tipo de correcciones, así: *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, deberán 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.* (Se resalta)

Del análisis de las normas transcritas anteriormente se deducen los requisitos que deben reunir las correcciones a las liquidaciones privadas presentadas con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, así:

- a) Si el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, deberá corregir su liquidación privada incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, entendiéndose que, si se trata de aceptación parcial, esta deberá referirse a la totalidad de los hechos relacionados con uno de los períodos objeto del requerimiento.
- b) Adjuntar a la respuesta al requerimiento especial, copia o fotocopia de la prueba de pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluyendo la de inexactitud reducida.

2. Corrección provocada por la liquidación de revisión: El artículo 713 del Estatuto Tributario Nacional remitido por el artículo 102 del Decreto Distrital 807 de 1993, prescribe 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. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, o agente retenedor, deberán 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 conste 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.* (Se resalta)

Al igual que del contenido de la norma anterior, existen unos requisitos que deben reunir las correcciones a las liquidaciones privadas presentadas con ocasión a la liquidación oficial de revisión:

- a) Si el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, deberá corregir su liquidación privada incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida.

b) 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 de pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la sanción reducida.

En uno u otro caso, la norma prevé los requisitos que se deben reunir, para que se obtenga válidamente el beneficio de la sanción reducida. En ambos eventos, señala como uno de los requisitos esenciales, el poner en conocimiento de la administración el hecho acaecido.

Por su parte, la Doctrina Tributaria Distrital ha venido sosteniendo que uno de los presupuestos legales para acceder a la sanción reducida es precisamente el de informar a la Administración sobre los hechos aceptados, razón por la cual si se incumple con esta condición no procederá la reducción de la sanción.

En Concepto No. 1087 de marzo 30 de 2005, el cual remite al Concepto 995 de octubre 6 de 2003, refiriéndose a las correcciones provocadas por el requerimiento especial señaló:

(...)
Obsérvese que uno de los requisitos para las correcciones efectuadas por el contribuyente, declarante, responsable o agente retenedor con ocasión al requerimiento especial es el de dar respuesta el requerimiento, razón por la cual no existe posibilidad de cambiar la posición planteada en el concepto 995 del 6 de octubre de 2003, teniendo en cuenta que uno de los presupuestos legales para acceder a la sanción por inexactitud reducida es precisamente el de dar contestación, motivo por el cual si se incumple con esta condición no se reduce la sanción.
(...)

En igual sentido, el Concepto 851 de marzo 30 de 2000, señaló:

(...)
Del análisis de las normas transcritas anteriormente se deducen los requisitos que deben reunir las correcciones a las liquidaciones privadas presentadas con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, así:

1. Contestar el requerimiento especial dentro de los tres meses siguientes a su notificación.

2. Si el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, deberá corregir su liquidación privada incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, entendiéndose que, si se trata de aceptación parcial, esta deberá referirse a la totalidad de los hechos relacionados con uno de los períodos objeto del requerimiento.

3. Adjuntar a la respuesta al requerimiento especial copia o fotocopia de la prueba de pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluyendo la de inexactitud reducida.

De lo anteriormente expuesto se colige que, si el contribuyente, declarante, agente retenedor o responsable presenta la corrección sin el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos contemplados en el artículo 709 del Estatuto Tributario Nacional, ésta es ineficaz porque no produce efecto jurídico alguno ante la Administración Tributaria Distrital (Se resalta)

No obstante lo anterior, creemos pertinente retomar nuevamente el estudio del tema para definir si es suficientemente válido restarle valor a la actuación del sancionado que presenta su declaración con ocasión a la resolución sanción, aceptando total o parcialmente este acto en el momento de presentar su declaración ante las entidades recaudadoras y pagando los mayores valores y la sanción reducida, o haciendo el acuerdo de pago respectivo, por el hecho de no informar o informar extemporáneamente a la Administración, por escrito sobre la aceptación del acto.

Resulta relevante para la absolución de este cuestionamiento, traer a colación la jurisprudencia reciente proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y el Consejo de Estado, veamos:

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia de abril 27 de 2006 (Magistrada ponente Dra. Beatriz Martínez Quintero, Demandante: Pentaproyectos; expediente 2003-1002), sobre este particular señaló:

(...)

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 sobrepuso una formalidad a un derecho efectivamente constituido.

En consecuencia, efectuado el pago los valores a que había lugar por el impuesto de delineación urbana, corresponde a la Sala ordenar a la Administración Distrital de Impuestos, acepte la disminución de la sanción por corrección aritmética, efectuada por la demandante. (Se subraya)

(...)

Esa misma Corporación, en Sentencia del 7 de junio de 2006 (Magistrado ponente Dra. Luz Mary Cárdenas Velandia, proceso No. 250002327000200400102-01), señaló:

(...)

Así las cosas, es evidente que en el subjuice, la Administración no dio aplicación al principio de justicia que debe imperar en la actuación tributaria ya que si bien el contribuyente no dio cumplimiento en forma oportuna a uno de los requisitos

establecidos en la norma para tener derecho a que se aceptase las declaraciones de corrección y el pago reducido de la sanción, es evidente como ya se ha señalado que la Administración convalidó dicha actuación en el momento en que aceptó y suscribió el acuerdo de pago respectivo.

De conformidad con lo expuesto procede la anulación de los actos demandados y como restablecimiento del derecho se declarará la firmeza de las declaraciones presentadas por la sociedad accionante.

Por su parte, el Consejo de Estado en sentencia de marzo 16 de 2006 (Consejera ponente Dra. Ligia López Díaz, radicación 25000233270002001 02279 (14723) de marzo 16 de 2006, actor: BANCO POPULAR S.A.), manifestó:

(...)

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 ser notificada la resolución sancionatoria, sin que sean suficientes los argumentos de la Administración para desconocer la validez del pago.

Por lo anterior, procede la nulidad de los actos acusados en cuanto negaron la reducción de la sanción e impusieron una multa por \$37'153.000, tal y como lo declaró el Tribunal.

(...)

De los pronunciamientos jurisprudenciales antes señalados y en guarda de principios tan importantes como los contenidos en el artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993, que exige de los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos aplicar las normas presididos por un relevante espíritu de justicia y que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello en lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito, es que consideramos cumplido los requisitos para hacerse acreedor a la reducción de la sanción, con la sola presentación de la declaración y pago total de los mayores valores aceptados o del acuerdo de pago suscrito con la Administración. Debemos de 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, para que no resulte ineficaz la acción fiscalizadora.

Para coadyuvar a los planteamientos aquí esbozados, transcribiremos apartes de dos fallos del Consejo de Estado, en donde la Corporación se pronuncia sobre la prevalencia de la verdad real sobre la formal, veamos:

“En efecto, la Sala ha dicho que el principio constitucional de la preferencia del derecho sustancial sobre la forma, establecida en los artículos 228 de la Carta y 3 del Código Contencioso Administrativo, no significa prescindir absolutamente de ésta, porque ello vulneraría la garantía del debido proceso que consagra el artículo 29 ib., pero igualmente ha señalado que el hecho de que se presente una declaración tributaria en un formulario oficial correspondiente al año anterior del que se va a declarar o que se pague una obligación en un formato diferente al diseñado al efecto, como ocurre en el caso de autos, en manera alguna implica que el

contribuyente hubiera pretermitido totalmente la formalidad, sino que varió o modificó ésta, pero es claro que liquidó y pagó el impuesto u obligación en cuestión oportunamente (Consejo de Estado, sentencia del 23 de junio de 2000, Exp. 10009 C.P. Daniel Manrique Guzmán)”.

“Al respecto, se observa que aunque la Sala tiene dicho que el principio constitucional de la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma de los artículos 228 de la Carta y 3 del Código Contencioso Administrativo no significa prescindir absolutamente de ésta, porque ello vulneraría la garantía del debido proceso que consagra el artículo 29 ib., cabe advertir, en primer lugar, que el hecho de que se presente una declaración tributaria en el cual se muestra de manera consolidada el recaudo de un período determinado, en manera alguna implica que el declarante hubiera pretermitido totalmente la formalidad, sino que varió o modificó ésta, en el sentido de presentar en forma consolidada los valores retenidos en las demás, siendo claro que liquidó y pagó el impuesto en cuestión.

En consecuencia, no habiéndose corregido de manera alguna el denuncia presentado oportunamente, debe prevalecer el derecho sustancial en oposición a los planteamientos de la entidad demandada, por lo que así como lo precisó el a quo, en el caso la demandante presentó la declaración de retención en la fuente por el mes de septiembre de 1994 inicialmente en forma fraccionada, y luego en forma “consolidada”, sin que pueda entenderse ésta como de corrección, toda vez que, como ya se dijo, no modifica en manera alguna el total de lo recaudado». (Consejo de Estado, sentencia del 23 de junio de 2000, Exp. 10011, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán)”.

El Honorable Tribunal de Cundinamarca, en sentencia de noviembre 03 de 2005, Expediente No. 03-00992-01, puntualizó:

“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 segundo 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.

A ese respecto, resáltase que la disposición lo que exige es en primer lugar presentar la declaración dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción y en segundo lugar el pago del impuesto liquidado, obligaciones éstas que el contribuyente cumplió en oportunidad y contra lo cual la Administración nada discute.

Bien es cierto que el contribuyente notició al día siguiente del vencimiento del término su voluntad de acogerse a lo aforado para la Administración, esto constituye un deber formal que como se indicó no es precisa la norma, en todo caso ser omisión o cumplimiento tardío o extemporáneo no puede prevalecer sobre lo sustancial, esto es el cumplimiento de la obligación tributaria, para darle a ésta por incumplida, cuando las evidencias muestran lo contrario, para desconocer el beneficio que el legislador consagra a quien declara y paga, porque en últimas atendería contra los principios de justicia y equidad reconocidos en nuestra Carta Superior y regulada en el artículo 683 del Estatuto Tributario, en cuanto que el

estado no puede exigir a los administrados más de lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la nación y de sus entidades territoriales. En consecuencia, se declara la nulidad de los actos acusados.”

Vale decir, que en guarda del principio constitucional de la preferencia del derecho sustancial sobre la forma contenido en el artículo 228 de nuestra carta fundamental, que a continuación transcribimos, hemos de tener en cuenta la conducta e intención del contribuyente de acogerse a tal beneficio con la sola presentación y pago de la declaración ante la estas dependencias, en donde acepta total o parcialmente lo planteado por la Administración. El no informar por escrito de este hecho, no puede generar una consecuencia de tal magnitud de no dar por cumplido los requisitos para hacerse acreedor a la reducción sanción. A la Administración le corresponderá en consecuencia verificar el acaecimiento de este hecho, en los archivos correspondientes

Artículo 228. La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo.

En los anteriores términos se modifican los Conceptos: 851 de marzo 30 de 2000, 995 del 6 de octubre de 2003 y 1087 del 30 de marzo de 2005, en su parte pertinente.

NOTA DE RELATORÍA: ESTE CONCEPTO FUE AMPLIADO POR EL CONCEPTO No. 1222 DEL 23 DE AGOSTO DE 2013.

CONCEPTO No. 1164

FECHA: 18 de septiembre de 2007

SUBTEMA: Liquidación Oficial de Aforo no requiere como condición previa que la Resolución Sanción por no declarar haya quedado en firme

CONSULTA:

¿Se consulta al Despacho si para expedir una liquidación oficial de aforo la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo debe esperar que la Oficina de Recursos Tributarios decida el recurso reconsideración, o solamente habría que esperar los dos meses con que cuenta el contribuyente, o bien para declarar y acogerse a sanción reducida o bien para interponer recurso de reconsideración?

RESPUESTA:

Para abordar el interrogante formulado se precisa traer a colación la normativa tributaria distrital de naturaleza sustantiva y procedimental que regula el hecho generador de los tributos de este orden territorial, las obligaciones que surgen para los contribuyentes, las sanciones, en particular, por no declarar, que se derivan del incumplimiento de los deberes

tributarios, así como el procedimiento que se debe seguir para determinar tanto el impuesto como la sanción. Veamos:

En principio oportuno resulta decir que conforme al inciso segundo del artículo 1 del Decreto Distrital 352 “*Los contribuyentes deben cumplir con la obligación tributaria que surge a favor del Distrito Capital de Bogotá, cuando en calidad de sujetos pasivos del impuesto, realizan el hecho generador del mismo*”, obligaciones que se contraen, entre otras, a la formal de declarar (art. 12 del DD 807 de 1993) oportuna y correctamente y a la sustancial de pagar el tributo dentro del vencimiento del plazo para hacerlo so pena de verse abocado a soportar la liquidación y pago de una sanción por extemporaneidad (arts. 61 y 62 *ibidem*), por corrección (art. 63 *Ibíd.*), inexactitud (art. 64 y 101 *ejusdem*), error aritmético (art. 65), por no declarar (art. 60 *idem*) o por mora en el pago (art. 66 *Ibíd.*), según la determine en forma privada u oficial el contribuyente, responsable, agente retenedor o la propia Administración Tributaria Distrital.

Ahora bien, la forma para determinar el impuesto y calcular la sanción a que haya lugar es eminentemente reglada dejando poco o ningún margen para la discrecionalidad, así por ejemplo, en el evento de incumplimiento del deber de presentar la declaración del impuesto, estándose obligado a ello, la normativa tributaria distrital ordena que, en este caso, la Administración debe dentro del término legal, esto es, cinco años contados a partir del vencimiento para declarar (arts. 55 y 103 del DD 807/93), emplazar al contribuyente y de persistir la omisión sancionarlo (art. 716 ETN) y luego aforarlo (art. 717 *ibidem*) mediante Resolución Sanción y Liquidación Oficial de Aforo, respectivamente, convirtiéndose el Emplazamiento para Declarar en un requisito *sine qua non* de la Resolución Sanción y ésta en un presupuesto de procedibilidad del acto liquidatorio.

Dejemos que sean las propias normas que nos informen de lo acabado de exponer, así:

“Artículo 103. 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...”.

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”.

De otra parte, las providencias tributarias, léase resoluciones o liquidaciones oficiales, como toda obra humana, son susceptibles de error (incompetencia, arbitrariedades, abuso, exceso o desviación de poder, expedición irregular, etc.) bien sea por fallas en la aplicación de los dispositivos sustanciales y adjetivos, por interpretaciones erróneas o por olvidos del funcionario.

Puede incluso suceder que la actuación administrativa sea correcta, ajustada en un todo a la legalidad, pero que el contribuyente, el sancionado, el ejecutado o el peticionario estimen que vulneran sus derechos. Por ello se hace necesario permitir a las personas habilitadas para intervenir dentro de un proceso, el uso de los instrumentos adecuados para restablecer la normalidad jurídica si es que ésta realmente fue alterada o para erradicar toda incertidumbre que el recurrente pueda albergar cuando es él y no la autoridad tributaria el equivocado.

Estos instrumentos son, precisamente, los recursos administrativos y/o gubernativos que tienen las partes y terceros habilitados para intervenir dentro de un proceso tributario para solicitar la reforma, aclaración o revocación de un acto administrativo definitivo.

Asimismo, bien puede el sancionado allanarse a la actuación de la Administración Tributaria Distrital con el cumplimiento de los demás requisitos que la ley tributaria establece en cada caso y de esta manera acceder al beneficio de reducción de la sanción por no declarar (Parágrafo 3 y 4 artículo 60 DD 807/93), por inexactitud (arts. 99 y 102 *ibidem*), por error aritmético (art. 65 *ejusdem*), etc.

Cabe advertir que dentro de los medios de impugnación encontramos el recurso ordinario de reconsideración (art. 104 DD 807/93), el cual, al igual que la solicitud de aprobación de reducción de la sanción, debe formularse dentro de los dos (2) meses, contados a partir de la notificación del acto sancionatorio o liquidatorio.

Aunado a lo expuesto y ahondando en el marco conceptual decantado, preciso indicar que, como se acaba de ver en la normativa pretranscrita, las leyes tributarias distritales señalan de manera general los supuestos de hecho cuya ocurrencia determina el nacimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales, obligaciones que no obstante surgir por voluntad de la ley es necesario cuantificar y/o fijar el monto del tributo a pagar en cada caso concreto y particular, lo cual exige: **a)** establecer la ocurrencia del hecho gravable, **b)** establecer la base gravable, y **c)** aplicar la tarifa correspondiente. A este proceso se le llama “proceso de determinación tributaria” y debe ser realizado directamente por los sujetos pasivos, o por la misma Administración Tributaria Distrital cuando aquéllos 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 dichas obligaciones.

Asimismo, tenemos que el Capítulo V del Decreto Procedimental 807 de 1993, regula el tema de las liquidaciones oficiales, refiriéndose en el artículo 103 a la resolución sanción por no declarar y a la liquidación oficial de aforo que expide la Dirección Distrital de Impuestos dentro del proceso de determinación oficial del impuesto o de imposición de sanciones.

La liquidación oficial de aforo procede por una sola vez y consiste en la facultad que tiene la Administración de determinar la obligación tributaria a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor que hayan incumplido con su obligación de declarar, conforme al artículo 717 del ETN, con lo cual se suple a aquellos en la obligación de declarar que han incumplido. En fin, su finalidad no es otra que liquidar el impuesto que no han liquidado los sujetos pasivos del tributo.

Es de anotar que antes de expedir la liquidación oficial de aforo, la Administración debe emplazar públicamente a los contribuyentes, responsables o agentes retenedores incumplidos a fin de que, en el término de un mes, cumplan el deber omitido. Agotado el procedimiento descrito, la Administración puede, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, proferir una resolución sanción y con posterioridad a la notificación de ésta, una liquidación de aforo.

Obsérvese de la normativa pretranscrita que la resolución sanción es el acto administrativo mediante el cual la Administración Tributaria impone una sanción al contribuyente, responsable o agente retenedor que habiendo sido emplazado para declarar no lo hizo dentro del término legal ni después del mismo, pero en todo caso, antes de la notificación de la Resolución.

De los dispositivos pretranscritos y luego de efectuada una revisión integral al DD 807 de 1993, se advierte que no existe norma que exija como presupuesto procesal o requisito de procedibilidad para proferir la liquidación oficial de aforo, dentro de la secuencia de actos que ordena expedir su artículo 103, que previamente haya quedado ejecutoriada y consecuentemente adquirido firmeza la resolución sanción (art. 829 del ETN, armonizado por el art. 140 del DD 807 de 1993), lo que implica que la Administración puede válidamente producir el acto liquidatorio mencionado condicionado claro está, a que se haya notificado la Resolución Sanción, lo cual se infiere lógicamente de la parte inicial del artículo 717 del ETN cuando prescribe: "...Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la administración podrá...", procedimiento que no es otro que emplazar previamente a quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligado a ello y de emitir una resolución sanción, una vez vencido el término que otorga el acto de trámite del emplazamiento sin que el obligado se hubiese allanado a cumplir con dicha obligación.

Complementariamente con lo anterior se tiene que en materia tributaria los eventos mediante los cuales adquieren firmeza los actos administrativos no solo comprenden los enlistados en el artículo 62 del CCA, sino también cuando las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva (núm.. 4. art. 829 ETN), procesos estos que tienen un tiempo estimado de cuatro a seis años para ser resueltos en la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, esto sin contar el término de un año, con las adiciones productos de los eventos de suspensiones legales del mismo, de que dispone la Subdirección Jurídico Tributaria - Oficina de Recursos Tributarios, para resolver el recurso de reconsideración, de tal manera que si se exigiera la condición de

ejecutoria del acto sancionatorio se tornaría nugatorio o por lo menos se desnaturalizaría el derecho de aforar a los contribuyentes omisos, pues el término que tiene la Administración para proferir y notificar dicho acto liquidatorio (arts. 55 y 103 del DD 807 de 1993) resultaría inferior al necesario para discutirlo en sede administrativa y jurisdiccional.

Una interpretación distinta a la acabada de exponer llevaría, eventualmente, a que la Administración no pudiera determinar mediante una liquidación de aforo el impuesto dejado de liquidar por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado y consecuentemente dejar de recaudar y cobrar dicho tributo, incumpliendo de esta manera la facultad general de administración de los tributos distritales otorgada en el artículo 5 del DD 352 de 2002, en concordancia con el artículo 1 del DD 807 de 1993, del siguiente tenor literal:

Artículo 5. Administración de los tributos. Sin perjuicio de las normas especiales y lo dispuesto en el artículo 98 de este decreto, le corresponde a la Administración Tributaria Distrital, la gestión, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos distritales”.

No obstante lo expuesto y con fines prácticos para no incurrir en desgaste administrativo, es recomendable que contando la Administración con suficiente tiempo para proferir y notificar la liquidación oficial de aforo, espere a que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante haga uso de la facultad de allanarse a la resolución sanción para efecto de hacerse acreedor al beneficio fiscal de reducción de la sanción por no declarar, aceptación que implica no solo acreditar el pago o acuerdo de pago, en algunos casos, del impuesto, retenciones y sanciones incluida la sanción reducida sino también la presentación del denuncia tributario con lo cual se evitaría el acto liquidatorio de aforo.

CONCEPTO No. 1165

FECHA: 24 de septiembre de 2007

SUBTEMA: La base sancionatoria de la sanción por inexactitud la constituye exclusivamente el mayor valor a pagar determinado por concepto de impuestos

CONSULTA:

De acuerdo con el artículo 30 del Decreto Distrital 545 del 29 de diciembre de 2006, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos.

Por ello, hay que indicar en primera instancia, que los conceptos emitidos, a solicitud de parte o de oficio, por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, por consiguiente, bajo estos parámetros absolveremos las inquietudes que nos planteamos.

LA PREGUNTA:

¿Para efecto del cálculo de la sanción por inexactitud, reglada en los artículos 64 y 101 del Decreto Distrital 807 del 17 de diciembre de 1993, se debe previamente determinar no sólo el impuesto a cargo sino también la sanción por extemporaneidad cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea y sobre la sumatoria de los mayores valores a cargo por cada uno de estos conceptos proceder a liquidarla?

RESPUESTA:

Es parcialmente positiva, en el sentido que si bien es cierto en un Requerimiento Especial y en su defecto en una Liquidación Oficial de Revisión se deben determinar los mayores valores por concepto de impuesto y de sanción por extemporaneidad, cuando el denuncia fiscal objeto de revisión fue presentado a partir del vencimiento del término para declarar, no es menos cierto que el cálculo de la sanción por inexactitud se debe hacer sobre el mayor valor de impuestos consignados en dichos actos preparatorio y definitivo. En consecuencia, si de los valores declarados por el contribuyente en el denuncia tributario no se deriva un menor impuesto a pagar del que debió liquidar, no procede dicha sanción por ausencia de los presupuestos que la hacen aplicable.

La sanción tributaria está vinculada a una obligación sustancial y a un deber formal impuesto por el legislador y el incumplimiento o la inobservancia de tal mandato jurídico es el hecho que genera la sanción. De manera que una sanción que se basa en una discutible o inexistente obligación jurídica carece de fundamento.

Para emitir el presente pronunciamiento jurídico, el Despacho tendrá en cuenta las disposiciones legales vinculadas a la sanción por inexactitud y la línea jurisprudencial sobre la materia.

Sea lo primero efectuar las siguientes precisiones:

A las voces del artículo 64 del Decreto Distrital 807 de 1993 "... 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 deducciones, descuentos, exenciones, 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 del contribuyente o declarante. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. Sin perjuicio de las sanciones penales, en el caso de la declaración de retenciones en la fuente de impuestos distritales, constituye inexactitud sancionable, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior..." (cursivas y negritas fuera de texto)

De conformidad con la norma transcrita, las irregularidades que constituyen inexactitud y que pueden generar la imposición de la sanción, son las siguientes:

- 1.- Omitir en las declaraciones tributarias ingresos, impuestos, bienes o actuaciones gravables.

2.- Incluir deducciones, descuentos y exenciones, inexistentes.

3.- Utilizar datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

La imposición de esta sanción implica la comprobación de los supuestos mencionados, los cuales son controvertibles dentro de las etapas de investigación, determinación y discusión del tributo, a través de los procedimientos legalmente establecidos, garantizando el derecho de defensa y el debido proceso que le asiste al contribuyente.

La Administración Tributaria Distrital, dentro del proceso de determinación del tributo debe propender por alcanzar y probar la verdad real, estableciendo la verdadera situación fiscal del contribuyente, para determinar su impuesto e imponer las sanciones correspondientes.

Más adelante, los incisos 4 y 6 del artículo 64 precitado, disponen:

“La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.

En el caso de la declaración de introducción de productos extranjeros gravados con impuesto al consumo, ***la sanción se calculará sobre el mayor impuesto a cargo determinado en la liquidación oficial.*** El mayor impuesto se consignará a órdenes del fondo-cuenta especial impuesto al consumo de productos extranjeros”. (cursivas y negritas del Despacho)

Para una interpretación armónica del inciso 4 referenciado es preciso estarse a su contenido integral pues una lectura parcial del mismo nos conduciría a equívocos como por ejemplo deducir que para el cálculo de la sanción por inexactitud se debe reliquidar los impuestos y las sanciones y sobre los mayores valores determinados por estos dos conceptos aplicar el porcentaje legal previsto para este tipo de sanción (160%), lo cual iría en contravía no solo con los principios de justicia y equidad que informan el sistema tributario nacional y territorial, plasmados en los artículos 95 y 363 de la Carta Política, adoptados y desarrollados en los artículos 683 del Estatuto Tributario Nacional (Decreto 624 del 30 de marzo de 1989), 1 y 2 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 2 del DD 807 de 1993, sino que desconocería abiertamente la aplicación del principio constitucional del *non bis in ídem*, esto es, a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho, reglado en el artículo 29 superior, los cuales, en su orden, establecen:

- **CONSTITUCIÓN POLÍTICA**

Artículo 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

(...)

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de las libertades y derechos reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano:

(...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

- **ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL**

Artículo 683. Espíritu de justicia. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos racionales, 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 DISTRITAL 352 DE 2002**

Artículo 1. Deber ciudadano y obligación tributaria. Es deber de la persona y del ciudadano contribuir a los gastos e inversiones de la capital, dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Los contribuyentes deben cumplir con la obligación tributaria que surge a favor del Distrito Capital de Bogotá, cuando en calidad de sujetos pasivos del impuesto realizan el hecho generador del mismo.

Artículo 2. Principios del sistema tributario. El sistema tributario del Distrito Capital de Bogotá se fundamenta en los principios de equidad

horizontal o universalidad, de equidad vertical o progresividad y de eficiencia en el recaudo.

Las normas tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

- **DECRETO DISTRITAL 807 DE 1993**

Artículo 2. Principio de justicia. Los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos deberán tener en cuenta, en el ejercicio de sus funciones, 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 Distrito”.

Nótese que *el non bis in ídem* es un principio consagrado constitucionalmente en el artículo 29 inciso 4, de modo que se enmarca dentro del derecho al debido proceso.

Se desprende del principio de la cosa juzgada y fue expresamente consagrado en el artículo 58 del Decreto Distrital 807 de 1993, bajo el Capítulo IV Sanciones – Normas Generales, como uno de los pilares que debe orientar y permear todas las actuaciones administrativas tributarias, en los siguientes términos:

Artículo 58. Procedimiento especial para algunas sanciones. En el caso de las sanciones por facturación, irregularidades en la contabilidad y clausura del establecimiento, no se aplicará la respectiva sanción por la misma infracción, cuando esta haya sido impuesta por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sobre tales infracciones o hechos en un mismo año calendario.

Lo señalado en el inciso anterior también será aplicable en los casos en que la sanción se encuentre vinculada a un proceso de determinación oficial de un impuesto específico, sin perjuicio de las correcciones a las declaraciones tributarias que resulten procedentes, y de las demás sanciones que en el mismo se originen.

El *non bis in ídem* ha sido materia de varios pronunciamientos por la Corte Constitucional, en los cuales se ha definido en qué consiste y cuál es su alcance. En sentencia T-162 de 1998 (Magistrado ponente Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz), esta Corporación se refirió a él de la siguiente manera:

"*Non bis in ídem* es una expresión latina que significa "no dos veces sobre lo mismo"; ha sido empleada para impedir que una pretensión, resuelta mediante una decisión judicial contra la cual no cabe recurso alguno, sea presentada nuevamente ante otro juez. En otras palabras, que no debe resolverse dos veces el mismo asunto.

(...)

...el principio de *non bis in ídem* constituye la aplicación del principio más general de cosa juzgada al ámbito del *ius puniendi*, esto es, al campo de las

sanciones tanto penales como administrativas... equivale en materia sancionatoria, a la prohibición de someter dos veces a juicio penal a una persona por un mismo hecho, independientemente de si fue condenada o absuelta", que se erige en el impedimento fundamental que a jueces y funcionarios con capacidad punitiva impone el principio de *non bis in ídem*".

El principio en mención constituye entonces una garantía esencial del derecho administrativo y hace parte del núcleo esencial del derecho fundamental al debido proceso, de modo que se prohíbe al operador jurídico sancionar una misma conducta a través de distintos tipos de infracciones tributarias, por ejemplo en la situación objeto de análisis, no puede imponerse una sanción por extemporaneidad tomándola como mayor valor de impuesto para la cuantificación de la sanción por inexactitud, y no es factible dicho proceder porque en la normativa tributaria distrital existe procedimiento para cada una de estas sanciones, pero lo que si puede y debe la administración es determinar el mayor valor de la sanción por extemporaneidad dejado de cancelar por el contribuyente, responsable o agente retenedor, valor éste que junto con el mayor valor por impuesto y la sanción por inexactitud plena o reducida debe concurrir a cancelar el sancionado.

En efecto, en tratándose de la omisión de liquidación de la sanción de extemporaneidad a que está obligado el contribuyente por no presentar la declaración al vencimiento del plazo establecido o de la liquidación incorrecta de la misma, el artículo 701 del ETN, armonizado por el artículo 95 del Decreto 807 de 1993, faculta a la Administración para establecerla, pero incrementadas en un treinta por ciento (30%).

Este 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 se desprende del texto del artículo 701 del Estatuto Tributario Nacional:

“Artículo 95. Corrección de sanciones mal liquidadas. Cuando el contribuyente o declarante no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente se aplicará lo dispuesto en el artículo 701 del Estatuto Tributario.

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”.

No obstante, es menester aclarar que el non bis in ídem no implica que el contribuyente no pueda ser objeto de dos o más sanciones de naturaleza diferente por la comisión de un mismo hecho, siempre y cuando con su conducta se vulneren distintos bienes jurídicos tutelados, toda vez que se trata de determinaciones de naturaleza particular tomadas para

cada caso por autoridades de competencia también diferente, lo que explica el precepto contenido en el artículo 64-1 del mismo Decreto Procedimental citado, el cual reza:

“Artículo 64-1. 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 Distrital de Impuestos, 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”.

Entonces, bajo las anteriores normativas y línea jurisprudencial es preciso tener en cuenta 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. La ley no consagra la sanción por inexactitud por la liquidación errada de sanciones.

Sobre el particular, la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado tienen dicho de manera abundante que la sanción por inexactitud no procede por la determinación errada de las sanciones. Citemos algunas de ellas:

- “Un criterio al que debe recurrir la Administración, antes de imponer las multas de que trata la norma acusada, está contenido en el artículo 647 del Estatuto, que consagra las sanciones por inexactitudes y, según el cual, sólo se puede imponer la sanción, si de la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos se deriva un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo para el contribuyente o responsable. Es decir, se reporte un beneficio no establecido en la ley. a favor del contribuyente. O que, del dato errado, se altere la situación tributaria de un tercero (Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998)”.
- “... 3. Imposición de la sanción por inexactitud

En cuanto la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 101 del Decreto 807 de 1993, la Sala reitera las precisiones expuestas en sentencia de 12 de febrero de 2004, expediente 13591, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, en los siguientes términos:

"De conformidad con la norma transcrita, artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993, constituyen inexactitud sancionable en las declaraciones omitir ingresos, impuestos, bienes o actuaciones gravables; incluir deducciones, descuentos y exenciones inexistentes y utilizar datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, siempre y

cuando de ello se derive un menor impuesto o saldo a pagar; o un mayor saldo a favor del declarante.

En el caso, la actora es sujeto pasivo del tributo, pero exenta del pago del mismo, es decir, que los ingresos declarados se gravan a la tarifa cero (0); así, si bien CODEMA en las declaraciones privadas determinó un valor por concepto de impuesto sobre unos ingresos que consideró gravados, lo cierto es que no tenía impuesto a cargo y en esa condición debía liquidar la sanción por extemporaneidad conforme al inciso segundo del artículo 61 del Decreto 807 de 1993, como se explicó.

El hecho de determinar la sanción por extemporaneidad de manera errada no es causal de inexactitud sancionable y sólo si se configura alguno de los presupuestos, atrás precisados, es procedente imponer la sanción, razón por la cual se confirmará la decisión del Tribunal en cuanto levantó la sanción por inexactitud a que se referían los actos administrativos demandados (*Consejo de Estado. Sentencias de 12 de febrero de 2004, Exp. 13591, 30 de noviembre de 2004, Exp. 13424; 10 de febrero de 2005, Exp. 13892-05*). (*Negrillas nuestras*)

- “... En consecuencia, en el caso concreto, si la realidad fiscal del contribuyente consiste en estar exenta del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, los ingresos declarados se gravan con la tarifa cero, toda vez que así lo ha prescrito la ley que establece los ingresos o las personas exentas.

Tal circunstancia que no puede generar sanción por inexactitud, por cuanto los valores a cargo o los saldos a favor del contribuyente no fueron alterados.

Para la Sala, si bien es cierto que dentro de las declaraciones inicialmente presentadas se liquidaron valores improcedentes, consistentes en la liquidación de un impuesto a cargo a pesar de que la actora es exenta, tal inconsistencia no derivó un menor saldo del impuesto a pagar o en un mayor saldo a favor del impuesto, presupuestos que hacen aplicable la sanción por inexactitud (*Consejo de Estado. Sentencia del 12 de junio de 2003. Exp. 13346-03*).

Descendiendo al asunto de fondo dentro del contexto esbozado se concluye que para que proceda la imposición de la sanción por inexactitud se debe configurar alguna de las hipótesis taxativamente contempladas en la norma y que la misma sólo puede aplicarse sobre el mayor valor a cargo, que no puede ser otro distinto al del impuesto, por cuanto los artículos 64 y 101 del DD 807 de 1993, no se refieren a las sanciones no liquidadas o al mayor valor de ellas dejado de liquidar y menos aún para considerarla como parte integrante de la base sancionatoria sobre la cual se debe calcular la sanción por inexactitud, lo que no impide, se reitera, liquidar o reliquidar, si es del caso, la sanción por extemporaneidad que se dejó de determinar o que resulta superior como consecuencia de la reliquidación del impuesto a cargo, con lo cual se da aplicación al principio constitucional de economía que rige las actuaciones administrativas, plasmado en el artículo 209 de la

Carta Superior y desarrollado en el artículo 3 del CCA, y se está a tono con lo previsto en el artículo 63 del DD 807 de 1993, en cuanto estipula:

Artículo 63. Sanción por corrección de las declaraciones. Cuando los contribuyentes o declarantes corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar o acordar el pago de una sanción equivalente a:

1. El diez por ciento (10 %) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, 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 favor, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, 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 favor, 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.

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.* (cursivas y negritas agregadas).

Obsérvese como el artículo pretranscrito reafirma la tesis esbozada en el presente concepto, dado que regulando un caso de inexactitud de una declaración presentada en forma extemporánea cuya corrección pretende hacer el contribuyente, le ordena a éste que debe calcular una sanción por corrección teniendo como base sancionatoria el mayor valor que se genere en la corrección sin incluir la sanción por extemporaneidad que ordena liquidar su parágrafo 1º, sanción de extemporaneidad que aumentará el monto de la sanción por corrección, tal como debe suceder en la sanción por inexactitud. Nótese que la diferencia fundamental entre las sanciones reguladas en los artículos 63 y 64 pluricitados, está dada por la denominación de las mismas y el sujeto que la determina, pues mientras aquella se intitula sanción por corrección y la liquida el contribuyente, responsable o agente retenedor ésta última se llama sanción por inexactitud y la propone o impone la Administración Tributaria Distrital en un Requerimiento Especial o en una Liquidación Oficial de Revisión, según el caso, proferidos dentro de un proceso de determinación.

Como corolario de lo anterior tenemos:

1. Que para el cálculo de la sanción por inexactitud del 160 %, reglada en los artículos 64 y 101 del Decreto Distrital 807 de 1.993, deberá tenerse en cuenta en la determinación del mayor valor a pagar, sólo las diferencias por concepto de impuestos.
2. Que tanto en el acto administrativo de trámite del requerimiento especial como en el definitivo de la liquidación oficial de revisión debe liquidarse o reliquidarse la sanción por extemporaneidad no liquidada o liquidada incorrectamente en la declaración tributaria en que se base el respectivo proceso de determinación oficial del impuesto, no para efecto de ser considerada como parte de la base sancionatoria sobre la cual se debe liquidar la sanción por inexactitud sino para que haga parte de los mismos actos y concurra a la sumatoria de las sanciones que deben reflejarse en ellos.

CONCEPTO No. 1169

FECHA: 10 de enero de 2008

SUBTEMA: Base a tener en cuenta en la determinación de la sanción por no declarar

CONSULTA:

El punto preciso de la temática que interesa para estos efectos es la diferencia que se presenta entre la base que tiene en cuenta la Administración Tributaria Distrital para determinar la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y la base gravable utilizada en la liquidación del impuesto correspondiente a este mismo tributo. En efecto, en la actualidad la determinación de la sanción por no declarar se practica sobre los ingresos brutos obtenidos en Bogotá en el período al cual corresponda la declaración no presentada o sobre los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, en cambio, la liquidación oficial y privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros se efectúa sobre los ingresos netos gravables del contribuyente, base ésta que se obtiene previa depuración de los ingresos ordinarios y extraordinarios del período (BA), esto es, con la resta de los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital (BC), de las devoluciones, rebajas y descuentos (BB) y de las deducciones, exenciones y actividades no sujetas (BD), proceder éste que encuentra su fundamentación jurídica en la normativa que se transcribe:

Decreto Distrital 352 del 15-08-02

Artículo 42. Base gravable. El Impuesto de Industria y Comercio correspondiente a cada bimestre se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo...”.

Decreto Distrital 807 del 17-12-93

Artículo 60. Sanción por no declarar. Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la Administración serán las siguientes:

(...)

3. En el caso que la omisión de la declaración se refiera al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, al impuesto de espectáculos públicos o al impuesto de loterías foráneas, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá D. C. en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior; 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 caso 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 administrativo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. (...)

Hechas estas precisiones, lo primero que debemos hacer es ponernos de acuerdo en la conceptualización de ingresos brutos. Así las cosas, tenemos que dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios encontramos los denominados “ingresos brutos”, entendiéndose como tales, *“La suma de todos los ingresos obtenidos en un período gravable”*.

Asimismo, el Diccionario Técnico Contable los define como: “...Incrementos patrimoniales obtenidos antes de deducir cualquier concepto de gastos”.⁷⁷

RESPUESTA:

Como quiera que la realidad fáctica expuesta frente a uno y otro tema, es decir, en la determinación de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y posteriormente del correspondiente impuesto es diversa no obstante haber una relación de conexidad, con lo cual se desconoce la regla de la congruencia, los principios de justicia y proporcionalidad, situación que es preciso unificar con una interpretación razonable de la ley y el respeto a los principios y valores constitucionales máxime cuando el sistema tributario se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CN art. 363) condicionantes de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal.

⁷⁷ Diccionario Técnico Contable. Briceño de Valencia, Marta Teresa y Hoyos de Ordóñez, Olga Esperanza. Editorial Legis- 1998, pág 273.

En relación con el tópico en estudio, concluye la H. Corte Constitucional: “En fin, el sistema tributario en el Estado Social de Derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (CP art.1), que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (CP art.2), la efectividad del deber social de toda persona de “ contribuir al financiamiento de los gastos del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.⁷⁸

No obstante que la importancia de los valores superiores, entre ellos el de la seguridad jurídica, está dada por su función fundamentadora de todo el ordenamiento jurídico por cuanto de ello dependen la existencia del mismo; la realización de la ponderación entre los valores de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la ley debe ceñirse al concepto aristotélico de justicia distributiva entendida como tratamiento igual para los iguales y diferente para los desiguales, con lo cual se logra no sólo la sujeción del operador jurídico tributario a normas jurídicas preestablecidas si no, además, a los valores superiores existentes en la sociedad e inspiradores de este orden positivo.

Asimismo, señalar que entre las modificaciones a las normas vigentes adoptadas por el Decreto Ley 1421 de 1993, en el artículo 162, dispuso la remisión a las normas del Estatuto Tributario Nacional acerca de "procedimiento, sanciones, declaración... y en general la administración de los tributos ... ", ordenándose su aplicación en el Distrito, "conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste.

Por lo anterior, se torna imperativo dar un tratamiento igualitario tanto a la determinación de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros como a la liquidación del tributo en estudio, considerando para ello como base sancionatoria los ingresos brutos obtenidos en la Jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, por actividades gravadas, sean estas industriales, comerciales o de servicios, con lo cual se decanta no solo el contenido del numeral 3 del artículo 60 del DD 807 de 1993, sino también la norma general que sirve de directriz en la imposición de las sanciones tributarias contenida en el artículo 56-1 de este mismo Decreto Procedimental, cuando ordena:

Artículo 56-1. Ingresos como base de liquidación de sanciones. Con excepción de las sanciones que se refieren al Impuesto Predial Unificado y al Impuesto sobre Vehículos Automotores, las sanciones que se impongan por concepto de los impuestos distritales deberán liquidarse con base en los ingresos obtenidos en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá. Fuentes y concordancias: Artículo 4 del Acuerdo 27 de 2001, artículo 30 del Decreto 362 de 2002.

De otra parte, acotar que la relación jurídica tributaria es compleja, pues junto con la obligación sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, existe una serie de deberes formales y materiales para con el Estado, cuya omisión o defectuoso cumplimiento aparejan la imposición de diversas sanciones, siendo en consecuencia la sanción la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe, debiendo ser objeto, en su base de determinación, del mismo tratamiento

⁷⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-364 02-09-93. Ponente Dr. Carlos Gaviria Díaz, expediente No. D-198. Actor: Bernardo Carreño Varela.

jurídico que los tributos, es decir, que la base de la sanción tenga relación con el impuesto correspondiente.

En relación con el principio de proporcionalidad y la regla de congruencia entre la base de la sanción y la base del impuesto, el H. Consejo de Estado, en sentencia proferida dentro del expediente 13961 del 18 de mayo de 2006, puntualizó:

“... De acuerdo con lo anterior, esta remisión al Estatuto Tributario Nacional no siempre puede ser de manera directa y sin tener en cuenta la naturaleza y estructura de cada impuesto Distrital, sino que debían adaptarse las normas sobre tales temas, adecuándolas y armonizándolas al esquema local de Bogotá Para comprobar que ello fue así, resulta necesario en primer lugar estudiar cada uno de los numerales acusados del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, pues recuérdese que, mediante tal Decreto, expedido por el Alcalde Mayor de Bogotá *"se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos Distritales con el Estatuto Tributario Nacional y se dictan otras disposiciones"*

La sanción por no declarar en el Estatuto Tributario Nacional se encuentra consagrada así:

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. (..)"

Como puede concluirse de la norma transcrita, es claro que la base de la sanción por no declarar en impuestos nacionales se relaciona con elementos de la base gravable del respectivo tributo, es así como en el impuesto de renta se tiene en cuenta los ingresos o consignaciones bancarias que permiten deducir los ingresos, así mismo ocurre con el impuesto sobre las ventas; pero con un porcentaje de sanción que resulta proporcional al elemento de la base gravable. En el caso de la retención en la fuente se tiene como base de la sanción los cheques girados y los costos y gastos que permiten suponer los pagos realizados durante el período.

Así, sin sacrificar el principio de eficiencia, la norma nacional establece una sanción razonable y concordante con el impuesto correspondiente, por tanto al armonizar la sanción por no declarar en los impuestos distritales, deben

seguirse los anteriores criterios, es decir, que la base de la sanción tenga relación con el impuesto correspondiente, que permita al Distrito sancionar de manera eficiente el incumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales deben ser razonables y proporcionales con el deber incumplido y acorde con el impuesto correspondiente”. (Subrayado fuera de texto)

Nótese que ya con anterioridad, en sentencia del 10 de noviembre de 2000, emitida dentro del expediente 10870, mediante la cual se declaró la nulidad de la expresión regulatoria de la sanción por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros: “al diez por ciento (10%) de las consignaciones o ingresos brutos del período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que sea superior.”, contenida en el numeral 2 del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, la precitada Corporación Judicial determinó:

“... 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...*”.
(cursivas nuestras)

Puestas en ese estadio las cosas y siguiendo la línea jurisprudencial citada se concluye que, para la determinación de la sanción por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros se debe tener como base sancionatoria los ingresos brutos obtenidos en la Jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, por actividades gravadas, sean estas industriales, comerciales o de servicios.

Ahora bien, como el numeral 3 del artículo 60 del DD 807 de 1993 involucra a los impuestos de azar y espectáculos públicos y loterías foráneas, dándole el mismo tratamiento a la determinación de la sanción por no declarar estos tributos se precisa aclarar que la posición doctrinal asumida en el presente concepto se hace extensiva a dichos impuestos de tal manera que la liquidación de la sanción por no declarar los aludidos impuestos debe efectuarse, igualmente, sobre los ingresos brutos obtenidos en la Jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, por actividades gravadas.

Cabe anotar que mediante Concepto Jurídico No. 1148 del 16 de enero de 2007, esta Subdirección tuvo la oportunidad de pronunciarse acerca de la base a tener en cuenta en la liquidación de la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos por la realización de rifas promocionales, expresando:

“... Finalmente, en razón al carácter territorial del impuesto de azar y espectáculos, la base gravable de la sanción por no declarar en las rifas promocionales que se realizan a nivel nacional, sólo puede gravar los ingresos realizados en el Distrito Capital; los ingresos realizados en otras jurisdicciones no pueden ser considerados en la liquidación del impuesto ni en la base de la sanción por no declarar. **La sanción deberá entonces ser liquidada sobre los ingresos brutos percibidos por la actividad gravada con el mencionado impuesto en el Distrito Capital**”. (Negritas ajenas al texto)

De la lectura de apartes de la Sentencia 13961 del 18 de mayo de 2006, emanada del Consejo de Estado, dentro del Exp. 13961, se deduce que la conclusión a que se arribó en el Concepto 1148/07, es concordante con la interpretación asumida en esta providencia judicial, en los siguientes términos:

“...5. En el caso de que la omisión de la declaración se refiera al **impuesto sobre espectáculos públicos, al impuesto de juegos, o al impuesto de rifas, sorteos, concursos, bingos y similares, al 'diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos durante el período al cual corresponda la declaración no presentada. o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada. la que fuere superior**

(...)

Debe dejarse establecido que cuando la norma consagra como base de la sanción los ingresos brutos del período al cual corresponda la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración no presentada, los mismos no pueden ser otros que aquellos percibidos por la actividad gravada con el impuesto correspondiente, es decir, los percibidos por el correspondiente espectáculo, juego, rifa, juego, sorteo, etc” (cursivas nuestras)

Con el presente pronunciamiento se establece una unificación en el procedimiento de determinación de la sanción por no declarar los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y de loterías foráneas, para efectos de evitar discordancia y aplicaciones distintas de la ley, lo cual lleva inmerso la búsqueda de la justicia tributaria al tenor de la cual “... *Los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos deberán tener en cuenta, en el ejercicio de sus funciones, 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 Distrito”* (art. 2 DD 807 de 1993 en conc. núm. 9 art. 95 CN).

CONCEPTO No. 1180

FECHA: 29 de octubre de 2008

SUBTEMA: Declaraciones presentadas por no obligados

CONSULTA:

Haciendo alusión a lo señalado en el concepto 1086 con relación a que las declaraciones presentadas por los no obligados no producen efecto legal alguno, pero como no existe forma de que la administración de forma unilateral establezca que una declaración fue presentada por un no obligado, se requiere siempre que la persona que presenta la declaración así lo informe y pruebe, situación que, por ejemplo, puede darse con una solicitud de devolución de lo pagado en la misma.

Partiendo de que en el caso de los impuestos a la propiedad son varios los actores que intervienen en la acción de presentar una declaración, se enumeran varias situaciones preguntando cómo interpretar quién es el declarante y que pruebas se deben aportar para establecer si es procedente invalidar o no.

Los casos que se enuncian son los siguientes:

1.- En la declaración, en el espacio establecido para identificar al contribuyente, se registra el nombre de una persona natural o jurídica que no es la propietaria del inmueble para la vigencia en análisis (según el certificado de tradición del predio o vehículo) igualmente la declaración es firmada por una persona natural que no corresponde con la que se relaciona como contribuyente (cuando el contribuyente es persona jurídica, quien firma la declaración no es representante legal de la entidad) y tampoco es quien figura como propietario del inmueble para la vigencia en cuestión.

2.- Una declaración reporta como contribuyente a una persona natural o jurídica que no es propietaria, según certificado de tradición y libertad, para la vigencia analizada la declaración no se encuentra firmada y el obligado a declarar por el inmueble a la fecha de causación del impuesto solicita devolución o compensación por el pago efectuado.

3.- Una declaración del impuesto de vehículos se encuentra debidamente presentada pues en el campo de identificación del contribuyente se relaciona el sujeto pasivo de la obligación para la vigencia en análisis (teniendo en cuenta que en este impuesto no es causal para tener la declaración por no presentada que no se encuentre firmada por quien debe cumplir con la obligación) quien firma la declaración solicita devolución por pago de lo no debido indicando que nunca ha sido ni propietario y/o poseedor del vehículo y que lo canceló por error al confundirlo con la declaración del impuesto predial.

4.- ¿Cuándo un predio está sometido a usufructo y la declaración es presentada por el propietario del inmueble, puede este último solicitar invalidación de la declaración argumentando que la obligación debe recaer exclusivamente en el usufructuario?

5.- Una declaración que fue cancelada por medios electrónicos, la solicitud de devolución es efectuada por una persona que no es quien aparece como contribuyente en el formulario sugerido, ni tampoco figura como propietario en el certificado de tradición del inmueble para la vigencia en análisis, ¿es procedente invalidar si quien aparece como contribuyente en la declaración no es el obligado para la vigencia respectiva y quien solicita la devolución

tampoco lo es? ¿Adicional a ello, cómo establecer que quien solicita la devolución efectuó el pago por medios electrónicos?

6.- Finalmente, de lo establecido en el concepto 1086 se entiende que cuando existe el hecho generador, pero la obligación es cumplida por quien no reúne las calidades definidas en el precepto legal para ello, si la oficina de fiscalización así lo establece lo informará a la Oficina de cuenta Corriente, sin embargo, para los casos en que no existe el hecho generador, como por ejemplo vehículos matriculados en otras ciudades o predios que no tienen existencia jurídica, debe mediar igualmente algún pronunciamiento por parte de la Oficina de Fiscalización?

RESPUESTA:

Lo primero que hay que aclarar es que es diferente quién está legitimado para informar a la Administración Tributaria Distrital, que una declaración fue presentada por un no obligado y a quién debe devolverse lo pagado en esta, cuando se determine que en efecto esta declaración no produce efecto legal alguno, por presentarse por un no obligado.

La información de que una declaración fue presentada por un no obligado, puede ser suministrada por cualquier persona, teniendo en cuenta que la declaración es un acto declarativo y no constitutivo, que es susceptible de ser verificado o desvirtuado en todos sus elementos, ya sea por la Administración Tributaria o por el particular sea el propio contribuyente o un tercero, esto quiere decir, que si la Administración en desarrollo de sus facultades de fiscalización se percata de que posiblemente una declaración fue presentada por un no obligado de oficio deberá iniciar la respectiva investigación.

En conclusión, para iniciar un proceso de invalidación de una declaración a petición de parte, no se requiere que quien lo informe acredite condición alguna, incluso de oficio la Administración Tributaria puede iniciarlo.

Iniciado el proceso, se deben valorar todas las pruebas aportadas por las partes o las practicadas de oficio por la Administración, para determinar si la declaración fue o no presentada por un no obligado, recordando que en materia administrativa no existe una tarifa legal de la prueba, es decir, que el legislador señale el valor de cada prueba, esto es que no existe una prueba a la que se le deba dar más valor que a otra, razón por la cual el funcionario debe llegar al convencimiento de lo probado en el respectivo expediente realizando un análisis de lo aportado, y valorar bajo el principio de la sana crítica, la prueba conforme a su discernimiento, raciocinio, análisis crítico, conocimientos técnicos, científicos y/o lógicos.

Entonces, entra en juego la capacidad razonadora del funcionario que tiene a su cargo el apreciar las pruebas que reposan en los respectivos expedientes, como de quien quiere hacer valer sus circunstancias, a través de los diferentes medios probatorios contemplados en la ley y en la costumbre, para el análisis y la valoración de cada una de las pruebas aportadas, su conducencia, su pertinencia y su eficacia.

Antes de referirnos a las situaciones objeto de consulta, consideramos importante traer a colación lo expresado en el concepto 1101 del 12 de julio de 2005, proferido por este despacho en el que se señaló:

“(...) Así las cosas, una vez efectuado el pago a nombre de otro, quien efectúa el pago, no podrá solicitar a la administración la devolución de los dineros pagados, puesto que estando impedida la administración a negarse a recibir el pago como acreedor, y al surtir efectos el pago, en situaciones como podría ser la cancelación de un expediente de cobro coactivo, salvo que el tercero pagador logre demostrar que existió un vicio del consentimiento al momento de efectuar el pago⁷⁹, es decir canceló la obligación en forma equivocada, sin voluntad de pago, o pago por error⁸⁰ situación que deberá ser revisada por el correspondiente área al momento de estudiar la solicitud.

“O sea que el pago de lo no debido, conforme a lo estipulado en el artículo 2315 del CC, podrá repetirse lo pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni siquiera una obligación natural. Siendo de advertir que para que la acción consagrada en dicha norma pueda complementarse se requiere: 1) un pago, 2) la falta de causa, 3) error de hecho o de derecho de quien paga y 4) La ausencia de una obligación natural que pueda autorizar una retención de lo indebidamente pagado. Por eso decían los latinos que el error de derecho vicia el consentimiento para beneficiarse, pero no para perjudicarse más. Es así como el artículo 2317 del C.C. advierte que “Del que da lo que no debe no se presume que lo dona, a menos que `probase que tuvo perfecto conocimiento de lo que hacía, tanto en el hecho como en el derecho”. Así, si alguien paga una obligación que no debía, tiene plena facultad de repetir lo pagado, como cuando se incluyen en las facturas de cobro por el uso de tarjetas de crédito obligaciones que no fueron ajustadas por los tarjetahabientes”.⁸¹

Por consiguiente, se concluye que en principio la administración no debe devolver dineros cancelados por terceros excepto en el caso de descubrir vicios en el consentimiento (por pagos efectuados sin voluntad de pago, o pagos por error de hecho o derecho) teniendo en cuenta que:

1. Si se manifiesta que el pago se hizo con consentimiento del deudor, el tercero que efectúa el pago (Solvens) deberá solicitarle al deudor que le reembolse lo pagado a su nombre y no a la administración distrital.

2. Si el pago se efectuó sin conocimiento del deudor, al liberarlo de la obligación tributaria, puede el solvens solicitar el reembolso al deudor conforme con las reglas generales establecidas en el artículo 2308 del Código Civil, pero como esta obligación de reembolso es diferente a la pagada, el solvens ya no cuenta con los accesorios, y privilegios de la obligación inicial, por lo tanto no hay subrogación como tal, en este caso al igual que el anterior, el reembolso debe hacerlo el deudor y nunca la administración tributaria .

⁷⁹ 3) **Sobre la causa de la obligación. Error in causa, artículo 1524.** Uno de los elementos esenciales del acto jurídico es la causa. Cuando una persona se obliga o paga en falsa creencia de que su obligación tiene una causa, la declaración de voluntad se emite en el vacío. Si alguien paga en la falsa creencia de que debe, su consentimiento existe en tanto el pago es voluntario y querido, y el objeto está determinado y es conocido, pero el móvil determinante del acto se ha producido por un error de hecho. Es difícil la diferenciación objetiva del acto volitivo, es decir, la separación conceptual entre el consentimiento propiamente dicho, la causa eficiente de la obligación, y el móvil determinante de este sentimiento, la causa impulsiva del acto. Pero aquí, la Nulidad del acto jurídico descansa evidentemente en el fundamento del aforismo: *Nulla obligatio sine causa*” BAENA UPEGUI, Mario, *De las obligaciones en Derecho Civil y Comercial* III Edición, Editorial LEGIS, Bogotá, 2000, Pág. 202.

⁸⁰ **Código Civil Colombiano. “Artículo 2315, Pago por error de derecho de obligación sin fundamento.** Se podrá repetir aun lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni una obligación puramente natural.”

⁸¹ CANOSA TORRADO, Fernando *Las nulidades en el Derecho Civil* Ediciones Doctrina y Ley, Bogotá, 1997, Pág. 96.

3. Por último si el pago se hace contra la voluntad del deudor, civilmente se da un dualismo sobre la opción de reembolso, dado que a pesar de que el artículo 1632 del CC precisa que el que paga no tiene derecho a que el deudor le reembolse lo pagado, y el artículo 2309 de la misma norma, establece que si puede repetirse contra el deudor en la medida en que el pago le haya sido útil, situación que de forma independiente de la norma que se pretenda hacer valer, (este despacho se inclina por la segunda), tenemos que la opción del tercero que efectúa el pago de solicitar la devolución al acreedor (en nuestro caso la Secretaría de Hacienda) no es viable y mucho menos esperar la subrogación del derecho que el tercero puede pretender al haber satisfecho la obligación a nombre de otro, porque como ya se dijo, al tratarse de la función pública de administrar y recaudar tributos, la misma en forma alguna puede transferirse a particulares.

JURISPRUDENCIA. “El pago que un tercero hace por deudor, puede ser de tres maneras: 1ª) Con la voluntad expresa o tácita del deudor, en cuyo caso el que paga queda subrogado por el ministerio de la ley, y aún contra la voluntad del acreedor, en todos los derechos de este, en todas sus acciones, privilegios, prendas e hipotecas (CC, arts. 1630 y 1668, ord. 5), 2ª) Sin el conocimiento del deudor, y en este caso el que paga no se entiende subrogado por la ley en el lugar y derechos del acreedor, ni podrá compeler al acreedor a que le subroque. El que paga en estas condiciones sólo pretende liberar al deudor, extinguir la deuda; y esto no ocurriría si mediara subrogación, porque en virtud de ésta el tercero que paga queda en el lugar del acreedor y puede ejercer contra el deudor, la misma acción que tenía el acreedor primitivo, con todos sus privilegios e hipotecas. Para que haya subrogación es menester que el deudor consienta, expresa o tácitamente en el pago que hace el tercero, o mediando conocimiento del deudor, el tercero que paga por él, no puede entablar como aquel, la acción correspondiente a la obligación extinguida por su pago, pero tiene derecho para que el deudor le reembolse lo pagado, Tiene la nueva acción como negotiorum gestor, por haber desempeñado un negocio del deudor (CC, art. 2313) este derecho es para el simple reembolso de la suma pagada al acreedor, y 3ª) Contra la voluntad del deudor. En este caso el que pagó tiene derecho a que el deudor le reembolse lo pagado, a no ser que el acreedor le ceda voluntariamente su acción (CC, art. 1632). Este es un caso especial de excepción, porque en principio, el que paga por otro tiene recurso contra el deudor liberado (**Corte Suprema de Justicia**, sala de Casación Civil, sentencia de junio 25 de 1945)”.

DOCTRINA. Efectos del pago realizado por persona no interesada en el cumplimiento de la obligación. “El pago por persona no interesada en el cumplimiento de la obligación produce efectos distintos: si se hace con el conocimiento del deudor, el solvens tiene frente a éste la acción legal subrogatoria y la acción del mandatario, y así, depende de cuál de estas acciones él elija para determinar, respectivamente, si la obligación subsiste con sus accesorios o si se ha extinguido por el pago, dando lugar a la acción de reembolso ex mandato; si el pago se hace sin el conocimiento del deudor, la obligación se extingue absolutamente y el solvens, no se subroga en el respectivo crédito, sino que nace en su favor otro crédito distinto, el de reembolso contra el deudor liberado, a menos desde luego, que el acreedor se allane a cederle el crédito al solvens o a subrogarlo convencionalmente en él, caso en el cual la obligación no se extingue sino que cambia de acreedor; en fin si el pago se ha hecho contra la voluntad del deudor, la obligación se extingue pero el solvens, tiene acción de in rem verso contra el deudor, si el pago le ha sido útil a éste y dicha utilidad subsiste al tiempo de la demanda de aquél”. (**Ospina F.**,

Guillermo. *Régimen General de las Obligaciones*, Editorial TEMIS, Bogotá, Pág. 346. (...).”

Conforme con lo anterior, como el pago de terceros es válido cuando quien firme una declaración sea diferente a quien se identifica como contribuyente, es importante tener en cuenta dos situaciones:

- Quien firma la declaración solicita la devolución con autorización de quien se identifica como contribuyente.
- En caso de no contar con esta autorización, el funcionario que está a cargo de la solicitud de devolución y/o compensación, deberá evaluar si existió error en el consentimiento al momento de efectuar el pago⁸², es decir, canceló la obligación en forma equivocada, sin voluntad de pago, o pagó por error⁸³ y probado este evento proceder a la devolución e iniciarse el proceso de fiscalización a quien tiene la obligación de declarar. En el caso contrario, es decir, que no se pruebe que existió vicio en el consentimiento al momento del pago, no habrá lugar a devolverle lo solicitado.

Aclarado lo anterior, nos referiremos a los casos planteados en la consulta.

1.- En la declaración, en el espacio establecido para identificar al contribuyente, se registra el nombre de una persona natural o jurídica que no es la propietaria del inmueble para la vigencia en análisis (según el certificado de tradición del predio o vehículo) igualmente la declaración es firmada por una persona natural que no corresponde con la que se relaciona como contribuyente (cuando el contribuyente es persona jurídica, quien firma la declaración no es representante legal de la entidad) y tampoco es quien figura como propietario del inmueble para la vigencia en cuestión.

Para este caso, en principio se tiene que la declaración es presentada por un no obligado, pues quien aparece como contribuyente no ostenta la calidad de propietario del inmueble sobre el cual recae la obligación de declarar, deberá probarse en el proceso si la presentó en calidad de poseedor o no.

De otro lado, en el evento de probarse que la declaración en cuestión se presentó por un obligado, como la firma una persona diferente a la señalada como contribuyente nos encontraríamos frente a una declaración que se tiene como no presentada, conforme lo señalado en el literal b del artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional aplicable al caso objeto de estudio por remisión expresa del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993.

⁸² 3) **Sobre la causa de la obligación. Error in causa, artículo 1524.** Uno de los elementos esenciales del acto jurídico es la causa. Cuando una persona se obliga o paga en falsa creencia de que su obligación tiene una causa, la declaración de voluntad se emite en el vacío. Si alguien paga en la falsa creencia de que debe, su consentimiento existe en tanto el pago es voluntario y querido, y el objeto está determinado y es conocido, pero el móvil determinante del acto se ha producido por un error de hecho. Es difícil la diferenciación objetiva del acto volitivo, es decir, la separación conceptual entre el consentimiento propiamente dicho, la causa eficiente de la obligación, y el móvil determinante de este sentimiento, la causa impulsiva del acto. Pero aquí, la Nulidad del acto jurídico descansa evidentemente en el fundamento del aforismo: *Nulla obligatio sine causa*” BAENA UPEGUI, Mario, *De las obligaciones en Derecho Civil y Comercial* III Edición, Editorial LEGIS, Bogotá, 2000, Pág. 202.

⁸³ **Código Civil Colombiano. “Artículo 2315, Pago por error de derecho de obligación sin fundamento.** Se podrá repetir aun lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni una obligación puramente natural.”

En el evento en que se determine que una declaración fue presentada por un no obligado, el área de fiscalización deberá informarlo a la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario⁸⁴ para que inactive dicho documento que se encuentra registrado como una declaración.

Por otra parte, si la circunstancia es que la declaración se tiene como no presentada, se requiere expedir un acto administrativo debidamente motivado que así lo declare, que explique en qué causal de las establecidas en la ley (artículo 17 Decreto Distrital 807 de 1993) se encuentra prevista dando al contribuyente la oportunidad de defenderse a través de los recursos establecidos en el Código Contencioso Administrativo. La competencia para expedir dicho acto es de la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad o de la Subdirección de Impuestos a la Producción y Consumo, según el caso.⁸⁵

No hay que olvidar que, si una declaración que se tiene por no presentada queda en firme, porque han pasado dos años desde el vencimiento para declarar o desde la presentación si fue extemporánea, toda vez que el funcionario de determinación no está dentro del término establecido para proferir el auto declarativo, no hay lugar a devolución.

En todos los eventos el pago se entiende realizado por la persona que se diligencia en la declaración como contribuyente y en consecuencia es a ella a quien se le puede devolver; si quien firma el denuncia fiscal es una persona diferente y es quien solicita la devolución, se requiere el consentimiento del que aparece como contribuyente, porque recordemos que el pago de terceros es válido a no ser que se pruebe que existió error que vició el consentimiento.

2.- Una declaración reporta como contribuyente a una persona natural o jurídica que no es propietaria, según certificado de tradición y libertad, para la vigencia analizada la declaración no se encuentra firmada y el obligado a declarar por el inmueble a la fecha de causación del impuesto solicita devolución o compensación por el pago efectuado.

En este caso nos encontramos ante una declaración que se tiene por no presentada por la causal establecida en el literal d del artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional, aplicable al caso en estudio por remisión expresa del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993.

⁸⁴ Decreto Distrital 545 de 2006, **Artículo 40**. Subdirección de Gestión del Sistema Tributario. Corresponde a esta Subdirección asegurar la administración integral de la información tributaria, del Sistema de Información Tributaria, de las relaciones y procesos que se surtan con las entidades encargadas de los procesos de recepción y recaudo de los tributos distritales y de todos los procesos de actualización de las cuentas corrientes de los contribuyentes obligados a declarar y pagar los impuestos que administra la Dirección de Impuestos de la ciudad de Bogotá.

⁸⁵ Decreto Distrital 545 de 2006, **Artículo 33** literal d. Proferir los actos oficiales de fiscalización del área de su competencia, dentro de los términos legales. Para tal efecto podrá comisionar o autorizar mediante reparto a los funcionarios asignados a la oficina, de acuerdo con la normativa vigente.

Decreto Distrital 545 de 2006, **Artículo 37** literal d. Proferir los actos oficiales de fiscalización del área de su competencia, dentro de los términos legales. Para tal efecto podrá comisionar o autorizar mediante reparto a los funcionarios asignados a la oficina, de acuerdo con la normativa vigente.

Por esta razón, se debe proferir el auto declarativo que la tenga como no presentada entrando como un pago y solamente se devolvería el valor pagado si quien aparece en la declaración como contribuyente prueba que existió error en el consentimiento.

3.- Una declaración del impuesto de vehículos se encuentra debidamente presentada pues en el campo de identificación del contribuyente se relaciona el sujeto pasivo de la obligación para la vigencia en análisis (teniendo en cuenta que en este impuesto no es causal para tener la declaración por no presentada que no se encuentre firmada por quien debe cumplir con la obligación) quien firma la declaración solicita devolución por pago de lo no debido indicando que nunca ha sido ni propietario y/o poseedor del vehículo y que lo canceló por error al confundirlo con la declaración del impuesto predial.

En este evento, debe tenerse en cuenta lo señalado en el Concepto 1101 del 12 de julio de 2005, atrás transcrito, como en el punto 1º del presente documento.

4.- Cuando un predio está sometido a usufructo y la declaración es presentada por el propietario del inmueble, puede este último solicitar invalidación de la declaración argumentando que la obligación debe recaer exclusivamente en el usufructuario?

El inciso 4 del artículo 18. **Sujeto Pasivo** del Decreto Distrital 352 de 2002, establece que:

“(...) Si el dominio del predio estuviere desmembrado, como en el caso del usufructo, la carga tributaria será satisfecha por el usufructuario (...)”.

El artículo 823 del Código Civil define el usufructo en los siguientes términos:

“El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de devolver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible”.

El usufructo es el derecho real en virtud del cual una persona, el usufructuario, puede gozar temporalmente de la cosa que pertenece a otro, sin alterar su esencia. La propiedad representa un señorío pleno sobre una cosa, y en virtud de ese señorío, el propietario puede gozar de la cosa y disponer libremente de ella. La cesión, a cualquier título, del derecho de usufructo implica que la propiedad se desmembra, pues el usufructuario adquiere la facultad de gozar la cosa, mientras el nudo propietario conserva el derecho de propiedad disminuido en la facultad de gozarla. La propiedad separada del goce de la cosa se llama mera o nuda propiedad.

El usufructo supone la coexistencia de dos derechos reales en una misma cosa, esto es, el derecho del nudo propietario y el del usufructuario. Igualmente supone la coexistencia de dos clases de relaciones posesorias: -la posesión mediata del nudo propietario y la inmediata del usufructuario; la primera es posesión en nombre propio y la segunda en nombre ajeno.

El profesor Arturo Valencia Zea, en su obra ‘Derecho Civil Tomo II Derechos Reales’, al referirse a la naturaleza del derecho de usufructo, señala que este representa una desmembración de la propiedad, si se mira el valor total de la cosa. Las cosas valen en

razón de dos factores: 1) la utilidad o renta actual que suministran y 2) el tiempo durante el cual pueden suministrarla. De ahí que sólo son susceptibles de usufructo las cosas que tienen capacidad de producir reiteradamente una utilidad. El propietario es titular tanto de la utilidad presente como de las utilidades futuras y la constitución del usufructo, desde el punto de vista económico, implica la atribución de una parte de las utilidades presentes y futuras al usufructuario; en tanto que el usufructo es un derecho esencialmente temporal, el nudo propietario puede recobrar en el futuro el goce o las utilidades de la cosa fructuaria.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 825 del Código Civil, el derecho de usufructo se puede constituir de varios modos, a título gratuito u oneroso. La venta es el principal título oneroso e indica que se constituye el usufructo en favor de una persona a quien se enajena el derecho que tiene de gozar del bien, de las utilidades o frutos que la cosa produzca, a cambio de una suma de dinero que percibe el nudo propietario, la cual puede ser global o periódica.

Para efectos del Impuesto Predial, cuando en el inmueble sobre el cual recae la obligación de declarar, exista usufructo, corresponde al usufructuario cumplir con la obligación tributaria, es decir, que debe presentar y pagar la respectiva declaración tributaria.

En este orden de ideas, el usufructuario excluye al nudo propietario de la obligación tributaria, razón por la cual en el evento en que nos encontremos frente a un predio que soporta un usufructo y la declaración la presente el nudo propietario, esta declaración es presentada por un no obligado, toda vez que quien tiene la obligación es el usufructuario.

5.- Una declaración que fue cancelada por medios electrónicos, la solicitud de devolución es efectuada por una persona que no es quien aparece como contribuyente en el formulario sugerido, ni tampoco figura como propietario en el certificado de tradición del inmueble para la vigencia en análisis, ¿es procedente invalidar si quien aparece como contribuyente en la declaración no es el obligado para la vigencia respectiva y quien solicita la devolución tampoco lo es? ¿Adicional a ello como establecer que quien solicita la devolución efectuó el pago por medios electrónicos?

Para contestar esta pregunta lo primero que hay que aclarar es que las únicas declaraciones susceptibles de presentarse a través de medios electrónicos son las sugeridas, como se colige de lo expresado en los artículos 26, 27 y 28 de la Resolución 339 del 27 de diciembre de 2007.⁸⁶

⁸⁶ "(...) **ARTÍCULO 26. OBLIGACIÓN DE SUMINISTRAR LA INFORMACIÓN EN MEDIO MAGNÉTICO.** Las entidades recaudadoras deberán suministrar a la Secretaría Distrital de Hacienda - Dirección Distrital de Impuestos por intermedio de la oficina centralizadora en Bogotá, la información magnética y documentos tributarios sugeridos recibidos en un mismo día, de acuerdo con las condiciones y términos establecidos por la Secretaría Distrital de Hacienda.

ARTÍCULO 27. ENVÍO DE ARCHIVOS DECLARACIONES SUGERIDAS. La Secretaría Distrital de Hacienda - Dirección Distrital de Impuestos enviará a las entidades recaudadoras de acuerdo con la estructura establecida en el Documento Técnico (anexo 1) de la presente resolución, archivos magnéticos con la información de los formularios sugeridos liquidados. Estos archivos deberán ser incorporados a la Base de Datos de cada entidad recaudadora, a fin de que sea utilizado en el proceso de recepción.

La Secretaría Distrital de Hacienda - Dirección Distrital de Impuestos, cuando lo considere pertinente podrá actualizar la información contenida en los archivos magnéticos y la entidad recaudadora deberá incorporar los nuevos registros en sus bases de datos.

Consideramos importante aclarar en qué consiste el concepto de declaraciones sugeridas.

Desde la expedición del Decreto Ley 1421 de 1993, en Bogotá D.C., los contribuyentes de los impuestos distritales deben determinar su obligación tributaria, esto es, opera bajo el principio de autodeterminación y para ello debe presentar una declaración, diligenciándola en forma total y bajo las condiciones y características que presente el predio y /o el vehículo a primero de enero de cada vigencia fiscal, para los impuestos Predial Unificado y sobre Vehículos Automotores, según corresponda.

En este orden de ideas, es al contribuyente a quien corresponde determinar la obligación tributaria, mediante el diligenciamiento de los formatos de declaración establecidos para cada impuesto, y presentarla en los lugares y dentro de los plazos legales para ello.

No obstante, lo anterior, y en aras de facilitar el cumplimiento de los deberes tributarios de los contribuyentes, desde el año 2001 la Dirección Distrital de Impuestos empezó a enviar formularios sugeridos a los contribuyentes del impuesto predial unificado y sobre vehículos automotores, quienes están en la obligación de revisar los datos en ellos consignados y de corresponder a la realidad del inmueble o vehículo presentar el respectivo formulario en los bancos autorizados para ello.

Es de aclarar que los datos que soportan las declaraciones sugeridas son tomados de los archivos que reposan en el la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital y en la Secretaría de Movilidad, entidades encargadas de llevar todos los registros catastrales y vehiculares de esta ciudad, en tales circunstancias la Dirección Distrital de Impuestos carece de competencias para modificar lo allí consignado.

En caso contrario, es decir cuando el contribuyente no esté de acuerdo con el contenido de estos formularios sugeridos, deberá diligenciar uno nuevo con los datos que el considere pertinentes o solicitar una nueva declaración sugerida con la información que considere el contribuyente debe ser ajustada, en cualquier punto de atención tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos.

En conclusión, las declaraciones que se pueden presentar por medios electrónicos son los formularios que son enviados por la Dirección Distrital de Impuestos a las entidades recaudadoras.

Aclarado lo anterior, consideramos conveniente traer a colación el estudio jurídico para la implementación, declaración y pagos por medios electrónicos del 18 de julio de 2001 en el que se señaló:

“(...) 4.4.1. La firma electrónica

Se encuentra reglamentada en el artículo 7 de la Ley 527 de 1999 que aun cuando no la define, establece que cuando cualquier norma exija la presencia de una firma o establezca

ARTÍCULO 28. PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN. La entidad recaudadora procesará la información de acuerdo con lo establecido en el Documento Técnico (anexo 1), para los documentos tributarios sugeridos. La información física y magnética deberá remitirse con su respectivo ‘Formato de Envío de Sugeridos’ (anexo 9) de la presente Resolución. (...)”

consecuencias en ausencia de la misma, en relación con un mensaje de datos (declaración electrónica), se entenderá satisfecho dicho requerimiento si se cumple con las condiciones de utilizar un método que permita identificar al iniciador de un mensaje de datos y que indique que el contenido cuenta con su aprobación, teniendo en cuenta que dicho **método debe ser tanto confiable como apropiado** para el propósito por el cual el mensaje fue generado o comunicado, y que extrapolando indica que:

La Secretaría de Hacienda requerirá contar con un método confiable y apropiado que permita la identificación del obligado a cumplir con el deber formal de declarar, y que indique que el contenido de dicha declaración cuenta con su aprobación.

En conclusión, se observa frente a la firma electrónica:

1. Al margen del sistema de seguridad adoptado, y de acuerdo a la reglamentación establecida por el Distrito capital, para la firma electrónica, es importante aclarar que ésta se diferencia en particular con la firma digital, por la presunción que la ley da para cumplir con los atributos de firma, dado que en el caso de la firma digital existe una presunción que opera cuando un suscriptor firme digitalmente un mensaje de datos con su clave privada y la respalde mediante un certificado digital de una entidad certificadora abierta se dan por satisfechos de pleno derecho los atributos de una firma manuscrita, en tanto que para la firma electrónica se debe demostrar para casos de discusión por tacha de falsedad que **el método utilizado para identificar al contribuyente y vincular su aprobación al contenido de la misma mediante una firma electrónica resulta confiable y apropiado para la presentación de la declaración electrónica**⁸⁷.
2. En este punto cabe anotar que en el evento de implementar un sistema de declaración mediante firma electrónica, teniendo en cuenta que se debe garantizar la utilización de un método confiable y apropiado que permita identificar al iniciador del mensaje (declaración), el artículo 4 de la Ley 527 de 1999 y el artículo 621 inciso 2 del Código de Comercio permiten establecer un mecanismo de garantía para efectos del cumplimiento pleno de la utilización de un método confiable y lo vincula **a la adopción**

⁸⁷ Al respecto la Ley modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico en punto No. 7 sobre firma establece que:

57. El inciso b) del párrafo 1) establece un criterio flexible respecto al grado de seguridad que se ha de alcanzar con la utilización del método de identificación mencionado en el inciso a). El método seleccionado conforme al inciso a) del párrafo 1) deberá ser tan fiable como sea apropiado para los fines para los que se consignó o comunicó el mensaje de datos, a la luz de las circunstancias del caso, así como del acuerdo entre el iniciador y el destinatario del mensaje.

58. Para determinar si el método seleccionado con arreglo al párrafo 1) es apropiado, pueden tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes factores jurídicos, técnicos y comerciales: 1) la perfección técnica del equipo utilizado por cada una de las partes; 2) la naturaleza de su actividad comercial; 3) la frecuencia de sus relaciones comerciales; 4) el tipo y la magnitud de la operación; 5) la función de los requisitos de firma con arreglo a la norma legal o reglamentaria aplicable; 6) la capacidad de los sistemas de comunicación; 7) la observancia de los procedimientos de autenticación establecidos por intermediarios; 8) la gama de procedimientos de autenticación que ofrecen los intermediarios; 9) la observancia de los usos y prácticas comerciales; 10) la existencia de mecanismos de aseguramiento contra el riesgo de mensajes no autorizados; 11) la importancia y el valor de la información contenida en el mensaje de datos; 12) la disponibilidad de otros métodos de identificación y el costo de su aplicación; 13) el grado de aceptación o no aceptación del método de identificación en la industria o esfera pertinente, tanto en el momento cuando se acordó el método como cuando se comunicó el mensaje de datos; y 14) cualquier otro factor pertinente.

de un acuerdo previo al reconocimiento que le darán al mensaje de datos (declaración electrónica).

Así, vale la pena destacar que los artículos 15, 16, 17 y 20 abren la posibilidad para que entre el suscriptor o iniciador (contribuyente) de un mensaje de datos (declaración electrónica) y el destinatario del mismo (Secretaría de Hacienda -D.D.I.) establezcan mediante acuerdo previo el reconocimiento que le darán a la declaración electrónica⁸⁸, el origen y atribución de la declaración⁸⁹, las presunciones para efectos de tenerla como enviada⁹⁰ y recibida⁹¹, entre otros; para lo cual se sugiere por ejemplo, tener en cuenta la posibilidad de **insertar cláusulas en los contratos de cuenta corriente bancaria** que regulen dichos aspectos, de forma que el 'acuerdo' revista de seguridad jurídica, frente a la identificación del contribuyente y su vinculación con el contenido de la declaración electrónica.

Por lo tanto, encontramos que no existe impedimento legal para que la Secretaría de Hacienda adopte la firma electrónica como método de autenticación, el asunto se centra en definir si la seguridad técnica y jurídica que ofrece el mismo basta para todos los impuestos; por otro lado, la ley le atribuye un régimen jurídico a dicha firma desde el punto de vista probatorio si se acredita contar con un método confiable y apropiado para presentar la declaración electrónica, correspondiéndole al juez tal determinación, y que el análisis sobre las formas por las cuales se entenderá que una declaración electrónica proviene del obligado a firmarla, puede ser satisfecho mediante el establecimiento de mecanismos que garanticen que la declaración ha sido enviada por el obligado a firmarla o mediante el establecimiento de presunciones, asimilándolas en ambos casos a la firma, lo cual sería acogido en la normativa que regule la implementación del sistema de declaración y pago electrónico, concibiendo por acuerdo el consentimiento de quienes quieran optar por acogerse al sistema de declaración y pago electrónico, sin contar con que dicho acuerdo puede quedar revestido adicionalmente de una seguridad jurídica desde el punto de vista contractual en el contrato de cuenta corriente bancaria.

Del significado de la declaración sugerida se infiere que quien la suscribe es quien aparece en ella como contribuyente, toda vez que el hecho de presentar esta por medios electrónicos, tal y como aparece en el archivo de la entidad financiera, implica la aceptación y

⁸⁸ **Artículo 15. Reconocimiento de los mensajes de datos por las partes.** En las relaciones entre el iniciador y el destinatario de un mensaje de datos, no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a una manifestación de voluntad u otra declaración por la sola razón de haberse hecho en forma de mensaje de datos.

⁸⁹ **Artículo 16. Atribución de un mensaje de datos.** Se entenderá que un mensaje de datos proviene del iniciador, cuando éste ha sido enviado por:

1. El propio iniciador.
2. Por alguna persona facultada para actuar en nombre del iniciador respecto de ese mensaje, o
3. Por un sistema de información programado por el iniciador o en su nombre para que opere automáticamente.

⁹⁰ **Artículo 17. Presunción del origen de un mensaje de datos.** Se presume que un mensaje de datos ha sido enviado por el iniciador, cuando:

1. Haya aplicado en forma adecuada el procedimiento acordado previamente con el iniciador, para establecer que el mensaje de datos provenía efectivamente de éste, o
2. El mensaje de datos que reciba el destinatario resulte de los actos de una persona cuya relación con el iniciador, o con algún mandatario suyo, le haya dado acceso a algún método utilizado por el iniciador para identificar un mensaje de datos como propio.

⁹¹ **Artículo 21. Presunción de recepción de un mensaje de datos.** Cuando el iniciador recepcione acuse recibo del destinatario, se presumirá que éste ha recibido el mensaje de datos.

Esa presunción no implicará que el mensaje de datos corresponda al mensaje recibido. Cuando en el acuse de recibo se indique que el mensaje de datos recepcionado cumple con los requisitos técnicos convenidos o enunciados en alguna norma técnica aplicable, se presumirá que ello es así.

reconocimiento de la misma por el que aparece consignado en la casilla de identificación del contribuyente.

No obstante lo anterior, puede suceder que el pago se realice de una cuenta diferente del que aparece en la declaración como contribuyente, razón por la cual en el evento en que la solicitud de devolución de la declaración la eleve el titular de dicha cuenta, deberá tenerse en cuenta lo expresado en el concepto 1101 del 12 de julio de 2005, tantas veces mencionado, teniendo en cuenta la procedencia del pago por parte de un tercero.

6.- Finalmente, de lo establecido en el concepto 1086 se entiende que cuando existe el hecho generador, pero la obligación es cumplida por quien no reúne las calidades definidas en el precepto legal para ello, si la oficina de fiscalización así lo establece lo informará a la Oficina de Cuenta Corrientes; sin embargo, para los casos en que no existe el hecho generador, como por ejemplo, vehículos matriculados en otras ciudades o predios que no tienen existencia jurídica, debe mediar igualmente algún pronunciamiento por parte de la Oficina de Fiscalización.

Con relación a este tema, encontramos que cuando una declaración se presenta sin que exista hecho generador, esto implica que no existe una descripción del legislador que tipifique que nazca una obligación tributaria, situación diferente a la que se presente por quien no está obligado a ello, porque en este evento si existe obligación tributaria, pero en cabeza de otro.

En este orden de ideas, cuando no existe obligación tributaria, porque el hecho generador no se tipifica, nos encontramos ante un hecho objetivo que puede ser determinado con la acreditación que sobre los hechos planteados presenta el contribuyente (por ejemplo que el vehículo se encuentra matriculado en una jurisdicción diferente a Bogotá o que el folio de matrícula inmobiliaria del predio fue cerrado) y estos deben verificarse sin investigación alguna de fondo, por parte de la dependencia donde se encuentre tramitando la solicitud.

CONCEPTO No. 1189

FECHA: 19 de mayo de 2009

SUBTEMA: La notificación por correo desde la perspectiva de la validez y eficacia de los actos administrativos tributarios

CONSULTA:

Solicita la consultante "... dar alcance al concepto 1157, especialmente en lo atinente a si la administración debe tener el acuse de recibo físico del acto administrativo, para que se entienda debidamente notificado y de esta manera pueda iniciar sus procesos de cobro".

RESPUESTA:

Es procedente informarle que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues éstos son discutidos en los procesos de determinación que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera

particular la situación fiscal real del sujeto pasivo; por consiguiente, bajo estos parámetros se absolverá la consulta formulada.

Vale la pena en primer lugar hacer un breve estudio acerca del sistema legal de notificaciones, en materia tributaria, imperante en el Distrito Capital de Bogotá, para establecer sus formas, características, efectos, etc., para finalmente detenernos en la forma de notificación principal establecida en el ordenamiento jurídico tributario cual es la de correo.

En primera instancia, es preciso señalar que de conformidad con el Código Contencioso Administrativo, la voluntad de la administración se manifiesta mediante actos que producen efectos jurídicos como consecuencia del ejercicio de las competencias constitucional y legalmente establecidas, previo el cumplimiento de los procedimientos y las formalidades específicamente exigidos para su expedición, momento a partir del cual el acto administrativo nace a la vida jurídica, pero su aplicación queda suspendida hasta que sea dado a conocer a sus destinatarios a través de la notificación de los mismos.

Recordemos entonces que la notificación es la actuación mediante la cual la Administración Tributaria Distrital da aplicación al principio de publicidad que consagra el artículo 209 de la Carta Política, en desarrollo del cual las actuaciones administrativas deben ser dadas a conocer por parte de las entidades que las expidan, a través de las comunicaciones, notificaciones o publicaciones establecidas en la ley o en el acto administrativo de que se trate, siendo entonces el instrumento que garantiza a los administrados el ejercicio del derecho fundamental de defensa y del derecho de contradicción cuando resultan afectados con la decisión así como el cumplimiento de dos de los fines esenciales del Estado, como es el de garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución y facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan, para efecto de formar un ciudadano activo, deliberante, autónomo y crítico (art. 2 ibíd), con lo cual se garantiza no sólo el control social de la actividad estatal sino también el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Carta Superior, en virtud del cual *“Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio”*.

De otra parte, en relación con la vigencia de los actos administrativos, el Consejo de Estado considera que la decisión administrativa contenida en el acto de carácter general o particular es válida desde el momento en que se expide (desde que ha sido firmado, aún sin haber sido publicado o notificado, según el caso); esto es, con la expedición del acto y la firma del funcionario competente el acto es válido; sin embargo, su fuerza vinculante comienza desde que se ha producido la publicación o notificación del acto; por lo tanto, la publicación, comunicación o notificación no constituye un requisito de validez del acto administrativo; sino una condición para que pueda ser oponible a los particulares, es decir, de obligatoriedad. En este evento se está ante un problema de eficacia de la norma, no de validez; es un aspecto extrínseco del acto y posterior al mismo.

Adicionalmente, la jurisprudencia contencioso-administrativa sostiene que, si el acto administrativo concede un derecho al particular, éste puede reclamarlo de la administración, aunque el acto no haya sido publicado. Si, por el contrario, el acto impone una obligación, ésta no puede exigirse hasta tanto dicho acto sea publicado, aunque haya una instrucción en el mismo, en sentido contrario. En efecto, el H. Consejo de Estado al respecto anotó que *"si bien éste (el decreto) debía ser publicado, por corresponder a una*

normativa interna de la administración y no contener afectación alguna de la libertad de los administrados, podía aplicarse aún antes de efectuarse su promulgación sin que ello afecte la validez de los actos de ejecución (Sentencia del 20 de septiembre de 1996, C. P. Dr. Carlos Arturo Orjuela, rad. 8335)".

Finalmente, se concluye que, tratándose de actos administrativos de carácter general, la falta de publicidad impide la obligatoriedad y la oponibilidad del acto a los particulares (CCA, arts. 43 y 48), más no se constituye en causal de nulidad del mismo (CCA., art. 84), por cuanto la publicación del acto no es requisito para su validez. (CE, sentencia del 30 de enero de 1997, sección primera, C.P., Dr. Juan Alberto Polo Figueroa, rad. 4114 y sentencia de la sección segunda, C.P. Dr. Álvaro Lecompte Luna, exp. 6121).

Dentro de una misma línea jurisprudencial a la anteriormente reseñada, la Corte Constitucional manifestó en la sentencia T-335 de 1993, C. P. Dr. Jorge Arango Mejía, que el acto administrativo se entiende debidamente perfeccionado, y en consecuencia produce efectos jurídicos, cuando ha cumplido con todos los requisitos procedimentales y formales que la ley exige para su expedición. Sin embargo, según la doctrina *"la ley suele exigir la publicación o notificación del acto administrativo, para que éste adquiera eficacia, o sea, para que produzca efectos. Por eso, la doctrina suele distinguir el acto perfecto del acto eficaz, la perfección de la eficacia. Aquella se refiere al cumplimiento de los trámites exigidos para la formación o la producción del acto; ésta a sus efectos. En tales condiciones, el acto puede ser perfecto, pero no eficaz; y, al contrario, para que el acto sea eficaz, requiere ser perfecto"*.

En relación con dicho principio la H. Corte Constitucional al examinar el artículo 5 de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario Nacional, expresó lo siguiente:

"El principio de publicidad plantea el conocimiento de las actuaciones judiciales y administrativas, tanto por los directamente interesados en ellas como por la comunidad en general.

En el primer caso, el principio de publicidad se realiza a través de las notificaciones como actos de comunicación procesal; es decir, del derecho a ser informado de las actuaciones judiciales o administrativas que conduzcan la creación, modificación o extinción de una situación jurídica o a la imposición de una sanción. (...)

Y en el segundo caso, el principio de publicidad se realiza mediante el reconocimiento del derecho que tiene la comunidad a conocer las actuaciones de las autoridades públicas y, a través de ese conocimiento, a exigir que ellas se surtan con total sometimiento a la ley. Es decir, aparte de las notificaciones como actos de comunicación procesal, el principio de publicidad comporta también el reconocimiento del derecho ciudadano a enterarse de las decisiones tomadas por la administración y la jurisdicción, aunque, desde luego, con las limitaciones impuestas por el ordenamiento jurídico. En este último evento, el principio de publicidad constituye una garantía de transparencia en la actuación de los poderes públicos y un recurso que permite las condiciones necesarias para el reconocimiento del derecho a controlar el ejercicio del poder"⁹².

⁹² Sent. C-1114 de 2003 M.P. Jaime Córdoba Triviño. En esa oportunidad la Corte examinó el artículo 5, parcial de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario, referente a la notificación por correo, incluyendo el correo electrónico, encontrando dicha disposición ajustada al ordenamiento constitucional.

La publicidad se opone a los procedimientos ocultos, cerrados y secretos. El conocimiento de los actos administrativos permite a los contribuyentes e interesados a impugnarlos cuando están en desacuerdo con ellos y busca recordarles a los funcionarios el deber de actuar acatando la Constitución Política y las leyes.

La inobservancia del debido proceso administrativo y de los principios de publicidad y contradicción, constituye una causal de nulidad del acto administrativo que puede alegarse en el escrito de interposición del recurso o de la formulación de la demanda (arts. 730 ETN y 84 y 165 CCA).

En relación con la notificación de los actos administrativos, éstos existen desde su expedición pero su eficacia se encuentra condicionada a la publicación o notificación de los mismos, y quedan en firme, como lo dispone el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo, cuando: i) no proceda ningún recurso, ii) una vez interpuestos hayan sido decididos, iii) no se interpongan o se renuncie expresamente a ellos, y iv) haya lugar a la perención o sean aceptados los desistimientos.

En ese sentido, en materia tributaria existe una regulación especial para las notificaciones de los actos que profiere la Dirección Distrital de Impuestos, plasmada en el artículo 6 del Decreto Distrital 352 del 15 de agosto de 2002, el cual, una vez armonizado con el procedimiento tributario contemplado en el Estatuto Tributario Nacional, en sus artículos 565, 566, 569 y 570, dispone que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y *demás actuaciones administrativas*, deben notificarse por *correo o personalmente*, advirtiendo que 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 diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

A su turno el artículo 826 del ETN, al cual acudimos por expresa disposición del artículo 140 del Decreto 807 de 1993, señala:

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.*

Cabe anotar que el aviso de citación mencionado tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto y en el caso del mandamiento de pago la no comparecencia habilita la notificación por correo.

Además, autoriza la legislación tributaria distrital, las notificaciones por *publicación* y por *aviso*, las cuales proceden, en su orden: “*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” y cuando “Las actuaciones de la administración notificadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante **aviso** en un periódico de amplia circulación nacional; 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 (arts. 7 inciso 4 DD 807/93 y 568 del ETN)”.*

Obsérvese que el precepto normativo contenido en el artículo 568 citado, consagra el procedimiento a seguir cuando las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria Distrital son notificadas por correo y por cualquier razón son devueltas por causas no imputables a la Administración. En este evento, dispone la norma que las mismas serán publicadas en un periódico de amplia circulación nacional y 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”; garantizando así la oportunidad de la actuación para la Administración y el término para accionar o contestar a favor del contribuyente.

En relación con el tema in examine, la Corporación Judicial mencionada, en otro de sus proveídos puntualizó:

La forma de notificación de los actos proferidos por la administración de impuestos tiene una regulación especial en el Estatuto Tributario, consagrada en los artículos 563 y siguientes. En la mencionada norma se dispone lo relativo a las direcciones que han de ser tenidas en cuenta para realizar las notificaciones. El artículo 564 establece la dirección procesal, y, por su parte el artículo 565 cuestionado señala las formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos, el cual dispone en el segundo inciso que las providencias que decidan los recursos han de ser notificados personalmente o por edicto si el contribuyente no comparece dentro de los diez días siguientes a la fecha de introducción del aviso de citación al correo. Ello significa, que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, cuenta con el término establecido en la norma (diez días), para acudir ante la administración a fin de ser notificado de manera personal o, en su defecto, si no comparece se procederá a la notificación por edicto. Es decir, los términos para la interposición de las acciones correspondientes comienzan a contarse a partir de la realización de la notificación, y no como lo interpreta el actor, desde el día de la introducción al correo del aviso de citación, el cual tiene precisamente ese efecto, citar al interesado para que se notifique del acto particular que ha resuelto su recurso.

Se observa pues, que el legislador dentro de su amplia libertad configurativa estableció un término (diez días), para que el contribuyente comparezca a notificarse personalmente de los actos administrativos que resuelven los recursos personalmente, y sólo en defecto de esta, por no presentarse el recurrente citado, procede la notificación por edicto. Quiere ello decir, que la notificación personal es la forma principal de notificar esa clase de actos y la notificación por edicto la forma subsidiaria, contrario a lo sostenido por el actor cuando afirma que la notificación por edicto primaría sobre la personal para los efectos del artículo 565 del Estatuto Tributario en el aparte acusado.

Es esa, la interpretación que en relación con la notificación de los actos administrativos que resuelven recursos consagrada en el artículo cuestionado, ha realizado el Consejo de Estado, quien al efecto sostuvo:

“Del texto anterior [se refiere al contenido del artículo 565 del Estatuto Tributario], se deduce que la notificación de los actos administrativos referidos a las etapas de investigación y fiscalización de los impuestos que administra la DIAN debe ser realizada por correo o personalmente, mientras que las resoluciones que deciden los recursos gubernativos se deben notificar personalmente previa citación enviada por correo, previendo en este último caso, que al no presentarse el contribuyente dentro de los diez (10) días siguientes a la citación, se procederá a notificar por edicto mediante fijación del mismo por el término de diez (10) días (art. 45 CCA) (CE, rad. 13.096. C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié)⁹³.

Ya vimos como en el ámbito tributario existe una regulación propia para la notificación de las actuaciones de la Administración Distrital de Impuestos, regulada en los artículos 565 y siguientes del Estatuto Tributario; sin embargo, la notificación por conducta concluyente es plenamente admisible, si se dan los presupuestos contenidos en el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo, doctrina esta acogida por el H. Consejo de Estado, entre otras, en la sentencia del 10 de julio de 2002, proferida dentro de la radicación 12143.

Sentadas estas exposiciones preliminares, el Despacho efectuará el análisis que le servirá de soporte para edificar la determinación que corresponda.

Pues bien, al adentrarnos en el tipo de notificación por correo, tenemos que ella es la más común de las notificaciones que realiza la Administración Tributaria Distrital y se practica “... mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración” y que la administración “... podrá notificar los actos administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 de este estatuto, a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico, en los términos que señale el reglamento. (art. 566 ETN, modificado por el art. 5, L. 788/2002).

Nótese de la disposición pretranscrita y de lo expuesto hasta ahora, que la notificación por correo presenta las siguientes características y/o notas distintivas: **a).**- es una figura principal no subsidiaria, **b).**- procede en forma electiva con la notificación personal -ésta última se torna obligatoria frente a las providencias que resuelven los recursos tributarios- **c).**- en forma subsidiaria a ella se acude a la notificación por aviso cuando el acto administrativo no obstante enviarse a la dirección correcta es devuelto por el correo y, **d).**- se materializa con la entrega efectiva de la providencia en la dirección informada por el contribuyente o establecida por la Administración como dirección de notificación, entrega ésta que se comprueba con el respectivo acuse de recibo y no con la simple base de datos puesta a disposición de la Administración Tributaria Distrital por la empresa de correos contratada, pues atendiendo a que es la Administración la que produce el acto y lo pone en conocimiento a través de la empresa de correo, debe existir certeza de que el acto efectivamente fue recibido en la dirección del destinatario, carga que se le impone a la Administración Tributaria a través del acuse de recibo que a su vez brinda la certeza para la Administración de que está frente a un acto administrativo válido y eficaz.

⁹³ Corte Constitucional. Ref. C-929/05. M.P. Dr. Alfredo Beltrán Sierra.

Como antecedentes jurisprudenciales aplicables al examen del contenido normativo del artículo 565 del Estatuto Tributario Nacional, antes de ser modificado por el artículo 5 de la Ley 788 de 2002, tenemos que el máximo Tribunal Constitucional, con sentencia C-096 de 31 de enero de 2001, mediante la cual se declaró inexecutable la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, contenida en dicha norma, por considerar que vulneraba el derecho al debido proceso y el principio de publicidad de los actos administrativos, por cuanto la norma tenía por surtida la notificación con la sola introducción al correo del acto administrativo objeto de notificación, sin tener en cuenta si había sido recibido o no por el destinatario. Dijo la Corte entonces:

“El conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, no es una formalidad que puede ser suplida de cualquier manera, sino un presupuesto de eficacia de la función pública administrativa (artículo 209 CP) y una condición para la existencia de la democracia participativa (Preámbulo, artículos 1 y 2 CP).

De ahí que el Código Contencioso Administrativo regule, en forma prolija, el deber y la forma de publicación de las decisiones de la administración, deteniéndose en la notificación personal (artículo 44), en el contenido de ésta (artículo 47), en las consecuencias de su omisión, o irregularidad (artículo 4) y en sus efectos (artículo 51). 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 (artículo 45 CCA), o en razón de que el administrado demostró su conocimiento (artículo 48 ibídem).

Ahora bien, de la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, que hace parte del artículo 566 del Decreto 0624 de 1989 se deduce que la ley asume que el afectado conoce el contenido del acto, proferido por la Administración de Impuestos, por el solo hecho y desde el mismo momento de la introducción de su copia al correo.

Así las cosas, el Estatuto Tributario, en cuanto al momento en el cual se entiende surtida la notificación de un acto administrativo, establece un régimen específico restrictivo que se aparta de lo dispuesto por el Código Contencioso Administrativo, porque el artículo 51 de este ordenamiento, señala que para que el acto se entienda conocido por el afectado, éste debe ser enterado, personalmente, de su contenido. Y, cuando la notificación personal no se puede hacer, es posible fijar edicto, empero la notificación se entiende surtida solo cuando el trámite concluye, es decir a la desfijación del pregón (artículos 45 y 51 CCA).

De otra parte, el Código en mención no regula el momento en que se supone el particular se enteró de una comunicación que le fue enviada por la administración, no obstante, cuando la misiva la remite el administrado, dispone que los términos para contestarla se cuentan a partir de su recibo (artículo 6 CC).

No sobra señalar que también el Código de Comercio dispone que la oferta pierde su carácter unilateral cuando la conoce el destinatario (artículo 846 C. de Co), que para entender que una oferta fue recibida, se debe sumar, según el medio de

comunicación elegido, el término de la distancia (artículo 852), que lo enviado se conserva en el patrimonio del remitente, hasta que no se produzca su entrega real al destinatario (artículos 915 y 929 C. de Co). Y, la Ley 527 de 1999 dispone que la recepción de un mensaje de datos tiene lugar, no en el momento del envío por el iniciador, sino cuando ingrese en el sistema designado por el destinatario para su recepción (artículo 24 literal a).

Entonces la expresión en estudio deberá ser evaluada a fin de determinar si, con la simple introducción al correo, se da cumplimiento a la exigencia constitucional de que la función administrativa se desarrolle conforme al principio de publicidad (artículo 209) y si es dable tener como surtida la notificación del acto, por su simple remisión, teniendo en cuenta que este entendimiento determina el inicio del conteo de los términos para contradecirlo, derecho que le asiste, en todo caso, al afectado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 superior.

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 (...).

De otra parte e íntimamente relacionado con la temática objeto de estudio tenemos que la falta de notificación o la notificación indebida de los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria Distrital, constituye por disposición de los numerales 3 y 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario Nacional, armonizado por el artículo 104 del DD 807 de 1993, causales de nulidad, las cuales deberán alegarse dentro del término señalado para interponer el recurso, en el escrito de interposición del recurso o mediante adición del mismo (art. 731 ejusdem).

En efecto, dispone dicho artículo:

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” (negritas y cursivas extrañas al texto).

Así mismo, en el supuesto que el administrado no haya dejado precluir el término para ejercitar su derecho de defensa, a través de la interposición del recurso ordinario de reconsideración, los especiales de reposición, apelación y queja y el extraordinario de revocatoria directa, según el tipo de acto administrativo a impugnar y por tanto perdida la oportunidad para discutir dichas providencias, aún le queda la posibilidad de realizar el principio de contradicción a través de la formulación de excepciones, en particular la de “*Falta de ejecutoria del título*” (numeral 3 del art. 831 del ETN) contra el mandamiento de pago que da inicio al proceso administrativo de cobro coactivo.

Debe recordarse que para que la Administración pueda ejercitar la acción de cobro debe contar con un título que contenga una obligación clara, expresa y actualmente exigible, característica esta última que unida a la condición de ejecutoria que exigen los numerales 2 al 5 del artículo 828 del ETN, impone como premisa previa que se tenga certeza de la notificación, pues sin ella no es posible establecer la ejecutoria del acto y en consecuencia no se cuenta con un verdadero título ejecutivo.

El Consejo de Estado, en sentencia del 6 de abril de 2006, exp. 15078, se pronunció acerca de la *excepción de falta de ejecutoria del título*, en los siguientes términos:

“... 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*.

En el sub examine, la Sala advierte que mediante la Resolución 206 de 8 de julio de 1992, la administración impuso sanción por devolución improcedente al contribuyente Compañía Exportaciones Zucuks Ltda., que según los antecedentes y el anotado mandamiento de pago es la sociedad afianzada por la hoy actora.

La anterior resolución, junto con la póliza ofrecida por la Compañía Exportaciones Zucuks Ltda. a favor de la Nación, sirvieron de base al mandamiento de pago 10446 librado en contra de la aseguradora (demandante). No obstante, no aparece en el expediente constancia de que aquélla se le hubiese notificado a la garante, hecho que admite la apoderada de la administración. Esta sola circunstancia se traduce en que el acto que integra el título ejecutivo —resolución sanción—, no pudo adquirir firmeza respecto de quien no lo conoció a pesar de tener interés, pues es claro que sus efectos se extienden a la aseguradora como quiera que ahora se procura el cobro coactivo en cabeza suya y mal puede admitirse que con el aviso previsto en el párrafo único del artículo 6 del Decreto 2314 de 1989 se supla la diligencia de notificación ya que aquél se refiere a la eventualidad de la responsabilidad mientras que para recuperar lo indebidamente devuelto a través del procedimiento administrativo de cobro, la ley exige la ejecutoria del acto administrativo que, como se indicó, en el presente caso se trata de la Resolución Sanción 206 cuya firmeza ha de entenderse respecto de quien se cobra la obligación.

De lo anterior y acorde con lo expresado por la representante del Ministerio Público en su alegato, la Sala concluye que la administración vulneró las disposiciones

invocadas en el libelo respecto de la excepción de falta de ejecutoria del título por lo que se confirmará la sentencia apelada, relevándose de pronunciarse sobre los demás argumentos de la demanda.

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 de 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.

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 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 actora, correspondía a la Administración notificarle la Resolución Sanción No 00113 del 10 de junio de 1992, lo que no ocurrió en el presente caso**". (cursivas y negritas nuestras)

En concordancia con la anterior normativa del Estatuto Tributario Nacional, el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo, denominado "FALTA O IRREGULARIDAD DE LAS NOTIFICACIONES" dispone que: "*Sin el lleno de los anteriores requisitos 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.*

Tampoco producirán efectos legales las decisiones mientras no se hagan las publicaciones respectivas en el caso del artículo 46".

La notificación, en consecuencia, implica poner en conocimiento real y no aparente, la decisión al administrado, conforme a las formas propias establecidas para cada tipo de acto administrativo.

La notificación personal se materializa a través de la entrega de una copia del acto administrativo al contribuyente. Vale destacar frente a la notificación personal que ésta ha recibido una importante transformación con la entrada en vigencia del artículo 5 de la Ley 962 de julio 8 de 2005, conocida como ley antitrámites, disposición aplicable en el campo tributario distrital por lo cual se precisa fijar la doctrina al respecto, para lo cual, en primera instancia, la transcribiremos:

"Artículo 5. Notificación. *Cualquier persona natural o jurídica que requiera notificarse de un acto administrativo, podrá delegar en cualquier persona el acto de notificación, mediante poder, el cual no requerirá presentación personal, el delegado sólo estará facultado para recibir la notificación y toda manifestación que haga en relación con el acto administrativo se tendrá, de pleno derecho, por no realizada. Las demás actuaciones deberán efectuarse en la forma en que se encuentre regulado el derecho de postulación en el correspondiente trámite administrativo. Se exceptúa de lo dispuesto en este artículo la notificación del reconocimiento de un derecho con cargo a recursos públicos, de naturaleza pública o de seguridad social*".

La norma citada nos lleva a determinar:

1.- Que la notificación personal de los actos administrativos tributarios, cuando se opta por esta forma o cuando la misma se impone por encontrarnos en presencia de una resolución que resuelve un recurso tributario (inc. 1 del artículo 565 ETN), un auto inadmisorio del recurso de reconsideración (inc. 3, art. 106 D. D 807 de 1993) o un acto administrativo mediante el cual se libra un mandamiento de pago (art. 826 ETN), proferidos por la Dirección Distrital de Impuestos, debe efectuarse directamente al interesado (contribuyente, agente retenedor, ejecutado, sancionado, representante legal, apoderado general o especial, etc.) o en su defecto a la persona a quien éste le haya delegado, facultado o autorizado para ello expresamente, previa citación remitida por correo, citación que tiene como finalidad de enterarlo del objeto de la comparecencia personal.

2.- Que el mandatario, es decir, la persona a favor de la cual se confiere el mandato o gestión “poder especial, aceptando intervenir en la diligencia de la notificación, puede ser cualquier persona natural, pudiendo tener la calidad de abogado o no, y en uno y otro caso su facultad se reduce a recibir la notificación y toda manifestación que haga en relación con el acto administrativo se tendrá, de pleno derecho, por no realizada.

3.- Que en el poder especial conferido se debe individualizar de tal manera que permita identificar con claridad la providencia materia de la notificación.

4.- Que el poder especial a que hace referencia el artículo 5 de la Ley 962 de 2005, no requiere para su validez, reconocimiento ante notario, autoridad administrativa o judicial.

5.- Que la norma exige de la presentación personal del poder más no de la obligación de acreditar la legitimidad de quien otorga el poder, adjuntando copia de la cédula de ciudadanía del signatario y del certificado de existencia y representación legal cuando se trate de personas jurídicas.

6.- Que la regla general contenida en el artículo in examine, contiene una excepción, esto es, que ella no se aplica ante la notificación de un acto administrativo definitivo por el cual se reconozca un derecho con cargo a recursos públicos, de naturaleza pública o de seguridad social. A manera de ejemplo, ella no sería viable frente a una resolución que ordene una devolución de saldos a favor por concepto de los tributos, sanciones e intereses, administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, caso en el cual tendrían que observarse las reglas generales de representación y mandato.

Puestas en este estadio las cosas, de lo expuesto se derivan como conclusiones:

- Que la notificación por correo, en los eventos en que sea procedente, se surte en debida forma, sí y solo sí, si se produce la entrega efectiva de los actos jurídicos que exteriorizan la función pública administrativa pues los mismos no pueden entenderse conocidos por los administrados con la simple inclusión en una lista y/o

base de datos de actos supuestamente notificados, elaborada por la empresa de correos contratada para llevar a cabo este trámite, en representación de la Administración Tributaria Distrital. En fin, dicho registro, no es el medio idóneo para darle cumplimiento a la exigencia, como requisito de validez, que plantea la notificación por correo reglada en el artículo 566 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 5 de la Ley 788 de 2002 y armonizado por el artículo 6 del Decreto Distrital 807 de 1993, esto es, el recibo físico efectivo del acto administrativo por el destinatario o la persona que en su nombre lo reciba en la dirección a la cual se envió para estos efectos.

- Que constituye un principio general de derecho administrativo el de que todo acto administrativo, de carácter general o individual, no es obligatorio, ni por consiguiente ejecutable u oponible a los administrados, mientras no se haya llevado al conocimiento de éstos mediante los mecanismos que la misma ley prevé, o sea por medio de las publicaciones, comunicaciones y notificaciones. En otros términos, el acto administrativo no publicado, no comunicado, no notificado, no tiene efectos vinculantes, no surte efectos legales y por ende no es ejecutable por quien lo profirió, o por la autoridad a quien corresponda dicha ejecución (arts. 48 y 76, núm.. 7. CCA).

En síntesis, los actos administrativos expedidos por las autoridades de los diferentes órdenes territoriales existen y son válidos desde el momento mismo de su expedición, pero no producen efectos jurídicos, es decir, no tienen fuerza vinculante, sino a partir de que se realiza su publicación, en tratándose de actos administrativos de carácter general, o su notificación cuando se trata de actos administrativos de carácter particular. Sólo a partir de este momento, serán obligatorios y oponibles a terceros.

El presente concepto modifica en lo pertinente la doctrina contenida en el Concepto 1157 del 6 de julio de 2007, expedido por este Despacho.

CONCEPTO No. 1192

FECHA: 2 de junio de 2009

SUBTEMA: La responsabilidad tributaria, tipos, derechos y garantías de los deudores solidarios y subsidiarios

CONSULTA:

¿Cuál es el funcionario y/o área competente para expedir el acto administrativo previo al proceso de cobro coactivo, que presta mérito ejecutivo y que permite vincular al deudor solidario, por obligaciones tributarias?

RESPUESTA:

Es procedente informarle que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera

particular la situación fiscal real del sujeto pasivo; por consiguiente, bajo éstos parámetros se absolverá la consulta formulada.

1.- Prolegómenos a propósito de la responsabilidad tributaria de los sujetos pasivos de los deberes impositivos

Es nuestra intención abordar en este pronunciamiento las responsabilidades tributarias (personal, solidaria y subsidiaria) de los distintos sujetos de los deberes impositivos, haciendo hincapié en la forma de vinculación a los deudores solidarios. Para ello tomaremos como base la legislación vigente y también, en tanto corresponda, la jurisprudencia y la doctrina concomitantes.

En principio, la obligación fiscal del pago del impuesto recae en forma directa sobre el sujeto que realiza el hecho generador de la obligación tributaria y en última instancia sobre ciertas personas que, sin haber realizado el hecho imponible, por declaración legal resultan obligados al pago de la deuda tributaria junto al sujeto o deudor principal.

Respecto de las responsabilidades de las personas y ciudadanos es importante partir de la premisa según la cual todos tenemos un compromiso de contribuir financieramente con las cargas públicas en forma proporcional a nuestra capacidad económica, única manera como el Estado puede sobrevivir y satisfacer los fines constitucionales vertidos en el artículo 2 superior.

Y es que, parafraseando a la H. Corte Constitucional “... Desde los tiempos de Adam Smith se ha hablado de unos principios rectores de la tributación, entre los cuales cabe destacar el de la obligatoriedad, conforme al cual todas las personas, por el simple hecho de participar en la vida social, tienen el deber moral de pagar los tributos que se causen a su cargo. Es decir, para el desarrollo de las tareas públicas el Estado debe acopiar ingentes recursos económicos que encuentran una buena respuesta en la tributación. (...)”

En esta dimensión deóntica la Constitución Política establece en su artículo 95-9, como uno de los deberes de la persona y del ciudadano:

“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Es decir, siendo Colombia un Estado Social de Derecho, la persona, en tanto fundamento y fin último del Estado, aparece cobijada por un cúmulo de derechos y deberes que impulsan sus pasos en provecho propio y del de los demás. De suerte tal que la vida en sociedad debe entenderse reconociendo los deberes como extremo indefectible de los derechos, y no como carga que pueda echarse injustificadamente sobre los hombros de los demás, con la subsiguiente inequidad que ello puede acarrear contra unos y a favor de otros. En este sentido, la regla constitucional enseña que todas las personas deben tributar con arreglo al beneficio que perciban o a su capacidad económica, no siendo dable reclamar la materialización de los derechos con prescindencia de los deberes y

*obligaciones que aparejan correlativamente. Por donde, el peso deóntico de la Constitución les concierne a todos los habitantes del país”.*⁹⁴

Bajo la anterior perspectiva en el Distrito Capital se han establecido, previa autorización legal, los tributos enlistados en el artículo 7 del Decreto 352 de 2002, destacándose los impuestos de industria y comercio, predial unificado, la sobretasa a la gasolina, vehículos automotores, al consumo de cerveza, sifones y refajos y delineación urbana.

Ahora bien, doctrinariamente se ha clasificado a los obligados tributarios⁹⁵ en dos grandes categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia, es decir, el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación sustancial) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena, esto es, quien es llamado por la ley o un acuerdo de voluntades en garantía de la obligación tributaria y que debe satisfacerla de manera sustituta, subsidiaria o solidaria), todos los cuales tienen una relación jurídico – tributaria con el sujeto activo del tributo: llámese Nación, Departamento, Distrito o Municipio.

Es importante destacar que la solidaridad y la subsidiaridad tienen por finalidad asegurar la efectividad del sistema tributario y al ser constitutivas de obligaciones se requiere que su creación sea legal, en virtud del principio de legalidad que exige que las limitaciones, gravámenes o restricciones a los derechos individuales sean establecidas directamente por el legislador⁹⁶. En este sentido, por ejemplo, en la Sentencia C-343 de 2006, la H. Corte Constitucional explicó que *“del principio de legalidad propio del Estado de Derecho, en su acepción más amplia, se deriva el postulado conforme al cual sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas. Ello quiere decir que, sin perjuicio de las especiales facultades de regulación que la Constitución o la ley asignen a determinados órganos del Estado, el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones o restricciones para las personas”*. (Cursiva por fuera del texto original)

En consecuencia, aparecen en el escenario tributario colombiano cuatro tipos de sujetos pasivos, a saber: el contribuyente, el responsable, el deudor solidario y el deudor subsidiario.

Nótese que toda obligación representa una relación jurídica entre un sujeto activo, llamado acreedor, y un sujeto pasivo, denominado deudor.

A fin de decantar el concepto de la obligación tributaria es necesario partir de la noción de relación jurídica tributaria. En tal sentido, el Consejo de Estado mediante Auto del 20 de mayo de 1994, Expediente 5457 expresó: *“...la relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos*

⁹⁴ **Corte Constitucional. Sentencia C-572 del 15 de julio de 2003. M. P. Dr. Jaime Araujo Rentarías.**

⁹⁵ Definido como las personas, físicas o jurídicas, y las entidades, a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

⁹⁶ Sobre esta significación general del principio de legalidad, véanse las sentencias de la Corte Constitucional C-790 de 2002. M.P. Dra. Clara Inés Vargas Hernández, C-343 de 2006. M.P. Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas”.

Prevé el artículo 1 del Estatuto Tributario Nacional 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”*, por lo tanto, la obligación tributaria sustancial se origina por la realización del hecho generador del impuesto, nace de la ley y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares.

En conclusión, la obligación tributaria sustancial nace de una relación jurídica que tiene origen en la ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo (art.1 DD 352 de 2002).

Por su parte, la obligación tributaria formal comprende prestaciones diferentes de la obligación de pagar el impuesto; consiste en obligaciones instrumentales o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, con existencia jurídica propia, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos. Entre las obligaciones formales se pueden citar la presentación de las declaraciones tributarias, la obligación de expedir factura y entregarla al adquirente de bienes y servicios, la de llevar la contabilidad, la de suministrar información ocasional o regularmente, la de inscribirse en el RIT.

Como colofón tenemos que cada sistema tributario está compuesto no solamente por un conjunto de tributos sino también por un conjunto de deberes formales tendientes a darle efectividad a las obligaciones tributarias sustanciales, deberes éstos cuyo cumplimiento se asegura por el establecimiento de un sistema de sanciones de tipo fundamentalmente administrativo y en algunos eventos, penales.

2 - El estado del arte en la responsabilidad solidaria y subsidiaria en materia

Los presupuestos de hecho que marcan la existencia de responsabilidad se contienen en el régimen jurídico tributario.

En este estado del estudio jurídico, adentrémonos en el objetivo del presente pronunciamiento como lo es el análisis de los principales supuestos de responsabilidad contenidos en el Decreto Distrital 807 de 1993⁹⁷, sin olvidar su definición, alcance y demás aspectos que interesen a esta institución jurídico-tributaria.

Pues bien, es de interés subrayar que, en el ámbito tributario, en desarrollo del principio de eficiencia, se establecen determinadas medidas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre las que se encuentra la extensión de la responsabilidad a

⁹⁷ El Decreto Distrital 807 de 1993 que regula el tema procedimental de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales, en su artículo 121 dispone la responsabilidad directa del pago del tributo de quienes realizan el hecho generador de la obligación tributaria, sin perjuicio de la responsabilidad consagrada en los artículos 370, 793, 794, 798 y 799 del Estatuto Tributario Nacional, remisión consagrada por el artículo 162 del Decreto 1421 de 1993, en el numeral 4 del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993 y de las contempladas en los artículos subsiguientes.

otros sujetos respecto a las deudas tributarias, y en ocasiones también de las sanciones; estos sujetos son distintos del que realiza el hecho imponible y es titular de la capacidad de pago que le obliga a contribuir. Es así, que en el Estatuto Tributario Distrital se contempla la posibilidad de la exigencia de responsabilidades a terceros, en armonía con lo dispuesto en la materia por el Estatuto Tributario Nacional, el cual define de manera genérica al responsable tributario como “...*las personas que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley*”. (art. 3 *ibíd*).

El responsable, por lo tanto, expresa el profesor Juan Rafael Bravo Arteaga, “es la persona que, sin ser titular de la capacidad económica que la ley quiere gravar, es sin embargo designada por ella como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en sustitución completa del titular del hecho económico que, según el criterio del legislador, debe ser gravado. Por consiguiente, el sujeto económico y el sujeto jurídico son diferentes...”.⁹⁸

En fin, el responsable es un obligado, se coloca al lado del deudor principal y su obligación nace de la ley. Como dice José Luis Bosch Cholbi, “... con su entrada en escena, se persigue la realización efectiva de una deuda tributaria ajena...”. Por lo tanto, señala este autor: “... con el cumplimiento por el responsable, además de saldar su obligación con la Hacienda Pública, se obtiene un ingreso desvinculado de la capacidad contributiva que se pretendía gravar con la deuda tributaria original. Peculiaridades que, lógicamente, deben marcar el devenir de su régimen jurídico”.⁹⁹

Junto a la definición general de responsable enumera la normativa tributaria tanto nacional como distrital una serie de supuestos de sujetos obligados, entre los cuales encontramos a los codeudores solidarios y subsidiarios.

En relación con la figura del codeudor solidario es preciso recordar que la solidaridad, como una característica que puede tener la obligación tributaria, generalmente nace por imperativo legal, no se presume, requiere el incumplimiento de los deberes por parte del contribuyente y no se hace descansar en el acuerdo de voluntades; no obstante, es factible que provenga de un acuerdo de pago con el Fisco, cuando la obligación tributaria se asegura con la garantía que presta un tercero, como por ejemplo, en el caso de devoluciones y facilidades de pago de que dan cuenta los artículos 152 del DD 807 de 1993 y 814 del ETN, armonizado por el artículo 135 del mismo Decreto Procedimental.

En nuestro régimen legal “... *En general cuando se ha contraído por muchas personas o para con muchas la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores, en el primer caso, es obligado solamente a su parte o cuota en la deuda, y cada uno de los acreedores, en el segundo, sólo tiene derecho para demandar su parte o cuota en el crédito*”¹⁰⁰, “...

⁹⁸ Arteaga Bravo, Juan Rafael. *Nociones Elementales de Derecho Tributario*. 3ª. Edición. Ed. Legis. Bogotá, D.C., 2000, pág. 225.

⁹⁹ Los responsables tributarios en la Ley 58/2003, J. L. Bosch Cholbi. Artículo publicado en la Revista Tribuna Fiscal, número 173, marzo 2005, pág. 41.

¹⁰⁰ En el impuesto predial unificado se ha establecido una obligación mancomunada al determinarse que en el “... caso de predios que pertenezcan a varias personas, la presentación de la declaración por una de ellas, libera de dicha obligación a las demás, independientemente de la responsabilidad de cada una por el impuesto, intereses y sanciones, en proporción a la cuota parte o derecho que tengan en la propiedad”. (arts. 18 D.D 352 de 2002 y 25 D.D 807 de 1993)

Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda, y entonces la obligación es solidaria o in solidum¹⁰¹...” evento en el cual “*El acreedor podrá dirigirse contra todos los deudores solidarios conjuntamente, o contra cualquiera de ellos a su arbitrio, sin que por éste pueda oponérsele el beneficio de división*” (arts. 1568 y 1571 CC).

La solidaridad como una modalidad de la obligación, implica en consecuencia que la exigibilidad de las mismas puede extenderse a otros sujetos distintos del deudor principal en las condiciones definidas convencionalmente o en virtud de la ley¹⁰². En materia tributaria la solidaridad debe aplicarse estrictamente en los términos y situaciones expresamente señalados en la ley tributaria sustancial encontrándose la administración legitimada para accionar por la totalidad de la deuda 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.

Por último, indicar que los acuerdos privados sobre impuestos no son oponibles al fisco, ya que los efectos fiscales de las relaciones contractuales se producen con independencia de las cláusulas convenidas y de las consecuencias que ellas puedan acarrear, además, recuérdese que siendo la ley la única fuente de obligación tributaria, no se puede establecer contractualmente obligaciones y menos aún pretender oponer un acuerdo interpartes frente a una obligación legal, conforme al artículo 553 del ETN¹⁰³.

Íntimamente ligado con este tópico, el Consejo de Estado en sentencia del 2 de abril de 2009, Exp. 16237, precisó: “*En efecto, independientemente de la discusión sobre la calidad de sujeto pasivo del impuesto predial, o de que se trate de un tributo real, lo cierto es que existen unos pagos realizados sobre los predios cuyo cobro se pretende por quien*

¹⁰¹ En relación con la solidaridad como modalidad de las obligaciones la Corte ha expresado lo siguiente:

“Dentro de las obligaciones modales, se encuentran aquéllas calificadas según el sujeto. Dentro de éstas están las obligaciones solidarias pasivas que se caracterizan porque, a pesar de tener objeto divisible y pluralidad de sujetos, colocan a cada deudor en la necesidad de pagar la totalidad de la deuda, y, por tanto, impide la divisibilidad de ésta. Las fuentes de este tipo de obligaciones son taxativas. Sólo se contemplan como tales la ley y la convención, según lo dispuesto en el artículo 1568 del Código Civil de acuerdo con el cual: (...)

La excepción a la regla general de la necesidad de declaración expresa, o no presunción, de la solidaridad la constituyen ciertas obligaciones comerciales (artículo 825 Código de Comercio), en las cuales ésta se presume. En el resto del ordenamiento jurídico se aplica lo dispuesto en el artículo 1568 del Código Civil. “La finalidad de la solidaridad pasiva es buscar que con la multiplicación de sujetos pasivos se multipliquen igualmente los patrimonios que directamente respondan por el cumplimiento total de la obligación.

Por último, es preciso fijar que el establecimiento de la responsabilidad solidaria es un mandato a todas luces de carácter sustantivo, toda vez que impone obligaciones en cabeza del responsable solidario frente a los sujetos activos de la relación jurídica. (C-149/07).

¹⁰² No obstante, dentro de las modificaciones adoptadas por el Estatuto Orgánico de Bogotá, encontramos el establecimiento de una solidaridad para el pago del impuesto predial unificado entre el propietario y el poseedor del predio, en su calidad de sujeto pasivo del mismo (núm.. 4, art. 155 D.L 1421 de 1993), solidaridad ésta recogida en el inciso segundo del artículo 18 del Decreto Compilatorio 352 de 2002 y que procede sobre las deudas insolutas que sean determinadas por la administración.

¹⁰³ E.T.N.- Artículo 553 Los convenios entre particulares sobre impuestos, no son oponibles al fisco.

contractualmente estaba obligado, que no se pueden desconocer; y, aunque en gracia de discusión no fuera el titular de la obligación, fue un pago efectivo que satisfizo la obligación que se debía (artículo 1626 del Código Civil), máxime cuando cualquier persona puede pagar a nombre del deudor, aún sin su consentimiento o contra su voluntad y aún a pesar del acreedor (artículo 1630 ibídem)”.

3. Los casos de solidaridad

Los supuestos de solidaridad previstos en el Estatuto Tributario Distrital, por remisión al Estatuto Tributario Nacional y a la ley, es decir, los eventos en que terceras personas son llamadas por la ley a responder por el pago del tributo, junto con el deudor principal o en que las personas se comprometen personalmente y por su propia voluntad a cumplir una obligación de un tercero si éste siendo el deudor principal no la cumple, se encuentran definidos en las siguientes normas:

1. Agentes de retención

Abordaremos en primer lugar el caso de los agentes de retención, previsto en el artículo 370 del ETN, por remisión expresa del artículo 121 del Decreto Procedimental 807 de 1993.

Los agentes de retención de los impuestos deben cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad y que legalmente les han sido atribuidas, entre ellas está, la de retener el impuesto generado en las operaciones gravadas; en caso de incumplimiento de esta obligación deberán responder con su propio patrimonio ante el Fisco por la suma a que estaba obligado a retener, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.

Aunado a la anterior normativa, el Decreto Distrital en su artículo 122, estipula:

Artículo 122. Responsabilidad por el pago de las retenciones en la fuente. *Los agentes de retención de los impuestos distritales responderán por las sumas que estén obligados a retener. Los agentes de retención son los únicos responsables por los valores retenidos, salvo en los casos de solidaridad contemplados en el artículo 372 del Estatuto Tributario Nacional. Las sanciones impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 371 del Estatuto Tributario”.*

Los artículos 371 y 372 indicados, expresan:

Artículo 371. Casos de solidaridad en las sanciones por retención. *Para el pago de las sanciones pecuniarias correspondientes, establécese la siguiente responsabilidad solidaria:*

a) Entre la persona natural encargada de hacer las retenciones y la persona jurídica que tenga legalmente el carácter de retenedor.

b) Entre la persona natural encargada de hacer la retención y el dueño de la empresa si ésta carece de personería jurídica.

c) *Entre la persona natural encargada de hacer la retención y quienes constituyan la sociedad de hecho o formen parte de una comunidad organizada.*

Artículo 372. Solidaridad de los vinculados económicos por retención. *Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido salvo en los casos siguientes, en los cuales habrá responsabilidad solidaria:*

a) *Cuando haya vinculación económica entre retenedor y contribuyente. Para este efecto, existe tal vinculación entre las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas y sus socios o copartícipes. En los demás casos, cuando quien recibe el pago posea el cincuenta por ciento (50%) o más del patrimonio neto de la empresa retenedora o cuando dicha proporción pertenezca a personas ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.*

b) *Cuando el contribuyente no presente a la administración el respectivo comprobante dentro del término indicado al efecto, excepto en los casos en que el agente de retención haya demorado su entrega". (Cursivas y negritas ajenas al texto)*

2.- Los sucesores tributarios

La sucesión tributaria, siguiendo a GONZÁLEZ SÁNCHEZ¹⁰⁴, puede definirse como aquel supuesto en el que uno o varios sujetos pasan a ocupar, frente a la Hacienda Pública, la posición jurídica que ocupaban otro u otros que desaparecen, en una relación jurídica que permanece.

Se encuentra regulada en los literales a y b del artículo 793 del Estatuto tributario Nacional, en los cuales se recoge dos supuestos, la transmisión mortis causa a los herederos y legatarios de las obligaciones tributarias que estuviesen pendientes en el momento del fallecimiento de las personas naturales y que se causen a cargo de la sucesión ilíquida – herencia y legados que se encuentren en proceso de liquidación- y la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias de las sociedades disueltas y liquidadas.

2.1.- Herederos y legatarios

El artículo 793 hace responsable con el contribuyente por el pago de tributos a los herederos y legatarios, por las obligaciones del causante que estuviesen pendientes en el momento de su fallecimiento, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventarios y de la sucesión ilíquida, por obligaciones que surgen con posterioridad a la muerte del causante, evento este último en el cual no puede hablarse de beneficio de inventarios, por no tratarse de una deuda hereditaria, esto es, configurada durante la vida del de cujus pero sí en cambio estamos en presencia de una solidaridad - por una parte equivalente a su participación en la herencia-, entre los bienes de la sucesión ilíquida y los de los herederos o legatarios.

¹⁰⁴ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: 'La Sucesión en la Deuda Tributaria'. Aranzadi. Pamplona. 1993, pág. 19.

Debe tenerse en cuenta que entre personas físicas no cabe la sucesión inter vivos sino mortis causa, pues no es posible la sustitución voluntaria del obligado tributario.

El literal a del citado artículo señala que *“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”*.¹⁰⁵

Aunque la norma equipara la responsabilidad de los legatarios a la de los herederos es preciso destacar que entre los herederos como continuadores de la personalidad del causante y por ende sucesores del pasivo del causante y no deudores solidarios propiamente dicho y los legatarios, no existe obligación indivisible pues, de conformidad con los artículos 1111 y 1420 del código civil, ellos responden por las deudas hereditarias, a prorrata de sus cuotas y de los valores de sus respectivos legados, lo cual, en tratándose de aquéllos cambia cuando los mismos aceptan pura y simplemente la herencia sin beneficio de inventario, caso en el cual responderán solidariamente entre sí de las deudas del causante con la totalidad de su patrimonio, aceptación que no está prevista en el caso de los legados dado el limitado alcance de la responsabilidad que asume el legatario en relación con las cargas y gravámenes de la herencia, legados éstos que solo son factible de cumplirse una vez satisfecha las deudas y las legítimas, conforme lo recuerda el profesor Hernando Carrizosa Pardo.¹⁰⁶

Finalmente, no debe perderse de vista que el cumplimiento de las obligaciones formales (verbigracia, declarar) de sus representados, le corresponde, en tratándose de una persona natural fallecida a 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, conforme al literal d del artículo 572 del ETN, por remisión expresa del artículo 11 del decreto 807 de 1993.

2.2.- Sociedades liquidadas y socios

Este supuesto de responsabilidad se encuentra establecido en el literal b del artículo 793 del ETN, al disponer que responden solidariamente *“... con el contribuyente por el pago del tributo (también por los intereses y las actualizaciones por inflación, de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 51 de la Ley 633 de 2000). (...)*

b) Los socios de sociedades disueltas hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente...”

Se repara de esta disposición que ante la inexistencia de la sociedad no puede hablarse de solidaridad entre ella y los socios amén de la ausencia de la misma figura entre los socios, pues al tenor de lo previsto en el artículo 794, modificado por el artículo 30 de la Ley 863 de 29 de diciembre 2000, los mismos responderán a prorrata de sus aportes recibidos en la liquidación.

¹⁰⁵ El beneficio de inventario, de conformidad con el artículo 1404 del código civil, consiste en no hacer a los herederos que aceptan, responsables de las obligaciones hereditarias o testamentarias, sino hasta concurrencia del valor total de los bienes, que han heredado.

¹⁰⁶ CARRIZOSA PARDO, Hernando. Las sucesiones. Edit. Lerner, Cuarta edición, pág. 534.

En consecuencia, la disolución y liquidación de la sociedad no es fundamento para considerar que los socios queden eximidos de responsabilidad por el pago de los impuestos a cargo de la sociedad.

3.- Representantes y liquidadores

Señala igualmente el artículo 143 del Decreto D. 807 de 1993 que la Dirección de Impuestos Distritales podrá intervenir con las facultades forma y procedimientos, señalados en el título IX del Libro Quinto del Estatuto Tributario Nacional, en los procesos allí mencionados. En relación con la liquidación de sociedades, el artículo 847 del ETN dispone:

“Cuando una sociedad comercial o civil entre en cualquiera de las causales de disolución contempladas en la ley, distintas a la declaratoria de quiebra¹⁰⁷ o concurso de acreedores¹⁰⁸, deberá dar 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 Tributaria Distrital ante la cual sea contribuyente, responsable o agente retenedor, con el fin de que ésta le comuniquen 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”.¹⁰⁹

Consagra también el parágrafo de este artículo:

¹⁰⁷ El instituto jurídico de la quiebra previsto en el título II del libro sexto del Código de Comercio fue eliminado en 1995 por la Ley 222.

¹⁰⁸ El concurso de acreedores es un proceso que se presenta cuando el deudor, no comerciante, se encuentra en estado de iliquidez. Puede ser espontáneo si lo provoca el mismo deudor mediante la cesión de todos sus bienes, o forzoso, si lo promueve cualquiera de los acreedores con título ejecutivo. En el salvamento de voto C-699/07, el Magistrado Jaime Araujo Rentería expuso que con la derogatoria del Título II de la Ley 222 de 1995, hoy no existe el concurso de acreedores para las personas naturales.

16 la prelación de créditos es el conjunto de normas (art. 2488 y s.s del C.C) que determinan la manera y el orden en que deben pagarse los varios acreedores de un deudor. Tales normas se aplican cada vez que dos o más acreedores pretenden hacer valer sus créditos en el patrimonio del deudor y los bienes embargables de éstos no sean suficientes para satisfacerlos todos.

De conformidad con el artículo 2493 del Código Civil, una de las causas de la preferencia es el privilegio, entendiéndose por tal *"el medio establecido y regulado exclusivamente por la ley para aumentar las expectativas de satisfacción de un crédito que confiere a un acreedor, en razón de la causa del mismo, la prerrogativa excepcional que opera en caso de confrontación para cobrarse con preferencia a otro en los bienes del deudor común"*.

Por su parte, el artículo 2494 del mismo Código señala que *"Gozan de privilegio los créditos de primera, segunda y cuarta clase"*. Dentro de los créditos de primera clase, según lo previsto en el numeral 6 del artículo 2495 del citado ordenamiento, se encuentran: *"Los créditos del fisco y los de las municipalidades por impuestos fiscales o municipales devengados"*.

“Los representantes legales que omitan dar aviso oportuno a la Administración y los liquidadores que desconozcan la prelación de los créditos fiscales¹¹⁰, 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.” (Subrayas fuera del texto)

Por lo que se refiere a los supuestos de responsabilidad relacionados con los representantes legales y liquidadores de las sociedades tenemos que cuando una sociedad entre en proceso de liquidación, podrá vincularse como responsables a los representantes legales que omitan dar aviso en los términos del artículo 847 citado, y los liquidadores que desconozcan la prelación de créditos fiscales, entendida como el conjunto de normas imperativas que regulan la manera y el orden en que deben ser pagadas las acreencias en cabeza de determinado deudor (arts. 2488, 2492 y s.s del CC).

En consecuencia, el no cumplimiento a dichas obligaciones genera para estas personas ser solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la Administración Tributaria. Para los demás socios que no tengan las calidades administrativas enunciadas en el proceso de disolución y liquidación de la sociedad, su responsabilidad concurre hasta el monto que le haya sido asignado como liquidación de la sociedad, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794 del ETN.

Es interesante destacar que al expresar el párrafo único del artículo 847 del ETN 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 inhabilita a la Administración Tributaria recurrir, adicionalmente y si lo estima necesario, a la responsabilidad solidaria de los socios para el pago de las obligaciones de la sociedad, 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.

4.- Persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica

El artículo 794 del ETN, modificado por el artículo 30 de la Ley 863 de 2000, establece la responsabilidad de los socios por los impuestos de la sociedad, así:

“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

¹¹⁰ “... 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 (...).

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. (C.E, sentencia del 30-08-07. Exp. 15644, C.P. Dr. Hector J. Romero Díaz).

consoiciados, 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”.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas inscritas en la Bolsa de Valores, a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión.

Parágrafo. *En el caso de cooperativas, la responsabilidad solidaria establecida en el presente artículo solo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa”.*

Como se observa, los socios responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses -no se extiende a sanciones pues las mismas siguen en cabeza de la sociedad como responsable directa de su pago-¹¹¹ de la persona jurídica de la cual sean socios en las condiciones establecidas en la norma citada y no se refiere a la totalidad de la deuda tributaria puesto que los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consoiciados de la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica, responden a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. No obstante, nótese que tal responsabilidad solidaria no es aplicable, entre otras personas jurídicas y entes colectivos sin personería jurídica, a las sociedades anónimas por expresa disposición, razón por la cual será la sociedad como tal la que responda por las obligaciones tributarias adeudadas.

Sobre este tópicó, oportuno resulta manifestar que el sistema tributario actual de las sociedades es idéntico en cuanto al hecho generador del impuesto, su base gravable y la tarifa. Por lo tanto, no interesa el tipo de sociedad (limitadas, anónimas y asimiladas a

¹¹¹ Por regla general, la responsabilidad solidaria no es aplicable a las sanciones tributarias, así lo ha señalado el Concejo de Estado:

“Los socios de sociedades disueltas responden con el contribuyente por el pago de tributo, hasta concurrencia del valor que reciben en la liquidación de aquéllas, y que los socios, copartícipes, asociados, cooperados y comuneros, responderían solidariamente por los impuestos de la sociedad, correspondiente a los años 1987 y siguientes, a prorrata de sus aportes y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. 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 íbidem, es decir, cuando la sanción se genera por la omisión de impuestos por parte de los terceros que incurren 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”. (C.E Exp. 16073 de 2008)

éstas) para la aplicación del régimen tributario, el cual es único y común. La diferencia radica en si la entidad limita o no la responsabilidad de los socios.

Así, por ejemplo, se destaca que los accionistas de las sociedades por acciones simplificada, al igual que los accionistas de las demás sociedades por acciones, no tendrán responsabilidad solidaria, es decir, más allá de sus aportes, en las deudas tributarias de la sociedad, de conformidad con el artículo 1 de la Ley 1258 del 5 de diciembre de 2008¹¹² y el inciso segundo del artículo 794 pretranscrito, blindaje de esta forma societaria que se extiende a las obligaciones laborales que llegue a tener la misma.

En relación con el tipo de solidaridad objeto de estudio, 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”.

Entonces, esta responsabilidad es atribuida al socio por el simple hecho de ser socio, por eso, en otro de sus apartes, el Máximo Tribunal consideró en la providencia citada, 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, la responsabilidad solidaria de los representantes legales y liquidadores por los impuestos de la sociedad se encuentra definida en el artículo 847 del Estatuto Tributario, ya analizado.

5.- Sociedades subordinadas

Tiene su fuente primigenia en el literal d) del artículo 793 del ETN, al señalar que responden solidariamente *“... con el contribuyente por el pago del tributo (también por los intereses y*

¹¹² Esta ley prohíbe que se sigan formando las sociedades comerciales unipersonales establecidas en el artículo 22 de la Ley de Emprendimiento (1014 de 26-01-06) y reguladas con el decreto 4463 de diciembre 15 de 2006.

las actualizaciones por inflación, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 51 de la Ley 633 de 2000). (...)

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...

Una sociedad es conocida como subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentra sometido a la voluntad de otra, configurándose en este caso una situación de control, la cual “se produce cuando una persona natural o jurídica (matriz o controlante) tiene una participación accionaria que le otorgue el control o una posición dominante sobre las decisiones de una sociedad (subordinada o controlada)”.¹¹³

6.- Los terceros

Nace este supuesto de responsabilidad del literal f) del pluricitado artículo 793, al ordenar que responden solidariamente “... *con el contribuyente por el pago del impuesto (también por los intereses y las actualizaciones por inflación, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 51 de la Ley 633 de 2000). (...)*”

f) Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.

Un ejemplo diciente lo encontramos en las facilidades de pago; si el contribuyente no paga las cuotas pactadas, pueden reclamarse en cabeza de las personas que respaldaron la facilidad como deudores solidarios, facilidades que se encuentran regladas en los artículos 814, 814-2 y 814-3 del ETN, armonizado por el artículo 135 del Decreto 807 de 1993, uno de cuyos apartes establece: se podrán “... *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 ..., 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, reales¹¹⁴, 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 diez millones de pesos (\$10.000.000). (Valor año base 1992). (\$66.162.000 Base 2008, UVT 3.000 a \$22.054, Res. No. 15013 del 06-12-70), garantías personales que podrán otorgarse por personas naturales, cuando su patrimonio líquido, sea por lo menos, tres (3) veces superior al monto de la deuda garantizada y se encuentren a paz y salvo por todo concepto de impuestos nacionales, por entidades bancarias o compañías de seguros y por personas jurídicas, diferentes de las anteriores, caso este último en el cual no se aceptará como garante una sociedad en la cual el deudor sea socio con más del 50% del capital.*

A su vez, el artículo 152 del aludido Decreto Procedimental 807, al autorizar la devolución de saldos a favor con garantía, señala:

¹¹³ Cámara de Comercio de Bogotá.. Guía de Registro Mercantil No. 22. diciembre 2007.

¹¹⁴ Las garantías personales consisten en la manifestación expresa, en virtud de la cual una persona natural o jurídica se compromete para con el acreedor a cumplir en todo o en parte con la obligación ajena; por su parte, son garantías reales las que se otorgan sobre determinados bienes, por ejemplo, la hipoteca, la prenda.

Artículo 152. Devolución con garantía. *Cuando el contribuyente presente con la solicitud de devolución una garantía a favor del Distrito, otorgadas por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración Distrital de Impuestos, dentro de los diez (10) 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 Tributaria 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, aún si este se produce con posterioridad a los dos años.

No debe perderse de vista que las garantías prestadas a favor del Distrito Capital para afianzar el pago de las obligaciones tributarias prestan mérito ejecutivo, a partir de la ejecutoria¹¹⁵ del acto de la Administración Tributaria Distrital que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas, por así disponerlo el ordinal 4 del artículo 828 del ETN, armonizado por el artículo 140 del DD 807 de 1993.

Por último, el artículo 40 del Decreto 807 consagra un caso especial de solidaridad con los sujetos pasivos del impuesto de azar y espectáculos, cuando faculta a las entidades distritales encargadas de autorizar las actividades sujetas a este impuesto, para exigir no sólo el registro de los contribuyentes del mismo sino también, la presentación de pólizas para garantizar el pago del tributo, que será equivalente al 10% del total del aforo del recinto donde se presente el espectáculo, certificado por su propietario o administrador. Ahora bien, otorgada dichas pólizas, las compañías de seguros sólo las cancelarán, cuando el asegurado acredite copia de la declaración presentada y si éste no lo hiciera dentro de los dos meses siguientes, la compañía pagará el impuesto asegurado al Distrito Capital y repetirá contra el contribuyente.

7.- Entidades financieras

El supuesto de responsabilidad objeto de examen, establecido en el parágrafo 3 del artículo 839-1 del ETN, así como el trámite especial que debe dársele a algunos embargos, se instituye para asegurar que esta medida cautelar se cumpla con eficiencia por parte de la institución financiera.

El texto completo del artículo 839-1 es el siguiente:

¹¹⁵ El carácter ejecutivo de un acto administrativo corresponde a la ejecutividad, que 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."

El artículo 829 del E.T.N relaciona los casos en que se entiende la ejecutoria de los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo.

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 por que 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 1. 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 2. 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 3. *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". (Se subraya)*

Nótese como el numeral 2° reglamenta lo referente a los embargos de los 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, señalando que queda consumado con la recepción del oficio y que 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, 'término éste cuya observancia hay que analizarla a la luz de lo dispuesto en el artículo 837-1 del mismo Estatuto, introducido por el artículo 9 de la Ley 1066 de 2006, del siguiente tenor literal:

Artículo 9. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

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 esta adelante contra personas naturales, el límite de inembargabilidad es de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes, 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 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".

El nuevo artículo regula dos temas sustanciales que antes no contemplaba dicho procedimiento, a saber: a) los límites de inembargabilidad de las cuentas de ahorro de personas naturales, la exclusión de dicho beneficio de inembargabilidad para las cuentas de ahorro de personas jurídicas y la imposibilidad de que las medidas cautelares recaigan sobre bienes inmuebles afectados con el patrimonio de familia; y b) la "congelación y/o

inmovilización de los recursos embargados en las "cuentas bancarias" del deudor, hasta que se den los presupuestos normativos para obtener la orden de desembargo, esto es, la admisión de la demanda o el otorgamiento de caución bancaria o de compañías de seguros, aceptada por la entidad, del ejecutado que garantice el pago del 100% del valor en discusión; con lo que se pretende que la actividad económica del deudor ejecutado no se vea injustamente afectada mientras la Jurisdicción Contencioso Administrativa resuelve la controversia sobre la legalidad del acto que origina la acreencia, o se aviene a garantizar el pago total de la suma embargada mediante los instrumentos de garantía esbozados.

Lo anterior implica que si el deudor no activa los mecanismos de desembargo que le confiere la norma, la entidad financiera no tiene otra alternativa que acudir de inmediato a la consignación de los dineros embargados en la cuenta que le indique la entidad ejecutante.

Como corolario de lo anterior tenemos que el trámite para los embargos de los saldos bancarios que sigue vigente en el numeral 2 del artículo 839-1, tiene aplicación cuando dentro de los plazos correspondientes no se hayan configurado los supuestos necesarios para obtener el levantamiento de la medida cautelar de embargo, eventos en los cuales la obligación de las entidades financieras es proceder a consignar inmediatamente los recursos embargados en la cuenta de depósitos que le haya señalado la autoridad de cobro coactivo, previo el agotamiento de las etapas que le fija la ley so pena de responder solidariamente con el contribuyente por el pago de la obligación.

8.- Entidades Públicas

Según el tenor literal del artículo 123 del Decreto 807 de 1993, "*Los representantes legales de las entidades del sector público, responden solidariamente con la entidad por los impuestos distritales procedentes, no consignados oportunamente, que se causen a partir de la vigencia del presente decreto y por sus correspondientes sanciones*".

La solidaridad anotada en este artículo se erige como garantía a favor del fisco distrital como una manera de proteger sus derechos haciendo extensivas a los obligados solidarios esto es, representantes legales de las entidades del sector público, las deudas insolutas no consignadas oportunamente.

9.- Los distribuidores

El Decreto 807 de 1993, prevé una responsabilidad solidaria por el impuesto en cabeza de los distribuidores, así:

Artículo 124. Responsabilidad en el pago de los impuestos al consumo. *Son responsables por el pago del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, los importadores, los productores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden". (conc. Arts. 187, 203 y 208 Ley 223 de 1995, art 116 D.D 352 de 2002).*

Obsérvese que, según la norma pretranscrita, son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores e importadores, y solidariamente con ellos los distribuidores. Lo anterior para señalar, que el impuesto se causa únicamente en la instancia de los productores e importadores y excepcionalmente en la de los distribuidores, por lo que una vez causado, en las etapas siguientes habrá de constituirse en un mayor valor del costo del producto.

10.- Adquirentes de establecimientos de comercio

El presupuesto de hecho en este evento es simplemente ser adquirente o beneficiario de un establecimiento de comercio, tal como se infiere del artículo 126 del Decreto 807 de 1993, del siguiente tenor literal:

Artículo 126. Solidaridad en el Impuesto de Industria y Comercio. *Los adquirentes o beneficiarios de un establecimiento de comercio donde se desarrollen actividades gravables serán solidariamente responsables por las obligaciones tributarias, sanciones e intereses insolutos causados con anterioridad a la adquisición del establecimiento de comercio, relativos al impuesto de industria, comercio y avisos y tableros”*

Señalase de esta norma que, cuando el establecimiento de comercio en su condición de bien mercantil ha sido objeto de alguno de los modos de adquisición de los bienes (tradición, permuta, sucesión, usucapión, etc.), se puede vincular al adquirente o beneficiario del mismo como responsable solidario por las obligaciones tributarias, sanciones e intereses insolutos causados con anterioridad a la adquisición del establecimiento. Si no existe esta conexidad o no puede establecerse entre el antiguo y el nuevo poseedor, no cabe responsabilidad solidaria del adquirente del establecimiento en razón a que la norma solo se refiere a la adquisición.

Ahora bien, el Código de Comercio en el artículo 515 define al establecimiento de comercio como un conjunto de bienes organizados para la realización de una empresa, determinándose en su artículo 516 los elementos integrantes del mismo.

11.- Apoderados generales y especiales

De conformidad con la remisión específica que hace el artículo 11 del DD 807 de 1993 al artículo 572 del Estatuto Tributario Nacional, los apoderados generales y los mandatarios especiales son solidarios con el contribuyente cuando quiera que incumplan las obligaciones tributarias sustanciales y formales, respecto de los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses.

Estas personas son responsables por la deuda de los entes y personas que representan de manera solidaria con ellos en determinadas circunstancias. Tales circunstancias se producen cuando no cumplen con los deberes tributarios que le asigna la ley en lo que respecta a sus poderdantes. Hay que tener en cuenta que esta responsabilidad solidaria hace que tales representantes deban responder con sus bienes propios.

4.- LOS SUPUESTOS DE SUBSIDIARIDAD

Al estudio de los supuestos de subsidiaridad decir en primer lugar que esta figura se diferencia de la solidaridad ya vista, en que la obligación in solidum implica en principio que a cada deudor puede exigirse el total de la deuda (Código Civil, art. 1568); por su parte, la subsidiariedad legal implica también el deber de responder, pero únicamente si el obligado principal no lo hace; en este sentido se asimila a una fianza.

Según el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, la responsabilidad subsidiaria consiste en “La escalonada, de modo tal que la insolvencia o incumplimiento de una persona o de una clase de responsables, determina la posibilidad de dirigirse contra otra, a fin de exigir la responsabilidad que no ha resultado factible satisfacer en todo o en parte por los principales obligados”.

Lo anterior significa que no puede iniciarse proceso de cobro contra el deudor subsidiario, sino cuando esté demostrado en la actuación, que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida.

En sentencia de constitucionalidad C-140/07, la H. Corte ha vertido estas ilustrativas explicaciones sobre las instituciones de la solidaridad y subsidiaridad tributarias:

“Explicando en qué consiste concretamente la solidaridad tributaria, la Corte también ha señalado que, si bien la relación jurídica tributaria sustancial nace entre el Estado y los directamente responsables, el efecto de la solidaridad consiste en extender el ámbito de la responsabilidad tributaria, de manera que pueda ser exigida directamente a otros sujetos distintos del principalmente obligado. De manera similar, la subsidiariedad en materia tributaria implica que hay un sujeto llamado por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos, en caso de incumplimiento del principalmente obligado. De esta manera, puede afirmarse que si bien ambas figuras extienden la responsabilidad tributaria a personas diferentes del directamente responsable, es distinta la exigibilidad del pago a los deudores solidarios y subsidiarios en materia tributaria, pues respecto de los primeros la exigibilidad de la obligación surge coetáneamente para ellos y para el deudor principal, mientras que para el deudor subsidiario la obligación sólo se hace exigible cuando la Administración ha intentado infructuosamente cobrar al deudor principal, y ya no existe forma procesal de obtener el pago de manera forzada. De cualquier manera, tanto la solidaridad como la subsidiariedad, al ser dispuestas por la ley, tienen el efecto de hacer radicar obligaciones en cabeza de terceros diferentes al principalmente obligado”.

Por lo que se refiere a la naturaleza de la solidaridad y la subsidiariedad tributaria, la DIAN, en concepto N° 40423 calendado el 4 de julio de 2003, puntualizó:

“La responsabilidad del pago de una obligación fiscal según el artículo 792 del estatuto tributario, es de los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial. Esta responsabilidad abarca igualmente las cargas que se deriven del incumplimiento en el pago. (...)

“Las figuras que extienden a otros sujetos las obligaciones propias de uno de ellos, son conocidas como solidaridad o subsidiariedad. (...) Al respecto, es de advertirse

que en las obligaciones de orden fiscal solo en virtud de la ley, puede haber cabida a la solidaridad o a la subsidiariedad, por la imposibilidad del obligado principal, de disponer voluntariamente de estas cargas.

“Es de precisar que la responsabilidad solidaria hace referencia a la obligación conjunta sobre una misma prestación, aunque en materia fiscal esta se encuentra limitada, de modo que cada uno de los responsables, principal o solidario, puede ser reconvenido desde la exigibilidad de la obligación sustancial y con ello, nace la posibilidad de ejercer en su contra el cobro coactivo.

“En cambio, la responsabilidad subsidiaria como su nombre lo indica, aunque esté previamente determinada en la ley, solo opera de manera residual, al cumplimiento de una condición, que es la de que el deudor principal no pague.”

Por consiguiente, 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.

En el Distrito Capital de Bogotá, la subsidiariedad se encuentra reglada en términos generales en el artículo 572 del ETN, citado por el artículo 11 del Decreto 807 de 1993, norma aquélla que ordena:

Artículo 572. 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.*

El artículo 11 del Decreto Procedimental mencionado, en virtud de la remisión que el mismo efectúa a los artículos 572 y 572-1 del ETN, consagra como consecuencia del incumplimiento de deberes formales o instrumentales del contribuyente la responsabilidad subsidiaria por las consecuencias que se deriven de su omisión. Ya en líneas anteriores vimos que frente al incumplimiento del deber sustancial de pagar el tributo se establecen supuestos de solidaridad, no siendo aplicable por regla general frente a las sanciones.

Es de anotar que el artículo 572 que se transcribe a continuación, señala quienes están llamados a cumplir los deberes formales de sus representados, deberes que son de obligatorio cumplimiento como quiera que no cumplirlos, en los términos de la norma que los contempla, hace merecedor al infractor a la correspondiente sanción, así por ejemplo, si no se cumple dentro de la oportunidad legal, con el deber de declarar, al cual se encuentra sometido los contribuyentes para dar cumplimiento a la obligación tributaria principal: el pago (art. 12 DD 807 de 1993), de suministrar información solicitada por vía general (art.110 ibídem), de inscribirse en el registro de industria y comercio (art. 35 *ejusdem*), faculta a la Administración Tributaria para imponer las respectivas sanciones por no declarar (art. 60 ibid), por no enviar información (art. 69), por inscripción de oficio (art 71), etc.

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.*
- 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.*
- 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”.*

Adicionalmente, el artículo 11-1 del mismo Decreto regla lo relativo al cumplimiento de las obligaciones de los patrimonios autónomos, estableciendo un caso de subsidiariedad. Veamos:

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 la sociedad que los administre.*

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.

5.- PROCEDIMIENTO A SEGUIR PARA LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y SUBSIDIARIA

Como ya quedo dicho anteriormente, el responsable es un obligado y en tal calidad se le considera titulares de derechos y garantías, por ello se establece un procedimiento a seguir para la determinación de responsabilidad o de exigencia de la deuda a un sujeto que no ha realizado el hecho imponible en el cual se exige un acto previo que la declare, diferente de los necesarios para fijar la obligación tributaria, esto último en razón, siguiendo al profesor Bravo Arteaga, a que "La responsabilidad solidaria o subsidiaria dependen generalmente de la configuración de presupuestos legales diferentes de los que integran el hecho gravado."¹¹⁶. De prescindirse del procedimiento será en el acto administrativo de notificación, donde, por primera vez, el responsable solidario o subsidiario conozca del alcance, lo cual no es lo deseable ni permitido muy a pesar de que el artículo 828-1 del ETN, por remisión del artículo 140 del DD 807 de 1993, así lo ordena:

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. (L. 6ª/92, 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. (Inciso adicionado por el art. 9º de la L. 788/2002)".

De igual modo, es necesario aclarar que, aunque los numerales 1 y 2 del párrafo único del artículo 831 del Estatuto citado, prevén que contra el mandamiento de pago que vincule a los deudores solidarios procederán además, las excepciones de la "calidad de deudor solidario" y la "indebida tasación del monto de la deuda", éstas no implican que pueda omitirse el acto administrativo previo a la vinculación, puesto que la necesidad de constituir título ejecutivo respecto del deudor solidario surge de la imposibilidad jurídica de impugnarlo por vía de las excepciones contra el mandamiento de pago. Además, desde la vigencia de la Ley 6a de 1992 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 únicamente frente a los contribuyentes a quienes se les práctica, y no se extienden automáticamente a los deudores solidarios. La vinculación previa del deudor solidario es, por tanto, garantía del debido proceso y del derecho de defensa.

De hecho, el artículo 828-1 del ET fue declarado exequible por la Corte Constitucional, bajo el entendido de que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de

¹¹⁶ BRAVO. Oc. Cit. Pág. 232.

determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo⁸ ya que la norma tributaria no excluye, sino que, por el contrario, conlleva tal deber.

En esta misma línea, recientemente el H. Consejo de Estado, concluyó:

“La vinculación del deudor solidario mediante la notificación del mandamiento de pago, opera siempre que se haya citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria. Esa citación es un acto administrativo debidamente expedido y notificado, en el que se individualizan las circunstancias que configuran dicha solidaridad, la proporción de la participación del socio en el capital social y la cuantía que le corresponde, para constituir el título ejecutivo concreto en contra del obligado. Es necesario que exista un título ejecutivo previo que permita vincular al deudor solidario, pues 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 en solidaridad al proceso de cobro coactivo, y el segundo, la causa material que justifica tal vinculación”. (C.E Rad.16159 de 2008).

Por lo tanto, parafraseando al profesor Bravo Arteaga, es necesario que exista un acto administrativo, debidamente ejecutoriado, que establezca la ocurrencia de los presupuestos de la responsabilidad solidaria, así como la cuantía de la obligación respecto de la cual se concreta esa responsabilidad, para que pueda producirse el mandamiento de pago contra el codeudor tributario¹¹⁷.

En consecuencia, es errado interpretar que por efectos de la aplicación del artículo 828-1 del Estatuto Tributario Nacional, no es necesario que la Administración Tributaria expida un acto administrativo previo, comunicado en debida forma, donde se le informe al deudor solidario o subsidiario esta calidad, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas y su cuantía, pues 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 en solidaridad al proceso de cobro coactivo, y el segundo, la causa material que justifica tal vinculación.

Si el responsable solidario o subsidiario del que nos ocupamos es un obligado al pago, se le podrá atribuir el derecho del artículo 133 del Decreto de Armonización 807 de 1993, en cuanto dispone:

Artículo 133. Prelación en la imputación del pago. *Los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, deberán imputarse al período e impuesto que indique el contribuyente, en la siguiente forma: primero a las sanciones, segundo, a los intereses y por último a los impuestos o retenciones, junto con la actualización por inflación cuando hubiere lugar a ello.*

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.

¹¹⁷ BRAVO. Ob. Cit. Pág. 233.

Cuando el contribuyente no indique el período al cual deben imputarse los pagos, la administración tributaria podrá hacerlo al período más antiguo, respetando el orden señalado en este artículo”.

Así las cosas, como emanación de la responsabilidad subsidiaria, los codeudores de esta categoría tienen derecho a que se persiga previamente al sujeto pasivo principal.

De igual modo, como el pago efectuado por los deudores solidarios es un pago de lo debido a pesar de que lo hagan con sus propios recursos, es aplicable el ordinal 3 del artículo 1668 del Código Civil en cuanto estipula que *“Se efectúa la subrogación por ministerio de la ley y aún en contra la voluntad del acreedor, en todos los casos señalados por las leyes y especialmente a beneficio del que paga una deuda a que se halle obligado solidaria o subsidiariamente”*, principio éste recogido particularmente en el inciso 2 del artículo 40 del DD 807 de 1993 y en el artículo 537 del ETN, al disponer, en su orden, que: *“Las compañías de seguros sólo cancelarán dichas pólizas, cuando el asegurado acredite copia de la declaración presentada; si no lo hiciera dentro de los dos meses siguientes, la compañía pagará el impuesto asegurado al Distrito Capital y repetirá contra el contribuyente”* y *“ No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso¹¹⁸ contra el contribuyente, cuando aquél satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad”*.

En consecuencia, el codeudor solidario que ha pagado la obligación tributaria puede repetir contra el contribuyente principal (afectado económico), para obtener el reintegro de los valores cancelados no sucediendo lo propio, en principio, respecto de los deudores subsidiarios en tanto ellos son responsables de las consecuencias que se derivan de la omisión del cumplimiento de los deberes formales de sus representados y se dice en principio pues en el supuesto que la declaración tributaria lleva aparejado el cumplimiento simultáneo del deber sustancial de pagar el impuesto y el representado no ha puesto a disposición de su representante los recursos necesarios para satisfacer esta última obligación o el patrimonio autónomo no dispone de los mismos, entonces no sería viable la acción de reembolso.

6.- CONCLUSIONES

De acuerdo con el basamento jurídico, doctrinal y jurisprudencial del presente estudio, arribamos a las siguientes conclusiones:

Las exacciones fiscales tienen como propósito fundamental allegar los recursos que la sociedad considera indispensable para solventar las necesidades de operación del Estado en beneficios de toda ella y financiar las inversiones comunes.

¹¹⁸ En efecto, en oposición a una obligación mancomunada, en la que hay pluralidad de deudores y el acreedor sólo puede exigir el pago a cada uno de los deudores o a todos en la parte que a cada uno le corresponde, en la obligación solidaria pasiva, un solo deudor puede ser llamado a satisfacer la totalidad de la prestación debida sin que pueda oponer el beneficio de división, ya que frente al acreedor todos y cada uno de los deudores responden íntegramente por el total de la obligación y, se repite, el acreedor puede exigir la ejecución total; de manera que satisfecha la prestación por uno de los deudores, se extingue la obligación de los demás respecto del acreedor, sin perjuicio de la **subrogación** que opera a favor del deudor que pagó la deuda frente a los demás deudores (artículos 1571 y 1579 *ibídem*). (C.E, sentencia del 12-03-09, Exp. 16244)

Uno de los elementos estructurante de los tributos (en su clasificación tripartita de impuesto, tasa o contribución: especial y parafiscal) lo constituye el sujeto pasivo, el cual se debe expresar en su norma creadora (art. 338 CN), y quien tiene el deber de contribuir a los gastos e inversiones de la capital, dentro de los conceptos de justicia y equidad, cuando realizan el hecho generador del mismo (art. 1 DD 352 de 2002).

Las obligaciones tributarias nacidas del desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicio, del consumo o de la propiedad y posesión de bienes y derechos en el Distrito Capital, pueden ser exigidas no solo a los responsables directos (contribuyentes) sino también a los responsables solidarios y/o subsidiarios designados como tales, ora en el Estatuto Tributario Nacional ora en el Decreto Distrital 807 de 1993. Sin embargo, dicha responsabilidad tributaria debe aplicarse estrictamente en los términos y situaciones expresamente señalados en la ley tributaria, para lo cual las **Oficinas de Fiscalización y Liquidación** de las Subdirecciones de Impuestos a la Propiedad y a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos, *como dependencias cuya competencia funcional en el contexto de la política económica de Bogotá se encuentran circunscrita a la puesta en práctica de las normas sustanciales y procedimentales tributarias vigentes y al cumplimiento provocado de éstas por parte de los contribuyentes*, deberán vincular directamente a los deudores solidarios y subsidiarios, a través de una comunicación¹¹⁹, en la cual se les informe que la Administración Tributaria Distrital ha iniciado contra determinado contribuyente, responsable y agente retenedor un proceso sancionatorio o de determinación del tributo, para lo cual ha expedido los correspondientes actos preparatorios o de trámite, tales como los emplazamientos para declarar, requerimiento especial y pliego de cargo así como los respectivos actos definitivos: liquidaciones oficiales y resoluciones sanción, comunicación que tiene por finalidad preservar el debido proceso y en particular su eje central: el derecho fundamental de defensa, el cual pueden ejercitar como litisconsortes facultativos de estos últimos, huelga decir, de los responsables directos de la obligación tributaria; significa lo anterior que los deudores subsidiarios o subsidiarios no pueden ejercer la facultad o poder de objeción y discusión de los actos administrativos tributarios en forma independiente de los responsables directos sino como coadyuvante de ellos.

Ahora bien, en tratándose de la responsabilidad solidaria de las entidades financieras por no dar cumplimiento oportuno con las obligaciones impuestas en materia de embargos por el artículo 839-1 del Estatuto Tributario Nacional, como ya existe un proceso de cobro coactivo que tiene como título ejecutivo una sentencia, una liquidación privada u oficial, una resolución sancionatoria o una garantía, el proceso administrativo sancionatorio debe adelantarlo las **Oficinas de Fiscalización y Liquidación** mencionadas, exclusivamente a la Entidad Financiera incumplida.

¹¹⁹ La exigencia o deber de la Administración Tributaria de comunicar los actos que profiera a los deudores solidarios y subsidiarios previamente al inicio de un proceso de cobro coactivo, con el fin de brindarles la oportunidad de ejercer sus derechos de defensa, contradicción y, en general, el debido proceso, no solo deriva de la jurisprudencia tratada en el presente pronunciamiento jurídico si no muy particularmente del contenido del artículo 28 del C.C.A, en cuanto ordena de manera categórica que "... Cuando de la actuación administrativa iniciada de oficio se desprenda que hay particulares que pueden resultar afectados en forma directa, a éstos se les comunicará la existencia de la actuación y el objeto de la misma. En estas actuaciones se aplicará, en lo pertinente, lo dispuesto en los artículos 14, 34 y 35". La comunicación, en los términos de la sentencia C-1201 de 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 citado.

De otro lado, cuando el título ejecutivo lo constituye una declaración privada presentada por el sujeto pasivo, para hacer efectiva la solidaridad y subsidiariedad debe la **Oficina de Cobro respectiva**, comunicar al interesado, previamente al mandamiento de pago, de que se propone iniciar un proceso administrativo de cobro coactivo a los responsables directos dándoles a conocer la existencia de las declaraciones tributarias que servirán de títulos ejecutivos al proceso, su fecha de presentación, los períodos gravables, el monto del impuesto determinado en ellas, su calidad de deudor, la tasación del monto de la deuda a su cargo acorde con la proporción de su participación, la cuantía de la obligación, etc¹²⁰.

Asimismo, cuando estemos en presencia de garantías y cauciones prestadas a favor del Distrito Capital para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, éstas prestarán mérito ejecutivo, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración Tributaria Distrital que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas, por así disponerlo el ordinal 4 del artículo 828 del ETN, armonizado por el artículo 140 del DD 807 de 1993.

Visto lo anterior, se precisa recordar 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 del Distrito Capital de Bogotá, y a cargo de los contribuyentes y sus codeudores solidarios y/o subsidiarios. 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 coactivo.

En síntesis, cuando no se vincule directamente a los deudores solidarios y subsidiarios mediante acto administrativo previo, debidamente comunicado, *la cual no puede hacerse directamente en el mandamiento de pago*, donde se establezca la calidad de deudor, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas y su cuantía, no nos encontraríamos en presencia de un acto administrativo que contenga una obligación clara, expresa y exigible en contra de dichos codeudores; en consecuencia el mandamiento de pago expedido contra los deudor solidario y subsidiario, sin la previa vinculación de éstos a la actuación en la que se determina el concepto cobrado, carecería de título ejecutivo y no podría producir efectos jurídicos, conforme al numeral 7 del artículo 831 del Estatuto Tributario Nacional.

¹²⁰ “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 ... 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. (...) Correspondía a la Administración dar a conocer a la actora en su calidad de socia, en el caso concreto, cuáles eran los actos administrativos y/o declaraciones privadas del ente ... que conformaban el título que fundamentó el mandamiento de pago y en esa medida se pudiera hacer efectiva la solidaridad”. (C.E sentencia del 27-09-07, Rad. 15793. C.P Dra. María Inés Ortiz Barbosa)

CONCEPTO No. 1194

FECHA: 13 de julio de 2009

SUBTEMA: Invalidación de declaraciones. Modificación parcial del Concepto 1174 del 1/04/08

CONSULTA:

PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCIÓN DE RETENCIONES PRACTICADAS EN EXCESO.

El artículo 6 del Decreto Distrital 271 de 2002, establece el procedimiento aplicable cuando se efectúan retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio, por un mayor valor al que debía efectuarse.

Esta norma consagra:

Artículo 6. Procedimiento cuando se efectúan retenciones del impuesto de industria y comercio por mayor valor. *Cuando se efectúen retenciones del impuesto de industria y comercio por un valor superior al que ha debido efectuarse, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.*

En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.”

De otra parte, el artículo 10 del Acuerdo 65 de 2002, regula el tema de la imputación de las retenciones que se les haya practicado a los contribuyentes, disponiendo:

Artículo 10. Imputación de la Retención. *Los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio a quienes se les haya practicado retención deberán llevar el monto del impuesto que se les hubiere retenido como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención. En los casos en que el impuesto a cargo no fuere suficiente, podrá ser abonado hasta en los seis períodos inmediatamente siguientes.*

Del análisis de la normativa acabada de transcribir, se desprende que en los eventos de reintegro de los mayores valores retenidos, el agente retenedor procederá a devolverlos, previa solicitud por escrito que el afectado con la retención formule acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar y demostrando que no ha llevado el monto del impuesto que se le hubiere retenido en exceso como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención, para que el agente retenedor proceda a reintegrar dichas sumas, siempre y cuando no se trate de la aplicación de la tarifa sanción, por no informar el código de actividad.

Las obligaciones de retener y certificar se desarrollan entre el agente retenedor y el beneficiario de los pagos o abonos en cuenta y consiste en que, al momento del pago o abono en cuenta, el agente de retención retenga una cantidad a título del respectivo impuesto del beneficiario, valor que deberá ser certificado. Adicionalmente, el artículo 6 del Decreto Distrital 271 de 2002, al establecer el procedimiento a aplicar en el evento de efectuarse retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio establece que es el **agente retenedor** el que reintegrará los valores retenidos en exceso.

Sin embargo, se puede presentar la situación de que no exista agente retenedor que pueda efectuar la devolución señalada ya que el mismo fue liquidado, para estos efectos debemos acudir a la normativa que rige la materia, esto es, a la Ley 1116 de 2006¹²¹ que hace parte del derecho concursal y tiene las características de ser excepcional, de naturaleza especial al estar conformada por normas autónomas de aplicación preferente, y de carácter imperativo, por consiguiente, de obligatorio cumplimiento.

Al respecto, el artículo 47 de la mencionada Ley, establece que el proceso de liquidación judicial se iniciará por:

- Incumplimiento del acuerdo de reorganización, fracaso o incumplimiento del concordato o de un acuerdo de reestructuración de los regulados por la Ley 550 de 1999.

- Las causales de liquidación judicial inmediata previstas en la presente ley¹²².

Así mismo, el artículo 48 de la Ley 1116 de 2006¹²³, impone la carga procesal a los acreedores de comparecer al proceso liquidatorio dentro del término allí indicado. Es decir, se establece que existe una oportunidad para hacerse parte en el proceso concursal.

Así pues, las sumas que se adeuden a los acreedores de una sociedad en liquidación, causadas antes del inicio del proceso liquidatorio, incluida la solicitud de devolución de

¹²¹ **Ley 1116 del 27 de diciembre de 2006** “Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones”. Ley con la cual se derogó la Ley 550 de diciembre de 1999 conocida como ‘Ley de Intervención Económica y Reestructuración Empresarial’.

¹²² Por encontrarse la sociedad en una de las causales de disolución contempladas en el artículo 218 del Código de Comercio o en cualquiera de las especiales de acuerdo con el tipo societario de que se trate. **Artículo 218 del Código de Comercio.** <CAUSALES DE DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD>. La sociedad comercial se disolverá:

- 1) Por vencimiento del término previsto para su duración en el contrato, si no fuere prorrogado válidamente antes de su expiración;
- 2) Por la imposibilidad de desarrollar la empresa social, por la terminación de la misma o por la extinción de la cosa o cosas cuya explotación constituye su objeto;
- 3) Por reducción del número de asociados menor al requerido en la ley para su formación o funcionamiento, o por aumento que exceda el límite máximo fijado en la misma ley;
- 4) Por la declaración de quiebra de la sociedad; (el título II del Libro Sexto del C.Co., que trata del concepto de quiebra fue derogado expresa e íntegramente por el artículo 242 de la Ley 222 de 1995)
- 5) Por las causales que expresa y claramente se estipulan en el contrato;
- 6) Por decisión de los asociados, adoptada conforme a las leyes y al contrato social;
- 7) Por decisión de la autoridad competente en los casos expresamente previstos en las leyes, y
- 8) Por las demás causales establecidas en las leyes, en relación con todas o algunas de las formas de sociedad que regula este Código.

¹²³ **Artículo 48 de la Ley 1116 del 2006.** PROVIDENCIA DE APERTURA. “La providencia de apertura del proceso de liquidación judicial dispondrá: (...) 5. Un plazo de veinte (20) días, a partir de la fecha de desfijación del aviso que informa sobre la apertura del proceso de liquidación judicial, para que los acreedores presenten su crédito al liquidador, allegando prueba de la existencia y cuantía del mismo. Cuando el proceso de liquidación judicial sea iniciado como consecuencia del incumplimiento del acuerdo de reorganización, de liquidación judicial, fracaso o incumplimiento del concordato o de un acuerdo de reestructuración, los acreedores reconocidos y admitidos en ellos, se entenderán presentados en tiempo al liquidador, en el proceso de liquidación judicial”. Ley 1116 del 27 de diciembre de 2006 “Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones”. Ley con la cual se derogó la Ley 550 de diciembre de 1999 conocida como ‘Ley de Intervención Económica y Reestructuración Empresarial’.

retenciones practicadas en exceso, deben presentarse al proceso concursal para su cobro, y por tanto, no es posible esperar hasta la terminación del proceso liquidatorio para intentar la devolución de las retenciones practicadas en exceso so pretexto de no haberse hecho parte en el proceso concursal, pues es claro, que el cobro jurídico de las acreencias debe surtirse dentro del proceso concursal, las cuales quedarán sujetas a los resultados del mismo.

De igual forma, el artículo 50 de la Ley 1116 de 2006, regula detalladamente los efectos de la apertura del proceso concursal de liquidación judicial, donde se pone de presente el carácter universal y colectivo del procedimiento, así como su fuero de atracción; es decir que ningún acreedor puede cobrar suma alguna por fuera del proceso liquidatorio.

Así las cosas, si el sujeto de retención no se hizo parte en el proceso concursal que adelantó el agente de retención, no puede ahora reclamar la devolución de los valores retenidos en exceso, pues todos los acreedores debieron hacerse parte en el proceso liquidatorio.

En ese mismo sentido, cuando la sociedad sea objeto de liquidación voluntaria, deberá acudir directamente al liquidador a fin de que se pague la acreencia fiscal de acuerdo con el procedimiento señalado en el Código de Comercio¹²⁴.

En consecuencia, es la sociedad en liquidación quien previa solicitud escrita, debe reintegrarle al afectado con la retención los valores retenidos en exceso, y si el agente retenedor no existe porque fue liquidado, dicha situación no crea ni le traslada obligaciones a la Administración Tributaria frente al sujeto de retención, pues no existe dentro del ordenamiento jurídico tributario, norma alguna que así lo establezca.

Por el contrario, el mencionado artículo 6 del Decreto Distrital 271 de 2002 establece el procedimiento, la forma y los sujetos que pueden aplicar el procedimiento cuando se efectúan retenciones del impuesto de industria y comercio por mayor valor, y no puede el sujeto de retención desconocer tales previsiones, so pretexto de no haberse hecho parte en el proceso liquidatorio, sino que el mismo, debe asumir las consecuencias que se deriven de dicha omisión.

Así las cosas, no es viable trasladar a la Administración Tributaria Distrital una responsabilidad que está a cargo del agente retenedor, por cuanto éste último en su momento cumplió con un deber que solo él podía transformar, ya sea a través del descuento del saldo devuelto por concepto de retenciones en exceso del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar; o bien, corrigiendo la declaración en la cual retuvo en forma excesiva, mediante el procedimiento establecido en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, dentro del término previsto.

En conclusión, no hay ninguna norma legal que ampare la procedencia de la devolución de los valores retenidos en exceso por concepto del impuesto de industria y comercio,

¹²⁴ **SUPERINTENDENCIA FINANCIERA.** Concepto No. 2003019210-1 del 5 de junio de 2003. El procedimiento de liquidación voluntaria se encuentra regulado en los artículos 225 a 259 del Código de Comercio y “busca mediante la ejecución de una serie de operaciones de naturaleza compleja, realizar el patrimonio social para satisfacer o pagar obligaciones a favor de los acreedores sociales y distribuir su remanente, en caso de existir, entre los socios del ente objeto de liquidación”.

solicitados por el sujeto de retención a la Administración Tributaria Distrital, pues el obligado a reintegrar los valores retenidos en exceso es el **agente retenedor** y no la Administración Tributaria.

En relación con el término dentro del cual se puede solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, si bien no existe en la normativa tributaria nacional una disposición que señale el término dentro del cual deba formularse la respectiva solicitud, se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva consagrado en los artículos 2535 y 2536¹²⁵ del Código Civil; esto es dentro del término de cinco (5) años.

Al respecto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante fallo de fecha 20 de septiembre de 2000, expediente 99-0056, M.P. Stella Janeth Carvajal Basto, determinó que ante la ausencia de reglamentación para obtener la devolución o compensación de los valores devueltos (normas de carácter procedimental), el término a observar a partir del 8 de febrero de 2001, como plazo para la solicitud en debido tiempo de compensaciones o devoluciones era el contenido en el Código Civil, es decir diez (10) años. Este término fue modificado por la Ley 791 de 2002¹²⁶, de diez (10) a cinco (5) años.

En consecuencia, el plazo para solicitar la devolución o compensación de saldos a favor será de **cinco (5) años**, desde que se generó el saldo por pago en exceso o de lo no debido.

Ahora bien, cuando el agente retenedor devuelve lo retenido en exceso pero ya no ejerce su objeto social porque está en liquidación y no existe posibilidad de descontar lo devuelto en el período en el cual se practicó la devolución o en futuras declaraciones de Reteica por pagar, en este caso, para obtener la devolución de lo devuelto, el agente retenedor debe previamente a la formulación de solicitud de devolución ante la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario, debe corregir sus declaraciones de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio para generar el saldo a favor, aplicando el procedimiento consagrado en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, del siguiente tenor literal:

Artículo 20. Correcciones que implican disminución del valor a pagar o aumento del saldo a favor. *Cuando la corrección a las declaraciones tributarias implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor, serán aplicables los tres primeros incisos del artículo 589 del Estatuto Tributario.*

INVALIDACIÓN DE DECLARACIONES

En relación con la invalidación de las declaraciones tributarias es preciso señalar que de conformidad con lo manifestado en el Memorando Concepto 1086 de fecha 8 de marzo de 2005 y el Memorando Concepto 1147 de fecha 11 de enero de 2007 que amplió el primero, ambos proferidos por esta Subdirección, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y el Consumo deberá decretar la invalidación de la declaración

¹²⁵ “**Artículo 2536 del Código Civil.** La acción ejecutiva se prescribe por **cinco (5) años** y la ordinaria por diez (10). La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5). Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término (Modificado Artículo 8°. Ley 791 de 2002).”

¹²⁶ **Ley 791 del 27 de diciembre de 2002**, “Por medio de la cual se reducen los términos de prescripción en materia civil.”

e informarla a la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario para que ésta oficina inactive la declaración invalidada, y se generen así los saldos a favor del contribuyente.

De igual manera, dentro del Memorando Concepto 1086 se señaló que la invalidación¹²⁷ de la declaración se da frente a declaraciones presentadas por no obligados las cuales no producen efecto legal alguno debido a que son presentadas por sujetos que no reúnen las calidades definidas en el precepto legal para ello, es decir, que pese a no establecerse dentro del presupuesto normativo la condición de sujeto de la obligación así lo asume la persona y la presenta.

Sin embargo, se señala que no existe modo de que la Administración de forma unilateral establezca que una declaración fue presentada por un no obligado, sino que se requiere siempre que la persona que presenta la declaración así lo informe y acredite, situación que, por ejemplo, puede darse con una solicitud de devolución de lo pagado en la misma, evento en el cual la Administración hará las verificaciones que estime pertinentes.

Así pues, al ser la declaración un acto declarativo y no constitutivo¹²⁸ que es susceptible de ser verificado o desvirtuado en todos sus elementos, ya sea por la Administración o por el particular y si en desarrollo de las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria, a solicitud de parte, la Administración determina que una declaración fue presentada por un no obligado, deberá proceder a reconocer dicha situación, invalidando la declaración e inactivando dicho documento que se encuentra registrado como una declaración.

Al respecto, se debe tener en cuenta que mediante Memorando Concepto 1147, se definió que el término para ejercer las facultades de fiscalización que tiene la Administración Tributaria Distrital respecto a una declaración presentada por un no obligado vence dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

Para terminar, se debe precisar que cuando se declara la invalidación de la declaración esta se realiza en **forma total** y no hay lugar a que se decrete la invalidación parcial de la declaración como se señaló en el Concepto No. 1174, pues es claro que una declaración tributaria es válida o inválida totalmente, en virtud de la integralidad e indivisibilidad de la declaración tributaria.

¹²⁷ **Decreto Distrital 807 de 1993, artículo 34-1.** “Las declaraciones presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno”.

¹²⁸ Las obligaciones tributarias formales y sustanciales tienen su origen directo en la ley, y se concretan para cada caso en particular una vez se configuren los supuestos previstos en la norma para su nacimiento. En este orden de ideas, presentar una declaración tributaria sólo puede producir efectos respecto de los sujetos a quienes la ley les ha asignado dicha responsabilidad.

De conformidad con el artículo 27 del C.C.A, la obligación de declarar es un deber legal de colaboración con las autoridades administrativas, y aun cuando se materializa en un único documento el mismo contiene dos actuaciones: la denuncia de los hechos y la liquidación económica del impuesto.

Sobre los efectos y naturaleza de la obligación de declarar, la doctora Ruth Younes de Salcedo, afirma lo siguiente: “*La declaración produce los efectos procedimentales que le son propios y por lo tanto debe presentarla quien esté obligado a hacerlo, en su propio nombre o en representación de otro y por quien tenga capacidad para responder por las consecuencias desfavorables que pueda derivarse de ella para el contribuyente. No obstante, tales consecuencias deben analizarse teniendo en cuenta la finalidad de la declaración tributaria, los intereses jurídicamente protegidos y la preeminencia del derecho sustancial sobre el formal, principio constitucional (art. 228) que en el campo de los procedimientos administrativos opera a favor de quien cumple sus obligaciones aun cuando se equivoque en los deberes formales (Derecho Tributario ICDT, 2da Edición Editorial Nomos, diciembre de 1998, páginas 447 y siguientes).*”

Finalmente, es importante precisar que únicamente están legitimados para solicitar la invalidación de la declaración tributaria, el declarante y la Administración, y en ningún caso la solicitud de invalidación de la declaración puede provenir de un tercero. Lo anterior debe entenderse, sin perjuicio de la obligación legal de las autoridades de dar estricto cumplimiento a las órdenes judiciales.

En este sentido, se da por modificado el Concepto No. 1174 de abril 1º de 2008.

CONCEPTO No. 1198

FECHA: 8 de septiembre de 2009

SUBTEMA: Devolución de saldos a favor de personas diferentes al titular

CONSULTA:

Se solicita conceptuar sobre la aplicabilidad de normas relacionadas con las autorizaciones para efectuar el pago del valor ordenado en las resoluciones de devolución a un tercero, en los siguientes casos:

1. Cuando el titular del saldo a favor eleva la solicitud de devolución, la dependencia competente emite resolución devolviendo a este los dineros correspondientes, pero el beneficiario fallece antes de cobrar lo que le corresponde.
2. Cuando el titular del saldo a favor presenta su solicitud de devolución y son atendidas favorablemente sus pretensiones, pero sale del país y autoriza formalmente a un tercero para que le sea cancelado el dinero.
3. Cuando el titular del saldo a favor es una persona jurídica que está en proceso de liquidación, presenta su solicitud de devolución y son atendidas favorablemente sus pretensiones, pero en el momento en que se ordena la devolución ya se encuentra liquidada.

Conforme con lo anterior, se pregunta sobre el procedimiento a adelantar en aquellos casos en los cuales es necesario anular la orden de pago inicial y generar una nueva a favor de una persona diferente al beneficiario inicial, en aquellos casos en que el solicitante, se ausenta del país o la sociedad es liquidada, ya que es indispensable establecer a favor de quienes es dado ordenar el pago y los requisitos que éstos deben reunir.

RESPUESTA

Es procedente informarle que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, es competencia de esta oficina la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo éstos parámetros absolveremos sus inquietudes.

Lo primero que hay que advertir es que la resolución que resuelve la devolución solicitada se encuentra conforme a derecho pues reconoce la legitimación para actuar de quien solicitó la devolución en su momento y por ende se reconoce el saldo a favor a nombre de este.

Lo que sucede es que después de proferida dicha providencia, se presentan eventos que hacen imposible que el titular del derecho reclame el saldo a su favor.

Veamos en los casos planteados que ocurre:

1. Cuando el titular del saldo a favor eleva la solicitud de devolución, la dependencia competente emite resolución devolviendo a este los dineros correspondientes, pero el beneficiario fallece antes de cobrar lo que le corresponde.

Encontramos que el título VIII del Libro Tercero del Código Civil consagra las reglas bajo las cuales el albacea debe cumplir el encargo como ejecutor testamentario. Es así como señalando las relativas a la gestión del albacea con tenencia de bienes, en su artículo 1353 efectúa una remisión expresa a las facultades y obligaciones previstas para el curador de la herencia yacente en el artículo 575 del mismo código, entre las cuales merece destacar la facultad de ejecutar los actos necesarios para el cobro de los créditos a favor del causante.

A su turno, el Capítulo III del Título XIV del Libro Cuarto de la misma codificación que regula el pago como una forma de extinción de las obligaciones, en su artículo 1634 dispone: *“Para que el pago sea válido, debe hacerse o al acreedor mismo o a la persona que la ley o el juez autoricen a recibir por él...”*; con la misma orientación el artículo 1637 ibídem prescribe que reciben legítimamente el pago *“(...) los albaceas que tuvieron este encargo especial o la tenencia de los bienes del difunto”*

Con fundamento en los anteriores lineamientos se concluye, en el caso consultado, que el albacea testamentario con tenencia de bienes o el curador de la herencia yacente estarían legitimados para solicitar a la Administración la entrega del saldo a favor por concepto de impuestos del titular fallecido.

En este punto, aclaramos entonces los conceptos de albaceas y curadores de la herencia yacente.

Los derechos herenciales son aquellos que una o varias personas tienen sobre la masa de bienes integrada por el activo y pasivo avaluable en dinero o el pasivo y activo patrimonial que deja una persona al morir. En esa masa de bienes, llamada herencia, tienen derecho los asignatarios, o sea, quienes de acuerdo con el título suceden a la persona que ha muerto.

Es necesario dejar claro, que los derechos hereditarios surgen por el hecho de morir una persona y en ese momento el asignatario adquiere la posesión legal de ellos, la cual defiere la Ley sin necesidad de declaración al respecto ni acto alguno del heredero, es decir, la sucesión se abre de pleno derecho, diferente a la apertura del proceso de sucesión la cual requiere pronunciamiento de la autoridad competente.

En el momento en que una persona fallece surge a la vida jurídica una comunidad sui generis que recae sobre la masa de bienes dejados por el de *cujus*, o sea, la herencia, y que es un patrimonio destinado a ser liquidado, mientras ello sucede, el heredero tiene un derecho real de herencia, el cual se concreta cuando se adjudica el dominio a cada uno de los causahabientes. Entonces, en el lapso dentro del cual impere la comunidad, los bienes vinculados a la misma no son divisibles y los derechos que a ella corresponden deben ser ejercidos por la comunidad, la que debe actuar a través de un representante. Por ello necesario es, nombrar la persona que llevará dicha representación, nombramiento que debe sujetarse a las reglas siguientes:

Si el fallecido ha dejado testamento y en él ha instituido albacea, que es la persona que tiene el encargo de ejecutar la voluntad del testador, éste habiendo aceptado el albaceazgo, será el representante. Siendo varios los albaceas designados en el testamento, llevará la representación aquél a quien se le hubiere dado la tenencia de los bienes. A falta de ello, corresponde, entonces, a quien se designe, a menos que, el juez que conozca del proceso sucesoral haya autorizado a uno de ellos.

Si no hay testamento o existiendo éste, en él no se ha designado albacea o habiéndose designado no acepta el cargo, llevará la representación del *de cujus* la persona que elijan por mayoría de votos los herederos reconocidos en el juicio, conforme se deduce de lo dispuesto en el artículo 1327 del Código Civil.

De lo anteriormente expuesto se colige que tal como lo dispone el Código Civil y el Código de Procedimiento Civil, en cuanto se refiere al ejercicio de la representación de los bienes que pertenecen a la sucesión ilíquida, las personas que pretendan ejercerla deberán demostrar su calidad de albacea con tenencia de bienes, o su carácter de representante de los sucesores reconocidos en el respectivo trámite sucesoral, previa elección por mayoría de votos.

Para el caso objeto de estudio, al no existir reconocimiento de sucesores o de albacea que represente los bienes de la sucesión, se deberá acudir a lo señalado en el artículo 581 del Código de Procedimiento Civil que 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.

En conclusión, como la orden de pago está a nombre del fallecido, los valores contenidos en esta podrán devolverse al albacea con tenencia de los bienes o al curador de la herencia yacente, que acrediten tal condición, sin necesidad de expedir un nuevo acto administrativo para este efecto.

2. Cuando el titular del saldo a favor presenta su solicitud de devolución y son atendidas favorablemente sus pretensiones, pero sale del país y autoriza formalmente a un tercero para que le sea cancelado el dinero.

El artículo 65 del Código de Procedimiento Civil señala que los poderes generales para toda clase de procesos y los especiales para varios procesos separados sólo podrán

conferirse por escritura pública. En los poderes especiales, los asuntos se determinarán claramente, de modo que no puedan confundirse con otros.

El poder especial para un proceso puede conferirse por escritura pública o por memorial dirigido al Juez del conocimiento, presentado como se dispone para la demanda.

Los poderes o las sustituciones de éstos podrán extenderse en el exterior, ante el cónsul colombiano o el funcionario que la ley local autorice para ello: en este último caso su autenticación se hará en la forma establecida en el artículo 259 del Código de Procedimiento Civil que señala:

“(...) Los documentos públicos otorgados en país extranjero por funcionario de éste o con su intervención, deberán presentarse debidamente autenticados por el cónsul o agente diplomático de la República, y en su defecto por el de una nación amiga, lo cual hace presumir que se otorgaron conforme a la ley del respectivo país. La firma del cónsul o agente diplomático se abonará por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia, y si se trata de agentes consulares de un país amigo, se autenticará previamente por el funcionario competente del mismo y los de éste por el cónsul colombiano. (...)”.

Conforme con lo anterior, cuando exista una orden de pago a favor de una persona, que otorga poder a otra para reclamarlo, verificado la validez de este poder, procede la devolución del dinero a quien se le otorga el poder para este efecto, sin necesidad de que medie acto administrativo diferente al que reconoció la devolución a favor del poderdante.

3. Cuando el titular del saldo a favor es una persona jurídica que está en proceso de liquidación, presenta su solicitud de devolución y son atendidas favorablemente sus pretensiones, pero en el momento en que se ordena la devolución ya se encuentra liquidada.

La capacidad jurídica de una sociedad comercial, como atributo de la personalidad que es, se extiende hasta el momento en que se extingue la persona jurídica, esto es, al tiempo de la inscripción en el registro mercantil del acta contentiva de la cuenta final de liquidación (artículo 248 C.Co). Sin embargo, y como quiera que con posterioridad a la inscripción pueden presentarse situaciones que involucran a la sociedad liquidada, es preciso determinar a quién corresponde ejercer los derechos o cumplir las obligaciones que se derivan de las relaciones jurídicas producidas durante la vida de la compañía, pero cuyos efectos acaecen después de su liquidación.

El Consejo de Estado, en punto de obligaciones a favor de una sociedad liquidada, en sentencia 3760 del 19 de febrero de 1993 manifestó:

“La capacidad jurídica de las sociedades que han entrado en proceso de disolución y consecuente liquidación no se pierde por esta circunstancia, ella se conserva con la limitación prevista en el art. 222 del C. de Co., previsión que no excluye que la misma dentro de esta etapa pueda ser sujeto activo o pasivo ante las autoridades administrativas o judiciales que se prolonguen aún después de efectuada la liquidación del patrimonio social evento en el cual la sociedad disuelta y por ende liquidada conserva personería y capacidad jurídica para comparecer en juicio en defensa del pacto social, frente a obligaciones litigiosas pendientes de solución”.

Lo anterior permite inferir que si la sociedad una vez liquidada conserva capacidad jurídica para comparecer en juicio, también la conserva para la reclamación de aquellas obligaciones a su favor provenientes de relaciones patrimoniales originadas durante la vida de la sociedad.

Ahora bien, la persona legitimada para realizar actos en nombre de una compañía ya extinguida es aquella que obró como liquidador, en consideración a la responsabilidad que a este le asiste hasta por cinco años contados a partir de la aprobación de la cuenta final de liquidación (artículo 256 C.Co). De esta suerte, encontrándose la sociedad liquidada y quedando obligaciones a su favor, el liquidador no solo está facultado para recibir el pago de dichas obligaciones, sino que debe proceder a cobrar los créditos activos de la sociedad, teniendo en cuenta que se trata de un deber emanado del propio cargo que desempeña (artículo 238 Núm.. 3º ibídem).

En este orden de ideas, es claro que independientemente de que la sociedad a nombre de quien se encuentra la orden de pago a su favor este liquidada, la devolución puede hacerse a la persona que obró como liquidador de tal compañía, en razón a que como ya se manifestó este puede actuar en nombre de la misma, sin que deba existir otro acto administrativo para este efecto.

En este evento se deberá comprobar la calidad de liquidador de la sociedad de quien solicite la devolución.

CONCEPTO No. 1215

FECHA: 23 de junio de 2011

SUBTEMA: Liquidación y/o reliquidación de la sanción por extemporaneidad en declaraciones tributaria inexactas

CONSULTA:

Constituye tema de consulta formulada por la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad la forma en que se debe determinar oficialmente la sanción por extemporaneidad en una declaración tributaria inexacta.

RESPUESTA:

En atención a la inquietud formulada, me permito hacer las siguientes observaciones:

El Estado necesita recursos para cumplir sus fines y proveer servicios públicos a los habitantes de un país. La salud, la educación, la justicia, la seguridad, entre tantos otros cometidos estatales, se financian primordialmente con impuestos, empréstitos y emisión monetaria.

En nuestro país, la principal fuente de recursos públicos son los tributos, luego, sin lugar a dudas, ellos constituyen un elemento esencial en el funcionamiento y existencia del Estado mismo y de sus entidades territoriales. De ahí que el deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos, como emanación del principio de solidaridad, tengan una consagración positiva en el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política.

Descendiendo al ámbito local distrital tenemos que una vez realizado el hecho generador del tributo (impuesto, tasa y contribuciones) surge para los sujetos pasivos del mismo obligaciones de tipo formal y sustancial a favor del Distrito Capital de Bogotá, dentro de los conceptos de justicia y equidad¹²⁹.

Una de las obligaciones formales de todo contribuyente, responsable y agente retenedor de los tributos distritales es la de presentar los respectivos denuncios fiscales, es decir, declarar¹³⁰, dentro de las fechas que para el efecto señale el Secretario Distrital de Hacienda.

La no presentación de las declaraciones tributarias dentro de esas fechas constituye una infracción tributaria¹³¹ que implica para el infractor (obligado tributario) la liquidación y pago de la sanción por extemporaneidad contemplada en los artículos 61 y 62 del Decreto Distrital 807 de 1993, normas éstas que distinguen dos tipos de sanciones de esta naturaleza, según el denuncia tributario sea presentado voluntariamente o a instancia de la Administración Tributaria Distrital mediando para ello un emplazamiento para declarar o un auto que ordena inspección tributaria.

El valor de la sanción depende de si el contribuyente corrige su incumplimiento voluntariamente o en forma provocada como consecuencia de la actuación de la Administración, de conformidad con los artículos 61 y 62 del Decreto procedimental 807 de 1993¹³². Si la presentación extemporánea es voluntaria, la sanción es de solo el 1,5 % del

¹²⁹ **Decreto Distrital 352 de 2002. Artículo 1°. Deber ciudadano y obligación tributaria.** Es deber de la persona y del ciudadano contribuir a los gastos e inversiones de la capital, dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Los contribuyentes deben cumplir con la obligación tributaria que surge a favor del Distrito Capital de Bogotá, cuando en calidad de sujetos pasivos del impuesto, realizan el hecho generador del mismo.

¹³⁰ Se considera declaración tributaria el documento presentado ante la Administración Tributaria Distrital o ante las Entidades autorizadas para el efecto, donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

¹³¹ La infracción tributaria es la violación o incumplimiento que los contribuyentes ejercen sobre las disposiciones tributarias, tipificadas y sancionadas por la Administración Tributaria. Es decir, que a la violación de las normas que establecen deberes tributarios corresponden diversas sanciones. Las infracciones pueden ser del contribuyente, responsable o agentes retenedores y de terceros relacionados con él y pueden consistir en evasión, elusión y mora en el pago del tributo y en incumplimientos de obligaciones tributarias formales (declarar, suministrar información, llevar contabilidad, inscribirse en el RIT, etc.).

¹³² **ART. 61. Sanción de extemporaneidad por la presentación de la declaración antes del emplazamiento o auto de inspección tributaria.** Los obligados a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea antes de que se profiera emplazamiento para declarar o auto que ordene inspección tributaria, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al uno punto cinco por ciento (1.5 %) del total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria desde el vencimiento del plazo para declarar, sin exceder del ciento por ciento (100 %) del impuesto y/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 medio (1/2) salario mínimo diario vigente al momento de presentar la declaración.

Los obligados a declarar sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, retenciones, el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, 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.

total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria desde el vencimiento del plazo para declarar, sin exceder del ciento por ciento (100 %) del impuesto y/o retención según el caso, del ½ salario mínimo diario vigente al momento de presentar la declaración cuando en ésta no resulte impuesto a cargo o del 5 % cuando la declaración extemporánea es de sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, retenciones, el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, pero si la presentación es posterior al emplazamiento para declarar o auto que ordena inspección tributaria, los valores anteriores se duplican.

Es de anotar que, en principio, la sanción por extemporaneidad pasa a denominarse sanción por no declarar cuando es determinada oficialmente por la Administración Tributaria Distrital, previo emplazamiento para declarar al obligado tributario que no se allana a cumplir con dicha obligación tributaria formal.

Se dice en principio, por cuanto la Administración se encuentra facultada para liquidar o reliquidar oficialmente la sanción por extemporaneidad, desde el día siguiente del vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha de presentación de la declaración, incrementada en un 30%, cuando el contribuyente o declarante presenta, en forma voluntaria o provocada, el denuncia fiscal en forma extemporánea pero no liquida o liquida incorrectamente dicha sanción¹³³, evento en el cual la aplicaría en una resolución

La sanción de que trata el presente artículo se aplicará sin perjuicio de los intereses que se originen por el incumplimiento en el pago del impuesto y/o las retenciones a cargo del contribuyente o declarante.

ART. 62. Sanción de extemporaneidad por la presentación de la declaración posterior al emplazamiento o auto que ordena inspección tributaria. El contribuyente o declarante, que presente la declaración extemporánea 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 tres por ciento (3 %) del total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria desde el vencimiento del plazo para declarar, sin exceder del doscientos por ciento (200 %) del impuesto y/o retención según el caso.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción será equivalente a un (1) salario mínimo diario vigente al momento de presentar la declaración, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo contado desde el vencimiento del plazo para declarar.

Los obligados a declarar sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, retenciones, el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea deberán liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad posterior al emplazamiento o al auto de inspección tributaria contenida en el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional.

La sanción de que trata el presente artículo se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto o retención a cargo del contribuyente o declarante.

¹³³ **ART. 95. Corrección de sanciones mal liquidadas.** Cuando el contribuyente o declarante no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente se aplicará lo dispuesto en el artículo 701 del Estatuto Tributario.

ART. 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.

independiente si el denunciado tributario no se encuentra afectado por una inexactitud, de lo contrario se liquidaría o reliquidaría, incrementada en un 30 %, en aplicación de los principios de economía, celeridad y eficacia (art. 209 C.N y art. 3° CCA) en la liquidación oficial de revisión¹³⁴, teniendo como base para liquidar la sanción por extemporaneidad el impuesto correctamente determinado en dicho acto liquidatorio.

Es de advertir, tal como se fijó por este Despacho en la doctrina tributaria vertida en el Memorando Concepto No. 1165 y Cordis 2007IE38522 del 24 de septiembre de 2007, que el valor determinado por concepto de sanción por extemporaneidad, incrementado, claro está, en un 30 %, no concurre a formar parte de la base sancionatoria de la sanción por inexactitud, en razón a que ésta se encuentra constituida exclusivamente por el mayor valor a pagar determinado por concepto de impuesto y/o retención en la fuente practicada.

En efecto, en dicho concepto, se concluyó:

(...) 1. Que para el cálculo de la sanción por inexactitud del 160 %, reglada en los artículos 64 y 101 del Decreto Distrital 807 de 1.993, deberá tenerse en cuenta en la determinación del mayor valor a pagar, sólo las diferencias por concepto de impuestos.

2. Que tanto en el acto administrativo de trámite del requerimiento especial como en el definitivo de la liquidación oficial de revisión debe liquidarse o reliquidarse la sanción por extemporaneidad no liquidada o liquidada incorrectamente en la declaración tributaria en que se base el respectivo proceso de determinación oficial del impuesto no para efecto de ser considerada como parte de la base sancionatoria sobre la cual se debe liquidar la sanción por inexactitud sino para que haga parte de los mismos actos y concurra a la sumatoria de las sanciones que deben reflejarse en ellos.

Ahora bien, es preciso dejar en claro que el tipo de acto administrativo (resolución independiente o liquidación oficial de revisión) que utilice la Administración Tributaria Distrital para liquidar o reliquidar la sanción por extemporaneidad no liquidada o liquidada incorrectamente por el contribuyente o declarante es indiferente frente al derecho de reducción de la sanción por corrección de sanciones (equivalente al 30 % de la sanción liquidada o reliquidada oficialmente) reglada en el artículo 95 del DD 807 de 1993, de tal manera que la sanción in examine, impuesta en el acto liquidatorio de revisión al igual que la sanción por inexactitud es objeto de reducción a la mitad de su valor si el obligado tributario, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, acepta los hechos, renuncia a dicho medio de impugnación, y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido, requisitos estos que cambian en tratándose de la reducción de la sanción por inexactitud pues para acceder a ésta se exige no solamente corregir la declaración sobre la cual se adelantó el proceso de determinación respectivo sino también pagar o acordar el pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida sin que para ello se requiera renunciar al recurso de reconsideración¹³⁵.

¹³⁶ *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.*

¹³⁵ **Decreto 807 de 1993. ART. 102. Corrección provocada por la liquidación de revisión.** Cuando se haya notificado liquidación de revisión, relativa a los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, será aplicable lo previsto en el artículo 713 del Estatuto Tributario Nacional.

Aunado a lo expuesto, es preciso señalar que la reducción de la sanción por corrección de la sanción de extemporaneidad no liquidada o liquidada incorrectamente solo es factible cuando se está frente al acto liquidatorio o la resolución independiente, según el caso, y en manera alguna cuando se está en presencia del requerimiento especial o el pliego de cargos, debidamente notificados, pues en estos actos administrativos preparatorios no se propone y muchos menos se impone dicha sanción representada en el incremento en un 30% del valor de la sanción liquidada o reliquidada por la Administración.

Así las cosas, cuando el contribuyente o declarante es objeto de un proceso determinativo por inexactitud de una declaración tributaria presentada en forma extemporánea, en el requerimiento especial se le invita a corregir dicho denuncia fiscal, dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del mismo, proponiéndole consignar en dicha declaración de corrección el impuesto liquidado correctamente, la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte (1/4) de la planteada por la Administración, la sanción por extemporaneidad sin incremento alguno, liquidada conforme al impuesto por pagar propuesto sin perjuicio de los intereses que se originan por el incumplimiento en el pago del impuesto y/o las retenciones a cargo.

En los anteriores términos se complementa, en lo pertinente, el Memorando Concepto No. 1165 del 24 de septiembre de 2007, proferido por este Despacho.

CONCEPTO No. 1222

FECHA: 23 de agosto de 2013

SUBTEMA: Ampliación Concepto 1162 del 14 de septiembre de 2007

RESPUESTA:

En los Conceptos 851 de marzo 30 de 2000, 995 de octubre 6 de 2003, 1087 de marzo 30 de 2005 y 1162 del 14 de septiembre de 2007, la Subdirección Jurídico Tributaria se refirió a los requisitos para acceder a la reducción de la sanción con ocasión al requerimiento especial y a la liquidación de revisión, concluyendo en el último concepto lo siguiente:

“(...) De los pronunciamientos jurisprudenciales antes señaladas y en guarda de principios tan importantes como los contenidos en el artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993, que exige de los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos aplicar las normas presididos por un relevante espíritu de justicia y que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello en lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito, es que consideramos cumplido los requisitos para hacerse acreedor a la reducción de la sanción, con la sola presentación de la declaración y pago total de los mayores

ART. 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”.**

valores aceptados o del acuerdo de pago suscrito con la Administración. Debemos de 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, para que no resulte ineficaz la acción fiscalizadora (...)"

Conforme con lo anterior, la doctrina vigente señala que los requisitos para acceder a la reducción de las sanciones impuestas en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión son los siguientes:

REDUCCIÓN SANCION IMPUESTA EN REQUERIMIENTO ESPECIAL

Artículo 709 del Estatuto Tributario Nacional, por remisión del artículo 99 del Decreto Distrital 807 de 1993:

4. Corregir su liquidación privada dentro de los tres meses siguientes a su notificación, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida.
5. Prueba de pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluyendo la de inexactitud reducida.

REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN IMPUESTA EN LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN

Artículo 713 del Estatuto Tributario Nacional, aplicable por remisión expresa del artículo 102 del Decreto Distrital 807 de 1993:

1. Corregir su liquidación privada dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la respectiva liquidación de revisión, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida.
2. Prueba de pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluyendo la de inexactitud reducida.

Consideramos importante precisar la razón por la cual se modificó la posición adoptada por esta oficina en los conceptos 851 de marzo 30 de 2000, 995 de octubre 6 de 2003, 1087 de marzo 30 de 2005, al indicar que no era necesario para acceder a la reducción de la sanción impuesta en el requerimiento especial y/o liquidación de revisión, la presentación del documento en el que se aceptarían los hechos, sino que se entendían cumplidos los presupuestos con la sola presentación de la declaración de corrección y el pago de la sanción reducida, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 228 de la Constitución Política prevalece el derecho sustancial sobre el procedimental, situación que ha sido reconocida en diferentes pronunciamientos jurisprudenciales¹³⁶.

¹³⁶ Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia de abril 27 de 2006. Magistrada ponente: Dra Beatriz Martínez Quintero. Demandante: Pentaproyectos. Expediente: 2003-1002, Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del siete de junio de 2006. Magistrada ponente Dra. Luz Mary Cárdenas Velandia. Expediente: 250002327000200400102-01, Consejo de Estado, en sentencia de marzo 16 de 2006. Consejera ponente: Dra. Ligia López Díaz, demandante: BANCO POPULAR S.A. Expediente: 25000233270002001 02279

- El artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece que para la aplicación recta de las leyes los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá deberán observar un relevante espíritu de justicia, donde el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello que la misma normativa ha querido que coadyuve.

La interpretación de la ley tributaria no puede limitarse simplemente a la aplicación de la verdad formal, sino que debe perseguir siempre la verdad real, para que no resulte ineficaz la acción fiscalizadora. En este orden, sea este el momento de definir los presupuestos para acceder a la sanción reducida impuesta en la sanción por no declarar, tema que no ha sido incluido en los conceptos previamente mencionados.

Los parágrafos 2, 3 y 4 del artículo 60 del Decreto Distrital de 1993 señalan:

*(...). **Parágrafo 2.** Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar y se determina el respectivo impuesto del impuesto predial unificado o del impuesto sobre vehículos automotores, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá en un veinte por ciento (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 la 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.*

***Parágrafo 3.** Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, impuesto de espectáculos públicos, impuesto de delineación urbana o al impuesto de loterías foráneas, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá en un veinte por ciento (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 la 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.*

***Parágrafo 4.** Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de procedencia extranjera y de retenciones, el contribuyente o declarante, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10 %) de la inicialmente impuesta. En este evento, el contribuyente o declarante deberá presentar la declaración pagando la sanción reducida y un escrito ante la correspondiente unidad de recursos tributarios o quien haga sus veces, en el cual consten los hechos aceptados, adjuntando la prueba del pago de la sanción reducida. En ningún caso, esta última sanción podrá ser inferior*

(14723) de marzo 16 de 2006, Consejo de Estado, en sentencia del 23 de junio de 2000, consejero ponente Dr. Daniel Manrique Guzmán. Expediente: 10011.

a la sanción por extemporaneidad aplicable por la presentación de la declaración después del emplazamiento (...)”.

De acuerdo con las normas transcritas y siguiendo lo establecido en las diferentes sentencias donde se aborda el tema de la prevalencia del derecho sustancial sobre el procedimental, concluimos que para que los contribuyentes puedan acogerse a la reducción de la sanción bastará la presentación de la declaración y el pago de los valores de acuerdo con lo regulado en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, para lo cual se deberá tener en cuenta lo siguiente:

Reducción de la sanción impuesta por no declarar de los impuestos sobre vehículos automotores y predial unificado. (Reducción del 20% de la sanción impuesta).

Dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar y se determina el respectivo impuesto del impuesto predial unificado o del impuesto sobre vehículos automotores, deberá pagar o acordar el pago en los términos establecidos en el artículo 135 del Decreto 807 de 1993, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluyendo la de la sanción reducida.

Reducción de la sanción impuesta por no declarar de los impuestos de industria, comercio, avisos y tableros, espectáculos públicos, delineación urbana y loterías foráneas. (Reducción del 20% de la sanción impuesta)

Dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, impuesto de espectáculos públicos, impuesto de delineación urbana o al impuesto de loterías foráneas, deberá pagar o acordar el pago en los términos establecidos en el artículo 135 del Decreto 807 de 1993, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluyendo la de inexactitud reducida.

Reducción de la sanción impuesta por no declarar la sobretasa a la gasolina motor y al acpm, los impuestos al consumo de cervezas, sifones, refajos, al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera y de retenciones. (Reducción al 10 % de sanción la impuesta, con excepción de la sanción por no declarar la Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM que es del 50% conforme lo dispone el parágrafo 1 del artículo 7 de la Ley 488 de 1998).

Dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de procedencia extranjera y de retenciones, deberá presentar la declaración correspondiente pagando la sanción reducida respectiva. Las declaraciones deberán cumplir con lo señalado en el numeral 8 del artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993, es decir, presentarse con pago de los tributos, derechos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones.

Este concepto amplía el Memorando Concepto 2007IE37349 1162 del 14 de septiembre de 2007.

CONCEPTO No. 1225

FECHA: 28 de octubre de 2013

SUBTEMA: Corrección de declaraciones sugeridas

CONSULTA:

La Oficina de Información solicita encontrar una solución a la siguiente situación:

Algunos contribuyentes presentaron y pagaron el impuesto sobre vehículos automotores con el formulario sugerido enviado por la Administración. Posteriormente cuando se aproximaba el vencimiento del plazo para pagar recibieron un segundo formulario sugerido de corrección aumentando la base gravable e incluyendo un valor adicional a pagar. Cuando los contribuyentes se acercaron a los puntos de atención les explicaron que la Administración había cometido un error y por lo tanto debían corregir y si no lo hicieron dentro del plazo dado para presentar la declaración debían incluir la sanción por corrección. Se plantean los siguientes interrogantes:

1. ¿Es pertinente para el contribuyente el realizar la corrección? ¿Esto teniendo en cuenta que la declaración inicial fue sugerida por la Administración Tributaria Distrital?
2. En el caso de que el contribuyente tenga que corregir ¿debe aplicarse sanción por corrección?

RESPUESTA:

Cuando el poder político se ejerce mediante normas preestablecidas y conocidas por sus destinatarios, los individuos sujetos a dicho poder tienen la capacidad de predecir su ejercicio y, por lo tanto, de actuar en consecuencia; es decir, saben a qué atenerse con respecto a los agentes del poder político.

La seguridad jurídica, en su sentido positivo, se da cuando existen normas reguladoras de la conducta humana, siempre y cuando estas sean públicas, previas, claras, manifiestas, y se apliquen a todos por igual, por instituciones independientes que hagan parte de una estructura democrática.

El principio de seguridad jurídica comprende el principio de protección de la confianza legítima. La seguridad es la certidumbre en la realización de algo. Implica confianza y una situación de la que se está a cubierto de un riesgo.

El principio de confianza legítima tiene por objeto proteger la confianza que los destinatarios de determinadas actuaciones pueden tener en la estabilidad, al menos durante un cierto tiempo, de las situaciones establecidas sobre la base de dichas reglas.

La confianza legítima es la esperanza que tiene el ciudadano de que la administración se ajuste al ordenamiento jurídico instituido y en consecuencia actúe legítimamente¹³⁷.

¹³⁷ PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA, Susana Yacqueline Alveal Campusano, Pedro Cayul Catrileo, Marión Marlene Ortiz Muñoz, Jaime Andrés Ramos Ovalle

Confianza, proviene etimológicamente de las voces latinas *confedere*, la que hace relación a la esperanza firme que se tiene de alguien o de algo, esperar con firmeza y seguridad.

Legítima proviene del latín *legitimus*, relacionado a la conformidad de una actuación con las leyes algo que es cierto, genuino y verdadero y precisamente el mismo ordenamiento jurídico le da al individuo la seguridad de que actúan en virtud de una ley vigente y que se mantendrá en el mismo tiempo, pues ha sido expedida por los órganos competentes de acuerdo con la estructura organizacional del estado.

Aplicando los anteriores conceptos al caso concreto, los contribuyentes tienen la convicción de que el formulario sugerido de impuesto sobre vehículos automotores, enviado por la Administración Tributaria, está debidamente diligenciado, como documento proveniente de una entidad especializada en el área tributaria y con toda la información necesaria y precisa para tal efecto. Presumen que en el documento declarativo que sugiere la Administración se están aplicando las disposiciones que regulan el impuesto sobre vehículos automotores y que apartarse o declarar de manera distinta les podría inclusive generar consecuencias adversas por inexactitudes en que podrían incurrir al no conocer con la misma precisión la normativa y la información tributaria como si las conocen los agentes de la Administración.

En tal evento, los contribuyentes actúan con absoluta confianza y presentan la declaración tal como se la sugiere la Administración. Esta confianza en el actuar legítimo del Estado constituye un amparo contra los efectos adversos que puedan surgir como consecuencia de evidenciarse posteriormente un actuar erróneo del Estado, al que los ciudadanos se vieron a su vez inducidos por la convicción en el justo actuar de la Administración, por la confianza en la legalidad de sus actuaciones.

La Carta Política colombiana en su artículo 95, numeral 9 establece 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”.¹³⁸

De esta forma, la seguridad jurídica implica la aplicación impersonal de las normas tributarias, de suerte que los ciudadanos tributen observando los principios de equidad, gradualidad y progresividad, por lo que los errores de la Administración no pueden crear situaciones inequitativas en las que contribuyentes en iguales condiciones resulten tributando de manera diversa. El error de la Administración no puede traducirse en la exoneración o disminución de la carga tributaria de los contribuyentes, pero ese mismo error tampoco puede constituir un incremento en las cargas de los contribuyentes representado en sanciones.

De acuerdo al principio de justicia instituido en el artículo 2 del Decreto 807 de 1993, “*los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos deberán tener en cuenta, en el ejercicio de sus funciones, 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 Distrito*”.

y Paula Vanessa Schaaf Zambrano. Universidad Autónoma de Chile. Congreso Estudiantil de Derecho y Teoría Constitucional.

¹³⁸ Artículo 1º del Decreto 352 de 2002.

La aplicación de estos principios de justicia y equidad implica que no se debe pagar más, pero tampoco menos; de suerte que si la Administración Tributaria en el formulario sugerido enviado inicialmente al contribuyente incurre en un error en la base gravable definida en la Ley que creó el tributo, no estando en firme la declaración presentada, solo procede su corrección, bien sea siguiendo los procedimientos de fiscalización, o motu proprio el contribuyente, ajustando la base gravable al valor que en realidad corresponda según la resolución del Ministerio de Transporte y aplicando la tarifa que corresponda de acuerdo al avalúo. En tal caso el contribuyente deberá pagar el mayor valor dejado de cancelar más los intereses que se causen desde el vencimiento del plazo para declarar, no siendo procedente el pago de sanciones, porque el error de la Administración no puede incrementar la carga de los contribuyentes en aplicación de los principios de justicia, equidad y confianza legítima.

Ha sostenido la Administración Distrital que el envío de un formulario sugerido no produce efectos jurídicos sino que constituye una ayuda al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones, pero que éste está obligado a verificar que la información consignada en el formulario sugerido es la correcta y si es así firme el formulario y lo presente ante las entidades recaudadoras conservando la Administración la facultad de fiscalizar la declaración¹³⁹, criterio que inclusive ha respaldado la jurisprudencia como se muestra en el fragmento siguiente:

“No sobra advertir que la Sala comparte los argumentos de la parte demandada cuando sostiene que la declaración sugerida fue emitida en desarrollo de la Resolución 001 de enero 5 de 2004 (folio 174) emanada de la DDI en cumplimiento de las facultades conferidas en el artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993, la cual en el párrafo del artículo 1 dice que los formularios sugeridos podrán ser utilizados por el contribuyente para cumplir con la obligación de declarar y pagar, si éste está de acuerdo plenamente con la información en ellos contenida.

...

No puede pasarse por alto que las normas relativas al procedimiento de declaración de impuestos así como a trámites tales como corrección de las declaraciones, procedimiento administrativo de liquidación de tributos, de imposición de sanciones, de solicitud de devoluciones, están expresa y detalladamente regulados en las normas tributarias cumpliendo así con el principio de legalidad que debe amparar esta clase de obligaciones y procedimientos, por lo tanto, no es admisible que se considere que su aplicación es un tecnicismo jurídico que pueda ir en contravía de principios constitucionales como parece interpretarlo la parte actora, el coadyuvante y el ministerio público.

Ahora bien, pasando al punto relativo que el oficio 2005 EE 234328, de septiembre de 2005, resolvió una consulta señalando que en los formularios sugeridos la administración se incluyen los avalúos catastrales como base gravable del tributo y por lo tanto según el actor, la administración no se sometió a tal directriz en el caso concreto lo cual da lugar a la anulación del formulario de declaración, La Sala debe reiterar lo dicho anteriormente. Las declaraciones sugeridas no son actos administrativos de la Administración, sino actos unilaterales del contribuyente; por lo tanto, es en este último sobre quien recae la responsabilidad y la obligación de verificar la realidad física, jurídica y económica de la información contenida en la declaración y asumir las consecuencias de la misma dado que la ley le otorga

¹³⁹ Conceptos 1147 y 1194.

presunción de veracidad a la información en ella contenida. Es así como el incumplimiento por parte de la Administración de los términos contenidos en el referido oficio no tiene el mérito de invalidar el formulario de declaración, dado que los datos sugeridos como su nombre lo indica no son definitivos sino optativos para el declarante.

Adicionalmente, la presunción de legalidad recae sobre los datos declarados por el contribuyente y no sobre los datos sugeridos por la administración como lo sugiere el recurrente”¹⁴⁰.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia citadas afirman así que el error de la Administración no debe tener implicaciones en cuanto a su facultad para fiscalizar las declaraciones sugeridas con datos errados y que es solo responsabilidad del contribuyente asumir las consecuencias de haber confiado en los datos sugeridos por la Administración y que los procedimientos de corrección, entre las que se incrustan disposiciones sustantivas referentes a sanciones son de obligatoria aplicación.

Considera sin embargo este despacho, que, si bien las normas tributarias se expiden de manera impersonal y deben aplicarse de forma equitativa a los contribuyentes, existen circunstancias particulares que hacen inaplicables disposiciones que establecen sanciones, cuando el error no es atribuible de manera absoluta al contribuyente, sino que este ha sido consecuencia de un hecho equivocado de la administración. No hay que olvidar que tanto los destinatarios de las leyes impositivas como los agentes de la administración son seres humanos y que tanto unos como otros deben asumir las consecuencias de su actuar errado y no atribuir al otro las consecuencias de su propia conducta, como lo describe el principio latino.

La Administración, aunque puede fiscalizar una declaración que el contribuyente presentó de manera inexacta atendiendo la información errada que la misma Administración le suministró, no le puede imponer sanciones, por cuanto el error provino de sus mismos agentes.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han contemplado que la sanción no es una consecuencia necesaria de una falta o de la inobservancia del ordenamiento legal administrativo. Se requiere que el acto ilegal o la falta se hayan realizado con culpabilidad.

En el libro *Derecho Administrativo Sancionador*, escrito por Lucía Alarcón Sotomayor, Manuel Lebollo y otros, en el contexto de la doctrina y jurisprudencia española se encuentra el siguiente artículo que soporta la exigencia de culpa cuando se analicen circunstancias en las que procedería imponer una sanción, análisis que encuadra de manera perfecta en la doctrina y jurisprudencia colombianas por estar basado en los mismos principios legales.

“La necesidad de la concurrencia de culpabilidad se ha formulado no sólo en el ámbito del Derecho Penal (la Constitución Española consagra sin duda el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho Penal - STC

¹⁴⁰ Sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Sub-sección 'A', de fecha 11 de febrero de 2009. Magistrada ponente Dra. María Marcela del Socorro Cadavid Bringe, expediente 11001333103920070005-01. Demandante: Casa Editorial El Tiempo S.A., demandado: Secretaria de Hacienda Dirección Distrital De Impuestos.

150/1991, de 4 de julio, FJ 4-), sino también en el propio del Derecho Administrativo sancionador:

“Este principio de culpabilidad rige también en materia de infracciones administrativas (...) en la medida en que la sanción de dicha infracción es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado (STC 246/1991, de 19 de diciembre, o STC 76/1990, de 26 de abril)”.

Esa exigencia de culpabilidad en el ámbito de los ilícitos administrativos se reitera hasta la saciedad por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, las SSTS de 12 (rec. 388/1994) y 19 de mayo de 1998, Sección Sexta, afirman que en el ámbito sancionador “está vedado cualquier intento de construir una responsabilidad objetiva” y que “en el ámbito de la responsabilidad administrativa no basta con que la conducta sea antijurídica y típica, sino que también es necesario que sea culpable, esto es, consecuencia de una acción u omisión imputable a su autor por malicia o imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable (...) es decir, como exigencia derivada del artículo 25.1 de la Constitución¹⁴¹, nadie puede ser condenado o sancionado sino por hechos que le puedan ser imputados a título de dolo o culpa (principio de culpabilidad)”. La STS de 23 de enero de 1998, Sección Cuarta (rec. 5397/1992), sintetiza con especial acierto la jurisprudencia sobre la exigencia de culpabilidad:

«(...) puede hablarse de una decidida línea jurisprudencial que rechaza en el ámbito sancionador de la Administración la responsabilidad objetiva, exigiéndose la concurrencia de dolo o culpa, en línea con la interpretación de la STC 76/1990, de 26 de abril, al señalar que el principio de culpabilidad puede inferirse de los principios de legalidad y prohibición del exceso (artículo 25 CE) o de las exigencias inherentes al Estado de Derecho. Por consiguiente, tampoco en el ilícito administrativo puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa».

*...
Existen una serie de ámbitos sectoriales del Derecho Administrativo sancionador que, bien por motivos históricos bien por el propio tipo de infracción, se han mostrado más reacios a la incorporación de la exigencia de la culpabilidad y sus consecuencias. Sin embargo, a pesar de algunas vacilaciones incluso vigente la Constitución Española, la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y de los Tribunales Superiores de Justicia se muestra firme en la exigencia de esa culpabilidad y consiguiente rechazo de la responsabilidad objetiva o por el mero resultado:*

a) Infracciones tributarias. La STS de 20 de abril de 2002, Sección Segunda, entre otras muchas, recuerda la doctrina «que proscribe la aplicación de sanciones, en el ámbito tributario, por el mero resultado y que exige la inexcusable concurrencia de (...) culpabilidad»¹⁴².

En otro artículo de la doctrina española encontramos lo siguiente¹⁴³:

¹⁴¹ Artículo 29 de la Constitución Colombiana.

¹⁴² <http://portaljuridico.lexnova.es/articulo/JURIDICO/32456/la-exigencia-de-la-culpabilidad-en-el-derecho-administrativo-sancionador>

¹⁴³ Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad, por José Antonio Choclán Montalvo.

“El principio de culpabilidad o responsabilidad significa que no es admisible la responsabilidad objetiva, requiriéndose al menos culpa en la conducta sancionable. Así lo declaró el TC a partir de la importante STC 76/1990, de 26 de abril, acerca de la reforma de la LGT.

“Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión ‘dolosas o culposas’, en la LGT¹⁴⁴ se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento... No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias... Por el contrario, sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”.

El principio de culpabilidad se define actualmente en el art. 183 LGT de modo similar al principio de culpabilidad jurídico-penal, considerando que “son infracciones tributarias las acciones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia”. Conforme a este principio, se requiere que el hecho sea reprochable al menos a título de simple negligencia -que, junto al dolo, forma parte del tipo subjetivo de la infracción--, y, además, que pueda reprocharse al sujeto no haberse comportado de otro modo, lo que presupone, capacidad de culpabilidad, conciencia de la ilicitud y exigibilidad.

El art. 179 LGT excluye por ello la responsabilidad de quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario (art. 179.2 a) en relación con el art. 44). Y en aquellos casos en los que el incumplimiento de la obligación tributaria era inevitable para el obligado tributario, no puede imponerse sanción alguna. Ello sucede en los casos de fuerza mayor (art. 179.2 b) y de error, que cuando es invencible excluye la culpabilidad (art. 179.2 d). Es decir, en todos los casos en los que el sujeto, de modo inevitable (invencible) obra con un error, afecte éste al hecho o su prohibición, está exento de responsabilidad, pues sólo pueden imponerse sanciones por comportamientos evitables, reprochables. Por ello, cuando el sujeto ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma (riesgo permitido), o ha ajustado su comportamiento a los criterios manifestados por la Administración en publicaciones, comunicaciones o consultas, esto es, información jurídica de fuente solvente (error invencible de prohibición), puede decirse que ha actuado en la forma exigible por el Derecho, ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

El artículo anterior se refiere al caso de cuando un contribuyente actúa con base en un concepto emitido por la misma Administración que le haya hecho incurrir en error de aceptación razonable, análisis nada distinto al caso en estudio donde el contribuyente

¹⁴⁴ Ley General Tributaria.

incurre en error con base en la sugerencia que le hace la Administración en un formulario sugerido.

En el Decreto 807 de 1993, encontramos el caso de la in-objetabilidad de las actuaciones realizadas por los contribuyentes al amparo de los conceptos emitidos por la Administración.

Artículo 164. Conceptos jurídicos. *Los contribuyentes que actúen con base en escritos de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección Distrital de Impuestos cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.*

Análogamente, las actuaciones realizadas por los contribuyentes a partir de información suministrada en consultas, visitas y otros mecanismos de orientación tributaria, como es el caso del envío de formularios sugeridos no debe ser objeto de sanción, en la medida que cuando el contribuyente firma una declaración tributaria, con base en esa información que recibe de la Administración, lo hace incurso en un error insalvable fundado en la confianza legítima en la entidad que le proporciona dicha información.

En la sentencia C-506 de 2002 la Corte Constitucional colombiana ha indicado que, aunque la administración tributaria tiene ciertas prerrogativas que le permiten inferir responsabilidad o culpabilidad en el contribuyente en ciertos casos, también ha dicho que si el contribuyente demuestra que su actuación estuvo determinada por una causal eximente de responsabilidad, como es el caso del error insalvable, no procede la imposición de la sanción.

*“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”.*¹⁴⁵

Como en el caso de las declaraciones sugeridas está evidenciado el error inducido por la Administración, se configura la causal de exclusión de responsabilidad y por ende de sanción. No obstante, lo anterior, dicha exoneración de responsabilidad no puede ser absoluta, pues se requiere que el error contenido en el formulario sugerido sea de razonable aceptación y no un error que de bulto pudiera detectar el contribuyente como conocedor de su situación tributaria.

¹⁴⁵ En la demanda de inconstitucionalidad de estas normas se acusaba que violaban el principio de presunción de inocencia y presumían culpabilidad al permitir aplicar sanciones de plano.

Esta Subdirección ya había proferido un concepto en igual sentido, es el identificado con el número 1216 del 23 de mayo de 2012 en el cual se dijo:

“Para el proceso objeto de estudio, tenemos que existió un avalúo comercial fijado por el Ministerio de Transporte, comunicado a los ciudadanos con la expedición de la Resolución 05240 del 30 de noviembre de 2011, de tal suerte que si un contribuyente presentó la declaración del Impuesto sobre Vehículos Automotores consignado como base gravable del tributo este valor comercial pese a su posterior variación, no se configura un elemento de culpa en cabeza del contribuyente; por el contrario, es claro que esta persona actuó de buena fe acogiéndose a los parámetros establecidos por la entidad que por Ley debe fijar la base gravable del tributo.

De llegarse a sancionar al contribuyente por este evento no se cumpliría lo preceptuado en el artículo 29 de la Constitución Política, respecto al debido proceso que debe respetarse en materia sancionatoria administrativa, con lo cual se dejaría de lado el principio general de la buena fe que debe regir las actuaciones administrativas como a continuación se precisa.

4.2. Principio de la buena fe

Con relación a este tema, el tratadista JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ¹⁴⁶ manifestó:

La buena fe -dice Dromi- significa que el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá en un caso concreto sus efectos usuales, los mismos efectos que ordinaria y normalmente ha producido en casos análogos.

No se trata tan sólo de la confianza en la actitud que cabe esperar de la persona concreta con la que se está en relación. Sino de la conducta que cabría esperar, por supuesto en una concreta relación jurídica, de una persona corriente, normal. Esto tiene especial trascendencia cuando esa otra persona con la que se está en relación es una Administración Pública, o, más concretamente, la persona física que en una concreta relación es la titular del órgano administrativo competente.

Conforme lo anterior, no sería procedente sancionar al contribuyente cuando utiliza como base gravable el avalúo comercial fijado por el Ministerio de Transporte, cuando la ley impone que esta entidad es la encargada de fijar la base gravable del impuesto sobre vehículos automotores.

Se dio en aquel caso similar circunstancia exonerante de responsabilidad, por el error razonable consistente en declarar con base en la información suministrada por el mismo ente competente o autorizado para suministrarla.

En este sentido, se aclaran, amplían o modifican los conceptos emitidos hasta el momento.

¹⁴⁶ El principio General de la Buena Fe, Edit. Civitas S.A., 1989, hojas 53 y 54.

CONCEPTO No. 1226

FECHA: 16 de junio de 2014

SUBTEMA: Vinculación de deudores solidarios. Modificación Concepto 1192 del 02 de junio de 2009

CONSULTA:

Se solicita modificar el Concepto No. 1192 del 02 de junio de 2009, argumentando que, para vincular a los deudores solidarios al proceso administrativo de cobro coactivo, no es necesario expedir actos previos al mandamiento de pago cuando las obligaciones tributarias provengan de declaraciones privadas.

RESPUESTA:

Es procedente informarle que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues éstos son discutidos en los procesos de determinación que se adelantan a los contribuyentes, en los cuales se determina de forma particular la situación fiscal real del sujeto pasivo; por consiguiente, de manera general se absolverá la consulta formulada.

La solicitud se refiere específicamente al párrafo transcrito a continuación, en el cual se indica en el Concepto No. 1192 del 02 de junio de 2009, que para hacer efectiva la solidaridad y la subsidiaridad en relación con las obligaciones tributarias contenidas en una declaración privada, la Oficina de Cobro respectiva debe comunicar al (a los) responsable(s) solidario(s) o subsidiario(s) la existencia de dichas obligaciones tributarias insolutas, la información registrada en los títulos ejecutivos (en las declaraciones tributarias) y que se propone iniciar un proceso administrativo de cobro coactivo en contra de ellos para el cobro de las mismas:

“(...)

De otro lado, cuando el título ejecutivo lo constituye una declaración privada presentada por el sujeto pasivo, para hacer efectiva la solidaridad y subsidiaridad debe la Oficina de Cobro respectiva, comunicar al interesado, previamente al mandamiento de pago, de que se propone iniciar un proceso administrativo de cobro coactivo a los responsables directos dándoles a conocer la existencia de las declaraciones tributarias que servirán de títulos ejecutivos al proceso, su fecha de presentación, los períodos gravables, el monto del impuesto determinado en ellas, su calidad de deudor, la tasación del monto de la deuda a su cargo acorde con la proporción de su participación, la cuantía de la obligación, etc.”¹⁴⁷

¹⁴⁷ “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... 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. (...) Correspondía a la Administración dar a conocer a la actora en su calidad de socia, en el caso concreto, cuáles eran los actos administrativos y/o declaraciones privadas del ente... que conformaban el título que

La figura de la solidaridad y el establecimiento de sus excepciones es de creación legal; en este sentido, el artículo 794 del Estatuto Tributario Nacional (ETN), define los deudores solidarios llamados a responder por las obligaciones o deberes tributarios del ente social, en los siguientes términos:

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 (Modificado art. 30 Ley 863/2003, inciso 1).

(...).”

En este orden, es importante precisar que la responsabilidad solidaria hace referencia a la obligación conjunta sobre una misma prestación; por lo tanto, a cada uno de los responsables, principal y solidario, se hace exigible la obligación sustancial, naciendo con ello la posibilidad de ejercer en su contra el cobro coactivo. En materia fiscal, la solidaridad se encuentra limitada por el monto de los aportes de los socios en la sociedad.

Al respecto, mediante el Oficio Tributario No. 046592 del 21 de junio de 2007, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales señaló que: *“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 que se extiende el ámbito de la responsabilidad tributaria de manera que pueda ser exigida a otros sujetos distintos del obligado principal.*

De acuerdo con lo anterior, se analizará si la Administración Tributaria debe poner en conocimiento de los deudores solidarios, en los casos que se cobren obligaciones insolutas generadas en liquidaciones privadas (declaraciones tributarias) a través del procedimiento administrativo de cobro coactivo, previamente a la emisión del mandamiento de pago, la(s) declaración(ones) privada(s) que conforman el (los) título(s) ejecutivo(s) o, por el contrario, si los títulos ejecutivos a nombre de la sociedad son ejecutables por sí solos en su contra mediante su vinculación en el mandamiento de pago.

Si bien la obligación tributaria sustancial surge en virtud de la Ley, debe estar contenida en un documento proveniente del contribuyente o responsable de la misma que preste mérito ejecutivo; al respecto, el artículo 828 del Estatuto Tributario Nacional, aplicable en el Distrito Capital por remisión expresa efectuada por el artículo 140 del Decreto Distrital No. 807 de 1993, establece:

fundamentó el mandamiento de pago y en esa medida se pudiera hacer efectiva la solidaridad”. (C. E., Sentencia del 27-09-07, Rad. 15793, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa)

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.

(...)

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.

(...)"

Teniendo en cuenta que las liquidaciones privadas contenidas en las declaraciones tributarias son avaladas directamente por los contribuyentes, tienen carácter declarativo de la obligación tributaria sustancial; por lo tanto, constituyen título ejecutivo per se y prestan mérito ejecutivo en contra de los deudores solidarios y son cobrables a partir de las fechas de vencimiento establecidas por la ley para su pago.

En este sentido, el artículo 83 de la Ley 6 de 1992, dispone:

Artículo 83. **Vinculación de deudores solidarios.** Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

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".

En esta misma línea, el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, estableció:

Artículo 9. **Vinculación de deudores solidarios.** Adiciónase el siguiente inciso al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, así:

"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". (Negrilla fuera del texto original)

Al respecto, el Estudio de vinculación de deudores solidarios emitido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de impuestos de Bogotá (DIB), mediante el Memorando No. 2005IE13104 del 19 de mayo de 2005, señaló: *"Determina la norma que los títulos ejecutivos contra el deudor principal, lo serán contra los deudores solidarios sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales, es decir que la presentación de una declaración por uno de los obligados a declarar, de la misma forma que libera del cumplimiento de las obligaciones tributarias a los solidarios, hace que la misma, sirva de título ejecutivo no solamente contra quien firma el título, sino que incluye a la totalidad de deudores solidarios sin necesidad de generar nuevos títulos contra estos".*

Sobre el tema, el Consejo de Estado mediante la Sentencia No. 17583 del 21 de octubre de 2010, C. P. William Giraldo Giraldo, señaló:

“La Sala precisa que si bien en anteriores oportunidades se ha pronunciado en el sentido de considerar que conforme al artículo 828-1 del ET (adicionado por el artículo 83 de la Ley 6 de 1992) se requiere de un acto previo al mandamiento de pago¹⁴⁸ para efectuar la vinculación del deudor solidario¹⁴⁹, mediante sentencia del 31 de julio de 2009, exp. 17103, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia¹⁵⁰, **se modificó el anterior criterio**, en el sentido de aclarar que a partir de la expedición de la Ley 6 de 1992, el documento por medio del cual se vincula a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo es el mandamiento de pago expedido a nombre del ejecutado, y debidamente notificado. (Negrilla fuera del texto original)

(...)

“Conforme a lo anotado en la sentencia referida, los títulos ejecutivos: "se encuentran representados en liquidaciones privadas avaladas directamente por el contribuyente, de donde no se requiere la demostración de competencia alguna por no estar involucrados actos administrativos que representen obligación cobrable”.

De acuerdo con lo anterior, se concluye que para efectos de adelantar el proceso administrativo de cobro coactivo con base en una liquidación privada contenida en una declaración tributaria, no se requiere de un acto previo de la Administración Tributaria para vincular a los deudores solidarios.

Teniendo en cuenta que contra el mandamiento de pago proceden las excepciones contempladas en el artículo 831 del ETN, el deudor puede proponer, además de las excepciones señaladas en los numerales 1 a 7 del citado artículo, la calidad de deudor solidario y la indebida tasación del monto de la deuda, con lo cual se garantiza el debido proceso y el ejercicio del derecho de defensa.

En los anteriores términos se modifica, en lo pertinente, el Concepto No. 1192 del 2 de junio de 2009 expedido por este Despacho.

Nota de relatoría: Este Concepto modifica lo estipulado en el Concepto 1192 de 2009, respecto a que, para efectos de adelantar el proceso administrativo de cobro coactivo con base en una liquidación privada contenida en una declaración tributaria, no se requiere de un acto previo de la Administración Tributaria para vincular a los deudores solidarios.

¹⁴⁸ Estimó la Sala que en vigencia de la Ley 6 de 1992, 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 práctica, 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, la proporción de la participación del socio, y el tiempo de posesión durante el período gravable.

¹⁴⁹ Sentencias del 31 de marzo de 2005, exp. 14266, C.P. Ligia López Díaz; del 24 de febrero de 2003, exp. 13109 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 20 de abril de 2001, exp. 11150 C.P. Ligia López Díaz, entre otras.

¹⁵⁰ Consejo de Estado, Sentencia No. 17103 del 31 de julio de 2009, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

CONCEPTO No. 1229

FECHA: 15 de febrero de 2016

SUBTEMA: Término para corregir las declaraciones disminuyendo el valor a pagar

CONSULTA:

1. ¿Cuál es el término legal para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar?
2. ¿En tratándose de la corrección que disminuye el valor a pagar liquidado en una declaración de corrección, existe alguna condición para aplicar dicho término?

RESPUESTA:

Abriendo el camino de las inquietudes anteriormente formuladas, es preciso tener en cuenta que el 26 de diciembre de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Nación, la Ley 1607 reconociendo y enunciando en su artículo 193, los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin invalidar todos aquellos reconocidos por otras leyes fiscales, como es el caso del derecho a corregir las declaraciones para aumentar, disminuir o mantener el impuesto, siempre que las mismas, en principio, no hayan adquirido para él, firmeza¹⁵¹; corrección que en el primer evento puede darse de manera voluntaria dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar (artículo 19 DD 807/93) o provocada, aunque se encuentre vencido el término mencionado, con ocasión de la respuesta al emplazamiento para corregir, al requerimiento especial, al pliego de cargos y con ocasión a la interposición del recurso de reconsideración (arts. 23 y 85 ibídem); una vez finiquitados dichos términos el contribuyente queda impedido para presentar cualquier corrección y, por tanto, la declaración presentada con posterioridad a los mismos no genera efecto legal alguno.

La firmeza de la declaración tributaria es una institución legal que pone límites temporales tanto al contribuyente como a la Administración a efectos de modificar la liquidación tributaria, desarrolla el principio de seguridad jurídica constituyendo una garantía a favor del contribuyente en cuanto, una vez transcurrido el término que otorga la ley, la declaración tributaria no puede ser objeto de modificación o cuestionamiento alguno por parte de la administración tributaria y, claro está, a favor de ésta última dado que, una vez precluido el término de que dispone el contribuyente para enmendar los errores en que incurrió en sus denuncios fiscales, a través del mecanismo de corrección que disminuye el valor a pagar, queda imposibilitado para intentarlo.

Cuando la corrección del contribuyente se da de manera voluntaria con el objeto de aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor, debe cumplirse el procedimiento previsto en el artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, que consiste en presentar directamente

¹⁵¹ La normativa tributaria distrital establece un término máximo para que la Administración Tributaria pueda ejercer válidamente la facultad de revisar las declaraciones tributarias una vez presentadas, sin embargo, dicho plazo no afecta únicamente al ente fiscal, ya que, si bien limita el ejercicio en cabeza de la entidad oficial, también cierra la posibilidad al declarante para modificar el contenido de la declaración presentada.

El artículo 24 del Decreto 807 de 1993, estatuye el plazo general para que opere la firmeza de las declaraciones presentadas, la cual se obtiene automáticamente, vale decir, por el solo transcurso del tiempo.

ante las entidades autorizadas para recaudar, la respectiva declaración de corrección dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, liquidándose la sanción por corrección de que trata el inciso primero del artículo 63 del mismo Decreto procedimental. Este procedimiento se aplica también cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor, lo cual no genera sanción.

Cuando la corrección del contribuyente tiene por objeto disminuir el valor a pagar debe observarse la regulación prevista en el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, armonizado por el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, que consiste en presentar ante la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB) la solicitud junto con el proyecto de la corrección que se pretende efectuar. La petición debe formularse dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, si se solicita corregir la declaración inicial, o desde la fecha de presentación de la declaración de corrección, si es ésta la que se corrige. La DIB tiene un plazo de seis meses para proferir la liquidación oficial de corrección o para rechazar la solicitud, cuando existan razones para ello. En caso de que no se pronuncie dentro del término señalado, el proyecto de corrección sustituye la declaración inicial o la que se corrige.

Mediante Memorando Concepto No.12018 y/o 2012IE 30052 del 12 de octubre de 2012 (sic)¹⁵², la Subdirección Jurídico Tributaria dio alcance al Memorando Concepto 1201 del 15 de junio de 2010, pronunciándose acerca de la facultad que tienen los contribuyentes para corregir las declaraciones disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, concluyendo:

“... Así las cosas, se observa cómo para el Consejo de Estado y para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el inciso 4 del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional se encuentra vigente, aun con posterioridad a la modificación introducida por el artículo 8 de la Ley 383 de 1997. Situación reconocida y adoptada por el Distrito Capital en el Decreto Distrital 401 de 1999, el Acuerdo 27 de 2001 y el Decreto 362 de 2002.

En este sentido, se concluye que el artículo 8 de la Ley 383 de 1997, no modificó el inciso 4 del artículo 589 del ETN, referente a la oportunidad con que cuentan los contribuyentes para presentar la solicitud de corrección que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor de una declaración de corrección, por el contrario, esta norma solamente modificó lo establecido en el primer inciso de este artículo.

*Bajo estos parámetros, es menester dar aplicación a los cuatro incisos del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional en cuanto a los tributos distritales se refiere, lo que implica que el término para corregir las declaraciones disminuyendo el valor a pagar o incrementando el saldo a favor para el caso de las declaraciones de corrección, **se cuenta desde la fecha de presentación de la declaración que se corrige y no desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración oportunamente**”.* (Negritas ajenas al texto)

Nótese que la conclusión señalada no precisa y/o aclara el término máximo para corregir una declaración de corrección, disminuyendo el valor a pagar, por lo cual y, considerando que la lectura del artículo 589 del ETN, debe ser integral y sistemática, a efecto de

¹⁵² El Memorando Concepto No.12018 y/o 2012IE 30052 del 12 de octubre de 2012, varias veces citado en el presente pronunciamiento, en realidad corresponde al consecutivo de concepto No. 1218.

armonizar su sentido con el precepto contenido en el inciso primero del artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993 y por esta vía evitar que se presente una desventaja en contra de la Administración Tributaria Distrital, debe interpretarse que el término para ejercitar dicha facultad, por parte del contribuyente, es de un año, contado a partir de la presentación de la declaración de corrección que se pretende corregir, siempre y cuando ésta última no haya adquirido firmeza, esto es, no haya transcurrido el plazo de dos años siguientes al vencimiento del término para declarar.

De presente lo anterior tenemos que los artículos 19 y 24 del Decreto Distrital 807 de 1993 son coincidentes en fijar el término de dos años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar, para que, en el primer caso, el contribuyente o el declarante pueda corregir la declaración y, en el segundo caso, para que la declaración tributaria adquiera firmeza.

En consecuencia, cuando el contribuyente radique su solicitud de corrección que disminuye el valor a pagar dentro del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración de corrección que pretende corregir, conforme al procedimiento del artículo 589 del ETN, pero por fuera de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, de que trata el artículo 19 del Decreto 807 de 1993, la misma se tornaría improcedente por haber operado la firmeza de la misma.

La anterior interpretación es consecuente con la vertida de manera expresa por la Sección IV de la Sala de lo Contencioso Administrativo del H. Consejo de Estado, Corporación ésta que en providencia de fecha 29 de mayo de 2014, expedida dentro de la radicación No.19051, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, puntualizó:

“ (...) 2.3. El plazo para realizar las correcciones voluntarias -un año o dos, según sea el caso-, también se cuenta desde la última corrección realizada, según la interpretación que de los artículos 588 y 589 ha hecho esta Sección¹⁵³, en tanto prevén la posibilidad de que exista corrección a la última corrección presentada.

No obstante, se advierte que si bien el legislador aceptó la posibilidad de que se hiciera corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, dicha facultad encuentra su límite en el término de firmeza de la declaración privada, según lo dispone el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Así lo sostuvo la Sección en la sentencia del 1º de agosto de 2013¹⁵⁴, cuyos argumentos se reiteran en la presente providencia:

“El artículo 714 del Estatuto Tributario establece un término máximo para que la autoridad tributaria pueda ejercer válidamente la facultad de revisar las declaraciones tributarias una vez presentadas. Sin embargo, dicho plazo no afecta únicamente a la administración tributaria, ya que, si bien limita el ejercicio en cabeza de la entidad oficial, también cierra la posibilidad al declarante para modificar el contenido de la declaración presentada.

¹⁵³ Al respecto, pueden consultarse, entre otras, las siguientes sentencias de la Sección: Sentencia del 26 de julio de 2012, consejero ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación: 25000-23-27-000-2008-00075- 01, expediente 17671. Sentencia del 1º de agosto de 2013, consejero ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, radicación: 23001-23-31-000-2006-01066-02, expediente 18571.

¹⁵⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1º de agosto de 2013, consejero ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, radicación: 23001-23-31-000-2006-01066-02, expediente 18571.

De acuerdo con el artículo 714 ET, por regla general, las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se presentó extemporáneamente, no se ha notificado requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor.

La firmeza de la declaración tributaria impide a la administración tributaria ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación tributaria declarada por un contribuyente, después de transcurrido determinado tiempo. En tal sentido, es una garantía a favor del contribuyente en cuanto, una vez transcurrido el término legal, la declaración tributaria no puede ser objeto de modificación o cuestionamiento alguno por parte de la administración tributaria.

Ahora, en lo que respecta a la corrección de la declaración, se precisa que si bien la administración tributaria dispone de un término para revisar las declaraciones tributarias, los contribuyentes, igualmente, tienen un plazo para ejercer la facultad de enmendar sus errores, para lo cual, la ley, concretamente los artículos 588 y 589 del ET, les fija un término para que corrijan voluntariamente las declaraciones presentadas.

El artículo 588 del ET indica que cuando el contribuyente pretende corregir la declaración, aumentando el impuesto a pagar o disminuyendo el saldo a favor. Y el artículo 589 ET fija el término de 1 año, siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración, para que el contribuyente pueda corregirla disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, o desde la fecha de presentación de la solicitud, cuando verse sobre una declaración de corrección.

Como se advierte, tanto el artículo 588 ET como el 714 ET son coincidentes en fijar el término de dos años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar, para que, en el primer caso, el contribuyente o agente retenedor pueda corregir la declaración, y, en el segundo caso, para que la declaración tributaria adquiera firmeza.

El artículo 714 ET no se refiere al término de firmeza de las declaraciones que son corregidas por el procedimiento del artículo 588 ibídem. Por tanto, se presume que, aun cuando se corrija la declaración, se aplica el término general de firmeza de 2 años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

De acuerdo con lo anterior, los contribuyentes, responsables o agentes de retención podrán corregir las declaraciones, bien para aumentar el impuesto, para mantenerlo o para reducirlo. Y una vez transcurrido el término que otorga la ley para corregir los errores, el contribuyente queda imposibilitado para presentar cualquier corrección y, por tanto, la declaración presentada con posterioridad a dicho término no genera efecto legal alguno.

Ahora, si la declaración tributaria queda en firme porque operó el término de firmeza general del artículo 714 ET (2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar), el contribuyente no podrá corregir voluntariamente la declaración, justamente por estar legalmente en firme y ser inmodificable. (...)

Por tanto, si bien es cierto que el Departamento de Córdoba presentó las solicitudes de corrección del artículo 589 ET dentro del año siguiente a la presentación de las

declaraciones objeto de corrección (31 de agosto de 2004), lo cierto es que, una vez acaecido el término de firmeza de dos años del artículo 714 ET, estaba imposibilitado para presentar cualquier corrección en relación con las mismas declaraciones. De allí que las solicitudes de corrección cuestionadas sean extemporáneas, pues fueron presentadas cuando ya había operado la firmeza de las declaraciones en relación con los períodos discutidos". (Resaltos fuera de texto)

2.4. De acuerdo con el precedente de la Sección, los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario prevén un plazo de dos y un año, respectivamente, para corregir o presentar solicitud de corrección a una declaración privada, contado a partir del vencimiento del plazo para declarar o desde la última corrección realizada. Sin embargo, dichas correcciones deben presentarse, necesariamente, antes de que quede en firme la declaración tributaria, pues una vez alcance firmeza, se convierte en incontrovertible e inmodificable tanto por la Administración como por el contribuyente, responsable o agente retenedor.

Admitir que el término de firmeza se amplía cada vez que se presente una corrección, sería aceptar que el mismo depende, exclusivamente, de la voluntad del contribuyente, que podría indefinidamente corregir sus declaraciones, lo que atentaría contra el principio de seguridad jurídica (...)" (Negrillas ajenas al texto)

A manera de conclusión

En conclusión y bajo los argumentos expuestos a lo largo de este concepto, considera este Despacho que el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, armonizado por el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, prevé un plazo de un año para presentar solicitud de corrección a una declaración privada, contado a partir del vencimiento del plazo para declarar o desde la última corrección realizada. Sin embargo, la solicitud de corrección para disminuir el valor a pagar liquidado previamente en una declaración de corrección debe presentarse antes de que quede en firme ésta, pues una vez alcance firmeza, se convierte en incontrovertible e inmodificable por el contribuyente, responsable o agente retenedor.

Aunado a lo expuesto, es preciso advertir que el presente pronunciamiento aplica a partir de la fecha de su publicación en el Registro Distrital no tiene carácter retroactivo y en consecuencia deja a salvo las solicitudes de corrección que disminuyen el valor a pagar, radicadas previamente a dicha publicación, las cuales se deben resolver, en observancia del principio de seguridad jurídica, a la luz de la doctrina anterior.

Asimismo, anotar que la no retroactividad señalada no se opone a que, frente a las declaraciones tributarias que aún no han quedado en firme pueden ser corregidas disminuyendo el valor a pagar al no constituir una situación jurídica consolidada.

En los anteriores términos damos respuesta a las inquietudes formuladas, modificando y/o aclarando, en lo pertinente, la doctrina expuesta por esta Subdirección, en el Memorando Concepto No.12018 y/o 2012IE 30052 del 12 de octubre de 2012 (sic).

Nota de relatoría: Este Concepto modifica lo estipulado en los Conceptos 1201 y 1218 de 2012, en lo pertinente con la doctrina expuesta por esta Subdirección, relacionada con el tema.

CONCEPTO No. 1230

FECHA: 15 de febrero de 2016

SUBTEMA: No retroactividad y vigencia de la doctrina tributaria

CONSULTA:

1. ¿A partir de qué momento empiezan a regir los cambios y/o modificaciones de la doctrina tributaria fijada previamente, mediante conceptos expedidos por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB)?
2. ¿Los cambios y modificaciones de la doctrina tributaria son retroactivos?

RESPUESTA:

Previo a abordar el análisis de fondo resulta necesario señalar que los conceptos emitidos por este Despacho, a solicitud de parte o de oficio, no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, por consiguiente, bajo estos parámetros absolveremos las inquietudes planteadas.

Abordando los interrogante formulados, consistente en la vigencia de los conceptos y sus modificaciones y/o aclaraciones así como su carácter retroactivo o no, como nota introductoria de los mismos se impone señalar que la finalidad de la doctrina fiscal es mantener la unanimidad en la interpretación y aplicación de las normas tributarias al tenor del literal e del artículo 31 del Decreto Distrital 601 de 2014, conforme al cual corresponde a la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos “ (...) el ejercicio de las siguientes funciones: (...) e. Fijar criterios para determinar y garantizar la unidad doctrinal y el principio de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de las normas tributarias distritales. (...)”.

Por doctrina tributaria entiende la Honorable Corte Constitucional:

“(...) los conceptos o dictámenes de los organismos de consulta, o de los funcionarios encargados de esta misión, en orden a señalar la interpretación de preceptos jurídicos para facilitar la expedición de decisiones y la ejecución de las tareas u operaciones administrativas, o simplemente para orientar a los administrados en la realización de las actuaciones que deban adelantar ante la administración, bien en ejercicio del derecho de petición, cuando deban intervenir obligadamente en una actuación a instancia de ésta, o en cumplimiento de un deber legal, como es el caso de las declaraciones tributarias.

Los conceptos, como se vio antes, 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. Por consiguiente, de la circunstancia de que el administrado no se someta a sus formulaciones no puede ser objeto de consecuencias negativas en su contra, diferentes a las que podrían originarse del contenido de las normas jurídicas sobre cuyo entendimiento_o alcance se pronuncia el concepto. No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la Administración, con las consecuencias jurídicas que ello apareja. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio.

En las condiciones anotadas, entiende la Corte que 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, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del derecho de petición (art. 25 CCA), o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. No se les puede considerar, en consecuencia, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio, no obstante que, como lo ha sostenido la jurisprudencia constante del Consejo de Estado, pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución..." (Sentencia C-487 de 1996. Magistrado ponente Dr. Antonio Barrera Carbonell).

Ahora bien, fijada una doctrina tributaria la misma es vinculante para los funcionarios y colaboradores (v.gr. agentes retenedores) de la Administración Tributaria Distrital y por supuesto, para los contribuyentes que actúen con fundamento en ella, a la luz de las previsiones del artículo 164 del Decreto Distrital 807 de 1993, según las cuales "... Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la SJT de la DDI, podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la DDI cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo".¹⁵⁵

Cabe anotar que al igual que las leyes, que surte sus efectos desde el día que en ella misma se designa, y en todo caso después de su promulgación -inserción en el Diario Oficial- (arts. 11 y 12 CC), no teniendo efectos retroactivos, particularmente si tiene naturaleza tributaria (art. 363 CN)¹⁵⁶, los conceptos jurídicos corren la misma suerte de tal manera que su vigencia comienza desde su expedición hasta la fecha en que es modificada y/o cambiada la posición fijada en él, evento éste último que exige la publicación en el

¹⁵⁵ La norma fuente primigenia del artículo 164 del Decreto 807 de 1993 es el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

¹⁵⁶ Según el principio contenido en el artículo 363 superior, la ley fiscal sustancial debe ser preexistente a la verificación de los hechos objeto de imposición y solamente puede aplicarse hacia el futuro y no en forma retroactiva.

Diario Oficial, si la doctrina es emitida por la DIAN y en el Registro Distrital, si es expedida por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá de la Secretaría Distrital de Hacienda.

Este Despacho aclara que el entendimiento aquí propuesto se inscribe en la línea interpretativa que ya había sido trazada por el H. Consejo de Estado en sentencia calendada el 18 de julio de 2013, expedida dentro de la Radicación No. 18997, C.P. Dra. María Teresa Briceño de Valencia, al considerar:

... En relación con los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, la Sala ha precisado lo siguiente:¹⁵⁷

Con respecto al carácter vinculante y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.” También ha considerado que aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos. (Subraya la Sala)

El mismo criterio fue adoptado por la DIAN en la Circular de Seguridad Jurídica 0175 del 29 de octubre de 2001 en la que señaló:

3. Obligatoriedad y vigencia de los conceptos 3.1. Principio de irretroactividad: *[...] En consecuencia, los conceptos que expida la DIAN tendrán vigencia hacia el futuro, es decir no tendrán el carácter de retroactivos. Teniendo en cuenta lo anterior es importante que en cada actuación de la entidad (por ejemplo en procesos de fiscalización), se acoja este principio y antes de adelantar la respectiva actuación se estudie en su contexto particular aplicando el sentido común, el cual llevará a analizar en particular si el administrado tuvo razón suficiente para actuar de una determinada manera (por un concepto previo, una sentencia judicial, una acción no controvertida por la entidad, entre otras) y no que el único soporte sea una norma o concepto aplicado retroactivamente.*

En este sentido, y como regla general, cada actuación de la DIAN y de los particulares deberá analizarse a la luz de la Constitución, de la ley, de los reglamentos y de los conceptos vigentes y publicados, bajo el entendido de que una vez se produzca algún cambio doctrinal o de interpretación de la norma por parte de la oficina competente, dicho cambio afectará las situaciones de los administrados, hacia el futuro, debiendo respetarse las actuaciones ocurridas bajo el amparo de la doctrina anterior.” (Subraya la Sala) De acuerdo con lo expuesto, no procede la alegada aplicación retroactiva de los oficios enunciados, motivo por el cual no prospera el cargo (...).” (Subrayado nuestro)

¹⁵⁷ 7ª Sentencia del 6 de octubre de 2011, Exp. 17885 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Ahora bien, dado que la vigencia de la doctrina tributaria previamente emitida inicia desde el día de su expedición y termina en la fecha en que es modificada, aclarada y/o cambiada la posición fijada en ella, la misma no es retroactiva y en consecuencia no se aplica a hechos que ocurrieron antes de su modificación y/o aclaración, reconociéndole así un lugar preponderante al principio de seguridad jurídica la cual es entendida como la "(...) *suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad. (...) La seguridad jurídica, es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad*"¹⁵⁸, representa la garantía de la aplicación objetiva de la doctrina, de tal modo que los contribuyentes sepan en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones sin que el capricho o la mala voluntad de los operadores jurídicos puedan causarles perjuicio.

La Corte Constitucional ha sido constante en señalar que el principio de la confianza legítima es una proyección del principio de buena fe, en la medida en que el administrado, a pesar de encontrarse ante una mera expectativa, confía en que una determinada regulación se mantendrá.

En efecto, el máximo Tribunal Constitucional en relación con tal principio, ha manifestado:

"Así pues, en esencia la confianza legítima consiste en que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible, en el cual pueda confiar. Para Muller, este vocablo significa, en términos muy generales, que ciertas expectativas, que son suscitadas por un sujeto de derecho en razón de un determinado comportamiento en relación con otro, o ante la comunidad jurídica en su conjunto, y que producen determinados efectos jurídicos; y si se trata de autoridades públicas, consiste en la obligación para las mismas de preservar un comportamiento consecuente, no contradictorio frente a los particulares, surgido en un acto o acciones anteriores, incluso ilegales, salvo interés público imperioso contrario.

Se trata, por tanto, que el particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las autoridades públicas. En tal sentido, no se trata de amparar situaciones en las cuales el administrado sea titular de un derecho adquirido, ya que su posición jurídica, es susceptible de ser modificada por la Administración, es decir, se trata de una mera expectativa en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán modificadas intempestivamente. De allí que el Estado se encuentre, en estos casos, ante la obligación de proporcionarle al afectado un plazo razonable, así como los medios, para adaptarse a la nueva situación.

*De igual manera, la doctrina foránea considera que en virtud del principio de la confianza legítima, la administración pública no le exigirá al ciudadano más de lo estrictamente necesario para la realización de los fines públicos que en cada caso persiga. No obstante, la jurisprudencia extranjera también ha considerado que el mencionado principio no es absoluto, que es necesario ponderar su vigencia con otros principios fundamentales del ordenamiento jurídico, en especial con la salvaguarda del interés general en materia económica.
(...).*

¹⁵⁸ Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos aires: Abeledo perrot, 4ª ed., 2009, pp.212.

En suma, el principio de confianza legítima es un corolario de aquel de la buena fe y consiste en que el Estado no puede súbitamente alterar unas reglas de juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos últimos un período de transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica. No se trata, por tanto, lesionar o vulnerar derechos adquiridos, sino tan sólo de amparar unas expectativas válidas que los particulares se habían hecho con base en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, bien que se trate de comportamientos activos o pasivos de la administración pública, regulaciones legales o interpretaciones de las normas jurídicas (...)”¹⁵⁹.

CONCLUSIÓN

Del anterior contexto normativo, doctrinal y jurisprudencial considera este Despacho que la doctrina tributaria vertida en los conceptos que expida la Secretaría Distrital de Hacienda, por conducto de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB), en virtud del principio de seguridad jurídica, tendrán vigencia hacia el futuro, huelga decir, no tendrá el carácter de retroactiva, principio éste que deberá ser tenido en cuenta tanto por los servidores públicos adscritos a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá - Secretaría Distrital de Hacienda como por los colaboradores de la Administración Tributaria Distrital.

No obstante lo anterior, resulta de la mayor importancia señalar que la vigencia de la doctrina tributaria que expida la Secretaría Distrital de Hacienda, por conducto de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB), no será aplicable si en las declaraciones tributarias ha operado la firmeza de la declaración, o ha tenido lugar la situación jurídica consolidada.

CONCEPTO No. 1232

FECHA: 10 de marzo de 2016

SUBTEMA: Prescripción acción de cobro cuando media una facilidad de pago incumplida

CONSULTA:

Luego de manifestar que la facilidad de pago otorgada formalmente por la Administración Tributaria Distrital, a petición de parte, interrumpe o suspende el término de prescripción de la acción de cobro, el peticionario pregunta:

1. ¿En qué momento debe la Administración Tributaria decretar el incumplimiento de la facilidad de pago, una vez detectado el incumplimiento o al vencimiento del plazo fijado en la facilidad? ¿Dicho incumplimiento debe decretarse en todos los casos mediante la expedición de un acto administrativo?
2. Interrumpido el término de prescripción de la acción de cobro con el otorgamiento de la facilidad ¿es posible que esta interrupción se mantenga de manera indefinida en el tiempo, y que una vez decretado el incumplimiento no se vea afectada la facultad para el cobro coactivo de las obligaciones allí contenidas?

¹⁵⁹ Sentencia C-131 de 2003, M.P. Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

3. Cuando ha operado la suspensión del proceso de cobro, ¿esta suspensión puede estar indefinida en el tiempo, y una vez decretado el incumplimiento el proceso continúa normalmente? ¿Desde qué momento reanuda conteo el término de prescripción?
4. En caso de que el incumplimiento deba declararse mediante acto administrativo ¿es posible que se expida un acto que incluya más de un contribuyente o más de una facilidad incumplida?
5. En caso de que el incumplimiento deba declararse mediante acto administrativo ¿es posible que se expida un acto que incluya más de un contribuyente o más de una facilidad incumplida?

RESPUESTA:

Antes de realizar el análisis de fondo de todas y cada una de las inquietudes planteadas es relevante señalar que los conceptos emitidos por este Despacho, a solicitud de parte o de oficio, no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, por consiguiente, bajo éstos parámetros absolveremos las inquietudes planteadas.

Asimismo se impone realizar previamente las siguientes consideraciones acerca de la institución de la facilidad de pago en el contexto del sistema tributario distrital encarnado en una trilogía: lo sustancial, lo procedimental y la Administración que lo gestiona bajo el manto de unos principios permanentes, generales, protectores, inspiradores y transformadores, de orden constitucional-tributario, unos (legalidad, justicia, equidad, irretroactividad, no confiscatoriedad, eficiencia, progresividad, neutralidad y suficiencia), de índole constitucional-administrativo, otros (debido proceso, igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad, buena fe, confianza legítima, primacía de lo sustancial sobre lo formal) y de carácter legal-administrativo, los demás (participación, responsabilidad, transparencia, coordinación, lesividad, favorabilidad, proporcionalidad y gradualidad).

Pues bien, de presente lo anterior tenemos que conforme a la normativa tributaria vigente la facilidad de pago, entendida como el acuerdo entre Administración y contribuyente de la forma como se pagará la obligación tributaria, procede sin -cobro persuasivo y/o prejurídico- y con proceso de cobro coactivo¹⁶⁰, teniendo como efecto, en el primer caso,

¹⁶⁰ Una vez presentada sin pago la declaración tributaria o proferidos dentro del término legal los actos administrativos sancionatorios y liquidatorios y luego de haber adquirido firmeza conforme al artículo 829 del E.T.N, puede la Administración, ante la negativa del contribuyente de cancelar los valores correspondientes al impuesto, intereses y sanciones, iniciar el cobro de los mismos si aún no ha prescrito la acción de cobro.

Los mecanismos con que cuenta la DIB para obtener el cumplimiento de obligaciones tributarias son 4: **el proceso de cobro prejurídico o persuasivo** (Decretos 397 de 2011, 601 de 2014, art. 34), **el proceso de cobro coactivo** (art. 140 D.D 807/93), **el proceso ejecutivo** ante los jueces civiles del circuito (art. 843 E.T.N) y **la compensación** (arts. 136 y 144 D.D 807/93) los cuales proceden respecto de deudas a cargo del contribuyente, la cual existe cuando hay una obligación clara, expresa y exigible, es decir, obligaciones que prestan mérito ejecutivo y que están representadas en un título ejecutivo¹⁶⁰.

Parafraseando al Consejo de Estado conviene precisar que la jurisdicción coactiva, en términos generales, es una potestad especial otorgada por la ley a las autoridades administrativas para hacer efectivos los créditos que tienen a su favor, sin necesidad de acudir ante la jurisdicción. (Consejo de Estado, Exp. 18345 31/03/2011)

la interrupción de la prescripción¹⁶¹ de la acción de cobro de conformidad con el artículo 818 del Estatuto Tributario Nacional¹⁶² y, en el segundo, su suspensión por así disponerlo el artículo 841 del mismo cuerpo normativo¹⁶³, dispositivos éstos armonizados por los artículos 137 y 140 del Decreto Distrital 807 de 1993¹⁶⁴, adicionado por el Decreto 362 de 2002.

Cabe anotar que la interrupción conlleva a que el término de prescripción de la acción de cobro se inicie a contar nuevamente desde cero, mientras que la suspensión no, solo extiende dicho término por el tiempo que hubiere estado suspendido.

En ambos casos, esto es, otorgamiento de una facilidad de pago antes o con ocasión de un proceso de cobro coactivo, es necesario excluir los créditos tributarios insolutos respecto de los cuales se haya configurado el medio extintivo –de prescripción– de las obligaciones, lo cual debe hacerse con posterioridad al decreto oportuno, mediante

¹⁶¹ El surgimiento de la obligación tributaria está dado por la potestad impositiva del Estado y el deber de contribuir a las cargas públicas que recae sobre toda persona o ciudadano, existiendo una obligación que no puede desconocerse. En razón a la inacción prolongada de la Administración Tributaria para reclamar el crédito, da lugar al fenómeno de la prescripción, pasando las obligaciones de civiles a naturales; es decir, se convierte en una obligación que, si bien no puede hacerse exigible, una vez cumplida no es posible su devolución, de conformidad con los artículos 1527 del Código Civil y 819 del E.T.N, prescripción que es renunciable en forma expresa o tácita (art. 2514 C.C).

La prescripción es definida en el artículo 2512 del Código Civil como el “... modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas y no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Se prescribe una acción o derecho, cuando se extingue por la prescripción”.

Al tenor del artículo 817 del Estatuto Tributario Nacional, luego de las modificaciones efectuadas por los artículos 86, 8 y 53 de las leyes 788 de 2002, 1066 de 2006 y 1739 de 2014, respectivamente, “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**”. (conc. Art. 137 D.D 807/93)

¹⁶² **Artículo 818. Modificado por el art. 81, Ley 6 de 1992 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, y por el otorgamiento de prórrogas u otras facilidades para el pago. Interrumpida la prescripción en la forma aquí previstas el término principiará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento o del vencimiento del plazo otorgado para el pago.

El término de prescripción de la acción de cobro se suspende en los casos contemplados en los Artículos 827 y 829 parágrafo.

¹⁶³ **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 aquéllas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda.** (se resalta)

¹⁶⁴ Expedido por el Alcalde Mayor de Bogotá, en ejercicio de las facultades legales conferidas por los artículos 38 numeral 14, 161, 162 y 176 numeral 2, del Decreto 1421 del 21 de julio de 1993, armonizando el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional.

resolución (art. 814-3 ETN), del incumplimiento de dicha facilidad de pago, acto administrativo éste último que debe expedirse y notificarse una vez ocurra el primer incumplimiento de las cuotas señaladas en el acuerdo de pago, aplicándose de esta manera la cláusula de aceleración¹⁶⁵ o una vez vencido el plazo concedido para realizar el pago de la última cuota¹⁶⁶, pues ello constituye condición necesaria para iniciar o reanudar el proceso administrativo de cobro coactivo.

Es preciso aclarar que el proceso de cobro coactivo es viable iniciarlo al acreedor tributario, con la notificación del mandamiento de pago, cuando otorgada la facilidad de pago antes de su iniciación, esta es incumplida, decretado su incumplimiento y siempre que aún no haya transcurrido el término de prescripción de cinco años, contados desde la ejecutoria¹⁶⁷ de la resolución que declara oportunamente el incumplimiento del acuerdo de pago (ETN, artículo 818).

¹⁶⁵ La cláusula aceleratoria permite a la Administración Tributaria, en caso de mora o simple retardo en el pago de una o cualquiera de las cuotas en que se divide la obligación, exigir el pago total de la suma del capital adeudado, del saldo a que éste se halle reducido y sus correspondientes intereses, considerando la obligación como de plazo vencido. El objetivo de la cláusula es asegurar y garantizar el cumplimiento íntegro y oportuno de una obligación ante el incumplimiento injustificado del deudor.

Sobre esta institución, la Corte Constitucional ha dicho: “*Las cláusulas aceleratorias de pago otorgan al acreedor el derecho de declarar vencida anticipadamente la totalidad de una obligación periódica. En este caso se extingue el plazo convenido, debido a la mora del deudor, y se hacen exigibles de inmediato los instalamentos pendientes.*” (Sentencia C-332-2001. M.P. Dr. Manuel José Cepeda Espinosa)

¹⁶⁶ La declaratoria de incumplimiento por parte de la Administración Tributaria Distrital inexorablemente no debe producirse cuando el contribuyente deja de pagar alguna de las cuotas previstas en el Acuerdo de Pago pues la atribución es facultativa conforme lo tiene previsto el artículo 814-3 del E.T.N, pudiéndose, en consecuencia, adoptar dicha decisión al vencimiento del plazo concedido.

En efecto, dispone dicha norma:

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. (...) (negrita fuera de texto)

¹⁶⁷ Es preciso advertir que con sujeción a lo previsto en el inciso final del artículo 814-3 contra la resolución de declaratoria del incumplimiento de la facilidad de pago “... **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”.

La ejecutoria del acto que declara sin vigencia la facilidad de pago concedida convierte en título ejecutivo las garantías ofrecidas por los contribuyentes o por terceros para respaldar obligaciones tributarias. (Sentencia de 15-05-14. EXP. 19710)

En materia tributaria el artículo 829 del E.T.N, prescribe que “*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.” (conc. 87 CPACA)

También, el proceso de cobro coactivo es factible de ser iniciado –siguiendo el procedimiento reglado en el artículo 814-2 del ETN-, para la exigibilidad de las garantías otorgadas de manera suficiente, cuando otorgada la facilidad de pago con ocasión de un proceso de cobro coactivo en curso, es incumplida, se decreta su incumplimiento y aún no ha transcurrido el término de –prescripción- de cinco años, contados desde la ejecutoria de la resolución que declara oportunamente el incumplimiento del acuerdo de pago (ETN, artículo 841, infine).

A su turno, el proceso de cobro coactivo se le reanuda al ejecutado cuando otorgado el acuerdo de pago con ocasión de un proceso de cobro coactivo en curso, es incumplido, se decreta su incumplimiento y aún no ha transcurrido el término de prescripción de cinco años, contados desde la ejecutoria de la resolución que declara oportunamente el incumplimiento del acuerdo de pago y siempre y cuando las garantías constituidas para efecto del otorgamiento de la facilidad de pago no sean suficientes para cubrir la totalidad de la deuda (ETN, inciso 2, artículo 841).

A este respecto, recuérdese que a las voces de los numerales 10 y 12 del artículo 9 del CPACA constituye una prohibición legal de las autoridades públicas de “*Demorar en forma injustificada la producción del acto, su comunicación o notificación*” y “*Dilatar o entorpecer el cumplimiento de las decisiones en firme o de las providencias judiciales*”, lo que conlleva a que la resolución de declaratoria de incumplimiento como el inicio o reanudación del proceso de cobro coactivo debe producirse en forma oportuna so pena de que se produzca una pérdida de competencia para hacerlo, pudiendo el ejecutado formular la excepción de prescripción de la acción de cobro conforme al numeral 6 del artículo 831 del ETN o la excepción de pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que constituye el título ejecutivo objeto de cobro, por así permitirlo el artículo 92 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA).

En relación con la pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo y por consiguiente la imposibilidad de ser ejecutado, el artículo 91 del CPACA contempla, de manera taxativa, los siguientes eventos:

1. Cuando sean suspendidos provisionalmente sus efectos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.
2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho.
3. **Cuando al cabo de cinco (5) años de estar en firme, la autoridad no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos.**
4. Cuando se cumpla la condición resolutoria a que se encuentre sometido el acto.
5. Cuando pierdan vigencia. (negrillas ajenas al texto)

Al respecto, oportuno resulta traer a colación lo expresado por el Consejo de Estado en sentencia del 8 de marzo de 2004. Rad. No.1552, en la que señaló:

*“(...) En el caso concreto objeto de la consulta, la Sala, a partir de la posición asumida por la Corporación, tanto por la Sección Quinta, en el sentido de advertir de oficio la pérdida de fuerza ejecutoria aun cuando no haya sido alegada por el demandado, como por la Sección Tercera respecto de la responsabilidad consiguiente considera que el juez de ejecuciones fiscales o **los funcionarios investidos de funciones de jurisdicción coactiva cuando adviertan la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo deben proceder de oficio a terminar el proceso y ordenar su***

archivo, sea cual fuese el estado en que se encuentre, vale decir, antes o después de la notificación del mandamiento de pago.(...)

Conforme a la providencia señalada recae en cabeza del funcionario que va a ejercer la facultad de cobro, la competencia para declarar la pérdida de fuerza ejecutoria de un acto administrativo, la cual puede provenir de oficio por parte del funcionario, o a petición del contribuyente mediante la vía de excepciones al mandamiento de pago.

Lo anterior significa que, una vez interrumpido o suspendido el término de prescripción de la acción de cobro de los créditos tributarios como consecuencia del otorgamiento de una facilidad o acuerdo de pago, dichas figuras procesales no se mantienen indefinidamente en el tiempo, en razón a que no hay fecha que no se cumpla, plazo que no se venza ni deuda que no prescriba lo que de suyo encuentra su respaldo en el mandato constitucional según el cual *“En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas, ni penas y medidas de seguridad imprescriptibles (art. 28 ibíd)”*.

De otra parte, se precisa señalar que de la lectura del artículo 817 del ETN, se desprende que la obligación de la Administración Tributaria es iniciar la acción de cobro coactivo dentro de los cinco (5) años siguientes a la fecha en que se hicieron exigibles las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, so pena de que los actos que expida después de expirado dicho término, queden viciados por falta de competencia temporal, término de prescripción que se fundamenta en razones de seguridad jurídica, tanto para la Administración Tributaria, como para los contribuyentes; para la Administración, porque debe existir siempre un momento definitivo en el que se consoliden los actos administrativos que expide en el procedimiento de cobro coactivo y, para los contribuyentes, porque la acción de cobro, interrumpida o suspendida como producto del otorgamiento de una facilidad de pago, no puede extenderse indefinidamente en el tiempo; línea de pensamiento ésta que es congruente con el criterio jurisprudencial expuesto por el Honorable Consejo de Estado- Sección Cuarta en sentencia del 10 de abril de 2014, proferida dentro de la Radicación No. 19613, M.P. Dra. CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ, que se resume libremente:

El máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo recordó que el término de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales se interrumpe por el otorgamiento de facilidades para el pago.

Sin embargo, eso no puede justificar la inactividad de la administración en el cobro de las obligaciones derivadas de los impuestos, durante el término de cinco años previsto por el artículo 817 del ETN.

En el caso analizado, la autoridad tributaria del Distrito Especial de Barranquilla le concedió al contribuyente (Universidad Autónoma del Caribe) una facilidad de pago de las obligaciones correspondientes al impuesto de industria y comercio, pero, llegado el plazo dicha Institución no cumplió dicho acuerdo.

Aunque la expedición del acuerdo de pago interrumpió el término de prescripción de la acción de cobro, ante su incumplimiento, la Administración Tributaria Distrital no lo declaró sin vigencia, como lo dispone el artículo 814-3 del ETN, ni inició un proceso administrativo de cobro por el saldo insoluto.

En este contexto, el Consejo advirtió que la facultad de hacer efectivo el pago de obligaciones tributarias está limitada en el tiempo y no puede ir en contra del objeto mismo de la prescripción.

*Por último, advirtió la Corporación Judicial que la interrupción del término de la prescripción no opera de manera indefinida en el tiempo, toda vez que **el incumplimiento de la facilidad daba lugar al inicio de un nuevo proceso de cobro sobre el que operaban las reglas de prescripción del art. 817 del ETN.** Así, la Sala señaló que la administración no le podía exigir a la universidad que pagara la obligación, porque la acción de cobro ya había prescrito cuando se notificó el mandamiento.*

Una vez decantados los temas a que se contraen las inquietudes formuladas en los numerales 1, 2 y 3 del acápite intitulado CONSULTA, pasamos a analizar la última pregunta consistente en si *¿es posible que se expida un acto que incluya más de un contribuyente o más de una facilidad incumplida?*, afirmando de manera anticipada una respuesta positiva pues ello resulta viable en aplicación de los principios de economía y celeridad que guían la función administrativa, conforme al artículo 209 superior, desarrollado por el artículo 3 del CPACA, siempre y cuando tal decisión se dé a conocer, mediante las formas de notificación reguladas en el artículo 12 del Acuerdo Distrital 469 de 2011, a todos y cada uno de los contribuyentes incumplidos, garantizándosele de esta manera, plenamente, los derechos de defensa y contradicción (CPACA, art. 3, num. 1) a través de la interposición de los recursos y ejercicio de las acciones que nuestra Carta Política y la ley consagran a su favor para el restablecimiento de sus derechos presuntamente lesionados.

Coligado con lo anterior, se impone aclarar que el hecho de que la resolución administrativa de incumplimiento vaya dirigida a muchos destinatarios no deja de ser considerada un acto administrativo singular, individual y concretos, el cual tiene efecto respecto las varias personas en él determinadas.

Dando cierre y sin considerar agotada la temática abordada, dada la naturaleza cambiante del derecho y la jurisprudencia tributaria, lo hago con las siguientes conclusiones:

CONCLUSIONES PRELIMINARES

- El otorgamiento de facilidades de pago no es una obligación a cargo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB) ni un derecho a favor del contribuyente moroso, por lo que resulta ser una facultad de la Administración con la finalidad de hacer más eficaz el recaudo de los tributos sin que se lesione el equilibrio financiero o flujo de gastos del contribuyente. (DD 807/93, art. 135) pero, una vez otorgada interrumpe o suspende el término de prescripción de la acción de cobro, desde la fecha de su notificación (ETN, arts. 818 y 841) y, una vez incumplida se debe proceder a decretar, sin dilación alguna, dicho incumplimiento, esto, en razón a que la interrupción y suspensión del término de la prescripción no opera de manera indefinida en el tiempo.
- Cuando media una facilidad de pago, otorgada con ocasión de un proceso de cobro persuasivo y/o prejurídico o durante un proceso administrativo de cobro coactivo, e incumplida ésta, debe proceder la Administración Tributaria Distrital a declarar, sin dilación alguna, su incumplimiento dado que el término para iniciar o reanudar el proceso de cobro coactivo, en el que operan las reglas de

la prescripción, debe contarse a partir de la declaratoria ejecutoriada y/o en firme del incumplimiento, decisión que se debe adoptar una vez ocurra la mora o simple retardo en el pago de una o cualquiera de las cuotas en que se divide la obligación acordada o al finalizar el plazo concedido en dicha facilidad, dado el carácter facultativo de la Administración para decretarla en el primer incumplimiento (ETN, art. 814-3).

- La declaratoria de incumplimiento de una facilidad de pago conlleva, entre otros, a que el acuerdo de pago quede sin efecto, se declare sin vigencia el plazo concedido, se ordene hacer efectiva la garantía hasta concurrencia del saldo de la deuda garantizada, la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes, declaratoria que faculta a la Administración para iniciar o reanudar el proceso de cobro coactivo exigiendo el pago total de la suma del capital adeudado, del saldo a que éste se halle reducido y sus correspondientes intereses, considerando la obligación como de plazo vencido.
- El otorgamiento de una facilidad y/o acuerdo de pago torna inexigible la obligación objeto de la misma hasta tanto no se decrete, mediante resolución expedida en forma oportuna y motivada, el incumplimiento del acuerdo de pago, de tal manera que, mientras ello no suceda, la Administración Tributaria Distrital no puede iniciar o proseguir el proceso administrativo de cobro coactivo o en su defecto dar aplicación oficiosa a la figura de la compensación, pues éste medio de extinción de las obligaciones opera en virtud de lo dispuesto en el artículo 1715 del Código Civil cuando ambas deudas, además de ser en dinero y liquidas, sean actualmente exigibles, calidad ésta última que se desnaturaliza con “*Las esperas concedidas al deudor*”, según la misma norma citada.
- Lo pagado por una obligación tributaria que había sido objeto de una facilidad de pago y que a la fecha de pago se encontraba prescrita, no es susceptible de devolución porque la prescripción de las obligaciones es renunciable tal como lo consagra el artículo 2514 del Código Civil, del siguiente tenor:

Artículo 2514. Renuncia expresa y tácita de la prescripción. *La prescripción puede ser renunciada expresa o tácitamente; pero sólo después de cumplida.*

Renúnciase tácitamente, cuando el que puede alegarla manifiesta por un hecho suyo que reconoce el derecho del dueño o del acreedor; por ejemplo, cuando cumplidas las condiciones legales de la prescripción, el poseedor de la cosa la toma en arriendo, o el que debe dinero paga intereses o pide plazos”.

Además, en las voces del artículo 819 del ETN, armonizado por el artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993 “*Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción*”.

- Si en la fecha de la iniciación o reanudación del proceso administrativo de cobro coactivo, previa declaratoria, ejecutoriada, del incumplimiento de las facilidades de pago, ya han prescrito algunos períodos y/o vigencias fiscales contenidas en dichos

Acuerdos, se debe excluir las obligaciones afectadas por dicho medio extintivo de las obligaciones.

- En aplicación de los principios de economía y celeridad que guían la función administrativa (CN, art. 209), es viable que, ante incumplimiento masivos por parte de contribuyentes beneficiados por acuerdos de pago, la Administración Tributaria proceda a expedir un acto administrativo singular, particular y concreto que involucre a todos los contribuyentes incumplidos, con tal que dicha decisión se dé a conocer a todos y cada uno de ellos, mediante las formas de notificación previstas en el artículo 12 del Acuerdo Distrital 469 de 2011, garantizándoseles así, plenamente, los derechos de defensa y contradicción (CPACA, art. 3, num. 1) a través de la interposición del recurso de reposición (ETN, art. 814-3) o del ejercicio directo de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho (CPACA, art. 138) dada la naturaleza facultativa del recurso mencionado (CPACA, arts. 76 in fine y 138).

En los anteriores términos se absuelve la consulta, modificando y/o derogando la doctrina contraria que sobre el particular se haya fijado, informándole que tanto la normativa como los conceptos y la jurisprudencia tributarias pueden consultarse directamente, en nuestras bases de datos jurídicas, ingresando a la dirección lshd.gov.co/dfs/Relatoria.

CONCEPTO No. 1234

FECHA: 4 de abril de 2016

SUBTEMA: Declaraciones presentadas por no obligados

RESPUESTA:

Solicita la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, expedir un concepto que modifique el Concepto No. 1086 de 2005 respecto a las declaraciones presentadas por no obligados, en el sentido de no requerir pronunciamiento alguno por parte de la Oficina de Fiscalización, para que queden inactivas en la cuenta corriente, en los eventos en que *prima facie* la situación no requiera ninguna verificación especial.

Sobre el tema, el artículo 34-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, establece que las declaraciones presentadas por no obligados no producen efecto legal alguno.

Con relación a quiénes están obligados a presentar declaraciones tributarias, es necesario mencionar que lo estarán aquellas personas naturales o jurídicas que cumplan los presupuestos establecidos en la norma tributaria.

El sujeto pasivo del impuesto comprende aquellas personas naturales o jurídicas, entidades o entes colectivos sin personería jurídica que pueden pagar determinada suma de dinero a favor del sujeto activo, en este caso, el Distrito Capital, por cuanto poseen capacidad contributiva y realizan el hecho generador de la obligación tributaria.

Ahora bien, el sujeto pasivo puede encontrarse total o parcialmente exonerado del pago del impuesto en virtud de la ley, caso en el cual nos referimos a sujetos exentos del impuesto.

No ser sujeto pasivo del impuesto es no estar comprendido en la hipótesis general de la ley.

Ahora bien, la obligación tributaria de declarar consiste en la presentación del denuncia fiscal que corresponda, por parte del contribuyente o responsable del tributo, respecto a la ocurrencia del hecho generador y la liquidación y pago del impuesto en caso de no gozar de tratamiento preferencial de exención, dentro de las fechas establecidas para tal fin y ante una entidad financiera que recauda el impuesto.

Para el tratadista Juan Rafael Bravo Arteaga, en su obra 'Nociones Fundamentales de Derecho Tributario', "la declaración tributaria es un deber a cargo del contribuyente que tiene por objeto informar al Fisco sobre las circunstancias que configuran hechos gravados dentro de un determinado período, así como respecto de su cuantía y de las características del contribuyente que sean necesarias para tasar el tributo y para individualizar y localizar al sujeto pasivo responsable del pago de la obligación tributaria". Pág. 332.

Así los hechos, la declaración es una manifestación de la voluntad del administrado frente a la Administración, la cual se encuentra amparada por una presunción legal de veracidad de los hechos en ella consignados, siempre y cuando sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario Nacional, a saber:

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 lo exija.*

Esta presunción por ser legal admite prueba en contrario, sea por parte del contribuyente o por parte de la Administración, cuando ejerce sus facultades de fiscalización.

Dentro de los requisitos formales de la declaración tributaria se encuentra la identificación del sujeto pasivo del impuesto y la relación con el hecho generador que lo vincula al cumplimiento de la obligación.

Cuando esta identificación del declarante o sujeto pasivo pueda hacerse *prima facie*, por parte del funcionario que conozca el proceso de devolución y/o compensación de lo pagado en una declaración, no se requerirá abrir a pruebas el expediente para solicitar al área de fiscalización correspondiente, un pronunciamiento al respecto, bastará tener la prueba (certificado de tradición del predio o del vehículo en caso del impuesto predial y de vehículos automotores) que demuestre la calidad de propietario del bien y podrá continuar con el proceso de devolución.

Cuando sea más compleja la determinación del sujeto pasivo del impuesto, se requerirá del acto de invalidación por parte del área competente para inactivar la declaración correspondiente (caso de poseedores de inmuebles).

De otra parte, con relación a las declaraciones presentadas por no obligados respecto de otros impuestos distritales (a manera de ejemplo el de industria y comercio, avisos y tableros, delineación urbana etc.), es importante anotar que éstas denuncian conceptos que deben sustraerse para determinar la calidad de sujeto pasivo del impuesto; así como para determinar la base gravable, situaciones en las cuales es indispensable la presentación de ciertas pruebas documentales para cumplir con el requisito formal de identificación del sujeto pasivo y su vinculación al hecho generador.

Entonces, si la Administración *prima facie* se percató de que una declaración fue presentada por un no obligado, no se requiere proferir un acto de invalidación para inactivarla en la cuenta corriente.

En los demás casos, solo se invalidarán declaraciones como resultado de haber adelantado el respectivo proceso y la decisión deberá fundamentarse en los hechos probados tal y como lo señala el artículo 742 del Estatuto Tributario Nacional:

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”.*

En los casos que no se pueda *prima facie* determinar si el declarante es el obligado a presentar la declaración, se requerirá el pronunciamiento del área competente fundamentado en las pruebas conducentes, pertinentes y necesarias para determinar que las declaraciones fueron presentadas por un no obligado, de conformidad con el artículo 34-1 del Decreto 807 de 1993.

En este sentido se modifica el Concepto No. 1086 del 8 de marzo de 2005, solo respecto a las declaraciones tributarias presentadas por no obligados, con las salvedades antes mencionadas.

Nota de relatoría: Este Concepto modifica lo estipulado en el Concepto 1086 de 2005, respecto a las declaraciones tributarias presentadas por no obligados.

CONCEPTO No. 1235

FECHA: 11 de abril de 2016

SUBTEMA: Revocatorias de oficio

CONSULTA:

La Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, manifiesta que existen dos términos en materia de revocatorias directas de actos administrativos de carácter tributario, el artículo 111 del Decreto Distrital 807 de 1993 y el artículo 95 del CPACA, en relación con esta tesis consultan:

“¿Entenderíamos que a las solicitudes de revocatoria de los contribuyentes se les aplicaría el término regulado en el Artículo 111 del Decreto Distrital 807 de 1993, mientras que a las revocatorias de oficio en las que no media solicitud del ciudadano, se les aplicaría el término del Artículo 95 del CPACA?”

RESPUESTA:

La institución jurídica de la Revocatoria Directa en Colombia ha sido concebida por el ordenamiento legal desde la expedición del Decreto Ley 2733 de 1959 en su artículo 21 y posteriormente en el Decreto Ley 01 de 1984 que reformó el Código Contencioso Administrativo, en sus artículos 69 al 74, hoy en día la ley 1437 de 2011 la recogió en su capítulo IX. Veamos:

Decreto Ley 2733 de 1959 (...) Artículo 21. 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:

- a) Cuando sea manifiesta su oposición con la Constitución o la ley.
- b) Cuando no estén conformes con el interés público o social, o atenten contra él.
- c) Cuando con ellos se cause agravio injustificado a una persona.

Artículo 22. La revocación podrá cumplirse en cualquier tiempo y en relación con providencias o actos ejecutoriados o que se hallen sometidos al control de los tribunales contencioso administrativo, siempre que en este último caso no se haya dictado sentencia definitiva.

Artículo 23. Ni la petición de revocación de un acto, ni la providencia que sobre ella recaiga, reviven los términos legales para el ejercicio de las respectivas acciones contencioso-administrativas.

Artículo 24. Cuando el acto administrativo haya creado una situación jurídica individual, o reconocido un derecho de igual categoría, no podrá ser revocado sin el consentimiento expreso y escrito del respectivo titular”.

Decreto Ley 01 de 1984 (...) 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.

Improcedencia

Artículo 70. Improcedencia. No podrá pedirse la revocación directa de los actos administrativos respecto de los cuales el peticionario haya ejercitado los recursos de la vía gubernativa.

Oportunidad

Artículo 71. Modificado por el art. 1, Ley 809 de 2003. Oportunidad. La revocación podrá cumplirse en cualquier tiempo, inclusive 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.

Artículo 72. Efectos. Ni la petición de revocación de un acto, ni la decisión que sobre ella recaiga revivirán los términos legales para el ejercicio de las acciones contencioso-administrativas, ni darán lugar a la aplicación del silencio administrativo.

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.

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”.

“Ley 1437 de 2011 (...) Artículo 93. Causales de revocación. 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, 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.

Artículo 94. Improcedencia. La revocación directa de los actos administrativos a solicitud de parte no procederá por la causal del numeral 1 del artículo anterior, cuando el peticionario haya interpuesto los recursos de que dichos actos sean susceptibles, ni en relación con los cuales haya operado la caducidad para su control judicial.

Artículo 95. Oportunidad. La revocación directa de los actos administrativos podrá cumplirse aun cuando se haya acudido ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, siempre que no se haya notificado auto admisorio de la demanda.

Las solicitudes de revocación directa deberán ser resueltas por la autoridad competente dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la solicitud.

Contra la decisión que resuelve la solicitud de revocación directa no procede recurso.

Parágrafo. No obstante, en el curso de un proceso judicial, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia, de oficio o a petición del interesado o del Ministerio Público, las autoridades demandadas podrán formular oferta de revocatoria de los actos administrativos impugnados previa aprobación del Comité de Conciliación de la entidad. La oferta de revocatoria señalará los actos y las decisiones objeto de la misma y la forma en que se propone restablecer el derecho conculcado o reparar los perjuicios causados con los actos demandados.

Si el Juez encuentra que la oferta se ajusta al ordenamiento jurídico, ordenará ponerla en conocimiento del demandante quien deberá manifestar si la acepta en el término que se le señale para tal efecto, evento en el cual el proceso se dará por terminado mediante auto que prestará mérito ejecutivo, en el que se especificarán las obligaciones que la autoridad demandada deberá cumplir a partir de su ejecutoria.

Artículo 96. Efectos. Ni la petición de revocación de un acto, ni la decisión que sobre ella recaiga revivirán los términos legales para demandar el acto ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, ni darán lugar a la aplicación del silencio administrativo.

Artículo 97. Revocación de actos de carácter particular y concreto. Salvo las excepciones establecidas en la ley, cuando un acto administrativo, bien sea expreso o ficto, 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 previo, expreso y escrito del respectivo titular.

Si el titular niega su consentimiento y la autoridad considera que el acto es contrario a la Constitución o a la ley, deberá demandarlo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Si la Administración considera que el acto ocurrió por medios ilegales o fraudulentos lo demandará sin acudir al procedimiento previo de conciliación y solicitará al juez su suspensión provisional.

Parágrafo. En el trámite de la revocación directa se garantizarán los derechos de audiencia y defensa”.

Corolario de lo anterior vemos que la facultad de revocatoria directa fue considerada como un mecanismo legal que permitiera a la administración la corrección de los errores que se han generado con la expedición de sus actos administrativos. No obstante, la misma no se limita exclusivamente a la voluntad de la Administración, sino que además se dio la posibilidad para que cualquier ciudadano pueda hacer uso de ella a través de una petición de parte.

En tal orden de ideas, la institución de la revocatoria directa consagrada en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo es una figura bidimensional la cual funge como recurso extraordinario presentado por el ciudadano y a la vez opera como atribución o facultad de la administración para corregir los errores que eventualmente cometiera en el ejercicio de sus funciones administrativas.

Es así que se puede observar que en el Decreto 01 de 1984, no se establecía el término dentro del cual fuera posible hacer uso del denominado recurso extraordinario de revocatoria directa por cuanto la norma estatúa que la revocación podría “*cumplirse en cualquier tiempo*”¹⁶⁸, situación que fue modificada en la Ley 1437 de 2011, en donde se indicó que los administrados pueden solicitar la revocatoria directa de los actos administrativos hasta antes de que “*haya operado la caducidad para su control judicial*”.¹⁶⁹

En la Ley 1437 de 2011, contentiva del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se mantuvo la atribución de la administración de revocar sus propios actos administrativos conforme se había venido desarrollando desde la normatividad inicialmente expuesta al principio de este concepto.

Ahora bien, para desarrollar el tema de la revocatoria directa en materia tributaria en el Distrito, es preciso señalar el inciso 3 del artículo 2 de la Ley 1437 de 2011:

Artículo 2. Ámbito de aplicación. (...) Las autoridades sujetarán sus actuaciones a los procedimientos que se establecen en este Código, **sin perjuicio de los procedimientos regulados en leyes especiales.** En lo no previsto en los mismos se aplicarán las disposiciones de este Código”. (Subrayo y negrilla nuestros)

¹⁶⁸ “**Artículo 71. Modificado por el Art. 1, Ley 809 de 2003 Oportunidad.** La revocación directa podrá cumplirse en cualquier tiempo, inclusive 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.

En todo caso, las solicitudes de revocación directa de los actos administrativos de contenido general y las que se refieran a aquellos de contenido particular y concreto en relación con los cuales no se haya agotado la vía gubernativa o no se haya admitido la demanda ante los tribunales contencioso administrativos dentro del término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, deberán ser resueltas por la autoridad competente dentro de los tres (3) meses siguientes a su presentación”.

¹⁶⁹ “**Artículo 94. Improcedencia.** La revocación directa de los actos administrativos a solicitud de parte no procederá por la causal del numeral 1 del artículo anterior, cuando el peticionario haya interpuesto los recursos de que dichos actos sean susceptibles, ni en relación con los cuales haya operado la caducidad para su control judicial”.

En aplicación de la cita anterior, es necesario precisar que para el Distrito en materia tributaria el procedimiento para hacer uso de la revocatoria directa está contemplado en el artículo 111 del DD 807 de 1993, adicionado por el artículo 111-1 del DD 422 de 1996 que a su vez fue adicionado por el artículo 55 del DD 401 de 1999. Veamos:

Artículo 111. Revocatoria Directa. *Contra los actos de la administración tributaria distrital procederá la revocatoria directa prevista en el Código Contencioso Administrativo, siempre y cuando no se hubieren interpuesto los recursos por la vía gubernativa, o cuando interpuestos hubieren sido inadmitidos, y siempre que se ejercite dentro de los dos años siguientes a la ejecutoria del correspondiente acto administrativo. **Adicionado mediante Artículo 111 Decreto 422 de 1996 y Artículo 55 Decreto 401 de 1999***

Artículo 111-1. Término para resolver las solicitudes de revocatoria. *Las solicitudes de Revocatoria Directa deberán fallarse dentro del término de un 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.*

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 del decreto por el cual se adopta esta norma.*

Artículo 55. Término para resolver las solicitudes de revocatoria. *El artículo 111-1 del Decreto 807 de 1993 quedará así:*

Artículo 111-1. Término para resolver las solicitudes de revocatoria. *Las solicitudes de Revocatoria Directa deberán fallarse dentro del término de un 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".*

Así lo ha entendido el Consejo de Estado, Sección Tercera, en el Auto de Unificación del 13 de febrero de 2014, expediente 48521, Consejero ponente Dr. Enrique Gil Botero:

*"Como se desprende de las normas trascritas, existen tres criterios para solucionar los conflictos de normas: i) el criterio jerárquico o de primacía, según el cual la norma superior prima sobre la inferior (v.gr. la ley estatutaria del derecho de petición (vs) una la ley 1437 de 2011), ii) el criterio cronológico, que reconoce la prevalencia de la norma posterior sobre la anterior (v.gr. la ley 1437 de 2011 (vs) el Decreto – ley 01 de 1984), y **iii) el criterio de especialidad, según la cual la norma especial prima sobre la general, inclusive cuando esta última sea posterior (v.gr. la ley 1437 de 2011 (vs) la ley 1564 de 2012).***

Ahora bien, la norma especial es aquella que regula de manera particular y específica una situación, supuesto o materia concreta que, de no estar allí contenida, tendría que ser resuelta por las disposiciones más generales (v.gr. los temas tributarios).

Al respecto, la Corte Constitucional ha sostenido:

Ahora bien, con el objeto de contribuir a la solución de las contradicciones o antinomias que puedan presentarse entre las diferentes normas legales, las leyes 57 y 153 de 1887 fijaron diversos principios de interpretación de la ley, que en este caso pueden ser de recibo.

*Entre los principios contemplados por las dos leyes mencionadas se encuentra el de que cuando en los códigos adoptados se halle disposiciones incompatibles entre sí **"la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general"** (numeral 1 del artículo 5 de la Ley 57 de 1887). Esta máxima es la que debe aplicarse a la situación bajo análisis: el Código Contencioso Administrativo regula de manera general el instituto de la revocación directa de los actos administrativos y el Estatuto Tributario se refiere a ella para el caso específico de los actos de carácter impositivo.*

Además, como bien lo precisan los intervinientes, **el mismo Código Contencioso Administrativo establece que en materia procesal administrativa tendrá prelación las normas de carácter especial, como las del Estatuto Tributario.** Así lo determina el numeral 2 del artículo 1 del Código al señalar que "los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto por ellas se aplicarán las normas de esta parte primera que sean compatibles"¹⁷⁰. (Subrayas y negrillas nuestras)

Determinado ya que existe una norma especial y un procedimiento preferente en materia tributaria para la Ciudad Capital en el uso de la revocatoria directa y, partiendo del hecho de que las normas procesales son de orden público, tal y como lo ha manifestado el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta dentro del proceso radicado con número 76001-23-31-000-2006-03365-01(18204), así:

...Precisa la Sala:

El artículo 6 del Código de Procedimiento Civil prescribe que las normas procesales son de derecho público y de orden público y, por consiguiente, de obligatorio cumplimiento, por lo que, en ningún caso podrán ser derogadas, modificadas o sustituidas por los funcionarios o particulares, salvo autorización expresa de la ley.

En obediencia de la anterior disposición, los términos atinentes a todo procedimiento jurídico deben observarse estrictamente para preservar el debido proceso, so pena de incurrir en nulidades; ofrecer seguridad jurídica a la Administración y a los administrados, quienes de esta manera tienen certeza sobre la oportunidad en que pueden ejercer sus derechos de defensa y contradicción, sin que puedan ser vulnerados.

El respeto a los términos determinados legalmente opera como un principio estructural del funcionamiento de la Administración Pública.

Así como el administrado puede reclamar la nulidad de los actos administrativos cuando la autoridad tributaria ha pretermitido alguno de los plazos instituidos en favor de sus derechos de defensa y contradicción, por disposición legal la Administración puede extender los determinados en provecho suyo por el tiempo que ha sido fijado para, dentro de ellos, dictar los actos administrativos que corresponda.

No puede incumplirse ni interrumpirse un plazo perentorio establecido en las normas jurídicas para que la Administración ejerza una actividad determinada, ni puede renunciar a él por efectos de la actividad del contribuyente, pues ello ocasionaría un proceder cambiante de las autoridades, lo que acabaría con la certeza jurídica.

La fijación legal de un plazo perentorio ofrece certeza a las partes, en cuanto a la realización de los sucesivos actos procedimentales, con la consecuencia de que vencido el plazo correspondiente, no puede ya practicarse el acto respectivo..."

En complemento de lo anterior, se cita un aparte del libro 'Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código, una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011',¹⁷¹ el cual hace un análisis muy preciso de las revocatorias en materia tributaria, así:

Revocación directa en materia tributaria

¹⁷⁰ Corte Constitucional, sentencia C-078 de 1997, M.P. Eduardo Cifuentes M.

¹⁷¹ Banco de la República, Consejo de Estado, Sala de Gobierno, 'Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código, una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011', ISBN: 978-958-664-262-0 editorial: Banco de la República categoría: Derecho constitucional y administrativo año de edición: 2012-12-17.

De conformidad con el artículo 736 del Estatuto Tributario, la revocación directa prevista en el Código Contencioso Administrativo, procede únicamente cuando no se hubieren interpuesto los recursos por la vía gubernativa, es decir que, como se explicó, corresponde, por regla general, al recurso de reconsideración. En igual forma, en el procedimiento administrativo regulado en la Ley 1437 de 2011, la revocación directa de los actos no procede cuando el peticionario haya interpuesto los recursos de que los actos sean susceptibles¹⁷².

Sin embargo, su trámite ante la Administración de Impuestos por parte del contribuyente es diferente al regulado en la Ley 1437 de 2011, pues la normativa tributaria tiene previsto un plazo de 2 años para presentarla, contados a partir de la ejecutoria del acto administrativo¹⁷³. En el nuevo Código, de conformidad con el artículo 95 CPACA, la oportunidad para solicitar la revocatoria está comprendida entre la ejecutoria del acto y la oportunidad para demandarlo, o si se presentó demanda, hasta la notificación del auto que la admita.

El artículo 738-1 del Estatuto Tributario prevé un término de 1 año contado a partir de la fecha de presentación de la solicitud en debida forma, para que el Administrador de Impuestos Nacionales decida la solicitud de revocatoria, mientras que el artículo 95 de la Ley 1437 de 2011 dispone un plazo de 2 meses siguientes a la presentación de la solicitud.

A diferencia de lo regulado en el artículo 96 de la Ley 1437 de 2011 en el que se señala expresamente que ni la petición de la revocación de un acto ni la decisión que sobre ella recaiga darán lugar a la aplicación del silencio administrativo, el artículo 738-1 del Estatuto Tributario dispone que si dentro del término de 1 año antes indicado 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”.

En este orden de ideas, huelga mencionar entonces que en el Sistema Jurídico Administrativo Colombiano existe la institución de la revocatoria directa como recurso extraordinario, el cual debe obedecer a requisitos y condiciones señaladas en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; no obstante, y aplicando el principio de especialidad de la norma, para el tema tributario, como quedó descrito, existe la revocatoria directa bajo los requisitos y condiciones señalados en el Estatuto Tributario Nacional aplicable por remisión expresa que hace el Decreto Ley 1421 de 1993; es decir, esta última revocatoria (la tributaria) es la aplicable a los actos administrativos expedidos dentro del procedimiento administrativo tributario, por lo que el término para su atención será el establecido en la misma norma tributaria.

Ahora bien, al margen de lo anterior queda la institución de la revocatoria directa como atribución de la administración, figura que se mantiene en la Ley 1437 como deber de la Administración, indistintamente de tratarse de actos administrativos de índole general o especial.

Como quedó señalado, la revocatoria puede tener origen en una actuación oficiosa de la administración, sobre el particular, valga decir que nada obsta para que, si la administración encuentra que alguno de sus actos debe ser revocado por darse –a su juicio– alguna de las causales consagradas para ello en la ley, proceda a adelantar por su propia iniciativa los trámites encaminados al logro de tal propósito, pues es bien sabido que nadie está obligado a perseverar en su error y que las decisiones no ajustadas a derecho no tienen por qué atar de manera indefectible a quienes las han producido, igual, nada debe impedir que el afectado con una decisión equivocada de la administración pida, bajo ciertas

¹⁷² L. 1437/11 Art. 94.

¹⁷³ Estatuto Tributario. Art. 737.

condiciones, que ella sea retirada de la vida jurídica y que así se haga en efecto, siempre que se dé también alguna de aquellas causales.¹⁷⁴

Tal atribución encuentra límites en la misma formulación de la norma habilitante al señalar en el artículo 93 de la ley 1437: que es DEBER de la autoridad revocar el acto cuando sea MANIFIESTA su oposición a la Constitución y a la ley.

Vale decir igualmente, que la atribución revocatoria de la administración según el Capítulo IX del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo no cuenta con un término legalmente señalado para ejercer tal deber, lo cual se explica dada la naturaleza misma de la atribución de la institución de la revocatoria. Ahora bien, en el dado caso en que existiese el ejercicio de un medio de control ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo la administración pierde la facultad hasta tanto no se haya notificado auto admisorio de la demanda, caso en el cual deberá estudiarse la denominada 'oferta de revocatoria' contenida en el parágrafo del artículo 95 de la ley 1437.

En desarrollo de todo lo anterior, y en procura de la certeza jurídica de la Administración, frente al uso de la revocatoria directa, NO es legal ni procesalmente viable que una revocatoria directa a petición de parte NO cumpla con la ritualidad del procedimiento y se cree una instancia adicional al contribuyente, máxime si se tiene en cuenta que las normas procesales son de orden público y los derechos sustanciales no se ven menoscabados por las formas procesales, por cuanto la limitante en el tiempo garantiza que se ampare el derecho fundamental al debido proceso, así lo ha manifestado el Consejo de Estado¹⁷⁵.

"...El fin de la prevalencia de la sustancia sobre la forma es que el reconocimiento de los derechos sustanciales no se vea menoscabado por el exceso de rigor de las formas jurídicas, a punto tal que anulen un derecho no adjetivo cierto en cabeza de un sujeto de derecho. Aun así, no puede perderse de vista que las normas de procedimiento son de derecho público y orden público cuyo fin es la efectividad de los derechos reconocidos en la ley. Para este fin, el Estatuto Tributario, prevé el procedimiento que debe seguirse, el cual, como se vio, también conlleva la aplicación de las normas pertinentes del Código de Procedimiento Civil. Estas normas no pueden ser desconocidas por la DIAN, el contribuyente, ni mucho menos por la Administración de justicia, pues garantizan el debido proceso y el cumplimiento del principio de igualdad ante la ley y así mismo, evitan la arbitrariedad..."

Entonces, para las peticiones que solicitan estudiar la legalidad de los actos de la Administración Tributaria a través de la revocatoria directa, deben acatarse a cabalidad los términos contenidos en la norma distrital. De encontrarse que las mismas no cumplen con los requisitos dados por el procedimiento por parte de la oficina competente 'Recursos Tributarios'¹⁷⁶, estas deberán ser declaradas improcedentes, sin que puedan darse traslado de las peticiones a las oficinas que profieren los actos para su estudio de legalidad.

¹⁷⁴ Instituciones del Derecho Administrativo en el nuevo Código, Rama Judicial, Consejo de Estado, pág. 77 y ss.

¹⁷⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera ponente Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, Bogotá, D.C., 12 de abril de 2012, radicación número 15001-23-31-000-2009-000-92-01(18720).

¹⁷⁶ **Decreto 601 de 2014, artículo 32. Oficina de Recursos Tributarios:** Corresponde a la Oficina de Recursos Tributarios el ejercicio de las siguientes funciones:

(...)

e. Proyectar las resoluciones que resuelven las revocatorias directas interpuestas contra los actos administrativos proferidos por las áreas de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, DIB".

Desarrollado ya el tema de la revocatoria directa y para dar respuesta a la inquietud la cual está relacionada con la revocatoria de oficio, en la cual NO media intervención o solicitud por parte del contribuyente, se concluye que serán aplicables únicamente los incisos 1¹⁷⁷ y 3¹⁷⁸ y el párrafo¹⁷⁹ del artículo 95 del CPACA.

En este punto y como acotación adicional, es oportuno e ineludible precisar en qué casos debe revocarse de oficio los actos administrativos, ya que se trata de una decisión autónoma, que de forma unilateral toma la administración, en aquellas eventualidades que decide revisar sus propios actos y considera procedente y legal modificarlos, decisión que se fundamenta exclusivamente en el deber que le ha sido conferido por el ordenamiento jurídico; claro está, sin afectar los derechos de terceros, puesto que para ello se requiere del consentimiento expreso para su modificación.

En el artículo 93 se incluyeron las causales de revocación, de la siguiente forma: “*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, 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 agravo injustificado a una persona*”. (Subraya y negrilla nuestras)

Según el Doctor Jaime Orlando Santofimio Gamboa, en su *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, estas causales, las cuales son isomórficas a las contenidas en el Decreto 01 de 1984, pueden ser clasificadas en dos modalidades; causales de legalidad, y causales de conveniencia. Como causales de legalidad encontramos los numerales 1 y 3 del artículo 93 de la Ley 1437. La segunda causal sería la denominada causal de conveniencia.

En su momento, la Corte Suprema de Justicia en providencia de la Sala Plena de fecha 5 de mayo de 1981¹⁸⁰, señaló que cada causal de revocatoria tiene naturaleza diferente. A la primera le asignó una naturaleza de índole exclusivamente legal; a la segunda, de mérito o conveniencia, y a la tercera, de equidad. Según el mismo autor: “*la primera de ellas recoge una pretensión típica de la nulidad en razón de la legalidad o constitucionalidad*”; la segunda, pretensiones de conveniencia en donde la revocación “*...se vincula a la cuestión de mérito del acto...*”, y la tercera, “*...Por lo que concierne a la aniquilación del*

¹⁷⁷ **Artículo 95. Oportunidad.** *La revocación directa de los actos administrativos podrá cumplirse aun cuando se haya acudido ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, siempre que no se haya notificado auto admisorio de la demanda.*

¹⁷⁸ *Contra la decisión que resuelve la solicitud de revocación directa no procede recurso.*

¹⁷⁹ **Parágrafo.** *No obstante, en el curso de un proceso judicial, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia, de oficio o a petición del interesado o del Ministerio Público, las autoridades demandadas podrán formular oferta de revocatoria de los actos administrativos impugnados previa aprobación del Comité de Conciliación de la entidad. La oferta de revocatoria señalará los actos y las decisiones objeto de la misma y la forma en que se propone restablecer el derecho conculcado o reparar los perjuicios causados con los actos demandados.*

Si el Juez encuentra que la oferta se ajusta al ordenamiento jurídico, ordenará ponerla en conocimiento del demandante quien deberá manifestar si la acepta en el término que se le señale para tal efecto, evento en el cual el proceso se dará por terminado mediante auto que prestará mérito ejecutivo, en el que se especificarán las obligaciones que la autoridad demandada deberá cumplir a partir de su ejecutoria.

¹⁸⁰ *Sentencia del 5 de mayo de 1981. Corte Suprema de Justicia, M.P: Dr. Jorge Vélez García.*

acto cuando causa agravio injustificado a una persona, la legislación colombiana introduce una novedosa solución de equidad natural...”.

Para el caso en estudio, la revocatoria de oficio se daría única y exclusivamente frente a la causal primera, ya que la segunda causal está dada para los actos administrativos de carácter general, impersonal y abstracto¹⁸¹, y la tercera está ligada a la primera, por cuanto la Administración Tributaria causaría un agravio injustificado a una persona profiriendo un acto ilegal o a todas luces desproporcionado. Así lo ha interpretado el Magistrado de la Sección Tercera del Consejo de Estado, Carlos Alberto Zambrano Barrera, en el libro ‘Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código, una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011’.¹⁸²

“En cuanto a la primera de estas causales, vale la pena resaltar que tiene que ver con la ilegalidad del acto y que la administración, cuando encuentra que éste es contrario a la Constitución o a la ley, lo que hace es retirarlo de la vida jurídica, dejarlo sin efecto mediante el mecanismo de la revocatoria, mas no declarar su inconstitucionalidad o ilegalidad, pues ello es tarea propia de los jueces, previa demostración ante éstos de la existencia de la violación de las normas superiores.

En relación con esta misma causal (“Cuando sea manifiesta su oposición a la Constitución Política o a la ley”), debe ponerse de presente que, como lo indica la norma, no basta cualquier clase de oposición con las normas superiores, sino que debe tratarse de una oposición “manifiesta”, entendida por tal la que surge de bulto, en forma evidente, de la simple comparación de textos y sin necesidad de interpretación jurídica alguna.

Por su parte, las otras dos causales hacen relación a la inconveniencia del acto y a su repercusión entre el conglomerado o en relación con una determinada persona.

En efecto, la segunda de las causales que consagra el artículo 93 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo se configura cuando el acto no se conforma con el interés público o social o atenta contra el mismo, cosa que normalmente ocurre –dicho sea de paso– ante actos discrecionales de carácter general, no ante actos reglados de orden individual; en cambio, la tercera de aquellas causales se da cuando el acto agravia sin justificación “a una persona”, sea ésta natural o jurídica, pública o privada, cosa que, si bien suele suceder igualmente cuando el acto no es reglado sino discrecional, se presenta más que todo ante actos de carácter individual y concreto.

Valga la pena anotar en este punto que, cuando se está frente a la última causal mencionada, esto es, frente a la que habla del “agravio injustificado a una persona”, es necesario medir la intensidad del mismo, pues es normal que los actos administrativos impongan alguna carga al administrado, lo que podría mirarse como un agravio, pero que sólo se torna injustificado cuando excede los límites de lo razonable o carece de sustento o justificación alguna”.¹⁸³ (Subraya y negrilla nuestras)

Por tal razón, para que se pueda revocar de manera oficiosa un acto administrativo por parte de alguna de las oficinas de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB), el

¹⁸¹ Al respecto, ver: RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Libardo: *Derecho Administrativo General y Colombiano*. Octava edición. Bogotá, D.C. Editorial Temis, 1995, pág. 228.

¹⁸² Banco de la República, Consejo de Estado, Sala de Gobierno, ‘Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código, una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011’, ISBN: 978-958-664-262-0 editorial: Banco de la República categoría: *Derecho constitucional y administrativo* año de edición: 2012-12-17.

¹⁸³ Ver: ARBOLEDA PERDOMO, Enrique José: *Comentarios al Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*. Segunda Edición Actualizada. Bogotá, D.C. Legis, 2012, págs. 149 y 150.

funcionario al momento de hacer el estudio de legalidad del acto administrativo debe encontrar que la ilegalidad del mismo sea tan evidente y manifiesta, que no requiera una valoración profunda ni prueba adicional para revocarlo.

CONCLUSIÓN

Para atender su interrogante: “¿Entenderíamos que a las solicitudes de revocatoria de los contribuyentes se les aplicaría el término regulado en el Artículo 111 del Decreto Distrital 807 de 1993, mientras que a las revocatorias de oficio en las que no media solicitud del ciudadano, se les aplicaría el término del artículo 95 del CPACA?”. Se señala que a las denominadas “revocatorias de oficio” no se les aplica el término señalado en el inciso dos del artículo 95 de la Ley 1437, por cuanto el supuesto de hecho de la norma está referido a las solicitudes de revocatoria directa a instancias del contribuyente en tanto su inquietud se refiere a aquellos en que no existe solicitud del ciudadano.

CONCEPTO No. 1236

FECHA: 8 de junio de 2016

SUBTEMA: Tratamiento tributario de los bienes objeto de extinción de dominio

CONSULTA:

En el radicado de la referencia, el consultante, entre otras, pregunta:

1. Una vez finalizado el proceso con sentencia ejecutoriada que ordene la extinción de dominio, las obligaciones que se generan con posterioridad a dicha firmeza *¿generan intereses hasta que la Sociedad de Activos Especiales (SAE) o quien haga sus veces, efectúe el pago de la obligación tributaria?*
2. En ocasiones, la razón aducida por la entidad administradora o del depositario provisional de los bienes sometidos a proceso de extinción de dominio, para no atender oportunamente el cumplimiento de la obligación tributaria (declarar y pagar) es la denominada “improductividad” del bien *¿de qué forma es posible verificar o determinar que el bien se encuentra en tal situación? ¿Es posible que la DIB lleve a cabo visitas de verificación en este sentido o basta con la certificación que para el efecto emite la SAE?*
3. Concluido el proceso de extinción de dominio *¿puede la DIB continuar los procesos de cobro suspendidos o dar inicio a los correspondientes, aun cuando el bien objeto de extinción no haya sido enajenado?*
4. Dada la naturaleza jurídica de la SAE, *¿existe restricción alguna con respecto a las medidas cautelares (embargo y/o secuestro) sobre bienes de propiedad de ésta? ¿Pueden decretarse sobre bienes diferentes a los que hayan sido objeto de declaratoria de extinción de dominio o únicamente pueden decretarse sobre estos bienes?*

RESPUESTA:

Iniciando el recorrido por la temática consultada, como nota introductoria de la misma se impone establecer un **marco conceptual**.

La ruta jurídica

El punto de partida es el artículo 1 de la Carta Política, que reza “*Colombia es un Estado social de derecho*”. De manera inmediata el artículo 2 en su primer inciso establece que “*Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución*”, normas éstas de las cuales se infiere que el Estado social de derecho tiene como cometido principal garantizar el efectivo cumplimiento de los deberes y el eficaz respeto de los derechos de todos los ciudadanos, deberes dentro de los cuales se destaca, como emanación del principio de solidaridad social el de contribuir al financiamiento de sus gastos e inversiones dentro de los conceptos de equidad y justicia (art. 95-9 *ibíd*), principio éste último que enseña que los funcionarios de las administraciones tributarias deberán actuar en el ejercicio de sus funciones con un relevante espíritu de justicia con fundamento en la premisa de 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 ...*”, lo que implica en forma correlativa, según lo ha determinado el Consejo de Estado en sentencia de agosto 4 de 1995. Magistrado ponente Dr. Delio Gómez Leyva. Exp. No. 5282., *la obligación del contribuyente de contribuir con lo que ordena la ley, sin que puedan resultar válidos los hechos que éste permite, no para cumplirla, sino para desacatarla*.

De presente lo anterior, conviene hacer algunas **anotaciones importantes** acerca de la institución de la extinción de dominio, considerada como un mecanismo mediante el cual el Estado puede perseguir los bienes de origen o destinación ilícita, a través de una acción constitucional pública, jurisdiccional, autónoma, directa y reglada que tiene como finalidad declarar la pérdida del derecho de propiedad de dichos recursos. Su importancia radica en ser un valioso instrumento de política criminal dirigido a prevenir, controlar y reprimir las actividades delictivas de las organizaciones criminales dedicadas a cometer las conductas delictivas que mayor alarma social ocasionan como son el narcotráfico, el secuestro y el enriquecimiento ilícito. En este sentido, la extinción de dominio ha sido concebida como “*(...) una consecuencia patrimonial de actividades ilícitas o que deterioran gravemente la moral social, consistente en la declaración de titularidad a favor del Estado de los bienes, ... por sentencia, sin contraprestación ni compensación de naturaleza alguna para el afectado*” (art. 15 Ley 1708).

Cabe recordar que de acuerdo con el artículo 34 de la Constitución se prohíben las penas de destierro, prisión perpetua y confiscación. No obstante, por sentencia judicial, se declarará extinguido el dominio sobre los bienes adquiridos mediante enriquecimiento ilícito, en perjuicio del Tesoro público o con grave deterioro de la moral social.

En desarrollo de dicho texto superior el Legislador expidió la Ley 333 de 1996 “*por la cual se establecen las normas de extinción de dominio sobre los bienes adquiridos en forma*

*ilícita*¹⁸⁴, ley derogada por la Ley 793 del 27 de diciembre de 2002, estableciendo las reglas que gobiernan la extinción de dominio”.

Actualmente, la materia es regulada por la Ley 1708 del 20 de enero de 2014¹⁸⁵ “*Por medio de la cual se expide el Código de Extinción de Dominio*”, la cual en su artículo 218 deroga las leyes 785, con excepción de los artículos 9 y 10 y 793, con excepción de su artículo 18¹⁸⁶.

Ahora bien, el legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias, dictó normas, primero en el artículo 9 de la Ley 785 de 2002 y hoy en el artículo 110 de la Ley 1708 de 2014, sobre la no causación de intereses y la suspensión del término para iniciar o proseguir procesos de jurisdicción coactiva y ejecutivos respecto de bienes sometidos al proceso de extinción de dominio, en los siguientes términos:

Artículo 9. Régimen Tributario. *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.*

Artículo 110. Pago de obligaciones de bienes improductivos. *Las obligaciones que se causen sobre bienes con extinción de dominio o sobre bienes con medidas cautelares, tales como cuotas o expensas comunes, servicios públicos, y que son improductivos por no generar ingresos en razón a su situación o estado, se suspenderá su exigibilidad y no se causarán intereses, hasta cuando ocurra alguno de los siguientes eventos:*

- a) La generación de ingresos suficientes, hasta concurrencia de lo producido.*
- b) La enajenación y entrega del bien.*

¹⁸⁴ Mediante Ley 785 del 27 de diciembre de 2002 se dictaron disposiciones relacionadas con la administración de los bienes incautados en aplicación de las Leyes 30 de 1986 y 333 de 1996.

¹⁸⁵ Promulgada en el Diario Oficial No. 49.039 el 20 de enero de 2014.

¹⁸⁶ **Artículo 18. 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-FRISCO.

Si los bienes fueren muebles o moneda, y aún no estuvieren secuestrados a disposición del Fondo, en la sentencia se ordenará que se le haga entrega inmediata de los mismos o que se consignen a su disposición los valores dichos. Si se tratara de bienes incorporados a un título, se ordenará la anulación del mismo y la expedición de uno nuevo a nombre del citado Fondo.

Si en la sentencia se reconocieren los derechos de un acreedor prendario o hipotecario de buena fe exenta de culpa, la Dirección Nacional de Estupefacientes, directamente o por conducto de la Fiduciaria, procederá a su venta o subasta, y pagará el crédito en los términos que en la sentencia se indique.

En el evento previsto en el literal b, el nuevo propietario del bien deberá sufragar el importe de las obligaciones no pagados durante la suspensión, dentro de los treinta días siguientes al cese de la suspensión.

Durante el tiempo de suspensión, las obligaciones a cargo de dichos bienes no podrán ser objeto de cobro por vía judicial ni coactiva, ni los bienes correspondientes podrán ser objeto de medidas cautelares.

Es de anotar que demandada la inconstitucionalidad del artículo 9 precitado, la Corte Constitucional mediante sentencia C-887 de 2002, Magistrado ponente Dr. ALFREDO BELTRAN SIERRA, lo declaró exequible al encontrarlo ajustado a la Carta Magna.

Se destaca en dicho proveído los siguientes apartes:

*“(...) En este sentido, deberá entenderse que **si el pago del impuesto se hace a tiempo, no tiene porqué generarse un interés moratorio.***

*En todo caso, el valor de los impuestos que pertenezcan a la entidad territorial seguirá siendo de ésta y a ella le deberán ser cancelados por la Dirección Nacional de Estupefacientes, **si para el efecto se perciben ingresos como consecuencia de su administración.** En caso de no ser así, se pagarán por el propietario del bien, si no se declara la extinción de dominio, o por el adquirente, si el bien se enajena luego de la declaración de extinción de dominio, en ningún caso se obligará al particular a pagar intereses moratorios o remuneratorios, del bien que no tuvo a su disposición.*

Entonces, es claro que no existe ningún tratamiento preferencial a favor de la Dirección Nacional de Estupefacientes, pues su actuación es únicamente como administradora de los bienes incautados en el proceso de extinción.

*Por otra parte, la Sala considera que es constitucional establecer la **suspensión del término para iniciar o proseguir los procesos de jurisdicción coactiva mientras se declare la extinción de dominio**, debido a que dada la naturaleza de la acción de extinción, en donde precisamente se cuestiona la legitimidad de la propiedad, es incompatible mientras dure el trámite de la misma, un proceso paralelo que busque el cumplimiento de una obligación insatisfecha.*

Tampoco, se advierte violación de los principios de equidad, eficiencia, progresividad, e irretroactividad en la medida en que no se condona ningún tipo de interés ni se prohíbe o elimina la acción de cobro coactivo, sino que simplemente se suspende en el tiempo como una herramienta de la administración, para facilitar el trámite del proceso de extinción.

*Observa la Corte que **la Dirección Nacional de Estupefacientes, que actúa como administrador de los bienes sobre los cuales se ejerce la acción de extinción de dominio tiene entre sus deberes como tal el pago oportuno de los impuestos respectivos, siempre que los ingresos que ellos produzcan así lo permitan**, tanto si se trata de bienes muebles como si son bienes inmuebles en el caso de impuestos que conforme a la Constitución o la ley correspondan a las entidades territoriales.*

*De la misma manera se encuentra por la Corte que la norma acusada no quebranta los artículos 294 y 287 de la Constitución como lo afirma el demandante, por cuanto el Congreso de la República en ejercicio de la atribución de “hacer las leyes” que le confiere el artículo 150 de la Carta, puede determinar legítimamente que **durante la tramitación del proceso de extinción de dominio, por razones de conveniencia nacional, no se causen intereses de mora por impuestos que pertenezcan a las entidades territoriales, cuyo pago, como ya se dijo, se hará por la Dirección Nacional de Estupefacientes cuando los ingresos producidos por tales bienes así lo permitan, o con posterioridad con el producto de la venta de ellos.** (...)”* (La negrilla y el subrayado no es del original)

Después del abordaje normativo y jurisprudencial visto, este Despacho procede a dar respuesta a las situaciones planteadas en los numerales 1, 2, 3 y 4.

El hecho de que un bien sea objeto de un proceso de extinción de dominio no le sustrae del cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias sustanciales y formales que su existencia demanda y de no ser posible satisfacer aquella dentro de los plazos fijados por la autoridad tributaria, una vez se ha declarado la extinción de dominio y se ha enajenado los bienes, se deberá a proceder a cancelar el valor tributario pendiente de pagar con cargo al producto de la venta, dando así cumplimiento al deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Distrito Capital de Bogotá dentro de los conceptos de justicia y equidad (Decreto 352 de 2020, art. 1).

La suspensión del proceso de cobro coactivo o la no factibilidad de iniciarlo durante el proceso de extinción de dominio hasta que los bienes afectos al proceso de extinción de dominio generen los ingresos suficientes para el pago o hasta la enajenación y entrega de los mismos, suspende los términos para que opere la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias, de manera que cumplida la condición los términos continúan su curso normal debiendo la Administración retomar y continuar con los procesos suspendidos o iniciarlos con la notificación del mandamiento de pago¹⁸⁷.

Otro de los efectos del inicio del proceso de extinción de dominio es la suspensión del cobro de intereses moratorios por las obligaciones que se causen desde el inicio de dicho proceso hasta cuando ocurra alguno de los siguientes eventos: **a)** La generación de ingresos suficientes, hasta concurrencia de lo producido y **b)** La enajenación y entrega definitiva del bien a su propietario.

El primer evento implica que, si los bienes durante el proceso de afectación a una acción de extinción del dominio, son improductivos, es decir, no producen o no pueden producir renta *en razón a su situación o estado*, no deben ser objeto de cobro de intereses moratorios por el impuesto predial no pagados oportunamente, situación que se extiende

¹⁸⁷ Respecto a la suspensión del término de la prescripción de la acción de cobro, en el Memorando No. 2005IE36742 del 1º de diciembre de 2005, la Subdirección Jurídico Tributaria se pronunció indicando que la suspensión no es otra cosa que detener o diferir, por algún tiempo, el término de prescripción.

Así mismo, en los Conceptos Nos. 1087 de 2005 y 1138 de 2006, se indicó: *“Finalmente, en cuanto a cómo opera la prescripción en el proceso de cobro suspendido por la incautación del bien, es claro que como el mismo se encuentra estacionado sin movimiento alguno, los términos, tanto para la Administración, como para el contribuyente, también se suspenden y se reanudan cuando se active nuevamente el proceso por el levantamiento de la suspensión.*

hasta que los mismos generen los ingresos suficientes para cumplir en término con las obligaciones tributarias.

La descripción que antecede nos permite de manera preliminar y aproximativa adoptar las siguientes **determinaciones**:

1. El pago de los impuestos que se causen durante y con posterioridad al proceso de extinción de dominio, respecto de los bienes objeto del mismo, se difiere hasta la fecha en que dichos bienes produzcan los ingresos suficientes que lo permitan o hasta la fecha en que se enajenen o se entreguen – *a su propietario, poseedor o usufructuario, cuando la sentencia que pone fin al proceso resuelve no declarar la extinción de dominio-*, lo que ocurra primero.
2. El Estado no asumirá el pago de obligaciones tributarias causadas, respecto de los bienes objetos del proceso de extinción de dominio, con anterioridad a su incautación ni con posterioridad a la enajenación de los bienes, cuando el proceso terminó con la extinción del derecho de dominio o propiedad. En este punto se impone aclarar:
 - a. El pago de los impuestos, antes del 20 de julio de 2014, fecha en que entró en vigencia la Ley 1708 de 2014, causado con posterioridad a la incautación de los bienes hasta la enajenación de los mismos es responsabilidad del Estado en el evento en que el proceso termine con la declaratoria de extinción de dominio; a partir de la citada fecha, la obligación la asume el nuevo propietario del bien quien deberá sufragar el importe de las obligaciones no pagados durante la suspensión, dentro de los treinta días siguientes al cese de la suspensión.
 - b. El pago de los impuestos causados con anterioridad a la incautación del bien con ocasión del proceso de extinción de dominio, así como los intereses moratorios de rigor, es responsabilidad del propietario, poseedor o usufructuario del bien, con independencia de que el proceso termine con o sin la extinción del derecho de propiedad.
 - c. El pago de los impuestos causados durante y después del proceso de extinción de dominio, cuando esta vía procesal termina con la no declaratoria de la extinción del derecho de propiedad, es responsabilidad del propietario, poseedor o usufructuario, a quienes solo se les exime del deber de pagar intereses moratorios del bien que no tuvieron a su disposición durante el proceso de extinción de dominio y hasta el recibo del mismo por parte de ellos
3. Los impuestos no pagados oportunamente durante y con posterioridad al proceso de extinción de dominio, respecto de los bienes objeto del mismo, no causarán intereses moratorios, siempre y cuando los mismos hayan sido improductivos por no generar ingresos en razón a su situación o estado, beneficio que se extiende hasta cuando los bienes sean productivos y generen los ingresos suficientes para cumplir con la obligación sustancial de pago o hasta que se enajenen y entreguen -*a su propietario, poseedor o usufructuario, a quienes no se les extinguió el dominio-*, lo que ocurra primero.

Lo anterior implica que la prerrogativa no se aplica indistintamente como regla general a todos los bienes incurso en proceso de extinción de dominio y solo sólo tiene operancia respecto de aquellos catalogados como improductivos.

Ahora bien, cuando la entidad administradora del FRISCO o los depositarios provisionales¹⁸⁸ no obtengan de forma oportuna el dinero para cancelar los impuestos de los bienes en proceso de extinción de dominio y soliciten facilidades para el pago de los mismos, así como para la cancelación de los intereses de mora y de las sanciones, si hay lugar a ellas, de conformidad con lo dispuesto en el literal f), del artículo 793 y en el artículo 798, del Estatuto Tributario Nacional¹⁸⁹, son garantes de las obligaciones tributarias insolutas contenidas en las facilidades para el pago otorgadas por la Administración Tributaria Distrital; por lo tanto, deben satisfacerlas de manera subsidiaria o solidaria con el contribuyente, así lo decantó esta Subdirección mediante Memorando Concepto No. 1227 del 20 de enero de 2014.

Coligado con el tópico *in examine* se impone anotar:

- a. La improductividad del bien como eximente para no reconocer y pagar intereses moratorios por parte del administrador del bien, podrá ser verificada por las oficinas de cobro prejurídico y coactivo de la Subdirección de Recaudación, Cobro y Cuentas Corrientes de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, en ejercicio de la competencia que para adelantar investigaciones tributarias les asigna a los funcionarios de cobranzas, el artículo 825-1 del Estatuto Tributario Nacional¹⁹⁰, armonizado por el artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993¹⁹¹.

¹⁸⁸ En relación con los destinatarios provisionales, el artículo 95 de la Ley 1708 de 2014, establece: “En todo caso el destinatario provisional responderá directamente por la pérdida, daño, destrucción o deterioro de los bienes recibidos por ellos. Así mismo, responderá por todos los perjuicios ocasionados a terceros, como consecuencia de la indebida administración de los bienes, debiendo asumir los gastos, impuestos, sanciones y demás costos que se generen durante el término de la destinación provisional, debiendo constituir las pólizas que se le indique”.

¹⁸⁹ **ART. 793. Responsabilidad solidaria.** Responden con el contribuyente por el pago del tributo: (...).

f. Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor. (...)

¹⁹⁰ **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”.

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 o 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.

¹⁹¹ **“Por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y de dictan otras disposiciones”**.

A este propósito debe tener presente que el artículo 94 de la Ley 1708 de 2014 consagró que “(...) *Con el fin de garantizar que los bienes sean o continúen siendo productivos y generadores de empleo, y evitar que su conservación y custodia genere erogaciones para el presupuesto público, la entidad encargada de la administración podrá celebrar cualquier acto y/o contrato que permita una eficiente administración de los bienes y recursos. El régimen jurídico será de derecho privado con sujeción a los principios de la función pública*”.

- a. Cuando el bien fue productivo y no obstante el administrador del bien no satisfizo oportunamente la obligación sustancial de pagar los impuestos vinculados al mismo, se impone para éste la obligación de reconocer y pagar intereses moratorios.
4. Durante el proceso de extinción de dominio y con posterioridad a él, hasta la enajenación o entrega – *a su propietario, poseedor o usufructuario cuando el proceso termina con la no declaratoria de la extinción de dominio*- de los bienes vinculados a dicho proceso, el hecho de que tales bienes no generen los ingresos suficientes para pagar los impuestos asociados a los mismos, no exonera del cumplimiento oportuno de la obligación formal de declarar, particularmente la del impuesto predial unificado¹⁹², dentro de los plazos que para el efecto señala anualmente el Secretario Distrital de Hacienda.¹⁹³
 5. La suspensión del cobro de intereses de mora y del proceso de jurisdicción coactiva no cobija los procesos de determinación de las obligaciones tributaria que sea necesario iniciar y llevar hasta su culminación.
 6. La suspensión del término para iniciar o proseguir los procesos de jurisdicción coactiva, con ocasión de un proceso de extinción de dominio, varía de acuerdo con la ocurrencia de los siguientes eventos:
 - a. La suspensión termina en el momento en que el bien empieza a ser productivo y generar los ingresos suficientes para pagar los impuestos asociados al mismo, evento éste que autoriza a la autoridad fiscal para iniciar o proseguir los respectivos procesos de cobro coactivo, pudiendo en éste caso decretar el embargo de dichos ingresos sin que el bien en sí mismo considerado ni ningún otro bien de propietario, poseedor o usufructuario diferentes a quién se le inició el proceso de extinción de dominio, pueda ser objeto de medida cautelar alguna¹⁹⁴.

¹⁹² En tratándose del impuesto sobre vehículos automotores, de no contarse con los recursos suficientes para pagar dicho tributo, la satisfacción de la obligación de declarar se difiere para el futuro, dado que es imprescindible pagar simultáneamente con la presentación del denuncia fiscal, para que la declaración se tenga como presentada (núm. 8 del art. 13 y 17 del D. D 807/93).

¹⁹³ **Decreto Distrital 807 de 1993. “Artículo 16. Lugares y plazos para presentar las declaraciones.** Las declaraciones tributarias deberán presentarse en los lugares y dentro de los plazos, que para tal efecto señale el Secretario de Hacienda Distrital. Así mismo, el gobierno distrital podrá recibir las declaraciones tributarias a través de bancos y demás entidades autorizadas para el efecto. (...)”

¹⁹⁴ Del principio general, en cuya virtud el patrimonio del deudor es prenda común de los acreedores (Art. 2488 C.C), se deriva la posibilidad de que la ley establezca el embargo y secuestro, medidas ejecutivas que tienen como finalidad la inmovilización comercial de los bienes del deudor para que una vez determinados e

- b. La suspensión termina en el momento en que el bien improductivo se enajena, caso en el cual la autoridad tributaria se encuentra facultada para iniciar y/o proseguir los respectivos procesos de cobro coactivo, pudiendo en este caso decretar el embargo y secuestro del bien enajenado como producto de la extinción del derecho de dominio.

Como corolario del ítem 6, objeto de estudio, se precisa advertir que el proceso de cobro coactivo iniciado al propietario, poseedor o usufructuario, por impuestos causados con anterioridad a la incautación del bien vinculado al proceso de extinción de dominio, no se suspende y si no se ha iniciado, no impide adelantarlos, con tal que respecto de dicho bien la Administración Tributaria no decreta ninguna medida cautelar y si previamente la había decretado deberá proceder a levantarla.

De igual modo, se aclara que con prescindencia del proceso de extinción de dominio, el proceso de cobro coactivo se puede iniciar y llevar hasta su terminación al destinatario provisional, a quien se le podrá embargar y secuestrar los bienes de su dominio particular.

En el mismo sentido, el proceso de jurisdicción coactiva podrá adelantarse, aunque se encuentre en curso el proceso de extinción de dominio, respecto de la entidad administradora del bien objeto del proceso, para efecto de hacerle exigible con sus propios recursos del pago de las sanciones (moratoria, por inexactitud, por no declarar, por error aritmético, etc.) derivadas del incumplimiento de obligaciones tributarias formales o sustanciales que debió satisfacer como administradora eficiente y diligente, en este último caso cuando el bien es productivo y no obstante, dicha Entidad no pagó oportunamente el tributo¹⁹⁵.

Ahora bien, dada la naturaleza pública de la entidad administradora de los bienes incursos en procesos de extinción de dominio, a la hora de disponer el embargo

individualizados y precisado su valor mediante avalúo, se proceda a su venta o adjudicación, facultad consagrada en los artículos 2492 del C.C y 837 del E.T.N.

¹⁹⁵ Cabe advertir, que el artículo 63 del Código Civil prevé que el que debe administrar un negocio como buen padre de familia, es responsable de la culpa leve, que es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios.

Sobre el tema la Corte Constitucional a través de la Sentencia C- 887 de 2004, ya citada, expresó:

“(…)Tampoco puede considerarse que la norma acusada establezca una exención en relación con los tributos de propiedad de los entes territoriales, ya que dentro de los actos de administración, le corresponderá a la Dirección Nacional de Estupefacientes ejercer las actuaciones necesarias para el mantenimiento y conservación del bien, así como garantizar el pago oportuno de los impuestos (decreto 1461 de 2000), pago que se realiza a favor de la entidad donde se encuentre inscrito el bien incautado.

En este sentido, deberá entenderse que si el pago del impuesto se hace a tiempo, no tiene por qué generarse un interés moratorio.

En todo caso, el valor de los impuestos que pertenezcan a la entidad territorial, seguirán siendo de ésta y a ella le deberán ser cancelados por la Dirección Nacional de Estupefacientes, si para el efecto se perciben ingresos como consecuencia de su administración. (...)” (Se resalta).

y secuestro de sus bienes debe consultarse el carácter embargable o no de los mismos.

A este respecto vale la pena recordar que por regla general todos los bienes e ingresos son embargables, pero en algunos casos específicos la Carta Política y la ley han prohibido el embargo en razón de la naturaleza de los bienes, o de las personas naturales o jurídica poseedora de los mismos, o por su finalidad y uso. Ya la Constitución en su artículo 63 enuncia algunos de ellos, de manera no taxativa -los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación-, dejando al legislador la competencia para establecer otros casos.

El artículo 594 del Código General del Proceso contempla, por vía enumerativa, 16 hipótesis de inembargabilidad:

1. Los bienes, las rentas y recursos incorporados en el presupuesto general de la Nación o de las entidades territoriales, las cuentas del sistema general de participación, regalías y recursos de la seguridad social.
2. Los depósitos de ahorro constituidos en los establecimientos de crédito, en el monto señalado por la autoridad competente, salvo para el pago de créditos alimentarios.
3. Los bienes de uso público y los destinados a un servicio público cuando este se preste directamente por una entidad descentralizada de cualquier orden, o por medio de concesionario de estas; pero es embargable hasta la tercera parte de los ingresos brutos del respectivo servicio, sin que el total de embargos que se decreten exceda de dicho porcentaje.
Cuando el servicio público lo presten particulares, podrán embargarse los bienes destinados a él, así como los ingresos brutos que se produzca y el secuestro se practicará como el de empresas industriales.
4. Los recursos municipales originados en transferencias de la Nación, salvo para el cobro de obligaciones derivadas de los contratos celebrados en desarrollo de las mismas.
5. Las sumas que para la construcción de obras públicas se hayan anticipado o deben anticiparse por las entidades de derecho público a los contratistas de ellas, mientras no hubiere concluido su construcción, excepto cuando se trate de obligaciones en favor de los trabajadores de dichas obras, por salarios, prestaciones sociales e indemnizaciones.
(...)
13. Los derechos personalísimos e intransferibles.
14. Los derechos de uso y habitación.
16. Las dos terceras partes de las rentas brutas de las entidades territoriales.

Parágrafo. Los funcionarios judiciales o administrativos se abstendrán de decretar órdenes de embargo sobre recursos inembargables. En el evento en que por ley fuere procedente decretar la medida no obstante su carácter de inembargable, deberán invocar en la orden de embargo el fundamento legal para su procedencia.

Recibida una orden de embargo que afecte recursos de naturaleza inembargable, en la cual no se indicare el fundamento legal para la procedencia de la excepción, el destinatario de la orden de embargo se podrá abstener de cumplir la orden judicial o administrativa, dada la naturaleza de inembargable de los recursos. En tal evento, la entidad destinataria de la medida, deberá informar al día hábil siguiente a la autoridad que decretó la medida, sobre el hecho de no acatamiento de la medida por cuanto dichos

recursos ostentan la calidad de inembargables. La autoridad que decretó la medida deberá pronunciarse dentro de los tres días hábiles siguientes a la fecha de envío de la comunicación, acerca de si procede alguna excepción legal a la regla de inembargabilidad. Si pasados tres días hábiles el destinatario no se recibe oficio alguno, se entenderá revocada la medida cautelar.

En el evento de que la autoridad judicial o administrativa insista en la medida de embargo, la entidad destinataria cumplirá la orden, pero congelando los recursos en una cuenta especial que devengue intereses en las mismas condiciones de la cuenta o producto de la cual se produce el débito por cuenta del embargo. En todo caso, las sumas retenidas solamente se pondrán a disposición del juzgado, cuando cobre ejecutoria la sentencia o la providencia que le ponga fin al proceso que así lo ordene”.

Por otra parte, como ya lo ha resaltado de manera pacífica y uniforme la jurisprudencia de la Corte Constitucional en Sentencia C-263 de 1994. Magistrado ponente Dr. José Gregorio Hernández Galindo, “(...) *la embargabilidad de las rentas y recursos presupuestales, aplicable a las entidades de que trata este proceso, es procedente cuando se trata de sentencias que han condenado a la Nación o a entidades del Estado y han transcurrido más de dieciocho (18) meses contados a partir de la ejecutoria de la providencia (artículo 177 del C.C.A.). Lo propio puede decirse de actos administrativos que reconozcan una obligación de la respectiva entidad pública y que presten mérito ejecutivo, siempre que haya transcurrido el indicado lapso. De allí resulta que la inembargabilidad es apenas temporal (...)*”.¹⁹⁶

Adentrándonos en el estudio del interrogante 5, consistente en “En aquellos casos en los que la SAE ofrezca bienes en dación en pago, ¿es posible que la DIB pueda recibirlos? ¿bajo qué procedimiento ello podría llevarse a cabo?”, conviene efectuar las siguientes **precisiones**:

Respecto de los bienes que son ofrecidos por los obligados tributarios a la Dirección Distrital de Impuestos en calidad de dación en pago, como modo de extinguir sus obligaciones, se debe estar a la dispuesto en el artículo 143 de la Ley 1607 de 2012¹⁹⁷, el

¹⁹⁶ Nota: El término de 18 meses se redujo a 10 de conformidad con el artículo 192 del CPACA.

¹⁹⁷ **Artículo 143.** Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 839-4. Criterios para valorar bienes en procesos de cobro coactivo, especiales, de extinción de dominio y otros procesos que establezca la ley. Para el perfeccionamiento de las medidas cautelares sobre **bienes** que se puedan adjudicar a favor de la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales se pueda practicar el secuestro dentro procesos de cobro coactivo, ya sea en virtud de procesos de extinción de dominio, **procesos de dación en pago** o cualquiera otros que disponga la ley, se deberá atender el siguiente procedimiento:

Previo el perfeccionamiento de las medidas cautelares dentro del proceso de cobro coactivo y la práctica de la diligencia de secuestro de bienes, **la Administración Tributaria evaluará la productividad de estas medidas con criterios de comerciabilidad, costo - beneficio** y demás parámetros que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución.

Cuando la Administración Tributaria establezca que las medidas cautelares son improductivas, se abstendrá de perfeccionarlas y así lo declarará dentro del proceso. En este evento se interrumpe el

artículo 139 del Decreto Procedimental 807 de 1993 y en el Decreto Distrital 041 del 23 de febrero de 2006 reglamentario de dicha figura excepcional, al estructurar un esquema de aceptación, recibo, administración y disposición de los bienes así como la afectación de la cuenta corriente del deudor¹⁹⁸.

De lo anterior se tiene que la aceptación de la dación en pago es potestativa y en consecuencia esta debe depender de las condiciones favorables de comerciabilidad y de costo - beneficio, ya que si cualquiera de estas dos resulta adversa a los intereses del Fisco Distrital es obligación del funcionario ejecutor abstenerse de aceptar lo que sea susceptible de causar detrimento patrimonial.

De otra parte, en relación con la 6ª situación expuesta en la consulta y que se contrae al “ (...) cobro de vigencias causada con posterioridad a la terminación del proceso de extinción

término de prescripción de la acción de cobro y podrá calificarse la cartera conforme con las disposiciones legales vigentes.

Interrumpida la prescripción como lo dispone el inciso anterior, el término empezará a correr de nuevo desde el día en que se declara la improductividad de las medidas cautelares.

Solamente se podrán perfeccionar las medidas cautelares cuando la Administración Tributaria, mediante resolución, establezca que son productivas.

*Previamente al **recibo de bienes en dación en pago** se deberá dar aplicación a lo previsto en este artículo y establecer si los bienes ofrecidos dentro de los procesos especiales, se encuentran libres de gravámenes, embargos, y demás limitaciones al dominio para aceptar o rechazar la dación en pago. En caso de rechazo no se entenderán extinguidas las obligaciones.*

Previamente a la adjudicación de bienes en los procesos de extinción de dominio y otros, conforme con las previsiones de ley, se deberá consultar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, quien valorará de acuerdo con los criterios previstos en el presente artículo, los bienes a adjudicar, con el fin de aceptar o rechazar la adjudicación que se propone, dentro de los veinte (20) días siguientes al ofrecimiento de la adjudicación. En caso de rechazo no se entenderán extinguidas las obligaciones”.(cursivas y negritas ajenas al texto).

¹⁹⁸ En virtud del artículo 139 del D.D 807 de 1993, el Director Distrital de Impuestos está facultado para autorizar la cancelación de sanciones e intereses correspondientes a obligaciones tributarias, mediante la aceptación de bienes muebles e inmuebles en dación, autorización que por disposición del parágrafo primero del artículo 2º del D.D 41 de 2006 se aplicará para el pago de las “... obligaciones que ordenen las providencias judiciales y administrativas”, decreto éste último que al regular los “Efectos del pago de las obligaciones tributarias a través de la dación en pago” dispone:

“.. El pago de las obligaciones tributarias en bienes surtirá todos sus efectos legales, a partir de la fecha en que se perfeccione la tradición y la entrega real y material del bien inmueble o entrega real y material del bien cuando no requiera registro, fecha que se considerará como la fecha de pago, excepto en el caso en que se trate del cumplimiento de un fallo judicial o administrativo.

El pago de las obligaciones tributarias con bienes extingue estas obligaciones, hasta el valor por el que fue aceptada la dación en pago; en consecuencia, los saldos que quedaren pendientes de pago a cargo del deudor, continuarán siendo objeto del proceso administrativo de cobro, toda vez que las obligaciones fiscales no pueden ser objeto de condonación.

PARÁGRAFO. *Cuando no sea posible continuar con la acción de cobro, los saldos contables se depurarán y castigarán de acuerdo con lo estipulado en las normas vigentes” (art. 9 ibíd).*

de dominio, en el caso en que los títulos ejecutivos, bien sean actos o declaraciones, objeto de cobro fueron emitidos y presentados a nombre del anterior propietario ¿es posible librar orden de pago a nombre de la SAE? o ¿correspondería a una cartera no cobrable?, teniendo en cuenta tanto los eventos en que haya oportunidad de fiscalización y en los eventos que no, ¿cómo se procedería?”, imperioso resulta comenzar el abordaje de la misma precisando claramente en quien recae la obligación de declarar y pagar los impuestos asociados a los bienes afectos al proceso de extinción de dominio, aspecto éste que fue tratado por este Despacho, con absoluta claridad, entre otros, en los Conceptos Nos. 1039 de 2004 y 1082 del 24 de febrero de 2005, criterio que se acoge en esta oportunidad, al puntualizarse, en su orden:

“(...) Entonces, teniendo en cuenta que en el caso presente no hay transferencia de dominio, el sujeto pasivo del impuesto de los bienes en proceso de extinción de dominio sigue siendo el propietario del bien objeto de proceso.

Es de anotar que una vez destinados provisionalmente, estos destinatarios deben actuar sobre ellos como administradores y, por tanto, dar cumplimiento a los deberes que este cargo les impone. Entonces, en principio quien responde por el cumplimiento de los deberes tributarios formales es el propietario y subsidiariamente el administrador del bien, es decir el destinatario provisional quien podrá presentar la declaración a nombre del contribuyente y cancelar el impuesto con los dineros que produzca el bien objeto de proceso. No obstante, será respecto del propietario que la administración tributaria profiera los actos de determinación a que haya lugar. (...).

*(...) Es de anotar que una vez destinados provisionalmente los bienes, a la Dirección Nacional de Estupefacientes le corresponde dar cumplimiento a los deberes que este cargo les impone. Entonces, en principio quien responde por el cumplimiento de los deberes tributarios formales es el **propietario y subsidiariamente la Dirección Nacional de Estupefacientes**, quien deberá presentar la declaración a nombre del contribuyente y cancelar el impuesto con los dineros que produzca el bien objeto de proceso. No obstante, será respecto del propietario que la administración tributaria profiera los actos de determinación a que haya lugar, vinculando en forma subsidiaria a la Dirección Nacional de Estupefacientes cuando incumpla con la obligación de declarar o la de pagar teniendo recursos para hacerlo (...)*”.

Íntimamente ligado con las líneas anteriores, subrayar que doctrinariamente se ha clasificado a los obligados tributarios en dos grandes categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia, es decir, el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación sustancial) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena, esto es, quien es llamado por la ley o un acuerdo de voluntades en garantía de la obligación tributaria y que debe satisfacerla de manera sustituta, subsidiaria o solidaria), todos los cuales tienen una relación jurídico - tributaria con el sujeto activo del tributo: llámese Nación, Departamento, Distrito o Municipio; en consecuencia, aparecen en el escenario tributario colombiano cuatro tipos de sujetos pasivos, a saber: el contribuyente, el responsable, el deudor solidario y el deudor subsidiario.

En el Distrito Capital de Bogotá, la subsidiariedad se encuentra reglada en términos generales en el artículo 572 del ETN, por remisión efectuada por el artículo 11 del Decreto de Armonización 807 de 1993, norma aquella que ordena:

Artículo 572. 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”.

Aunado a lo expuesto, oportuno resulta traer a colación la síntesis a que llegó, de manera elocuente y prolija, esta autoridad doctrinaria en el Concepto 1192 del 2 de junio de 2009:

“(…) Visto lo anterior, se precisa recordar 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 del Distrito Capital de Bogotá, y a cargo de los contribuyentes y sus codeudores solidarios y/o subsidiarios. 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 coactivo.

En síntesis, cuando no se vincule directamente a los deudores solidarios y subsidiarios mediante acto administrativo previo, debidamente comunicado, la cual no puede hacerse directamente en el mandamiento de pago, donde se establezca la calidad de deudor, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas y su cuantía, no nos encontraríamos en presencia de un acto administrativo que contenga una obligación clara, expresa y exigible en contra de dichos codeudores; en consecuencia el mandamiento de pago expedido contra los deudor solidario y subsidiario, sin la previa vinculación de éstos a la actuación en la que se determina el concepto cobrado, carecería de título ejecutivo y no podría producir efectos jurídicos, conforme al numeral 7 del artículo 831 del Estatuto Tributario Nacional (...).”

Mediante Concepto No. 1226 del 16 de junio de 2004, que se acompaña con el presente pronunciamiento, la Subdirección Jurídico Tributaria, modificó, en lo pertinente, el Concepto No. 1192 pretranscrito, en el sentido de “(…) *para efectos de adelantar el proceso administrativo de cobro coactivo con base en una liquidación privada contenida en una declaración tributaria, no se requiere de un acto previo de la Administración Tributaria para vincular a los deudores solidarios*”, doctrina que hacemos extensiva también a los deudores subsidiarios, con apoyo en el artículo 9 de la Ley 788 de 2002¹⁹⁹ y en la línea jurisprudencial vertida por el Consejo de Estado en Sentencia No. 17583 del 21 de octubre de 2010, Magistrado ponente Dr. William Giraldo Giraldo, en la cual, con gran acierto, determinó:

“La Sala precisa que si bien en anteriores oportunidades se ha pronunciado en el sentido de considerar que conforme al artículo 828-1 del ET (adicionado por el artículo 83 de la Ley 6 de 1992) se requiere de un acto previo al mandamiento de

¹⁹⁹ “ART. 9°. **Vinculación de deudores solidarios.** Adiciónase el siguiente inciso al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, así:

“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”. (Negrilla fuera del texto original).

*pago²⁰⁰ para efectuar la vinculación del deudor solidario²⁰¹, mediante sentencia del 31 de julio de 2009, exp. 17103, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia²⁰², se **modificó el anterior criterio**, en el sentido de aclarar que a partir de la expedición de la Ley 6 de 1992, el documento por medio del cual se vincula a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo es el mandamiento de pago expedido a nombre del ejecutado, y debidamente notificado. (Negrilla fuera del texto original)*

“Conforme a lo anotado en la sentencia referida, los títulos ejecutivos: se encuentran representados en liquidaciones privadas avaladas directamente por el contribuyente, de donde no se requiere la demostración de competencia alguna por no estar involucrados actos administrativos que representen obligación cobrable”.

Ponen fin al cuestionamiento objeto de análisis, las siguientes **conclusiones**:

1. No es posible librar orden de pago a nombre de la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. 203 cuando los títulos ejecutivos expedidos con posterioridad al proceso de extinción de dominio o incluso durante su trámite y que servirían de base del proceso de cobro coactivo, son actos administrativos, proferidos dentro de procesos determinativos y sancionatorios, en los cuales no fue vinculada la SAE, como deudora solidaria de las sanciones tributarias a que dio lugar por su administración no eficiente y diligente, lo que no ocurre en tratándose de una declaración tributaria, pues en este caso el documento por medio del cual se vincula a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo es el mandamiento de pago expedido a nombre del ejecutado, y debidamente notificado.
2. Como a juicio de esta Subdirección no existe fundamento legal que caracterice a la cartera, representada en los títulos ejecutivos expedidos sin vinculación de la deudora subsidiaria, como no cobrable, se debe iniciar el proceso administrativo de cobro coactivo contra la persona (propietario, poseedor o usufructuario) contra

²⁰⁰ Estimó la Sala que en vigencia de la Ley 6 de 1992, 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 práctica, 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, la proporción de la participación del socio, y el tiempo de posesión durante el período gravable.

²⁰¹ Sentencias del 31 de marzo de 2005, exp. 14266, C.P. Ligia López Díaz; del 24 de febrero de 2003, exp. 13109 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 20 de abril de 2001, exp. 11150 C.P. Ligia López Díaz, entre otras.

²⁰² Consejo de Estado, Sentencia No. 17103 del 31 de julio de 2009, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁰³ Las funciones de la extinta Dirección Nacional de Estupefacientes -DNE se dividieron. Las obligaciones laborales, procesos judiciales y tareas administrativas son ahora responsabilidad del Ministerio de Justicia, y la administración de bienes del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO), ahora corresponde a la Sociedad de Activos Especiales S.A.S - SAE.

La SAE es una sociedad de economía mixta, autorizada por la ley, de naturaleza única, sometida al régimen del derecho privado, que tiene por objeto administrar bienes especiales que se encuentran en proceso de extinción o se les haya decretado extinción de dominio.

De conformidad con el parágrafo 2° del artículo 88 de la Ley 1708 de 2014, la entidad administradora del FRISCO será el secuestrador o depositario de los bienes muebles e inmuebles, sobre los que en el pasado se hayan adoptado o se adopten medidas cautelares, los cuales quedarán de inmediato a su disposición a través del citado Fondo. Así mismo será el administrador de los bienes respecto de los cuales se haya declarado la extinción de dominio, mientras se adelanta el proceso de entrega definitiva o su enajenación.

el cual se expidió el acto administrativo, cuando el proceso de extinción de dominio termino con sentencia absolutoria, esto es, no decretando dicha extinción.

3. Cuando el proceso finiquita con sentencia ejecutoriada declarando la extinción del derecho de propiedad y como consecuencia de ello se transfiere el bien respecto del cual recayó dicha medida, el llamado a pagar “(...) *el importe de las obligaciones no pagados durante la suspensión, dentro de los treinta días siguientes al cese de la suspensión (...)*” es el nuevo propietario, por así disponerlo el inciso 2 del artículo 110 de la Ley 1708 de 2014²⁰⁴.
4. Cuando el vehículo utilizado para efectuar la tradición del bien es la donación a una Entidad Pública, el Estado en su calidad de propietario del bien objeto de donación deberá asumir el costo de los impuestos y sanciones a que haya lugar, conforme a la previsión contenida en el artículo 116 de la Ley 9 de 1989, en virtud de la cual “(...) *En la enajenación de inmuebles, la obligación de pago de los impuestos que graven, la finca raíz corresponderá al enajenante. Esta obligación no podrá transferirse o descargarse en el comprador (...)*”.
5. Si la transferencia del bien respecto del cual se realizó la extinción del dominio se efectúa bajo el camino trazado por la Ley 785 de 2002, en su artículo 9, la responsable del pago de los impuestos adeudados es la Entidad administradora, con cargo al producto de la venta.

Nótese que los preceptos contenidos en los artículos 9 de la Ley 785 de 2002 y 110 de la Ley 1708 de 2014, por ser normas especiales, se erigen como una excepción a la regla general prevista en el artículo 60 de la Ley 1430 de 2010, recogido en el artículo 9 del Acuerdo 469 del 22 de febrero de 2011, al prescribir que “*Para autorizar el otorgamiento de escritura pública de actos de transferencia de domicilio sobre inmueble, deberá*

²⁰⁴ Cabe anotar que la transferencia del bien cuya titularidad se declaró a favor del Estado, puede efectuarse a través de los siguientes medios: la enajenación y la donación a una Entidad Pública, lo cual se infiere del artículo 92 de la pluricitada Ley 1708, del siguiente tenor literal:

Artículo 92. Mecanismos para facilitar la administración de bienes. Los bienes con extinción de dominio y afectados con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio podrán ser administrados utilizando, de forma individual o concurrente, alguno de los siguientes mecanismos:

1. Enajenación.
2. Contratación.
3. Destinación provisional.
4. Depósito provisional.
5. Destrucción o chatarrización.
6. Donación entre entidades públicas”.

Recuérdese que de conformidad con el artículo 740 del Código Civil “*La tradición es un modo de adquirir el dominio de las cosas, y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra la capacidad e intención de adquirirlo. Lo que se dice del dominio se extiende a todos los otros derechos reales*”, cuerpo normativo éste que en seguidamente dispone que “*Para que valga la tradición se requiere un título traslativo de dominio, como el de venta, permuta, donación, etc*” (art. 745 *ibíd*).

acreditarse ante el notario que el predio se encuentra al día por concepto del impuesto predial".

En efecto, conforme al criterio unánime de la doctrina jurídica, las normas especiales prevalecen sobre las normas generales. Así lo contempla en forma general el ordenamiento legal colombiano, al preceptuar en el artículo 5 de la Ley 57 de 1887 que si en los códigos que se adoptaron en virtud de la misma ley se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí, *"la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general"*; igualmente, el artículo 1 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el cual, al señalar el ámbito de aplicación de éste, prevé que *"Las autoridades sujetarán sus actuaciones a los procedimientos que se establecen en este Código, sin perjuicio de los procedimientos regulados en leyes especiales (...)"*.

CONCEPTO No. 1237

FECHA: 29 de junio de 2016

SUBTEMA: Modificación Avalúo Catastral/suspensión términos para la firmeza de las declaraciones tributarias

CONSULTA:

Con ocasión a la demanda de inconstitucionalidad instaurada en contra de los artículos 1, 2, 4, 5 y 8 de la Ley 601 de 2000 "Por la cual se concede una autorización a los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado en el Distrito Capital", la Honorable Corte Constitucional, mediante Sentencia C-1251 de 2001, negó las pretensiones de la demanda para los artículos 1, 2, 5 y 8, y declaró inexecutable la expresión "hasta el 15 de mayo del respectivo año gravable" contenida en el artículo 4 de la misma, por lo anterior y para dar alcance a dicha sentencia, la Subdirección Jurídico Tributaria, profirió Memorando Concepto No. 0965 de diciembre 3 del 2002, en el cual se fijaron los alcances de la demanda, y sentido y alcance de la ley.

Que en el referido concepto se analizó el alcance de la sentencia y los efectos en aplicación de la Ley 601 del 2000, en donde se determinó:

"Es claro que lo que la Corte Constitucional declaró inexecutable fue el término para solicitar ante el Departamento de Catastro Distrital la revisión de su avalúo en los casos de formación, actualización o conservación, por parecerle corto el lapso de los cinco meses de oportunidad para revisar una base que trae consecuencias en el pago del impuesto por el respectivo año gravable.

Sin embargo, no puede dejarse de lado, que en materia tributaria las declaraciones fiscales quedan en firme dos años después de vencido el plazo para declarar y que el término de un año para realizar la corrección por menor valor en casos generales del Estatuto Tributario Nacional fue modificado por la Ley 601 de 2000 que establece que es después de los dos meses siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

No obstante, es claro que, aunque se modificó este término especial de corrección de declaraciones por menor valor por la ley 601 para efectos de las declaraciones del impuesto predial unificado, en las cuales el avalúo catastral esté siendo objeto de revisión, en el procedimiento tributario distrital al igual existe, regulado en el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993, el término de firmeza de las declaraciones privadas. De tal suerte que, transcurridos los dos años desde el vencimiento del plazo para declarar, los datos consignados en la declaración tributaria quedarán como fueron establecidos, sin que puedan ser modificados por la entidad fiscal...

Debe entenderse entonces que, conforme al párrafo del artículo 4 de la Ley 601 de 2001, los contribuyentes podrán dentro de los dos meses siguientes a la ejecutoria de la decisión de revisión de que trata el artículo, corregir la declaración inicialmente presentada por el año gravable por el cual se solicitó ante Catastro la revisión del avalúo, siempre y cuando para ese año gravable, no haya transcurrido el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993. Transcurrido este término la declaración se encontrará en firme y ya no procede modificación alguna.”

En consecuencia de la posición plasmada en el concepto vigente, se hace necesario revisar el sentido y alcance, a fin de fijar los parámetros de tipo sustancial y procedimental contenidos en la norma demandada, con respecto al término de término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, teniendo en cuenta que el concepto se establece que: “transcurrido este término, la declaración se encontrará en firme y ya no procede modificación alguna.”

Para el caso particular, el propósito de la Ley 601 es muy concreto, y consiste en brindar una solución real a un problema sentido por los propietarios o poseedores de predios en Bogotá D.C., en donde la realidad económica ha desbordado el orden normativo establecido con anterioridad, y ha quebrantado los principios de justicia y equidad del tributo, los cuales son el pilar del sistema tributario, por lo que es necesario referirnos al principio de equidad tributaria; el cual es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.

Ha dicho la Corte respecto al tema:

(...) La equidad del sistema tributario "es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. De esta forma, el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insostenible y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal. En el mismo sentido, al delimitar el

alcance del principio de equidad tributaria, en la sentencia C-261 de 2002 se estableció que en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical".

De este modo, el alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados. En la sentencia C-1060A de 2001, la Corte expresó:

"... que la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho: los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas. Ante todo, es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002 la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado: "Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular (Corte constitucional, Sentencia 776 de 2003)".

Aunado a lo anterior y teniendo en cuenta que los propietarios y poseedores de los predios sometidos a un proceso de formación catastral cuentan con un trámite de naturaleza especial para controvertir e impugnar la decisión allí adoptada sobre el avalúo catastral de sus predios, ante la entidad competente, es necesario revisar el concepto emitido en esta Subdirección respecto a lo siguiente:

"Debe entenderse entonces, que conforme al párrafo del artículo 4 de la Ley 601 de 2001, los contribuyentes podrán dentro de los dos meses siguientes a la ejecutoria de la decisión de revisión de que trata el artículo, corregir la declaración inicialmente presentada por el año gravable por el cual se solicitó ante Catastro la revisión del avalúo, siempre y cuando para ese año gravable, no haya transcurrido el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993. Transcurrido este término la declaración se encontrará en firme y ya no procede modificación alguna".

Al respecto, la jurisprudencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta Radicación número: 25000-23-27-000-2002-001720-01(14734), se plasma una posición:

“...Es evidente para la Sala el retardo de las autoridades catastrales para decidir la solicitud de revisión del avalúo catastral, (del 16 de julio de 1999 a octubre 11 de 2000), que conllevaron a que la de Hacienda Distrital considerara extemporánea la solicitud de corrección del impuesto predial, vigencia 1999.

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 CP) 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 (artículo 2 CCA)”.

()... 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 dió lugar a este proceso, transcurrió en un plazo mayor a un año, perjudicando ostensiblemente al 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. (Negrillas y subrayado fuera de texto)

De otra parte, existe la sentencia expediente 1100133370392015001960, preferida por el Juzgado 39 Administrativo Sección Cuarta de fecha 24/02/2016, en la cual se expresó lo siguiente:

“Así, la demandada tuvo pleno conocimiento de que la Autoridad Catastral, revisó el avalúo catastral de forma extemporánea a la radicación de las declaraciones del impuesto predial unificado de 2011, pues como lo indican los actos acusados, la firmeza operó el 1° de julio de 2013 y la solicitud de corrección el 32 de marzo de 2014.

No obstante, tal situación quiebra el principio tributario de justicia previsto en el artículo 95 (9) Constitucional y materializa un enriquecimiento sin justa causa para la Administración, como quiera que el contribuyente no puede perjudicarse por la mora de la Administración en resolver oportunamente la revisión del avalúo catastral, y como quiera que tal situación tiene efectos vinculantes en el impuesto predial unificado, la demandada debe obrar en prevalencia del derecho sustancial sobre el formal....”

(...) Si bien ambas entidades detentan personería jurídica y tienen funciones propias, sus actuaciones inciden en la correcta determinación del impuesto predial unificado, por lo cual el retardo de una de ellas debe ser observada en prevalencia de los derechos del contribuyente.

(...) trámite especial que debe acompañarse con los artículos 20 del Decreto 807 de 1993, esto es, que en materia de revisión del avalúo catastral, la Autoridad Tributaria no puede aducirle al contribuyente que la declaración tributaria esté en firme y que la corrección se presente al año siguiente del vencimiento para declarar, pues el administrado está supeditado a la actuación de la UAE de Catastro Distrital".
(Subrayado fuera de texto)

Es de aclarar que la sentencia referenciada **del Juzgado 39**, tiene como *ratio decidendi* las consideraciones realizadas en la Providencia del H. Consejo de Estado, citada precedentemente, en este escrito, aludiendo que dicho fallo determinó que el trámite de revisión por parte de la autoridad Catastral no puede perjudicar el interés del contribuyente.

Teniendo en cuenta tales parámetros, el avalúo catastral solo puede ser modificado por la autoridad competente (autoridad catastral) y una vez agotado el proceso de revisión ante las autoridades catastrales, se podrá modificar el avalúo. Este avalúo no es nada menos que el determinante de la base gravable de la obligación, como se puede establecer en el artículo 20 del Decreto 352 de 2002.

Artículo 20. Base gravable. *A partir del año fiscal 2000 la base gravable del Impuesto Predial Unificado para cada año será el valor que mediante autoavalúo establezca el contribuyente, que deberá corresponder, como mínimo, al avalúo catastral vigente al momento de causación del impuesto.*

Sin embargo, el contribuyente propietario o poseedor podrá determinar la base gravable en un valor superior al avalúo catastral, caso en el cual no procede corrección por menor valor de la declaración inicialmente presentada por ese año gravable.

Así pues, y atendiendo a los principios de equidad tributaria, al principio de justicia y de capacidad de pago, es necesario modificar el Concepto 0965 de diciembre 3 del 2002, en donde se plasmó la siguiente posición:

"... el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993. Transcurrido este término la declaración se encontrará en firme y ya no procede modificación alguna".

Dicha posición fue plasmada en relación a que la firmeza de la declaración tributaria es el fenómeno legal por medio del cual se impide a la Administración tributaria controvertir la obligación tributaria declarada, después de transcurrido determinado tiempo.

Del mismo modo, el término de firmeza de las declaraciones tributarias dice relación al lapso durante el cual la administración tributaria puede ejercer sus amplias facultades de fiscalización para establecer la veracidad de los factores incluidos en la declaración, es decir es el término dentro del cual puede ejercer sus facultades administrativas de

determinación”²⁰⁵, por tanto, la firmeza²⁰⁶ es, en tal sentido, una garantía a favor del contribuyente en cuanto transcurrido el término legal, su declaración tributaria no podrá ser objeto de cuestionamiento, modificación o reclamo alguno por parte de la autoridad tributaria. Pero, así como la Administración Tributaria dispone de un término para revisar la obligación tributaria declarada y proponer modificaciones a la misma, el contribuyente igualmente dispone de la facultad de enmendar sus errores, para lo cual la ley le permite un lapso especial dentro del cual puede corregir voluntariamente sus declaraciones tributarias, bien para aumentar su obligación, para mantenerla o para reducirla. Una vez transcurrido el término que otorga la ley para corregir sus errores, el contribuyente queda en imposibilidad de presentar cualquier corrección y, por tanto, la declaración que presente con posterioridad a dicho término no genera efecto legal alguno. Como se observa, la firmeza gravita alrededor de la obligación instrumental de presentar la declaración, ya que a través de ésta se discriminan los factores necesarios para determinar las bases gravables y se liquida la obligación respectiva.

Ahora bien, debido a lo anterior, al iniciarse el procedimiento de la revisión del avalúo catastral contenido en la ley 601 de 2000, la firmeza de la declaración tributaria deberá quedar suspendida, por cuanto la base gravable, es uno de los elementos del tributo, elemento que estaría en discusión.

Al respecto de los elementos del tributo, ha dicho la Corte Constitucional en la Sentencia C-569/00:

“El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen”.

De lo anteriormente expuesto, se puede concluir que es necesario que los elementos del tributo estén plenamente determinados para poder predicar su existencia.

Como ya se mencionó, uno de los elementos determinantes del tributo es el Avalúo Catastral, ya que es elemental para determinar la base gravable, por tanto, cuando el contribuyente, en ejercicio del procedimiento especial contenido en la Ley 601 de 2000, haga uso de la revisión del avalúo, el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, quedará suspendido hasta tanto la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital profiera la resolución de la revisión del avalúo; de tal manera, que los mismos continuarán su conteo una vez sea declarada y se encuentre debidamente ejecutoriada la resolución que modifica el avalúo.

De lo anterior, se puede establecer que la suspensión de la firmeza aplica y opera única y exclusivamente cuando se hace uso del procedimiento especial descrito en la Ley 601 de 2000, con el fin de garantizar al contribuyente los principios descritos anteriormente y el debido proceso, entonces, cuando se inicia el procedimiento de revisión de avalúo y para que opere dicha suspensión es necesario:

²⁰⁵ Dian Concepto 20434 de abr. 8/2002

²⁰⁶ Vid. Bedoya, Gustavo. Fricción legal en la firmeza de las declaraciones tributarias. En: Revista ICDT, número 60, mayo del 2009. Bogotá, pp. 5 y ss.

- El contribuyente presente solicitud descrita en la Ley 601 de 2001, ante la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital.
- Que La Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital decida a favor del contribuyente.
- Que la Resolución proferida por Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital quede ejecutoriada.
- Una vez esté en firme dicha resolución, se reanuda el término, a toda suerte que los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contempladas en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993 continuarán su conteo una vez se encuentre en firme la resolución que modifique su avalúo

En conclusión, cuando el contribuyente haga uso del proceso especial de revisión contenido en la Ley 601 de 2000, referido a la revisión del avalúo; el efecto en el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contempladas en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993 es el de suspensión, es decir que los términos de la firmeza de la declaración, no cuentan durante el tiempo en que la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital emplee para proferir la resolución, pero los mismos continuarán su conteo una vez se encuentre en firme y debidamente ejecutoriada la resolución que le fue favorable al contribuyente.

En este sentido, se modifica el Memorando Concepto No.0965 de diciembre 3 del 2002, solo respecto a la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, en los casos de modificación de los avalúos catastrales.

Nota de relatoría: Este Concepto modifica lo estipulado en el Concepto 965 de 2002, respecto a la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, en los casos de modificación de los avalúos catastrales.

CONCEPTO No. 1238

FECHA: 01 de agosto de 2016

SUBTEMA: Actos administrativos en situaciones especiales

CONSULTA:

Solicita la Subdirección de Recaudación, Cobro y Cuentas Corrientes de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, la modificación, ampliación o complemento al Concepto No. 1217 del 27/06/2012, en el cual se pronunció frente al tratamiento jurídico que se le debe dar a los actos de liquidación sin notificación e inexistentes físicamente; arguyendo que en el mismo se contempló que los actos de liquidación que no han sido dados a conocer a los contribuyentes, deben ser notificados, siempre y cuando la Administración se encuentre dentro de la oportunidad legal para hacerlo y que, en caso contrario, es procedente que las entonces oficinas de liquidación revocaran estos actos de oficio, siempre y cuando los mismos hubiesen sido debidamente expedidos y que tuviesen existencia material verificable.

Con ocasión a lo anotado, plantean una serie de inquietudes, las cuales hacen referencia al proceder por parte de las oficinas de cobro frente a ciertas circunstancias que presentan los actos administrativos a ejecutar. Por lo tanto, para realizar el respectivo análisis por parte de este despacho, iremos abordando una a una las inquietudes planteadas, para el desarrollo de las mismas, no sin antes precisar de manera muy general la conceptualización de acto administrativo y título ejecutivo. Veamos:

Acto Administrativo

Empezamos diciendo que el término de ‘Acto Administrativo’, no tiene una única, válida y verdadera definición; son admisibles tantas tesis de acto administrativo, como sistemas doctrinarios existan en el derecho público, y ellas serán válidas en cuanto armonicen dentro del sistema conceptual en que se las ubica. Por ello, traemos a colación en primera instancia, la expuesta por el profesor Gustavo Penagos.²⁰⁷

“Consideramos que puede definirse el Acto Administrativo, en la siguiente forma:

Decisión unilateral de naturaleza administrativa, de cualquier órgano del Estado, o de los particulares autorizados por la ley, con la finalidad de crear, modificar o extinguir una relación jurídica”.

Igualmente, el jurista Jaime Orlando Santofimio, plantea la misma tesis en su libro ‘Acto administrativo, procedimiento, eficacia y validez’²⁰⁸, así:

“Otro de los aspectos dificultosos en la teoría general del acto administrativo, es el que se refiere a su conceptualización. Las teorías inspiradas por las diversas corrientes doctrinarias han producido la más amplia y antagónica gama de interpretaciones del fenómeno jurídico que nos ocupa. Aunque el objeto de nuestro trabajo no es entrar en controversias inacabables, operacionalmente adoptaremos el criterio clásico, expuesto por la teoría voluntarista del acto, por considerarla la más amplia y explícita en el tratamiento de los elementos integrantes de esta principal modalidad de expresión de la función administrativa.

En consecuencia, entendemos por acto administrativo toda manifestación unilateral de voluntad por parte de quienes ejercen funciones administrativas, sean órganos públicos del Estado o simples particulares, tendientes a la producción de efectos jurídicos. Se caracteriza este concepto, por ser, no sólo de naturaleza voluntaria sino también decisoria. Es decir, con la capacidad suficiente para alterar el mundo jurídico. Si la manifestación de voluntad no decide, no es un acto administrativo. En este sentido se ha pronunciado de manera reiterada la jurisprudencia del Consejo de Estado: “... El acto en la doctrina general, en forma simple, es una manifestación de voluntad de un ente de derecho. Es una decisión que produce efectos jurídicos. La noción de decisión es entonces un concepto central dentro de esta materia y se infiere que para que la jurisdicción intervenga a modo de control, se requiere que el objeto sobre el cual actúa, constituya en materia de manifestación intencional, la voluntad de una decisión que en el lenguaje del derecho comparado se denomina a veces providencia, otras veces resolución o decreto, pero cuyo elemento central, al lado de otros que integran su esencia, es la virtualidad de producir efectos en derecho. Así, el acto administrativo, a la luz de la ley colombiana es una manifestación de voluntad, mejor se diría de la intención, ya que ésta supone aquella, en virtud de la cual se dispone, se decide, se resuelve una situación o una cuestión jurídica, para como

²⁰⁷ El Acto Administrativo, Tomo I parte general, séptima edición

²⁰⁸ “Acto Administrativo, Procedimiento, eficacia y validez”, Dr. Jaime Orlando Santofimio

consecuencia, crear, modificar o extinguir una relación de derecho...”.²⁰⁹ Si la manifestación de quien ejerce funciones administrativas no es decisoria, no está llamada a producir efectos en el mundo jurídico. Podría ser entonces un acto de la administración, pero no un acto administrativo y en consecuencia no es controlable.

La decisión no puede quedar en el interior de la Administración. Para que el acto administrativo sea eficaz se requiere que la Administración agote el proceso dirigido a su exteriorización con el fin de producir efectos en el mundo del derecho (...)

Manifestación es sinónimo de declaración, exteriorización de la elaboración interior al mundo exterior, por los medios entendibles o las formalidades fijadas por la ley. **La manifestación cumple la tarea publicitaria necesaria para lograr que los efectos queridos en el ordenamiento jurídico se realicen**. (Subraya y negrita nuestra)

Continúa el Dr. Santofimio hablando de la existencia y validez del acto administrativo:

“Para que el acto administrativo exista jurídicamente y se le tenga por válido, debe concurrir una serie de elementos esenciales, que en su conjunto constituyen sus piezas impulsoras. Cualquier falla o mal funcionamiento de esta estructura, provoca la materialización de vicios descalificadores del acto, en la medida que pueden afectar su validez. Por esto, podemos afirmar que, en el ámbito de los elementos esenciales, se configuran las enfermedades del acto, de ahí que su conocimiento posibilite un pronto diagnóstico del padecimiento de la manifestación administrativa”²¹⁰.

Teóricamente podemos agrupar los elementos esenciales para la existencia y validez del acto administrativo en tres importantes sectores. Uno, el de los referentes a los elementos externos del acto, entre los que tenemos el sujeto activo, con sus caracteres connaturales de competencia y voluntad, los sujetos pasivos y las propiamente conocidas como formalidades del acto. En segundo lugar, el sector de los referentes a los elementos internos del acto, que no pueden ser otros que el objeto, los motivos y la finalidad del mismo. Y, en tercer lugar, el mérito u oportunidad en la producción del acto, que si bien no vicia la legalidad del mismo, como los dos anteriores, sí constituye importante argumento en la vida práctica del acto administrativo.

Frente a la formación del acto administrativo, el mismo doctrinante sostuvo que en el proceso de la elaboración del acto se presentan dos etapas: *“una primera, que podría conocerse como la de la fase interna, que a su vez comprendería la intención de acto administrativo y la de estructuración o materialización del mismo. Una segunda, que fácilmente podríamos denominar fase externa y estaría conformada por la totalidad de los pasos tendientes a la exteriorización de la actuación”²¹¹.*

²⁰⁹ Consejo de Estado; Sala de lo contencioso administrativo; sección IV; sentencia del 22 de enero de 1987; C.P. Hernán Guillermo A1dana Duque; exp. 549. En igual sentido, sentencia de agosto 5 de 1991, sección la. C.P. Yesid Rojas S. Exp. 1588: "... es elemento esencial el carácter decisorio que lo haga capaz de producir efectos jurídicos; de crear, modificar o extinguir una situación jurídica. Sólo entonces, dicho acto, se coloca en condiciones de ser susceptible de control jurisdiccional..." Sentencia de Dic. 18 de 1991; sección 11; C.P. Alvaro Lecompte Luna Exp. 3936.

²¹⁰ Cavalcanti, Themístodes Brandao. Op.cit. supra nota No. 2 p. 62 "... entendemos que los elementos de los actos administrativos son los mismos de los actos jurídicos en general, apenas con las peculiaridades propias a la naturaleza de la actividad administrativa. Así ocurre con la forma de manifestación de la voluntad, la declaración de los motivos, la determinación de las causas, la definición de competencias, y las exigencias formales para la validez del acto ...".

²¹¹ Consejo de Estado, Sentencia de 30 de octubre de 1964. Sala de lo Contencioso Administrativo, C.P. Carlos Gustavo Arrieta, Anales del Consejo de Estado, núms. 405 y 406, tomo LXIII, p. 308; Rieg. A. Op.cit., supra nota 73, p. 7. Gallode Pompono, Celia E. Op. cit., supra nota 73, p. 58; "...En la voluntad administrativa se destacan distintos momentos, comenzando con la intención del órgano del cual emana, continuando con el procedimiento establecido para la determinación o elaboración de esa voluntad, y finalmente su declaración o exteriorización... La expresión voluntad no tendrá para el Acto Administrativo un significado psíquico real, sino

Para el caso que nos ocupa, nos referiremos sólo a la fase de exteriorización en donde manifestó:

“La fase externa o de exteriorización es la proyección al exterior del órgano de las elaboraciones producidas dentro del mismo; es conocida también como la etapa de la declaración de voluntad. La decisión adoptada por quien ejerce funciones administrativas -voluntad-, no produce por sí sola los efectos que la administración espera; se hace indispensable que aquel fenómeno interior se exteriorice, para lo cual se necesita acudir a un signo externo que la haga conocer y no puede ser otro que su declaración, la que una vez producida convierte el ‘pre-acto’ en acto, es decir, le imprime juridicidad relevante, productora de efectos jurídicos. (...) Se realiza mediante la comunicación, notificación, publicación o ejecución de acuerdo como lo señale el respectivo ordenamiento. Mientras no se emplee el medio legal adecuado, la administración puede incluso modificar sus decisiones en razón de que, como ya lo habíamos anotado, la decisión interna aún no tiene vida jurídica frente a terceros, sino frente a la misma Administración (...) La forma de publicitación de los actos individuales es la notificación. Mecanismo de relación directa y carácter específico entre la administración y la persona respecto de la cual el acto debe producir efectos jurídicos. Refleja la protección que los asociados deben tener del Estado en cuanto a la contradicción de las decisiones administrativas y el derecho de defensa”.

Dando cierre a esta breve reseña de lo que es el acto administrativo, podemos concluir que la falta de publicación o notificación de un acto administrativo o la deficiencia en la misma, implicará que no se tenga por hecha la publicación o notificación y, en consecuencia, no produciría efectos legales el acto administrativo en cuestión siendo inoponible al administrado; la razón es evidente y lógica si se piensa que todo acto que afecte los derechos de los ciudadanos debe ser promulgado y/o notificado del modo como lo ordena la ley y no puede regir sin este requisito, que no es simplemente formal sino esencial, por cuanto a nadie puede exigírsele cuenta por sus actos si las leyes que debe cumplir y a las cuales debe sujetar su conducta no se le han dado a conocer, en absoluto, ninguna manifestación de la administración puede ser obligante y vinculante sin su promulgación o notificación, esto a la luz del principio de publicidad²¹² consagrado en el artículo 3 numeral 9 del CPACA y del artículo 72²¹³ ibídem.

que comprenderá un conjunto de factores subjetivos, más factores objetivos que constituyen el proceso a través del cual se manifiesta esta voluntad...”

²¹² **Artículo 3°. Principios.** *Todas las autoridades deberán interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, en la Parte Primera de este Código y en las leyes especiales.*

Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad.

(...)

9. En virtud del principio de publicidad, las autoridades darán a conocer al público y a los interesados, en forma sistemática y permanente, sin que medie petición alguna, sus actos, contratos y resoluciones, mediante las comunicaciones, notificaciones y publicaciones que ordene la ley, incluyendo el empleo de tecnologías que permitan difundir de manera masiva tal información de conformidad con lo dispuesto en este Código. Cuando el interesado deba asumir el costo de la publicación, esta no podrá exceder en ningún caso el valor de la misma.

²¹³ **Artículo 72. Falta o irregularidad de las notificaciones y notificación por conducta concluyente.** *Sin el lleno de los anteriores requisitos no se tendrá por hecha la notificación, ni producirá efectos legales la decisión, a menos que la parte interesada revele que conoce el acto, consienta la decisión o interponga los recursos legales.*

Títulos ejecutivos

Como definición de título ejecutivo tomaremos la establecida dentro del proceso 2015 0094, Tribunal Administrativo de Boyacá, Magistrada ponente Dra. Clara Elisa Cifuentes Ortiz. Veamos:

“El título ejecutivo es el documento que contiene una obligación clara, expresa y exigible a cargo del deudor, y legitima al acreedor para hacer cumplir la obligación incluso contra la voluntad del deudor, a través de un proceso ejecutivo en el que se ordena el pago y la ejecución de sus bienes.

El Consejo de Estado en reiterados pronunciamientos²¹⁴ ha señalado que los títulos ejecutivos deben gozar de condiciones especiales, unas formales y otras sustantivas.

Las primeras se refieren a los documentos que dan cuenta de la existencia de la obligación, los cuales deben ser auténticos y emanar 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, de conformidad con la ley.

Las condiciones sustantivas consisten en que las obligaciones que se acrediten a favor del ejecutante y a cargo del ejecutado o del causante, sean claras, expresas y exigibles...”

Frente a los requisitos del título que preste mérito ejecutivo, la Sección Tercera – Subsección C del Consejo de Estado, en providencia del 14 de mayo de 2014, Magistrado ponente Dr. Enrique Gil Botero, proferida dentro de la radicación No. 25000-23-26-000-1999-02657-02, señaló:

“...El título ejecutivo, que es un documento al que la ley le asigna la suficiencia para exigir el cumplimiento de obligaciones en el consignadas, es necesario para interponer una acción ejecutiva y, al tenor de lo dispuesto en la norma mencionada, debe ser claro, expreso, exigible y provenir del deudor -aunque esta última característica no es absoluta ni extensible a todos los títulos ejecutivos, como se verá más adelante-. La obligación es clara, cuando no surge duda del contenido y características de la obligación; es expreso, cuando consigna taxativamente la existencia del compromiso; es exigible, porque para pedir el cumplimiento no es necesario agotar plazos o condiciones o ya se han agotado; y proveniente del deudor, porque debe de estar suscrito por él y por ende constituye plena prueba en su contra – requisito formal del título, como se verá más adelante-. Sobre estas características se pronunció la Sección Tercera del Consejo de Estado, en auto del 27 de enero de 2005, expediente 27.322, donde también se refirió a los requisitos sustanciales del título ejecutivo, y dispuso:

Para poder impetrar acción ejecutiva es necesario que exista un título ejecutivo, que es el instrumento por medio del cual se busca hacer efectiva una obligación sobre cuya existencia no hay duda alguna. La obligación debe ser clara, expresa y exigible para que el documento que la contenga pueda predicarse la calidad de título. El artículo 488 del Código de Procedimiento Civil establece: “Artículo 488. Títulos ejecutivos. Pueden demandarse ejecutivamente las obligaciones expresas, claras y exigibles que consten en documentos que provengan del deudor o de sus causante y constituyan plena prueba contra él, o las que emanen de una sentencia de condena proferida por juez o tribunal de cualquier jurisdicción, o de otra providencia que tenga fuerza ejecutiva conforme a la ley, o de providencias que

²¹⁴ Sentencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado, M.P. Doctor Mauricio Fajardo Gómez, radicación número: 15001-23-31-000-2001-00993-01 (30566), donde entre otros, cita el Auto de 4 de mayo de 2002, exp. 15679 y de 30 de marzo de 2006, exp. 30.086.

en procesos contencioso - administrativos o de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia”.

No obstante, la legislación prevé requisitos adicionales para que la obligación sea susceptible de ejecución, como cuando se trata de una sentencia, la cual para que se constituya en título ejecutivo, debe contener una condena al pago de sumas dinerarias a cargo de una entidad pública y estar debidamente ejecutoriada (artículo 297 del CPACA).

Ahora bien, al encontrarnos con el vocablo título, independientemente de la materia que trate “civil, penal, policiva, administrativa, comercial, laboral, o de familia”, deberá entenderse, quizá con alguna muy específica excepción, siempre, como un documento escrito.

Nuestro ordenamiento legal²¹⁵ tiene definido el título ejecutivo como:

“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 juez o tribunal de cualquier jurisdicción, o de otra providencia judicial, o de las providencias que en procesos de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia, y los demás documentos que señale la ley. 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 184”.

En materia tributaria y para la Ciudad Capital es el artículo 140 del Decreto Distrital 807 de 1993 que hace remisión expresa al título VIII del libro quinto del Estatuto Tributario Nacional, que en su artículo 828 define qué títulos ejecutivos prestan mérito ejecutivo. Veamos:

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”. (Subrayas y negritas nuestras)

²¹⁵ Artículo 422 de la ley 1564 de 2012 Código General del Proceso

Entonces por precisión legal, título ejecutivo, es cualquier documento que contenga una obligación de dar, hacer o no hacer, de manera expresa, clara y exigible que constituya plena prueba contra el deudor o su causante.

Por consiguiente, es necesario precisar qué connotación da el vocablo ejecutivo, y decimos que es el que le da la característica legal al título en cuanto a que el cumplimiento de la obligación de dar, hacer o no hacer que conste en dicho documento, pueda ser exigida constreñidamente a través de las Autoridades Judiciales, para este caso Autoridades Administrativas, dándose así la definición de '*Título ejecutivo*'.

En este punto es preciso referirnos a la ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución, para lo cual diremos lo siguiente:

- La ejecutividad de un acto tiene que ver con su eficacia, es el principio de que el acto perfeccionado produce efectos, su exigibilidad deviene del cumplimiento de todos los requisitos que se relacionan con la existencia del acto.
- Su ejecutoriedad es la posibilidad de la administración, otorgada por la ley, de ejecutar por sí misma el acto.
- La ejecución es el medio procesal por el cual se hace efectivo el acto, presume un acto administrativo definido, válido y perfecto.

Ya teniendo claro que es título ejecutivo, falta determinar cuáles son los elementos para que el mismo pueda ser ejecutable, pues debe contener una obligación expresa, clara y exigible, y al efecto, basta precisar como en Sentencia del 09 de octubre de 2014, la Subsección B de la Sección Tercera, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, definió estas características:

*“El proceso ejecutivo derivado de un acto administrativo emanado de una autoridad pública, comparte con la acción ejecutiva propiamente dicha los elementos para su procedencia, entre los cuales el principal es la existencia de un título ejecutivo o documento base de ejecución, como instrumento para hacer efectiva una obligación clara, expresa y exigible sobre cuya existencia no cabe duda. (...) consecuencia se debe acudir al artículo 488 del CPC, que establece los siguientes requisitos para que el título tenga mérito ejecutivo: (i) **la exigibilidad**, entendida como la posibilidad de ejecutar la obligación por cuanto no está sometida a plazo o condición; (ii) **que la obligación sea expresa**, comoquiera que el crédito debe aparecer de forma manifiesta en el documento sin necesidad de acudir a suposiciones, y por último, (iii) **que el título sea claro**, de tal forma que sea fácilmente apreciable la obligación del contenido literal del documento o documentos que la contienen (...) Los títulos ejecutivos bien pueden ser singulares o complejos, estos últimos, tratándose de un contrato estatal, están integrados por un número plural de documentos que dan cuenta de la existencia de una obligación clara, expresa y exigible que proviene del deudor o su causante, o de una sentencia de condena proferida por un juez o tribunal. De igual manera, la prestación debe consignarse en favor de un acreedor y su satisfacción se verifica por una conducta de dar, hacer o no hacer. El estudio de este tipo de títulos debe corresponder a la totalidad de los mismos y al lleno de los requisitos tanto formales como sustanciales, por cuanto la ausencia de uno de ellos despoja a los referidos documentos de la prerrogativa de la vía ejecutiva”.*

Con fundamento en la normativa, doctrina y jurisprudencia anteriormente expuestas, entraremos a absolver cada una de las inquietudes del consultante, así:

1. Verificado el expediente físico se encuentra el acto administrativo 'debidamente expedido', pero no hay ninguna evidencia de la notificación; con la estructura actual de la DIB, no ha sido posible obtener de ninguna dependencia la evidencia (prueba, constancia) de notificación, dado que no se cuenta con información adicional a la que reposa físicamente en el expediente. Es de anotar que en algunos de estos casos que no existe constancia física de la notificación del acto, figura en el CORDIS registro de haber sido notificados por correo y/o por aviso; en otros, de haber sido devuelto por el correo, pero no figura registro de haberse sido (sic) publicado el correspondiente aviso y, en otros más, no figura ningún registro referente a la notificación del acto.

a. ¿Se puede usar como medio probatorio la información que reporta: el CORDIS, el Sistema de Información Tributaria, la Herramienta Unificada de Mandamientos de Pago y Actos Administrativos (HUMA) para iniciar los procesos de cobro o continuar con la ejecución de los mismos, a pesar de que no hay prueba física de ello en los expedientes?

b. ¿Debemos continuar oficiando a otras dependencias, conforme fue establecido en el Concepto 1217 de 2012, aun cuando no se cuenta con más información en la DIB?

c. ¿Es imprescindible la revocatoria de oficio por parte de la Oficina de Liquidación o de la dependencia que corresponda, de acuerdo con la nueva estructura de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, aun a sabiendas de que por el volumen de solicitudes en este sentido dicho trámite se va a demorar un tiempo considerable y que los contribuyentes requieren la solución dentro de los términos establecidos para dar respuesta al derecho de petición?"

Según el planteamiento del primer numeral, existe un acto que es válido más no eficaz, pues el fenómeno de la validez es el resultado de la perfecta adecuación, sumisión y cumplimiento en la elaboración y expedición del acto administrativo, a los requisitos y exigencias consagrados en las normas superiores.

Como lo decíamos, la validez implica el cumplimiento de la norma; en el caso de los actos administrativos, es sinónimo del acatamiento al bloque de la legalidad por parte de la administración, que es la llamada a ejecutar los preceptos legales.

Así lo expone él tantas veces citado Dr. Santofimio:

*"La eficacia, no es más que una consecuencia del acto administrativo válido que lo hace apto y capaz de producir los efectos para los cuales se le dio vía jurídica. Como se advierte, la eficacia, a diferencia de la validez, se proyecta al exterior del acto en búsqueda de sus objetivos y logro de sus finalidades, de ahí que instituciones tales como la operación administrativa y **la ejecución del acto sean fenómenos propios de esta instancia externa del acto administrativo.***

La doctrina, en general, está de acuerdo con aceptar el anterior alcance del concepto de eficacia, es decir, orientado a comprenderlo como 'la capacidad del acto para producir sus efectos, no desde un punto de vista potencial, sino efectivo'.

En razón a lo expuesto, debemos anotar que los vicios que puedan entorpecer la legalidad de un acto, es decir, su validez, afectan de manera directa el logro de los fines del acto; esto es la eficacia". (Subraya y negrita nuestra)

Dicho lo anterior, para que el acto sea ejecutable vía coactiva, y el mismo adquiera la connotación de título ejecutivo, debe cumplir los señalamientos del artículo 829 del Estatuto Tributario Nacional, es decir, debe estar debidamente ejecutoriado, pues el artículo 828 ibídem, en su numeral 2 señala que las liquidaciones oficiales ejecutoriadas son un título ejecutivo valga la redundancia, que prestan mérito ejecutivo, línea de pensamiento ésta ya expuesta por este Despacho en Concepto 1189 de 2009, al puntualizar:

“Debe recordarse que para que la Administración pueda ejercitar la acción de cobro debe contar con un título que contenga una obligación clara, expresa y actualmente exigible, característica esta última que unida a la condición de ejecutoria que exigen los numerales 2 al 5 del artículo 828 del ETN, impone como premisa previa que se tenga certeza de la notificación, pues sin ella no es posible establecer la ejecutoria del acto y en consecuencia no se cuenta con un verdadero título ejecutivo”.

Por lo tanto, la respuesta al literal a) de la primera pregunta, es negativa, ya que el acto administrativo que sirve de título ejecutivo es una unidad conformada por los elementos internos y externos del mismo, huelga decir que **la constancia de la notificación debe ser parte integrante del acto**, por lo que no es válido recurrir a bases, ni al cordis para corroborar la existencia física de la notificación.

En este punto es preciso señalar que en la etapa de cobro sería posible hacer extensivo el principio *‘in dubio contra fiscum’*, que no es más que resolver toda duda en materia probatoria a favor del contribuyente y el cual está contemplado en el artículo 745 del Estatuto Tributario Nacional²¹⁶, pues es de anotar que en respuesta a un mandamiento de pago se pueda argüir la NO notificación del acto administrativo que sirvió de título ejecutivo para iniciar el proceso administrativo de cobro coactivo, y es en este caso donde la carga de la prueba está en cabeza de la Administración Tributaria, la cual tiene que demostrar que efectivamente se notificó en debida forma el acto administrativo. Por lo tanto, cualquier duda que se genere en cuanto a la notificación del acto administrativo, la misma será resuelta a favor del contribuyente.

En relación con este principio, el Consejo de Estado en sentencia del 10 de marzo del 2011, expedida dentro de la radicación No. 17492, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Barcenas, precisó que, de una parte, *“debe estar plenamente establecido que no hay forma de eliminar las dudas y, por otra, sobre los hechos que se pretenden probar, el contribuyente no debe estar obligado a aportar la prueba”.*

Como complemento a este punto, en sentencia T-747/13 la Sala Séptima de Revisión de Tutelas de la Corte Constitucional, Magistrado ponente Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, frente al tema de títulos ejecutivos se ha pronunciado de la siguiente manera:

Título ejecutivo. Condiciones formales y sustanciales / Título ejecutivo simple – título ejecutivo complejo

*Los títulos ejecutivos deben gozar de dos tipos de condiciones: formales y sustanciales. Las primeras exigen que el **documento** o conjunto de documentos que dan cuenta de la existencia de la obligación “(i) **sean auténticos** y (ii) 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*

²¹⁶ **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.*

que en procesos contencioso administrativos o de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia, o de un acto administrativo en firme.” Desde esta perspectiva, el título ejecutivo puede ser singular, esto es, estar contenido o constituido en un solo documento, o complejo, cuando la obligación está contenida en varios documentos. Las segundas, exigen que el título ejecutivo contenga una prestación en beneficio de una persona. Es decir, que establezca que el obligado debe observar a favor de su acreedor una conducta de hacer, de dar, o de no hacer, que debe ser clara, expresa y exigible. Es clara la obligación que no da lugar a equívocos, en otras palabras, en la que están identificados el deudor, el acreedor, la naturaleza de la obligación y los factores que la determinan. Es expresa cuando de la redacción misma del documento, aparece nítida y manifiesta la obligación. Es exigible si su cumplimiento no está sujeto a un plazo o a una condición, dicho de otro modo, si se trata de una obligación pura y simple ya declarada”.

Continuando, y frente al segundo literal de la primera pregunta, se deben de agotar todos los mecanismos posibles para determinar si efectivamente se efectuó o no la notificación del acto administrativo que sirve de título ejecutivo, por lo tanto, se tienen que seguir aplicando los lineamientos del Concepto No. 1217 de 2012 citado.

Frente al literal c, para dar respuesta al mismo tendremos en cuenta que la acción ejecutiva propiamente dicha tiene como elemento principal para su procedencia la existencia de un título ejecutivo o documento base de ejecución, como instrumento para hacer efectiva una obligación que debe ser **‘clara, expresa y exigible’**, pues a falta de uno de estos elementos la obligación sería inejecutable por vía coactiva, esto es de gran importancia en torno a su inquietud, pues al dar apertura al proceso de cobro bien sea en etapa pre-jurídica o coactiva, el funcionario executor al hacer el estudio del título, está en la obligación de verificar que la obligación sea clara, expresa y exigible. No obstante, de la revisión que se haga del título ejecutivo pueden ocurrir diferentes situaciones en las que con posteridad a proferir el mandamiento de pago se advierta alguna irregularidad que propicie la revocatoria del acto.

Acá abrimos un paréntesis, y como punto de referencia traemos a colación el acuerdo de servicio que se había suscrito el 28 de febrero de 2013 entre las antiguas oficinas de Liquidación Propiedad y Cobro Propiedad, en relación con una mesa de trabajo que se realizó el 13 de febrero de 2013 sobre revocatorias, en donde se trató, entre otros, el tema de los actos sin notificar o con deficiencia en la misma; en dicho acuerdo se habían fijado criterios temporales y similares a los planteados en este escrito; por lo tanto, es necesario dilucidarlo de forma definitiva.

Y empezamos indicando que si el título ‘acto administrativo’ carece de notificación o la misma fuese confusa, se estaría frente a un título ejecutivo que no es exigible²¹⁷ y además falto de claridad²¹⁸ en su obligación. Por lo tanto, en los eventos en que no se ha iniciado proceso de cobro se *proferirá un auto* por parte del respectivo funcionario executor en donde

²¹⁷ **Exigible.** Hace referencia al aspecto solución de la obligación, es decir que no esté sometida a plazo o condición, o que de estarlo, se haya vencido el plazo o cumplido la condición, entendiéndose que en éste último evento, el cumplimiento o extinción de la obligación, depende de un hecho futuro e incierto; hecho que puede ser un acontecimiento natural o la conducta de determinado sujeto, de tal suerte que la eficacia de la prestación está subordinada al hecho...

²¹⁸ “**Claridad.** Tiene que ver con la evidencia de la obligación, su comprensión, la determinación de los elementos que componen el título, tanto en su forma exterior como en su contenido, debe ser preciso su alcance; que de su sola lectura, se pueda desprender el objeto de la obligación, los sujetos activos y pasivos y, sobre todo, que haya certeza en relación con el plazo, de su cuantía o tipo de obligación, valga decir que en él aparezcan debidamente determinados y señalados, sus elementos objetivos (crédito) y subjetivos (acreedor-deudor)”.

se determine dicha situación, con el suficiente material probatorio que dé justificación a dicha decisión, esto en atención de los numerales i y j de los artículos 34 y 35 del Decreto Distrital 601 de 2014²¹⁹.

Ahora, para los eventos en que ya se aperturó el proceso, será aplicable lo establecido en el artículo 143 del Decreto Distrital 807 de 1993 que hace remisión expresa al título IX del libro quinto del Estatuto Tributario Nacional, así:

Artículo 143. Intervención en procesos especiales para perseguir el pago. *Con el fin de lograr el pago de las deudas relacionadas con los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, la administración tributaria podrá intervenir con las facultades, forma, y procedimientos, señalados en el título IX del libro quinto del Estatuto Tributario Nacional, en los procesos allí mencionados.*

(...)

Artículo 849-1. Irregularidades en el procedimiento. *Adicionado por el artículo 79 de la Ley 6 de 1992. 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**. (Negrita nuestra)*

Como la falta de notificación de los actos administrativos genera violación al debido proceso, se deberán subsanar dichas irregularidades terminando los procesos de cobro, con el sustento legal antes citado, por falta de eficacia de título ejecutivo. En este sentido se modifica el Concepto No. 1217 de 2012.

“2. Actos administrativos (liquidaciones oficiales) que fueron notificados o publicados fuera de los términos legales; es decir, se evidencia que la notificación fue surtida después del término legal establecido para proferir el correspondiente acto administrativo. ¿Se debe iniciar el proceso administrativo cobro (librar mandamiento de pago, decretar el embargo, secuestro, avalúo y remate de los bienes del deudor)? o ¿se debe solicitar la revocatoria de oficio de la liquidación oficial?”

Los actos administrativos que no se notifiquen dentro de la oportunidad legal estarían viciados de nulidad, así lo establece el numeral tercero del artículo 730 del Estatuto Tributario Nacional, al cual nos remitimos por instrucción del artículo 104 del DD 807 de 1993, veamos:

²¹⁹ **Artículo 34. Oficina de Cobro Prejurídico.** *Corresponde a la Oficina de Cobro Prejurídico el ejercicio de las siguientes funciones:*

(...)

i. Realizar el proceso de saneamiento de cartera tributaria y realizar las acciones requeridas para su depuración contable respecto de las obligaciones en mora asignadas a la oficina para su gestión, de acuerdo a los lineamientos del modelo de gestión.

j. Proferir los actos administrativos respectivos, y/o asignar su expedición, conforme la normativa legal vigente.

Artículo 35. Oficina de Cobro Coactivo: *Corresponde a la Oficina de Cobro Coactivo el ejercicio de las siguientes funciones:*

i. Realizar el proceso de saneamiento de cartera tributaria y realizar las acciones requeridas para su depuración contable respecto de las obligaciones en mora asignadas a la oficina para su gestión, de acuerdo a los lineamientos del modelo de gestión.

j. Proferir los actos administrativos respectivos, y/o asignar su expedición, conforme la normativa legal vigente”.

Artículo 104. Recurso de reconsideración. 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 proceden 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.

(...)

Artículo 730. Causales de nulidad. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos:

(...)

3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.

Aunque esta nulidad sea rogada, y la misma deba ser considerada al decidirse los recursos de reconsideración o de revocatoria directa por parte de la Oficina de Recursos Tributarios y la Subdirección Jurídica Tributaria, respectivamente, no es óbice para que las oficinas ejecutoras no apliquen el principio de economía²²⁰ que debe reinar en todas las actuaciones y procedimientos de la Administración. Por lo tanto, para estos eventos se seguirá el mismo lineamiento dado para el punto anterior.

3. Actos administrativos proferidos por el Impuesto Predial Unificado, respecto de predios que no tenían existencia jurídica en la vigencia contenida en el acto (habían sido englobados, desenglobados, etc. antes del año gravable por el cual se emitió el acto). ¿Cuál es el trámite que se les debe dar, tanto a los que no se les ha iniciado proceso de cobro coactivo, como a los que ya se les libró mandamiento de pago?, ¿se debe solicitar la revocatoria de oficio de los mismos en ambos casos?, ¿se pueden terminar los procesos de cobro coactivo sin necesidad de solicitar la revocatoria de los actos respecto de los cuales se evidencia esta situación?

4. Actos administrativos proferidos por el Impuesto Predial Unificado a contribuyentes que no eran propietarios en la vigencia contenida en el acto. ¿Cuál es el trámite que se les debe dar, tanto a los que no se les ha iniciado proceso de cobro coactivo, como a los que ya se les libró mandamiento de pago?, ¿se debe solicitar la revocatoria de oficio de los mismos en ambos casos?, ¿se pueden terminar los procesos de cobro coactivo sin necesidad de solicitar la revocatoria de los actos respecto de los cuales se evidencia esta situación?

Para estos dos interrogantes se dará una respuesta conjunta, por cuanto los mismos presentan ilegalidades evidentes en el acto administrativo, así que nos remitiremos al siguiente articulado normativo:

²²⁰ **“Ley 1437 de 2011. Artículo 3°. Principios.** Todas las autoridades deberán interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, en la Parte Primera de este Código y en las leyes especiales. Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad.

(...)

12. En virtud del principio de economía, las autoridades deberán proceder con austeridad y eficiencia, optimizar el uso del tiempo y de los demás recursos, procurando el más alto nivel de calidad en sus actuaciones y la protección de los derechos de las personas”.

Ley 1437 de 2011. Artículo 93. Causales de revocación. 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, 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.

Decreto 624 de 1989. Artículo 829-1. Efectos de la revocatoria directa. Adicionado por el artículo 105 de la Ley 6 de 1992. En el procedimiento administrativo de cobro, no podrán debatirse cuestiones que debieron ser objeto de discusión en la vía gubernativa. (...).

De las disposiciones anteriores se puede concluir: i) que es deber de la Administración revocar sus propios actos cuando se presenten cualesquiera de los eventos previstos en los numerales del artículo 93 del CPACA siempre y cuando se den los presupuestos de los artículos 94 al 97 *ibídem*, y ii) que en el procedimiento de cobro no es viable que se discutan las ilegalidades del acto que debieron ser batalladas en sede administrativa.

Así que el funcionario ejecutor que evidencie dichas anomalías bien sea antes de librar mandamiento de pago o en alguna de las etapas del proceso de cobro, deberá dar traslado a la respectiva oficina que le haya sido asignada según el modelo de gestión que prioriza las poblaciones y asigna competencias, en aplicación del Concepto No. 1235 de 2016 ‘revocatorias de oficio’.

“5. Registros de deuda generados en la cuenta corriente por liquidaciones oficiales que fueron elaboradas desde el Sistema de Información Tributaria por la Oficina de Liquidación, las cuales no fueron realmente emitidas o fueron excluidas algunas vigencias de las mismas por políticas de la entidad (por ej., por la cuantía), pero quedaron registradas en el Sistema de Información Tributaria; por lo tanto, al revisar el acto físico, por ej., una placa y una vigencia no están contenidas en el mismo. Si las oficinas de cobro reciben para gestión registros en estas condiciones, mediante qué actuación se pueden suprimir de la cuenta corriente teniendo en cuenta que no existe procedimiento alguno para hacerlo; al respecto, en el concepto 1217 de 2012 se indicó que las áreas que los generaron deben identificarlos plenamente y proceder a realizar los ajustes correspondientes; por lo tanto, solicitamos nos indiquen ¿en qué consistirían esos ajustes?.

Para este punto se seguirá aplicando lo contemplado en el mencionado Concepto No. 1217 de 2012, huelga decir, el jefe de la oficina correspondiente dejará sin efecto los actos cargados en cuenta, previa solicitud vía memorando interno que realice el área interesada, todo lo anterior conforme al procedimiento de gestión de cada oficina.

“6. Actos administrativos emitidos y cargados en cuenta corriente dos y tres veces por la misma vigencia, los cuales están generando (todos) saldos a cargo del contribuyente; es decir, por la misma vigencia la Oficina de Liquidación profirió más de un acto oficial (por ej. dos o tres LOAs con diferentes DDI). ¿Qué procedimiento se debe seguir para suprimir de la cuenta corriente los registros de deuda generados por los actos administrativos que fueron emitidos más de una vez, cuyos saldos incrementan injustificadamente la obligación real a cargo del contribuyente, teniendo en cuenta la validez de los mismos?, ¿se debe solicitar la revocatoria de oficio de los mismos?, ¿se pueden terminar los procesos de cobro coactivo sin necesidad de solicitar la revocatoria de los actos respecto de los cuales se evidencia esta situación?

Es de anotar que los actos administrativos que se encuentran en esta situación fueron notificación (por ejemplo las dos o tres LOAs).

Es importante resaltar que la Subdirección de Recaudación, Cobro y Cuentas Corrientes como administradores y operadores de la cuenta corriente, son los que deben fijar los lineamientos para estos casos puntuales.

Dicho lo anterior, partimos de dos supuestos, el primero de ellos, que los actos administrativos repetidos fueron expedidos y notificados para una misma persona, y el segundo, en el cual se puede dar el caso que los sujetos de los actos sean varios y a cada uno de ellos le notificaron el mismo acto. (*Ej. Un inmueble del cual son varios los propietarios, por lo tanto, en esa comunidad cada comunero responde dependiendo el porcentaje de participación, a lo que a cada uno de ellos se le profiere y notifica el mismo acto administrativo*), para el ejemplo lo único que se requiere es adecuar la cuenta dejando un sólo acto cargado, y ya en el proceso de cobro se toma cada uno de los títulos para poder vincular a todos los sujetos pasivos y hacer exigible dicha obligación.

Retomando el primer supuesto, cuando la Administración Tributaria profiere dos actos o más por la misma obligación y frente al mismo sujeto, nos remitiremos a lo expuesto en el Memorando 2006IE21756 del 28 de junio de 2006 en donde determinó: “...*En principio, cuando nos encontremos frente a la expedición de dos requerimientos por el mismo proceso, debe revocarse el segundo notificado, pues éste es el que no debió enviarse por cuanto ya se había cumplido con enviar el primero, teniendo en cuenta el procedimiento normado para estos casos y el viejo aforismo del que es primero en el tiempo es el primero en el derecho...*”; concepto que es acorde con el artículo 29 de nuestra Carta Magna, que establece que se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, el “*non bis in ídem*”, esto es, el derecho fundamental a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho, con lo que se pretende asegurar que los conflictos sociales que involucran consecuencias de tipo sancionatorio no se prolonguen de manera indefinida.

Adicional a ello, el numeral 5 del artículo 730 del Estatuto Tributario Nacional, contempla como nulos los actos que se expidan cuando los procedimientos están legalmente concluidos, veamos:

Artículo 730. Causales de nulidad. *Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos:*

(...)

5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.

No obstante, lo anterior, en el evento, en que el contribuyente haga uso del recurso o de la revocatoria directa frente a uno de esos actos, es éste el que será ejecutable, pues quedaría subsanada la irregularidad presentada. Entonces, al estar viciados de nulidad los actos posteriores, para los mismos les será aplicable la respuesta dada al numeral 2 del presente escrito.

Finalmente, y respecto a las siguientes inquietudes, se precisa:

“Actos cargados en cuenta corriente, pero que al solicitarlos a la Oficina de Notificaciones y Documentación Fiscal, esta informa que no hay evidencia física del expediente. Cuál sería el documento o prueba idónea que sustente esta situación y a cargo de qué dependencia

está la expedición del documento o la prueba para tenerla como válida dentro de los procesos de cobro coactivo o para proceder a dar trámite a la gestión a que haya lugar si aún no se ha iniciado proceso de cobro coactivo. De qué manera se debe proceder por parte de la Oficina de Cobro Coactivo cuando estos registros fueron tomados como información de referencia para expedir mandamientos de pago”.

Para este caso aplicaremos nuevamente el principio *‘in dubio contra fisco’* y lo haremos extensivo a la etapa de ejecución, pues el funcionario que en recopilación del material probatorio para determinar la existencia del título a ejecutar, encuentre que el mismo no cuenta con evidencia de existencia, bastará con la certificación de la Oficina de Notificaciones y Documentación Fiscal²²¹ que así lo determine y resolverá todas esas dudas a favor del contribuyente, para lo cual se seguirá el mismo procedimiento establecido en respuesta al numeral quinto.

“Actos con existencia física y prueba de notificación, pero sin firma del funcionario que los profirió”.

En este caso se habla de la falta de uno de los elementos de existencia del Acto Administrativo que se refiere a la forma. Ella se define como *“...los requisitos y manera de plasmar y exteriorizar el acto administrativo. Es el cómo del acto administrativo, el cual, como hemos puesto de presente, difiere de uno a otro, toda vez que no hay una forma única del acto administrativo. Sin embargo, siempre deben tener una forma en sentido amplio, ya sea en relación con la manera como se crea o se produce el acto, esto es, los pasos y requisitos que deben cumplirse; o con su exteriorización, que comprende, además de requisitos como fecha, firma y otros, su apariencia y denominación, v gr. Decretos, resoluciones, acuerdos, órdenes administrativas, circulares, ordenanzas departamentales y acuerdos, entre ellos, los municipales, de juntas directivas, etc...”*²²²

En este punto es de anotar que el Dr. Gordillo, en el capítulo 9 *‘Vicios del Acto Administrativo. Objeto y Competencia’* del tomo 8 del libro *‘Tratado de Derecho Administrativo’*, plasmó la siguiente definición:

*“La firma es un requisito fundamental del acto, pues acredita que la voluntad efectivamente ha sido emitida en la forma que el acto indica. Si falta la firma entonces no hay acto: No se trata de un vicio de forma, sino de la inexistencia de la voluntad administrativa de dictar el acto.”*²²³

²²¹ **“Artículo 26. Oficina de Notificaciones y Documentación Fiscal:** Corresponde a la Oficina de Notificaciones y Documentación Fiscal el ejercicio de las siguientes funciones:

(...)

c. Monitorear y controlar el correcto y normal desempeño del proceso de notificación de actuaciones administrativas de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, DIB.

(...)

e. Participar en el proceso de diseño de formas, formatos, formularios y demás documentos que se constituyen en entradas o salidas del sistema de información tributario.

f. Dar respuesta oportuna a solicitudes de información y derechos de petición que se deriven de su gestión.

g. Gestionar y controlar el archivo de gestión de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, DIB, conforme a las normas vigentes y los parámetros dados por el área competente. (...)

²²² BERROCAL GUERRERO Luis Enrique, *Manual del Acto Administrativo*, Librería Ediciones del Profesional, Bogotá, abril de 2.009, página 95

²²³ Hellbling, *op. cit.*, p. 338. Como dice este autor en ese caso sólo estamos ante un “trozo de escritura.” En igual sentido PTN, *Dictámenes*, 99: 115; Zelaya, *op. cit.*, p. 64.

La regla de que un 'acto' sin firma no es un acto administrativo, sino un pedazo de papel escrito y nada más, es de estricta aplicación a todo acto administrativo que comporte una decisión individual...".

Consecuente con lo expuesto, tenemos que el acto no tiene existencia, así que para este punto también le será aplicable lo dicho en el numeral quinto.

Nota de relatoría: este concepto modifica lo estipulado en el Concepto 1217 de 2012, en relación con el tratamiento jurídico que se le debe dar a los actos de liquidación sin notificación e inexistentes físicamente.

CONCEPTO No. 1240

FECHA: 28 de octubre de 2016

SUBTEMA: Instructivo de vigencia, alcance, propósito y aplicación del Acuerdo Distrital 648 de 2016 "Por el cual se simplifica el sistema tributario distrital y se dictan otras disposiciones".

CONSULTA:

En aras de conseguir mayor eficiencia y seguridad jurídica en el quehacer tributario a cargo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB) y en las actuaciones de los sujetos fiscales (contribuyentes, responsables, agentes retenedores) de los tributos administrados y controlados por esta Dirección, nos preguntamos: *¿Cuál es la vigencia y alcance del Acuerdo Distrital 648 del 16 de septiembre de 2016, publicado en el Registro Distrital No. 5917 del 20 del mismo mes y año y reglamentado mediante el Decreto Distrital 474 del 26 de octubre de 2016, cuyos matices más sobresalientes son: modificación del régimen tarifario del impuesto predial unificado, predios de uso mixto, sistema de pago alternativo por cuotas, simplificación de la declaración del impuesto de industria y comercio, sistema mixto de declaración y facturación para impuestos distritales y firma en la declaración virtual?*

RESPUESTA:

Al iniciar el recorrido por la temática a tratar, conviene hacerlo con las siguientes:

Palabras liminares

Cuando el ser humano decidió relacionarse con sus semejantes, atenuó un poco su condición individualista y dio origen a la sociedad. Esta, para su control y regulación y a fin de propiciar una necesaria interrelación entre sus miembros, de solucionar sus conflictos y de protegerlos ante la injerencia de otras sociedades dio vida al Estado, el cual solo puede existir a condición de que cada individuo, en la medida del beneficio que percibe o de la capacidad económica que lo sustenta, sirva financieramente a las cargas públicas proveyéndolo con sus recursos.

En esta dimensión deóntica, la Carta Política establece en su artículo 95-9, como uno de los deberes fundamentales de la persona y del ciudadano: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Ahora bien, así como los ciudadanos tienen, en virtud del principio de solidaridad social, el deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad, es decir, de pagar lo justo, también ellos tienen el derecho de que los recursos colectivos provenientes de dichas contribuciones fiscales y parafiscales provoquen unas condiciones de vida más dignas y esos recursos queden en manos que los administren con rectitud y pensando en los más necesitados.

En la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB), como dependencia recaudadora, administradora y fiscalizadora de los tributos distritales, estamos persuadidos de que una escrupulosa justicia tributaria tiene primacía sobre cualquier otro objetivo que pueda oponérsele, por eso, aceptamos sin reparo alguno el postulado cardinal contenido en el artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993²²⁴ al enseñar que *“Los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos deberán tener en cuenta, en el ejercicio de sus funciones, 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 políticas del Distrito”*, como medio para combatir los excesivos e innecesarios litigios.

Dentro de la anterior línea de pensamiento pasamos a referirnos a las inquietudes esbozadas.

El tema de la entrada en vigencia del Acuerdo Distrital 648 del 16 de septiembre de 2016, *prima facie*, pareciera que se encontrara resuelto por su artículo 15 al establecer que dicho acuerdo rige a partir de su publicación, es decir, el 20 de septiembre de 2016, pero ello no es así, entonces la respuesta la encontramos en el Estatuto Superior, en su artículo 338 in fine, del siguiente tenor literal:

“Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. (negritas y cursiva ajena al texto)

²²⁴ “por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y de dictan otras disposiciones”.

Cuando se mira el inciso tercero resaltado, dentro del contexto de la Carta Fundamental, puede considerarse como un caso especial del principio que contiene el artículo 363²²⁵, según el cual la ley fiscal sustancial debe ser preexistente a la verificación de los hechos objeto de imposición y solamente puede aplicarse hacia el futuro y no en forma retroactiva. Aquel se refiere a todas las leyes tributarias; éste a las que regulan impuestos de período.

En relación con el inciso en comento, importa distinguir entre la retroactividad de una norma tributaria, esto es, su capacidad de gravar hechos que ocurrieron antes de que se expidiera la norma, y su retrospectividad, es decir, su capacidad de tomar como base hechos cumplidos para integrar eventos futuros que, si llegan a ocurrir, darán lugar al impuesto²²⁶.

El inciso tercero señala la prohibición de cobrar tributos que tengan como resultado actos sucesivos ocurridos antes de la vigencia de la ley o el mismo período fiscal en que ésta entra a regir. Es decir, fue el propio Constituyente, quien en aras de proteger al contribuyente estableció esta limitación.

Entonces, cuando nuestra Constitución Política hace referencia a los impuestos cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período de tiempo determinado, está refiriendo precisamente a impuestos clasificados doctrinalmente como de período, conforme a la ley anterior, naturaleza que tienen los impuestos prediales unificados, industria y comercio y sobre vehículos automotores, conforme a los artículos 15, 36 y 66 del Decreto Distrital 352 de 2002²²⁷.

No sucede lo mismo con los tributos denominados instantáneos (v.gr. el impuesto de delineación urbana, la tasa parafiscal de las estampillas distritales) pues aquí la vigencia de la ley no afectará las decisiones que ya se hayan tomado, tampoco puede entenderse que se aplica en forma retroactiva, sencillamente como su nombre lo indica, la obligación tributaria se impone de manera instantánea.

Una vez definidos los criterios arriba anotados, de manera puntual establezcamos el alcance de las modificaciones que presenta la normativa y su correspondiente vigencia.

Con fundamento en los criterios anotados, procedemos a establecer el alcance de las modificaciones que presenta el Acuerdo 648 de 2016 y su correspondiente vigencia, la que, pese a la previsión contenida en su artículo 7, varía según la naturaleza de la norma (sustantiva o procedimental²²⁸) y el período gravable de cada impuesto, así:

²²⁵ **ARTÍCULO 363.** *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad".*

²²⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-364-93, MP. Dr. Carlos Gaviria.

²²⁷ **"Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital".**

²²⁸ El ordenamiento tributario como los demás sistemas legales está compuesto por normas sustantivas y procedimentales. Las leyes sustantivas de los impuestos establecen las obligaciones y los parámetros de medición de bases, tarifas y sanciones.

Del estudio del ámbito de aplicación y vigencia de las normas tributarias se encuentra que las normas sustanciales deben ser preexistentes al hecho gravado y su aplicación no es retroactiva; a su vez las normas procedimentales por ser de orden público (art. 13 de Código General del proceso) son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las normas anteriores, desde el momento en que empiezan a regir.

- El 1° de enero de 2017 para el Impuesto Predial Unificado en lo que corresponde al nuevo régimen tarifario y los límites del impuesto a pagar, en él adoptados (arts. 1° y 2° ibíd.)²²⁹ y, en lo relativo a los sistemas de Pago Alternativo por Cuota Voluntario -SPAC y Mixto de Declaración y Facturación-EEC, dispuestos en los **artículos 3 y 5** del Acuerdo 648, para dicho tributo, una vez reglamentados e implementados por el Decreto Distrital 474 de 2016, artículos 1 y 7, entran a regir el 1° de enero de 2017²³⁰; en el Impuesto de

En este sentido se ha pronunciado el Honorable Consejo de Estado en sentencia de septiembre 30 de 1994. Rad. 5658. M. P. Dr. Jaime Abella Zárate:

“Precisado lo anterior, observa la Sala que teniendo en cuenta el carácter de ‘ley sustantiva’ las disposiciones que regulan conductas e imponen sanciones y las cuantifican, estas deben ser preexistentes al hecho sancionado y su aplicación en manera alguna puede ser retroactiva, en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad consagrados en el ordenamiento positivo aún antes de la expedición de la Carta de 1991. Conforme al principio de irretroactividad, la ley rige hacia el futuro y la norma sustancial se aplica a los hechos o situaciones de hecho ocurridas bajo su vigencia, y su observancia es obligatoria en virtud de su promulgación del modo como lo establecen los artículos 52 a 56 del Código de Régimen Político y Municipal. Así mismo los artículos 71 a 72 del C.C. y 3 de la ley 153 de 1887, regulan la derogación, expresa, tácita y la insubsistencia de la ley” (...)

*Otra es la situación en relación con las normas procedimentales o instrumentales que conforme su carácter de orden público (art 6 C.P.C) son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir, según las voces del artículo 40 de la ley 153 de 1887, con la excepción que el mismo contempla. **De manera que las previsiones contenidas en normas sustantivas se aplican a los hechos ocurridos bajo su vigencia, y los procedimientos aplicables para hacer efectivas sus disposiciones son los vigentes en la época en que estos se adelanten. Aun cuando los actos determinativos se dicten, discutan y definan con posterioridad a la derogatoria o modificación de la ley sustancial que les dio fundamento**”.* (Subrayas fuera del texto)

²²⁹ En este punto se precisa subrayar que la modificación de la estructura tarifaria contenida en el artículo 1° del Acuerdo Distrital 105 de 2003, partiendo de los parámetros determinados por la Ley 14 de 1983; la Ley 44 de 1990, Capítulo I; el Decreto Ley 1333 de 1986, artículos 173 al 233; el Decreto Ley 1421 de 1993, artículo 154, 157 y 158, la Ley 1430 de 2010, artículos 23, 54 y 60 y la Ley 1450 de 2011 se hace patente en la eliminación del estrato socioeconómico – variable que es incorporada en el cálculo del avalúo catastral - para los predios residenciales urbanos, excepción hecha de los predios residenciales de los estratos 1, 2 y 3 cuyo avalúo catastral sea inferior a 135 salarios mínimos legales mensuales vigentes, los cuales tienen una tarifa preferencial del 1 y 3 por mil a la vez que suprime los siete (7) ajustes tarifarios vigentes para los predios de mayor avalúo dentro de su respectivo destino hacendario, con lo cual se gana en equidad tanto vertical como horizontal, ganando este impuesto ciudadano neutralidad y progresividad frente a la base imponible, es decir, el avalúo catastral, el que al someterse a un procedimiento de actualización permanente constituye una medida adecuada de la riqueza del contribuyente capitalino.

²³⁰ El nuevo esquema de recaudo de declaración y facturación adoptado para los impuestos predial unificado y sobre vehículos automotores, autorizado en el artículo 69 de la Ley 1430 de 2010, le permitirá a la Administración Tributaria reducir sus costos de operación en la medida en que disminuiría sustancialmente la cantidad de actos administrativos de fiscalización y liquidación que ordinariamente produce la Administración.

Cabe señalar que el modelo de autoliquidación privada de los impuestos a la propiedad y el consecuente régimen procedimental de liquidaciones oficiales y sanciones en condiciones de proporcionalidad, razonabilidad y simplicidad requería una modificación en tanto el contexto actual de la ciudad y de la Administración Tributaria había cambiado desde los dos últimos lustros. Los procesos catastrales de incorporación y actualización han mejorado sustancialmente en oportunidad y calidad, y aun cuando todavía existen aspectos para mejorar, tienen un alto índice de confiabilidad; la utilización de herramientas informáticas que permiten una mayor oportunidad en el intercambio y procesamiento de información y redefinen los mecanismos de interacción con la ciudadanía; y la implementación del registro Único Nacional de Transporte (RUNT); han creado un escenario en el que en principio la Administración tiene acceso a casi toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación tributaria en dichos impuestos.

Industria y Comercio²³¹ al mantenerse en el **artículo 4** los regímenes simplificado y común de dicho tributo²³² e introducirse la obligación de declarar

²³¹ En relación con este impuesto a las actividades económicas, es pertinente recordar que se trata de un tributo de carácter municipal que recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, de manera directa o indirecta, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho²³¹, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos, tal como lo establece el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, ley ésta que reorganizó y unificó para todos los municipios del país este tributo que desde la Ley 97 de 1913 se había consagrado en forma genérica y sin señalar varios de los componentes de la obligación tributaria siendo las autoridades competentes para su administración y recaudo las secretarías de hacienda y las tesorerías de los municipios o distritos respectivos.

El Estatuto Orgánico de Bogotá contenido en el Decreto Ley 1421 de 1.993, expedido por el Gobierno Nacional en ejercicio de las facultades previstas en el artículo 41 transitorio del Estatuto Fundamental, y con fundamento en las previsiones del artículo 322, introdujo modificaciones al impuesto de industria y comercio.

El artículo 153 señala: *“El establecimiento, determinación y cobro de tributos, gravámenes, impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones en el Distrito se regirán por las normas vigentes sobre la materia con las modificaciones adoptadas por el presente Estatuto”*.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 13 de agosto de 1999, proferida dentro de la radicación número 9306, consideró que *“en materia del impuesto de industria y comercio del Distrito Capital se aplican, en primer lugar, las disposiciones especiales del Decreto 1421 de 1.993, y en lo que no pugnen con ellas, las previsiones de la Ley 14 de 1.983 y normas concordantes”*.

Por medio del Decreto 352 de 2002, el Alcalde Mayor de Bogotá compiló las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales, entre ellos, del impuesto de industria y comercio.

²³² A este respecto, adviértase que razones de administración tributaria motivaron la aplicación, en el Distrito Capital de Bogotá, de un régimen especial de tributación en el impuesto de industria y comercio, para determinada clase de contribuyentes, que por sus características resultaban difíciles de gravar por encontrarse en la economía informal; con el objetivo de incorporarlo a la base de contribuyentes, simplificar sus obligaciones tributarias y por lo tanto el control por parte de la Administración Tributaria Distrital, para mejorar la optimización de los recursos y por ende la relación costo-beneficio de su accionar. Se instituyó en consecuencia el régimen simplificado el cual sustituye para este grupo de contribuyentes la obligación de tributar por el sistema general y/o común de dicho tributo.

Es de anotar, que los contribuyentes que realizan actividades económicas sean industriales, comerciales o de servicios, deben cumplir obligaciones de facturación, registrales, de declaración, de práctica de retenciones, informativas, etc. Estas obligaciones son ineludibles cuando se trata de empresas con suficiente infraestructura administrativa que tributan según sus ingresos y beneficios reales, pero resultan difícilmente justificables cuando se trata de los contribuyentes vinculados al régimen simplificado, a quienes la normativa tributaria distrital los exoneró de ciertas obligaciones formales para facilitar la subsistencia de este grupo de contribuyentes que desempeñan un papel tan decisivo en nuestra economía.

En efecto, mediante Acuerdo Distrital 65 de 2002, se organizó la forma en que los contribuyentes del impuesto de industria y comercio deben cumplir sus obligaciones tributarias clasificándolos en dos grupos, conforme al cumplimiento o no de unos requisitos y/o condiciones, denominados el uno, régimen simplificado y el otro, régimen común.

El régimen simplificado se aparta de la regla general y contiene un conjunto de derechos y obligaciones con un tratamiento especial, más simple, para quien cumpla con ciertos requisitos previsto en la norma tributaria. El régimen común, por exclusión, en cambio establece las regulaciones a las cuales se encuentra sometida la generalidad de personas responsables de este gravamen.

anualmente para todos los contribuyentes cuyo impuesto a cargo (FU) correspondiente a la sumatoria de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior no exceda de 391 UVT²³³, la vigencia del citado cuerpo normativo se determina como sigue:

- A partir del 1° de enero de 2017, para los contribuyentes cuyo impuesto a cargo (FU) correspondiente a la sumatoria de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior no exceda de 391 UVT. En este evento la presentación anual del denuncia tributario y la realización del respectivo pago deberán efectuarse en el año siguiente dentro de los plazos que para el efecto señale la Secretaría Distrital de Hacienda.

Llevado a la práctica lo inmediatamente expuesto, tenemos, a modo de ejemplo, si durante el año gravable 2016 el impuesto reportado en el concepto o renglón de 'impuesto a cargo' FU de las declaraciones tributarias es inferior a 391 UVT, el contribuyente indistintamente del régimen en que se encuentre clasificado, deberá cumplir presentado una única declaración anual en los plazos, términos y condiciones que determine la Administración Tributaria Distrital.

Es de anotar que con la reducción del número de declaración para este tipo de contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio pasando de seis denuncias fiscales bimestrales a uno anual, se disminuyen los costos de cumplimiento, diligenciamiento, tiempo en el banco, procesamientos del sistema de información tributario, tiempos de

Las obligaciones que deben satisfacer todo contribuyente del impuesto de industria y comercio perteneciente al régimen simplificado se circunscribe a: inscribirse en el Registro de Información tributaria –RIT, dentro de los dos meses siguientes al inicio de actividades, actualizar dicho registro con las novedades (verbigracia, cese de actividades), declarar y pagar el impuesto anualmente, excepto cuando obtengan durante el año ingresos inferiores a 80 salarios mínimos mensuales vigentes, evento en el cual no tendrán que presentar la declaración y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto, llevar un sistema de contabilidad simplificada o el libro fiscal de registro de operaciones diarias con el cual se pueda determinar los ingresos gravables para el impuesto in examine, conservar información y pruebas, por lo menos durante cinco años.

En esta perspectiva y sin perder de vista la naturaleza funcional del impuesto de industria y comercio, a partir de la expedición del citado cuerpo normativo quedaron homologados los requisitos para pertenecer al régimen simplificado de este impuesto territorial con los establecidos en el artículo 499 del E.T.N para pertenecer al mismo régimen del impuesto sobre las ventas.

Consecuente con lo dicho y por sustracción de materia, los contribuyentes del régimen común son las personas naturales que no cumplan con los presupuestos para pertenecer al régimen simplificado y sin excepción todas las personas jurídicas y las sociedades de hecho.

233

Artículo 4°. Simplificación de la declaración del Impuesto de Industria y Comercio. Modifícase el artículo 27 del Decreto Distrital 807 de 1993 expedido en ejercicio de las atribuciones contenidas en los artículos 38 numeral 14, 161, 162 y 176 numeral 2, del Decreto Ley 1421 del 21 de julio de 1993, el cual quedará así:

"Artículo 27. Periodo de declaración en el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros. Sin perjuicio de la continuidad de los regímenes simplificado y común del impuesto de industria y comercio, a partir del 1° de enero de 2017, dicho tributo se declarará con una periodicidad anual, salvo para los contribuyentes cuyo impuesto a cargo (FU), correspondiente a la sumatoria de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior, exceda de 391 UVT, quienes declararán y pagarán bimestralmente el tributo, dentro de los plazos que para el efecto señale el Secretario Distrital de Hacienda.

Los periodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre."

espera en servicio, etc., ganándose en eficiencia en la recaudación y fiscalización del tributo.

- A partir del 1° de enero de 2017, para los contribuyentes cuyo impuesto a cargo (FU) correspondiente a la sumatoria de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior exceda de 391 UVT. En este caso la presentación bimestral del denuncia tributario y la realización del respectivo pago deberán efectuarse durante el año gravable 2017, en los términos, plazos y condiciones que para el efecto señale la Administración Tributaria Distrital.

Sin perjuicio de lo anterior, el cumplimiento de las obligaciones de declarar y pagar por parte de los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, durante el año gravable 2016, continúan con la periodicidad y en los lugares y plazos señalados por la normativa tributaria distrital, en especial en los artículos 26, 27, 28 y 37 del Decreto Procedimental 807 de 1993, es decir, los contribuyente del régimen simplificado declararán y pagaran anualmente (en el año 2017, el día 20 de febrero) y los clasificados en el régimen común lo harán en las fechas fijadas en el artículo 2 de la Resolución No. SDH-000054 del 28-12-16.

Ahora bien, considerando que el **artículo 6** del pluricitado Acuerdo 648, mediante el cual se establece un procedimiento simplificado y/o unificado para ejercer las facultades sancionatoria y de determinación que le asiste a la DIB frente a los impuestos de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, delineación urbana y unificado de azar y espectáculos, es de tipo procedimental²³⁴, su entrada en vigencia se da en la fecha de publicación de este acto administrativo general, esto es, 20 de septiembre de 2016. De ahora en adelante, la Administración Tributaria podrá en un solo acto administrativo expedir la resolución sanción y la liquidación oficial de aforo, tal y como se viene haciendo con los impuestos a la propiedad, en virtud de lo prescrito en el artículo 8 del Acuerdo 27 de 2001.

La obligación de declarar por parte de los contribuyentes distritales exentos en un 100 % del total del impuesto, dispuesta en el **artículo 7** del Acuerdo, entra en vigencia el 1° de enero de 2017, e implica un retorno a dicha obligación para los contribuyentes del impuesto predial unificado que gozan del tratamiento tributario de exención total, deber que se había eliminado con el parágrafo 1 del artículo 15 del Acuerdo Distrital 469 del 22 de febrero de 2011, lo que implica una derogatoria tácita de esta norma²³⁵.

²³⁴ El artículo 6°, prevé:

Artículo 6°. Procedimiento unificado de la sanción por no declarar y de la liquidación de aforo en los impuestos industria y comercio, avisos y tableros; delineación urbana, y unificado de azar y espectáculos- Para los impuestos industria y comercio, avisos y tableros; delineación urbana, y unificada de azar y espectáculos, la

administración tributaria podrá en el acto administrativo de la liquidación de aforo determinar el impuesto correspondiente y la sanción por no declarar respectiva.

Para este fin, en el emplazamiento para declarar se deberá informar al contribuyente la decisión de adoptar tal procedimiento unificado y proponer la sanción por no declarar. Una vez, cumplido el mes de respuesta para el emplazamiento sin que se presente la declaración omitida, se proferirá la Liquidación de Aforo en la forma indicada en el inciso anterior.

Considerando que el **artículo 8** del acuerdo contentivo de la reforma tributaria distrital regula el procedimiento para corregir los denuncios fiscales, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor y establece un procedimiento sumario para la imposición de la sanción cuando resulte improcedente la corrección solicitada garantizándose así el derecho fundamental a un debido proceso administrativo y permitiendo la posibilidad que el contribuyente desista de su solicitud con el objeto de evitar la imposición de la sanción que la norma tributaria (art. 589 del ETN) ha dispuesto para estos casos; su entrada en vigencia se produce con la publicación del Acuerdo, se reitera, 20 de septiembre del año que avanza.

Los artículos **9 y 10** por su parte entrarían en vigencia en la fecha en que la Administración Tributaria Distrital adopte las condiciones técnicas necesarias - referidas a atender los requerimientos dispuestos por la Ley 527 de 1999, en materia de comercio electrónico - para: 1. la implementación de la firma electrónica o mecánica en las declaraciones virtuales de los impuestos distritales distintos al predial unificado y sobre vehículos automotores y 2. La implementación para el pago electrónico de impuestos a la propiedad, huelga decir, predial unificado y sobre vehículos automotores, respecto de los cuales no se exige, para la validez del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la firma mecánica, electrónica o manuscrita de los sujeto pasivo de dichos tributos.

Las anteriores reglas facilitan el cumplimiento voluntario de los deberes de declarar y pagar, mediante la adopción de modelos de declaración virtuales, sencillos sin mayores ritualidades y el uso de canales electrónicos para pagos, asumiendo la existencia de presunciones en las declaraciones virtuales, con lo se brinda mayor accesibilidad y mejor servicio a los contribuyentes capitalinos.

El **artículo 11**, al contraerse a los incentivos tributarios que puede otorgar la DIB en los impuestos predial unificado y sobre vehículos automotores entraría a operar, por sustracción de materia, a partir del 1° de enero de 2017.

Respecto de esta dispositivo es preciso anotar que reproduce el contenido del artículo 1 del Acuerdo 77 de 2002, modificado por el artículo 24 del Acuerdo 469 de 2011, mutando el estado de los incentivos tributarios de obligatorio a facultativo por parte de la Administración Tributaria.

El **artículo 12**²³⁶ aplicaría de forma inmediata, con la publicación del Acuerdo, en tanto en el se introniza en el sistema tributario distrital la denominada Cláusula Anti-elusión,

²³⁵ El párrafo 1° del artículo 15 del Acuerdo Distrital 469 de 2011, ordena: "(...) *No se encuentran obligados a presentar declaración los propietarios o poseedores de predios que cuenten con exención total del impuesto, siempre y cuando registren los predios exentos en el Registro de Información Tributaria, en las condiciones y dentro de los plazos que señale la administración tributaria distrital*".

²³⁶

Artículo 12°. Aprovechamiento de formas, hechos y negocios jurídicos para evadir el impuesto. De acuerdo con el artículo 869 del Estatuto Tributario Nacional si en el ejercicio de las facultades de investigación y fiscalización, la administración tributaria distrital establece que la determinación del tributo por el contribuyente no corresponde a la realidad, por haber utilizado formas, contratos o negocios jurídicos de los cuales no se pueda interpretar razonablemente efectos económicos o legales diferentes al de evitar la ocurrencia del hecho generador o la reducción de la base gravable o la tarifa aplicable; la administración tributaria distrital podrá desestimar dichas formas, actos, contratos o negocios y proceder a determinar la obligación tributaria en el valor que le hubiera

permitiendo la interpretación económica de las normas tributarias para lograr un recaudo justo y equitativo según los hechos impositivos lo que desincentiva el uso de formas jurídicas por parte de los sujetos fiscales orientada a pagar el menor impuesto posible.

A fin de lograr la seguridad jurídica y dado el alto volumen de normas jurídico tributarias dispersas, dispuestas en leyes, acuerdos y decretos, el **artículo 13** faculta a la Secretaría Distrital de Hacienda para emprenderá las acciones a que haya lugar a fin de compilar la normativa tributaria sustantiva y procedimental vigente en el Distrito Capital de Bogotá, para lo cual le otorga un término de un año, luego este artículo tiene una vigencia temporal, que inicia en la fecha de publicación del Acuerdo.

El **artículo 14**, del acuerdo se refiere a un tema catastral imponiéndole, entre otras, a la UAE de Catastro Distrital la obligación de presentar durante el primer trimestre de cada año, al Cabildo Distrital, un informe sobre los resultados del proceso de determinación de los avalúos catastrales del año inmediatamente anterior.

Por último, dando cierre al presente pronunciamiento jurídico, tenemos que el **artículo 15** además de referirse a la vigencia del acuerdo, deroga las normas que le sean contrarias y en especial las siguientes:

- El artículo 12 del Acuerdo Distrital 352 de 2008, relativo a la adopción en el Impuesto Predial Unificado de un ajuste por equidad con el cual se pretendía garantizar la progresividad de este tributo y fortalecer la herramienta de actualización catastral.
- El artículo 1 del Acuerdo Distrital 77 de 2002, regulador del incentivo tributario de descuento por pronto pago en los impuestos Predial Unificado y sobre Vehículos Automotores.
- El artículo 24 del Acuerdo 469 de 2011, por el cual se modificó el artículo 1 del Acuerdo 77 de 2002, precitado.

CONCEPTO No. 1241

FECHA: 24 de enero de 2017

SUBTEMA: Instructivo de vigencia, alcance, propósito y aplicación de la reforma tributaria estructural a la luz del sistema tributario distrital

CONSULTA:

En la perspectiva de lograr mayor eficiencia y seguridad jurídica en el quehacer tributario a cargo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB) y en las actuaciones de los

correspondido de haber celebrado el acto, contrato y/o negocio jurídico propio o que más se adecúe a la intención negocial.

Las pruebas que se recauden para este fin, deberán ofrecer un convencimiento razonable sobre la notoria artificiosidad o lo inusual del negocio y/o acto jurídico, y sobre su utilización para la consecución del único resultado de evitar el hecho generador, o reducir la base gravable o tarifa aplicable.

sujetos fiscales (contribuyentes, responsables, agentes retenedores, informantes y colaboradores fiscales en general) de los tributos administrados y controlados por esta Dirección, nos preguntamos: **¿Cuál es la incidencia, vigencia, alcance e impacto de la Reforma Tributaria Estructural adoptada mediante la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016²³⁷, en el Sistema Tributario Distrital?**

RESPUESTA:

Antes de abordar el propósito que anima el presente pronunciamiento, es conveniente hacerlo con las siguientes:

Líneas de mensaje

- El punto de partida lo constituye la premisa fundamental de que el Estado, como organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación, que se ejerce en determinado territorio, para cumplir con sus fines esenciales y sus funciones institucionales, económicas, sociales, culturales y ambientales, entre otras, precisa de movilizar los recursos financieros necesarios para respaldar su actividad.
- El pago de las exacciones por parte de sujetos pasivos de los tributos se destina a proveer de recursos financieros a los presupuestos públicos del orden nacional y territorial.
- La situación económica de nuestro país, en los últimos años afectada por condicionantes internos y externos (*por un lado, la desaceleración del segundo mayor importador mundial (China) y, por otro, el incremento en la producción de petróleo de esquisto por parte de EEUU, traducido en un declive significativo de los precios de este commodity y claro está, de los ingresos minero energéticos*), obligaron a nuestro Estado a tomar decisiones que le permiten superar el déficit fiscal que ponía en riesgo la financiación de los servicios de salud, educación, vivienda, medioambiental, formación deportiva y cultural, justicia y seguridad ciudadana permitiéndole, de paso, afrontar el reto del posconflicto.²³⁸ Es así como el pasado 29 de diciembre el H. Congreso de la República, atendiendo a la iniciativa impulsada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, expidió la 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*”, cuyos ejes centrales son la equidad, eficiencia, simplicidad y suficiencia del sistema tributario amén de fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión, con el fin de avanzar en materia de inversión, empleo, crecimiento y competitividad y modernizar el sistema tributario en condiciones de mejorar la vida, continuamente y para todos.

²³⁷ Publicada en el Diario Oficial 50.101 del 29 de diciembre de 2016.

²³⁸ En este contexto adquiere significación una entrevista con el constitucionalista de la Universidad de Chicago Cass Sunstein, coautor de un libro titulado *El coste de los derechos*. En ella recuerda algunas cosas de sentido común que no se deben olvidar si se profundiza en esta polémica: *todos los derechos legalmente exigibles cuestan dinero; no es que tengamos que celebrar el monto de los impuestos, lo que debemos celebrar es el hecho de que existen; sin impuestos no podemos tener libertad y seguridad contra la violencia: lejos de ser una obstrucción a la libertad, son una condición necesaria de su existencia; nuestros derechos dependen de los impuestos de un modo absoluto.*

Así las cosas tenemos que, para garantizar el catálogo de derechos humanos consagrados en la Carta Superior y en los Tratados suscritos por Colombia y dar soporte al desarrollo social con equidad, el Estado nacional y subnacional debe movilizar los recursos financieros necesarios para ello, lo cual encuentra una buena respuesta en la tributación constituyéndose en la fuente más importante y regular de que afluyen sus ingresos.

- Los ejes centrales mencionados fueron el resultado del mandato establecido por la Ley 1739 de 2014, mediante la cual se ordenó la creación de una comisión de expertos *ad honórem*, reglamentada mediante el Decreto 0327 de 2015, que debía revisar la normativa tributaria y presentar recomendaciones al Gobierno Nacional, tarea puntual que se cumple en diciembre del año 2015 presentándole al Ministro de Hacienda y Crédito Público un informe con recomendaciones para una reforma tributaria estructural con incidencia directa en la hacienda pública de los niveles subnacionales.

Como las normas incorporadas en la pluricitada ley 1819 (derecho formal) debe lograr su cumplimiento o eficacia (el derecho real) al interior de la autoridad tributaria a la hora de administrar, controlar y fiscalizar los tributos y para todos y cada uno de los contribuyentes y considerando que las reformas al sistema tributario también tienen un componente territorial que busca hacer precisiones fundamentales en los elementos estructurantes de algunos impuestos distritales, incrementar la eficiencia del recaudo, clarificar y simplificar los trámites del contribuyente, a continuación nos referiremos a los cambios y derogaciones efectuados con el fin de seguir una línea de actuación segura, así:

De la incidencia de la reforma tributaria estructural en el sistema tributario distrital.

El sistema tributario se encuentra articulado por un conjunto de elementos y principios que se interrelacionan para alcanzar los objetivos de financiación propuestos y cuya efectividad y eficiencia se logra con la posibilidad que tiene la Administración Tributaria de sancionar de manera directa a los infractores. En efecto, el sistema tributario se encarna en una trilogía: lo sustancial (material), lo procedimental (formal, adjetivo o instrumental) y la administración que lo gestiona²³⁹ bañada de aureola y luz por los principios de equidad,

²³⁹ Aquí es indispensable anotar, acogiendo las voces del artículo 153 del Decreto Ley 1421 de 1993 (comúnmente conocido como Estatuto Orgánico de Bogotá) que en materia de régimen fiscal (establecimiento, determinación y cobro de tributos, gravámenes, impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones), el Distrito Capital de Bogotá, se regirá por las normas vigentes sobre la materia con las modificaciones adoptadas en dicho estatuto.

De otra parte, se advierte que los aspectos sustanciales de los impuestos distritales vigente se encuentran compilados en el Decreto Distrital 352 de 2002, compilación que se complementa con el Decreto 807 de 1993.

De igual modo, el artículo 162 *ibidem* señala que “*Las normas del estatuto tributario nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste*”, remisión que es reiterada primero en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y después en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, del siguiente tenor:

“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**”. (negritas fuera de texto)

Por último, el inciso 2° del artículo 3° del Decreto Distrital 807 de 1993 “*por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y de dictan otras disposiciones*”, en el inciso 2° del artículo 3° dispone:

Artículo 3º. Norma General de Remisión. Actualizado Decreto 422 de 1996 y modificado Artículo 2 del Decreto 401 de 1999. (...) En la remisión a las normas del Estatuto Tributario Nacional, se deberá

eficiencia, progresividad, no retroactividad, justicia, no confiscatoriedad, legalidad, generalidad, neutralidad y suficiencia, los cuales se erigen como limitantes del ejercicio del poder tributario a la vez que constituyen la esencia, orientación y fundamento de su interpretación y aplicación.

De presente lo anterior tenemos que, los cambios y desarrollos presentes en la Ley 1819 de 2016, dadas la interdependencia y consonancia que debe existir como un todo en el sistema tributario colombiano, impactan directamente los componentes sustantivo y procedimental del sistema tributario distrital y, claro está, fortalece a la administración y gestión tributaria lo que permitirá cumplir los objetivos de la política impositiva, razón por la cual en virtud de los artículos 162 del Decreto 1421 de 1993, 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, transcritos en forma precedente, los cambios ocurridos en los dos últimos componentes, huelga decir, procedimental y administrativo, dada la remisión general a las normas del E.T.N sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión y cobro, son aplicables en el Distrito Capital sin perjuicio de que esta entidad territorial al modelar el procedimiento tributario distrital y el régimen sancionatorio establezca condiciones más favorables al contribuyente y más eficientes para el ejercicio de la su función pública tributaria.

A este propósito anótese que la legalidad de un tipo de norma distrital como la acabada de señalar deriva del mismo artículo 59 de la Ley 788 de 2002 -el cual no solo autorizó a los municipios y departamentos para aplicar el procedimiento tributario nacional sino también para disminuir y simplificar, acorde con la naturaleza de sus tributos, las sanciones y términos de la aplicación de los procedimientos establecidos en el ETN para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición- y de la misma Carta Política, al disponer en el artículo 322 que el régimen político, fiscal y administrativo del Distrito Capital de Bogotá "(...) será el que determinen la Constitución, las leyes especiales que para el mismo se dicten y las disposiciones vigentes para los municipios (...)".

En este orden de ideas, conviene tener presente lo expuesto por el Honorable Consejo de Estado en sentencia del 17 de julio de 2014, proferida dentro de la radicación No.010-00982:

(...) De acuerdo con esta disposición, el grado de sujeción de los entes territoriales a los procedimientos establecidos en el estatuto tributario nacional puede morigerarse, siempre que con ello se busque disminuir el monto de las sanciones y simplificar los términos de aplicación de los procedimientos de administración, determinación, discusión, etc. del tributo.

Ello excluye la posibilidad de que las ordenanzas y acuerdos establezcan procedimientos tributarios más complejos y estrictos que aquellos fijados por la ley. (...)"

Una vez establecido el marco conceptual anterior y a fin de hacer más didáctico el presente documento, a continuación, recorreremos juntos por secciones y/o componentes del sistema tributario, los cambios introducidos:

entender Dirección Distrital de Impuestos, cuando se haga referencia a: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a sus administraciones regionales, especiales, locales o delegadas".

REFORMAS DE ORDEN SUSTANCIAL

NORMA (Ley 1819/16)	TEMA	OBSERVACIONES Y CRITERIO DOCTRINAL
<p>Artículo 263. Prelación legal de la obligación tributaria. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 1676 de 2013²⁴⁰, el pago de la obligación tributaria en todos los casos se deberá realizar atendiendo la prelación legal del crédito fiscal establecida en el Código Civil, de acuerdo con lo dispuesto en el Título VIII del Libro Quinto de este Estatuto.</p>	<p>Prelación legal de la obligación tributaria</p>	<p>La prelación legal de la obligación tributaria remarca la significación del crédito tributario – acentuada en la financiación de sus gastos e inversiones- estableciendo una regla de privilegio general sobre todos los bienes y obligaciones del deudor con las excepciones que el artículo 263 y la jurisprudencia constitucional han establecido con las cuales se reconoce la importancia de otros conceptos a los cuales les asigna preferencia frente al cobro de la deuda tributaria.</p>
<p>Artículo 278. Modifíquese el artículo 634 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 634. Intereses moratorios. Sin perjuicio de las sanciones previstas en este Estatuto, los contribuyentes, agentes retenedores 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.</p> <p>Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración Tributaria en las liquidaciones oficiales o por el contribuyente, responsable o agente de retención en la corrección de la declaración, causarán intereses de mora a partir del día siguiente al vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial.</p> <p>Parágrafo 1. 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 el día siguiente a la fecha en que se debió efectuar la consignación y hasta el día en que ella se produzca.</p> <p>Cuando la sumatoria de la casilla 'Pago total' 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.</p> <p>Parágrafo 2. Después de dos (2) años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, y los intereses corrientes a cargo de la</p>	<p>Intereses moratorios y determinación de su tasa</p>	<p>En cuanto a la sanción por mora se origina con la existencia de una obligación que no ha sido cancelada dentro de la oportunidad pertinente. En este evento se deberá liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.</p> <p>Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de intereses vigente en el momento del respectivo pago.</p> <p>Aunque la determinación de la tasa de interés moratorio es un asunto de naturaleza procedimental, vamos a tratarla junto con la institución sustantiva de la “sanción moratoria”, de tal manera que los cambios introducidos se contraen a:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. A regular, por técnica jurídica en un mismo artículo, los intereses moratorios a cargos de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y entidades recaudadoras de impuestos. 2. A ampliar, en aras del derecho fundamental de igualdad, el beneficio de suspensión de intereses moratorios después de dos (2) años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, a cargo no solo del contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, sino también los intereses corrientes a cargo de la Administración Tributaria, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.

²⁴⁰ *Por la cual se promueve el acceso al crédito y se dictan normas sobre garantías mobiliarias.*

<p>Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.</p> <p>Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a los procesos en que sea parte la UGPP salvo para los intereses generados por los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.</p> <p>La suspensión de intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de que trata el presente párrafo, aplicará únicamente en los procesos ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo cuya admisión de la demanda ocurra a partir del 1° de enero de 2017.</p> <p>Artículo 279. Modifíquese el primer inciso del artículo 635 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 635. Determinación de la tasa de interés moratorio. Para efectos de las obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el interés moratorio se liquidará diariamente a la tasa de interés diario que sea equivalente a la tasa de usura vigente determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para las modalidades de crédito de consumo, menos dos (2) puntos. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales publicará la tasa correspondiente en su página web.</p>		<p>3. Establecer nuevas reglas para la determinación de la tasa de interés moratorio.²⁴¹</p> <p>Las reformas en este sentido son aplicables al Distrito Capital con base en la remisión que el artículo 66 del Decreto 807 de 1993 hace a los artículos 634, 634-1, 635 y 636 del ETN, este último derogado para ser incluido su contenido en el párrafo del artículo 634 ibídem.</p>
<p>Artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.</p> <p>Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:</p> <p>1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:</p> <p>a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y</p> <p>b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.</p> <p>2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:</p> <p>a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y</p>	<p>Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio y de la reincidencia como presupuesto de incremento de las sanciones del mismo tipo</p>	<p>Habiéndose derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que consagró mediante norma independiente que no integró el ETN, los principios generales que como presupuesto para la imposición de las sanciones debían observar las autoridades tributarias nacionales, el primer cuerpo normativo, a cambio, modificó el artículo 640 del ETN, regulador del fenómeno de la reincidencia en la infracción del mismo tipo (que en nuestro Decreto 807 de 1993, se encuentra positivado en el artículo 57) para regular en él, la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio y la misma reincidencia, principios que entraran a hacer parte de nuestro sistema sancionatorio de manera inmediata sin perjuicio de que con posterioridad se adopten mediante Acuerdo Distrital.</p>

241 Con fundamento en el artículo 635, modificado por el artículo 279 de la Ley 1819/16, la DIAN definió en 31.51% efectivo anual, la tasa de interés moratorio aplicables en la liquidación de las obligaciones tributarias, durante el trimestre del 1° de enero al 31 de marzo de 2017. La tasa se determinó con base en la certificación expedida el pasado 26 de diciembre de 2016 por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la tasa de usura en las modalidades de crédito de consumo, la cual fue de 33.51% efectivo anual. En consecuencia, y teniendo en cuenta lo establecido por el artículo 635 del E.T.N, a ésta tasa se le restaron 2 puntos, dando como resultado 31.51% efectivo anual.

<p>b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.</p> <p>Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:</p> <p>3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:</p> <p>a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y</p> <p>b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.</p> <p>4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:</p> <p>a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y</p> <p>b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.</p> <p>Parágrafo 1. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.</p> <p>Parágrafo 2. 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 al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.</p> <p>El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100 %) si la persona o entidad es reincidente.</p> <p>Parágrafo 3. Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-2, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6º del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.</p> <p>Parágrafo 4. Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario.</p> <p>Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.</p>		
<p>Artículo 285. Modifíquese el numeral 1 del artículo 644 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>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 aquella, cuando la corrección se realice después del vencimiento del plazo para declarar y antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.</p>	<p>Sanción por corrección de las declaraciones</p>	<p>El cambio introducido se vislumbra con la precisión consistente en que la corrección que se realiza después del vencimiento del plazo para declarar y antes de que se produzca emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria, genera la sanción por corrección equivalente al (10 %) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella.</p> <p>En el Distrito Capital la ausencia de la expresión después del vencimiento del plazo para declarar no fue motivo de conflictividad alguna pues siempre se entendió que la declaración inexacta que se corregía antes del plazo para declarar no</p>

		causaba la sanción por corrección y la presentada después de dicho plazo sí la generaba.
<p>Artículo 290. Modifíquese el artículo 657 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 657. 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, del sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda 'CERRADO POR EVASIÓN' en los siguientes casos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Por un término de tres (3) días, 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, o g del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales a, h, o i del citado artículo. 2. Por un término de tres (3) días, cuando se establezca que el contribuyente emplea sistemas electrónicos de los que se evidencie la supresión de ingresos y/o de ventas, lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente, no se encuentra registrado en la contabilidad ni en las declaraciones tributarias. 3. Por un término de treinta (30) días, 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 aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes a la fecha de firmeza de este. La clausura se acompañará de la imposición de sellos oficiales que contengan la leyenda 'CERRADO POR EVASIÓN Y CONTRABANDO'. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando ello se pruebe. 4. Por un término de tres (3) días, cuando el agente retenedor o el responsable del régimen común del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo, o el responsable del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, o del impuesto nacional al carbono, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora de 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. 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, siempre que se hubiere presentado la solicitud de compensación en los términos establecidos por la ley; tampoco será aplicable la sanción de clausura, siempre que el contribuyente declare y pague. Los eximentes de responsabilidad previstos en el artículo 665 de este Estatuto se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. <p>Parágrafo 1. 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 ni el desarrollo de la actividad, profesión u oficio por el tiempo que dure la sanción y, en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.</p> <p>Parágrafo 2. 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. Salvo lo previsto en el numeral 3 de este artículo, la sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento en sede administrativa.</p> <p>Parágrafo 3. 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 incrementará el término de clausura al doble del inicialmente impuesto.</p>	<p>Sanción de clausura del establecimiento</p>	<p>Aplicable, a partir de los hechos sancionatorios ocurridos con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, como consecuencia de la remisión que el artículo 72 del Decreto 807/93, hace al artículo 657 del E.T.N, modificado.</p>

<p>Esta ampliación de la sanción de clausura se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de diez (10) días para responder.</p> <p>Parágrafo 4. 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 así lo requieran.</p> <p>Parágrafo 5. Se entiende por dobles facturación la expedición de dos facturas por un mismo hecho económico, aun cuando alguna de estas no cumpla con los requisitos formales del artículo 617, y sin que importe su denominación ni el sistema empleado para su emisión.</p> <p>Se entiende por sistemas electrónicos de los que se evidencie la supresión de ingresos y/o de ventas la utilización de técnicas simples de captura automatizadas e integradas en los sistemas POS valiéndose de programas informáticos, tales como Phantomware – software instalado directamente en el sistema POS o programas Zapper – programas externos grabados en dispositivos USB, a partir de los cuales se evita que algunas operaciones tales como reembolsos, anulaciones y otras transacciones negativas, aparezcan en el informe o en el historial, se evita que algunas operaciones tales como reembolsos, anulaciones y otras transacciones negativas, se sumen a los totales finales, se reinicializa en cero o en algunos casos, en una cifra específica, los totales finales y otros contadores, genera que ciertos artículos no aparezcan en el registro o en el historial, se borran selectivamente algunas transacciones de venta, o se imprimen informes de venta omitiendo algunas líneas.</p> <p>Parágrafo 6. En todos los casos, si el contribuyente objeto de esta sanción se acoge y paga la siguiente multa, la Administración Tributaria se abstendrá de decretar la clausura del establecimiento, así:</p> <p>Para efectos de lo dispuesto en el numeral 1, una sanción pecuniaria equivalente al diez por ciento (10 %) de los ingresos operacionales obtenidos en el mes anterior a la fecha en que incurrió en el hecho sancionable.</p> <p>Para efectos de lo dispuesto en el numeral 2, una sanción pecuniaria equivalente al veinte por ciento (20 %) de los ingresos operacionales obtenidos en el mes anterior a la fecha en que incurrió en el hecho sancionable.</p> <p>Para efectos de lo dispuesto en los numerales 3 y 4, una sanción pecuniaria equivalente al treinta por ciento (30 %) de los ingresos operacionales obtenidos en el mes anterior a la fecha en que incurrió en el hecho sancionable.</p> <p>Parágrafo 7. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales informará en su página web las sanciones de clausura del establecimiento que sean anuladas en la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.</p>		
<p>Artículo 291. Modifíquese el numeral 2 del artículo 658-3 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>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 una multa equivalente a diez (10) UVT.</p>	<p>Sanción por no exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el Registro Único Tributario</p>	<p>Considerando que el artículo 22, numeral 2 del Acuerdo 469 de 2011 regula la sanción en referencia con la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de dos (2) días y con la modificación, esta sanción se sustituye por una multa equivalente a 10 UVT, el citado numeral, independientemente de que sea más o menos gravoso para el obligado tributario, debe ser modificado mediante Acuerdo, dada que el tipo sancionatorio (en este caso, cierre del establecimiento o multa) es de reserva de ley.</p> <p>En la anterior línea de pensamiento, la Corte Constitucional ha sostenido:</p> <p><i>“(…) Es innegable que a través del derecho administrativo sancionador se pretende garantizar la preservación y restauración del ordenamiento jurídico, mediante la imposición de una sanción que no sólo repruebe sino que también prevenga la realización de todas aquellas conductas contrarias</i></p>

		<p><i>al mismo. Se trata, en esencia, de un poder de sanción ejercido por las autoridades administrativas que opera ante el incumplimiento de los distintos mandatos que las normas jurídicas imponen a los administrados y aún a las mismas autoridades públicas (...)</i> C-818-05. Magistrado ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil.</p> <p>Desde esta perspectiva, en otros de sus proveídos, el Alto Tribunal adujo: “(...) <i>El principio de legalidad exige que dentro del procedimiento administrativo sancionatorio la falta o conducta reprochable se encuentre tipificada en la norma -lex scripta- con anterioridad a los hechos materia de la investigación-lex previa. En materia de derecho sancionatorio el principio de legalidad comprende una doble garantía, a saber: material, que se refiere a la predeterminación normativa de las conductas infractoras y las sanciones; y, formal, relacionada con la exigencia de que estas deben estar contenidas en una norma con rango de ley (...)</i> C-412-15. Magistrado ponente Dr. Alberto Rojas Ríos.</p> <p>En este punto resulta pertinente advertir que el Acuerdo 469 de 2011 redefinió el Registro de Información Tributaria (RIT), ampliándolo a todos los tributos distritales administrados por la DIB, impartiendo reglas para su puesta en escena, su actualización, acreditación y/o presentación - obligación ésta última que se hará exigible a partir de la implementación del RIT, en los términos y condiciones que señale el reglamento - y claro esté, el régimen sancionatorio asociado al mismo.</p> <p>Agréguese a lo anterior que el párrafo único del artículo 17 del citado cuerpo legal consagra que “(...) <i>Mientras se implementa y entra en vigencia el Registro de Información Tributaria establecido mediante el presente Acuerdo, continuarán vigentes las disposiciones contenidas en los artículos 35, 35-1, 35-2 y 36 del Decreto 807 de 1993. La Secretaría Distrital de Hacienda en el reglamento que expida, señalará la fecha de entrada en vigencia del nuevo registro</i>”.</p>
<p>Artículo 292. Modifíquese el artículo 667 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 667. Sanción por no expedir certificados. Los agentes 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 equivalente al 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.</p> <p>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.</p> <p>La sanción a que se refiere este artículo se reducirá al treinta por ciento (30 %) de la suma inicialmente propuesta, si la omisión es subsanada antes de que se notifique la resolución sanción; o al setenta por ciento (70 %) 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</p>	<p>Sanción por no expedir certificados</p>	<p>Aplicable, a partir de los hechos sancionatorios ocurridos con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, como consecuencia de la armonización que el artículo 75 del Decreto 807 de 1993 hace al artículo 667 del ETN, modificado.</p>

<p>omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.</p>		
<p>Artículo 293. Modifíquese el artículo 670 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 670. Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones. Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.</p> <p>Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago. La base para liquidar los intereses moratorios no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación.</p> <p>La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El diez por ciento (10 %) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción. 2. El veinte por ciento (20 %) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor. <p>La Administración Tributaria deberá imponer la anterior sanción dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión, según el caso.</p> <p>Cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación.</p> <p>Cuando, utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100 %) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente. En este caso, el contador o revisor fiscal, así como el representante legal que hayan firmado la declaración tributaria en la cual se liquide o compense el saldo improcedente, serán solidariamente responsables de la sanción prevista en este inciso, si ordenaron y/o aprobaron las referidas irregularidades, o conociendo las mismas no expresaron la salvedad correspondiente.</p> <p>Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un (1) mes para responder al contribuyente o responsable.</p>	<p>Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones</p>	<p>Aplicable, a partir de los hechos sancionatorios ocurridos con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, como consecuencia de la armonización que el artículo 76 del Decreto 807 de 1993 hace al artículo 670 del ETN, modificado.</p>

<p>Parágrafo 1. Cuando la solicitud de devolución y/o compensación se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción se debe resolver en el término de un (1) año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo.</p> <p>Parágrafo 2. Cuando el recurso contra la sanción por devolución y/o compensación improcedente fuere resuelto desfavorablemente y estuviere pendiente de resolver en sede administrativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución y/o compensación, la Administración Tributaria no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso.</p>		
<p>Artículo 295. Modifíquese el artículo 674 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Diez (10) UVT por cada declaración o documento recepcionado con errores de verificación, cuando el número de identificación tributaria no coincida con el consignado en el Registro Único Tributario (RUT), del declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable. 2. Diez (10) UVT por cada declaración o documento recepcionado sin el diligenciamiento de la casilla de la firma del declarante o de quien lo representa. 3. Diez (10) UVT por cada formulario recepcionado cuando el mismo deba presentarse exclusivamente a través de los servicios informáticos electrónicos de acuerdo con las resoluciones de prescripción de formularios proferidas por la Administración Tributaria, salvo en los eventos de contingencia autorizados previamente por la DIAN. 4. Cinco (5) UVT por cada número de registro anulado no informado que identifique una declaración, recibo o documento recepcionado. <p>Artículo 296. Modifíquese el artículo 675 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>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 medio por ciento (0,5 %) 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:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Diez (10) UVT cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al medio por ciento (0,5 %) y no superior al dos punto cinco por ciento (2,5 %) del total de documentos. 2. Veinte (20) UVT cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al dos punto cinco por ciento (2,5 %) y no superior al cuatro por ciento (4 %) del total de documentos. 	<p>Sanciones a entidades autorizadas para recaudar y aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio de estas entidades</p>	<p>Los artículos 674, 675 y 676 del ETN, reguladores del régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar son aplicables en la DIB en virtud de la remisión efectuadas a estas normas por el artículo 68 del Decreto 807 de 1993, aclarando que las sanciones modificadas entran a regir los nuevos hechos sancionatorios que se tipifiquen a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, esto es, el 29-12-16.</p> <p>De otra parte, el establecimiento en el artículo 301 ibídem, de una base y un techo en el régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar, al encontrarse articulado como parte fundamental integrante de dicho régimen, entra de manera inmediata a formar parte del ordenamiento jurídico distrital.</p>

<p>3. Treinta (30) UVT cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cuatro por ciento (4 %) del total de documentos.</p> <p>4. Cinco (5) UVT por cada documento físico no reportado en medio magnético o cuando el documento queda reportado más de una vez en el medio magnético.</p> <p>Artículo 297. Modifíquese el artículo 676 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 676. Extemporaneidad en la entrega de la información de los documentos recibidos de los contribuyentes. Cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos incumplan los términos fijados y lugares señalados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la entrega de los documentos recibidos, así como para entregar la información correspondiente a esos documentos en medios electrónicos o en los mecanismos que se determinen para la grabación y transmisión, incurrirán en las siguientes sanciones, por cada documento:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. De uno (1) a cinco (5) días de retraso, una sanción de una (1) UVT. 2. De seis (6) a diez (10) días de retraso, una sanción dos (2) UVT. 3. De once (11) a quince (15) días de retraso, una sanción de tres (3) UVT. 4. De quince (15) a veinte (20) días de retraso, una sanción de cuatro (4) UVT. 5. De veinte (20) a veinticinco (25) días de retraso, una sanción de cinco (5) UVT. 6. Más de veinticinco (25) días de retraso, una sanción de ocho (8) UVT. <p>Los términos se contarán por días calendario, a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para la entrega de los documentos o la información correspondiente a los documentos, hasta el día de su entrega efectiva.</p> <p>Artículo 298. Adiciónese el artículo 676-1 al Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 676-1. Extemporaneidad e inexactitud en los informes, formatos o declaraciones que deben presentar las entidades autorizadas para recaudar. Las entidades autorizadas para recaudar incurrirán en las siguientes sanciones, en relación con la presentación y entrega de informes de recaudo, formatos o declaraciones de consignaciones establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para el control del recaudo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Veinte (20) UVT por errores en las cifras reportadas en el valor del recaudo diario, valor del recaudo total, número de operaciones registradas, saldos de consignación del recaudo, valor por intereses, valor por sanciones, valor por consignaciones y saldos pendientes por consignar, en los informes de recaudo, formatos o declaraciones de consignaciones solicitados por la Autoridad Tributaria. 2. Cuando cada informe de recaudo, formato o declaración de consignaciones solicitados por la Administración Tributaria sean presentados o entregados de forma extemporánea, incurrirán en las siguientes sanciones: <ol style="list-style-type: none"> a) De uno (1) a diez (10) días de retraso, una sanción de cinco (5) UVT; b) De once (11) a veinte (20) días de retraso, una sanción de diez (10) UVT; c) Más de veinte (20) días de retraso, una sanción de veinte (20) UVT. 		
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

<p>Los términos se contarán por días calendario, a partir del día siguiente al vencimiento del plazo en la entrega del informe, formato o declaración hasta el día de su entrega efectiva.</p> <p>En la misma sanción prevista en el numeral 2 de este artículo, incurrirán las entidades autorizadas para recaudar que realicen las correcciones a los informes de recaudo, formatos o declaraciones de consignaciones solicitadas por la Administración Tributaria, por fuera de los plazos concedidos para realizarlas.</p> <p>Artículo 299. Adiciónese el artículo 676-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 676-2. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del presente Estatuto se deberá atender lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, siempre que los errores, inconsistencias y/o extemporaneidades se presenten respecto de un número de documentos o informes menor o igual al uno por ciento (1,0 %) del total de documentos recepcionados o informes presentados por la entidad autorizada para recaudar durante el año fiscal en el que se hubiesen cometido las respectivas conductas objeto de sanción. 2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, siempre que los errores, inconsistencias y/o extemporaneidades se presenten respecto de un número de documentos o informes mayor al uno por ciento (1,0 %) y menor al uno punto cinco por ciento (1,5 %) del total de documentos recepcionados o informes presentados por la entidad autorizada para recaudar durante el año fiscal en el que se hubiesen cometido las respectivas conductas objeto de sanción. <p>Artículo 301. Adiciónese el artículo 676-3 al Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 676-3. Sanción mínima y máxima en el régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar. En ningún caso el valor de las sanciones de que tratan los artículos 674, 675, 676 y 676-1 de este Estatuto será inferior a veinte (20) UVT por cada conducta sancionable.</p> <p>En todo caso, la sumatoria de las sanciones de que trata el inciso anterior, que se lleguen a imponer, no podrá superar el monto de treinta y tres mil (33.000) UVT en el año fiscal.</p>		
<p>Artículo 341. Adiciónese un parágrafo 3 al artículo 141 de la Ley 488 de 1998, el cual quedará así:</p> <p>Parágrafo 3°. A partir del registro de la aprehensión, abandono o decomiso de automotores y maquinaria que sea efectuada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, o de cualquier autoridad pública competente para ello, en el Registro Único Nacional de Tránsito y hasta su disposición a través de las modalidades que estén consagradas en la normativa vigente, no se causarán impuestos ni gravámenes de ninguna clase sobre los mismos.</p> <p>Este tratamiento también aplicará para los referidos bienes que sean adjudicados a favor de la Nación o de las entidades territoriales dentro de los procesos de cobro coactivo y en los procesos concursales, a partir de la notificación de la providencia o acto administrativo de adjudicación a la autoridad que administre el Registro Único Nacional de Tránsito y hasta su disposición a través</p>	<p>No sujeción al impuesto sobre vehículos automotores a partir del registro de la aprehensión, abandono o decomiso de los rodantes</p>	<p>El beneficio tributario de no sujeción al referido impuesto respecto de los automotores que hayan sido aprehendidos, abandonados o decomisados, a partir del registro de dichas medidas, entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2017, por ser esta exacción de período.</p> <p>A este respecto anotar que la doctrina fijada mediante Concepto No. 1197 del 2 de septiembre de 2009, en el sentido de que (...) <i>la declaratoria de abandono no exonera de las obligaciones tributarias pues como ya se dijo, la calidad de sujeto pasivo sobre el vehículo no se pierde por tal declaratoria, razón por la cual se modifica el Concepto 1001 del 24 de noviembre de 2003, en su parte pertinente.</i></p>

<p>de las modalidades previstas en el artículo 840 del Estatuto Tributario.</p> <p>Para efectos del presente párrafo, se entenderá por maquinaria aquella capaz de desplazarse, los remolques y semirremolques, y la maquinaria agrícola, industrial y de construcción autopropulsada.</p>		<p>Ahora bien, para aquellos contribuyentes que bajo el amparo del Concepto 1001 de 2003 consideraron extinguida la obligación tributaria por haberse declarado en abandono un vehículo automotor, se mantendrá tal posición doctrinal hasta la presente vigencia gravable debiendo cumplir a partir del período fiscal 2010, con todas y cada una de las obligaciones tributarias que le asisten en calidad de propietarios o poseedores de los vehículos cuya matrícula aún no haya sido cancelada”, deja de ser vinculante frente a las declaratorias de abandono, por no reclamarse el automotor aprehendido por las autoridades, que ocurran a partir del 1° de enero de 2017.</p>
<p>Artículo 342. Base gravable y tarifa. El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto-ley 1333 de 1986, quedará así:</p> <p>Artículo 196. Base gravable y tarifa. La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.</p> <p>Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) para actividades industriales, y 2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios. <p>Parágrafo 1. Las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el Impuesto de que trata este artículo sobre los ingresos brutos entendiendo como tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí.</p> <p>Parágrafo 2. Seguirá vigente la base gravable especial definida para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, del artículo 67 de la Ley 383 de 1997, así como las demás disposiciones legales que establezcan bases gravables especiales y tarifas para el impuesto de industria y comercio, entendiendo que los ingresos de dicha base corresponden al total de ingresos gravables en el respectivo período gravable. Así mismo seguirán vigentes las disposiciones especiales para el Distrito Capital establecidas en el Decreto-ley 1421 de 1993.</p> <p>Parágrafo 3. Las reglas previstas en el artículo 28 del Estatuto Tributario se aplicarán en lo pertinente para efectos de determinar los ingresos del impuesto de industria y comercio.</p>	<p>Base gravable y tarifa del impuesto de industria y comercio</p>	<p>El artículo 342 modifica el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Código de Régimen Municipal, dejando a salvo las disposiciones especiales para el Distrito Capital establecidas en el Decreto-ley 1421 de 1993, por lo tanto la base gravable del impuesto de industria y comercio y el régimen tarifario se rigen por lo previsto en el artículo 154 de este último cuerpo normativo, así las cosas, en materia del tributo in examine, en el Distrito Capital, se aplican, en primer lugar, las disposiciones especiales del Decreto 1421 de 1.993, y en lo que no pugnen con ellas, las previsiones de la Ley 14 de 1.983 y normas concordantes.</p>
<p>Artículo 347. Tarifas. Modifíquese el artículo 211 de la Ley 223 de 1995, así:</p> <p>Artículo 211. Tarifas del componente específico del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. A partir del año 2017, las tarifas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado serán las siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarrillos, \$ 1.400 en 2017 y \$ 2.100 en 2018 por cada cajetilla de veinte (20) unidades o proporcionalmente a su contenido. 	<p>Tarifas del componente específico del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y componente ad valorem de dicho impuesto</p>	<p>La Ley 1393 de 2010 definió una estructura mixta de impuesto ad-valorem (sobretasa) y específico (impuesto al consumo) del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Para el impuesto al consumo se fijó una tarifa de 570 pesos por cada cajetilla de veinte unidades –indexadas con la inflación de estos productos- y de 36 pesos por gramo para otros derivados. La sobretasa al consumo se fijó en un 10% sobre el precio de venta al público.</p> <p>En consideración a que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado en Colombia era bajo</p>

<p>2. La tarifa por cada gramo de picadura, rapé o chimú será de \$ 90 en 2017 y \$ 167 en 2018.</p> <p>Las anteriores tarifas se actualizarán anualmente, a partir del año 2019, en un porcentaje equivalente al del crecimiento del índice de precios al consumidor certificado por el DANE más cuatro puntos. La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, certificará y publicará antes del 1º de enero de cada año las tarifas actualizadas.</p> <p>Parágrafo. Los ingresos adicionales recaudados por efecto del aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos serán destinados a financiar el aseguramiento en salud.</p> <p>Artículo 348. Modifíquese el artículo 6 de la Ley 1393 de 2010, así:</p> <p>Artículo 6. Componente ad valórem del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. El impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se adiciona con un componente ad valórem equivalente al 10% de la base gravable, que será el precio de venta al público efectivamente cobrado en los canales de distribución clasificados por el DANE como grandes almacenes e hipermercados minoristas, certificado por el DANE, según reglamentación del Gobierno nacional, actualizado en todos sus componentes en un porcentaje equivalente al del crecimiento del índice de precios al consumidor.</p> <p>Este componente ad valórem será liquidado y pagado por cada cajetilla de veinte (20) unidades o proporcionalmente a su contenido, por los responsables del impuesto en la respectiva declaración y se regirá por las normas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.</p> <p>Parágrafo 1. Para la picadura, rapé y chimú, el ad valórem del 10% se liquidará sobre el valor del impuesto al consumo específico de este producto, al que se refiere el artículo 211 de la Ley 223 de 1995.</p> <p>Parágrafo 2. El componente ad valórem también se causará en relación con los productos nacionales que ingresen al departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.</p> <p>Parágrafo 3. La participación del Distrito Capital del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado a que se refiere el artículo 212 de la Ley 223 de 1995, también será aplicable en relación con el componente ad valórem que se regula en este artículo.</p> <p>Parágrafo 4. La destinación de este componente ad valórem será la prevista en el artículo 7 de la Ley 1393 de 2010.</p>		<p>en comparación con estándares internacionales y a fin de desincentivar el consumo mediante el incremento de la carga tributaria, teniendo en cuenta las externalidades y costos que esto representa para el Sistema General de Seguridad Social en Salud, la reforma introducida fortalece dicho tributo con la modificación en su elemento tarifario y con la adición de un componente ad valórem conservando la forma de su recaudo y el método de participación..</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

REFORMAS DE ORDEN PROCEDIMENTAL

NORMA (Ley 1819/16)		OBSERVACIONES Y CRITERIO DOCTRINAL
<p>Artículo 195. Modifíquese el artículo 499 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 499. Quiénes pertenecen a este régimen. Al Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas pertenecen</p>	<p>Régimen simplificado del impuesto de industria y comercio²⁴³</p>	<p>Como quiera que a partir de la vigencia del Acuerdo 65 de 2002, art. 4º, quedaron homologados los requisitos para pertenecer al régimen simplificado del impuesto de industria y comercio con los establecidos en el artículo 499 del ETN para</p>

²⁴³ A este respecto, adviértase que razones de administración tributaria motivaron la aplicación, en el Distrito Capital de Bogotá, de un régimen especial de tributación en el impuesto de industria y comercio, para determinada clase de contribuyentes, que por sus características resultaban difíciles de gravar por encontrarse

<p>las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a tres mil quinientas (3.500) UVT. 2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad. 3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles. 4. Que no sean usuarios aduaneros. 5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a tres mil quinientas (3.500) UVT. 6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de tres mil quinientas (3.500) UVT. <p>Parágrafo. Para la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a tres mil quinientos (3.500) UVT, el responsable del Régimen Simplificado deberá inscribirse previamente en el Régimen Común.²⁴²</p>		<p>pertenecer al mismo régimen del impuesto sobre las ventas, tenemos que para efecto de la definición del régimen a que se pertenece, el contribuyente del ICA deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 195 en comento.</p> <p>En los demás tópicos, tales como las obligaciones asociadas al régimen simplificado (v.gr. llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias) y el traslado del régimen común al simplificado, en especial éste último, se sigue rigiendo por la norma contenida en el artículo 5 del Acuerdo 65 de 2002, a cuyas voces</p> <p>“(…) Los contribuyentes que pertenezcan al régimen común, sólo podrán acogerse al régimen simplificado cuando demuestren que en los 3 años fiscales anteriores, se cumplieron, por cada año, las condiciones establecidas en el artículo 4 del presente acuerdo”.</p>
<p>Artículo 255. Modifíquese el artículo 764 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 764. Liquidación provisional. La Administración Tributaria podrá proferir Liquidación Provisional con el propósito de determinar y liquidar las siguientes obligaciones:</p>	<p>Liquidación provisional</p>	<p>En relación con la institución de la liquidación provisional, debemos anotar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Que la misma se entiende adoptada en el Distrito Capital en virtud de la remisión que hace el artículo 113 del Decreto 807 de 1993 al Título VI del Libro

en la economía informal; con el objetivo de incorporarlo a la base de contribuyentes, simplificar sus obligaciones tributarias y por lo tanto el control por parte de la Administración Tributaria Distrital, para mejorar la optimización de los recursos y por ende la relación costo-beneficio de su accionar. Se instituyó en consecuencia el régimen simplificado el cual sustituye para este grupo de contribuyentes la obligación de tributar por el sistema general y/o común de dicho tributo.

En efecto, mediante Acuerdo Distrital 65 de 2002, se organizó la forma en que los contribuyentes del impuesto de industria y comercio deben cumplir sus obligaciones tributarias clasificándolos en dos grupos, conforme al cumplimiento o no de unos requisitos y/o condiciones, denominados el uno, régimen simplificado y el otro, régimen común.

El régimen simplificado se aparta de la regla general y contiene un conjunto de derechos y obligaciones con un tratamiento especial, más simple, para quien cumpla con ciertos requisitos previsto en la norma tributaria. El régimen común, por exclusión, en cambio establece las regulaciones a las cuales se encuentra sometida la generalidad de personas responsables de este gravamen.

Las obligaciones que deben satisfacer todo contribuyente del impuesto de industria y comercio perteneciente al régimen simplificado se circunscribe a: inscribirse en el Registro de Información Tributaria –RIT, declarar y pagar el impuesto, llevar un sistema de contabilidad simplificada o el libro fiscal de registro de operaciones diarias, conservar información y pruebas.

Consecuente con lo dicho y por sustracción de materia, los contribuyentes del régimen común son las personas naturales que no cumplan con los presupuestos para pertenecer al régimen simplificado y sin excepción todas las personas jurídicas y las sociedades de hecho.

²⁴² Mediante Resolución No. 000071 del 29-11-16, la DIAN fijó en \$ 31.859 la UVT, que regirá a partir del 1º de enero del 2017, en consecuencia 3.500 UVT es igual a \$ 111.506.500 m/cte.

<p>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;</p> <p>b) Sanciones omitidas o indebidamente liquidadas en las declaraciones tributarias;</p> <p>c) Sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales.</p> <p>Para tal efecto, la Administración Tributaria podrá utilizar como elemento probatorio la información obtenida de conformidad con lo establecido en el artículo 631 y a partir de las presunciones y los medios de prueba contemplados en el Estatuto Tributario, y que permita la proyección de los factores a partir de los cuales se establezca una presunta inexactitud, impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones.</p> <p>La Liquidación provisional deberá contener lo señalado en el artículo 712 del Estatuto Tributario.</p> <p>Parágrafo 1. En los casos previstos en este artículo, solo se preferirá Liquidación Provisional respecto de aquellos contribuyentes que, en el 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.</p> <p>Parágrafo 2. En la Liquidación Provisional se liquidarán los impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones de uno o varios períodos gravables correspondientes a un mismo impuesto, que puedan ser objeto de revisión, o se determinarán las obligaciones formales que han sido incumplidas en uno o más períodos respecto de los cuales no haya prescrito la acción sancionatoria.</p> <p>Parágrafo 3. La Administración Tributaria preferirá Liquidación Provisional con el propósito de determinar y liquidar el monotributo cuando los contribuyentes del mismo omitan su declaración o lo declaren de manera inexacta, junto con las correspondientes sanciones.</p> <p>Parágrafo 4. Cuando se solicite la modificación de la Liquidación Provisional por parte del contribuyente, el término de firmeza de la declaración tributaria sobre la cual se adelanta la discusión, se suspenderá por el término que dure la discusión, contado a partir de la notificación de la Liquidación Provisional.</p>		<p>Quinto del ETN dentro del cual se encuentra incorporado el artículo 764 reformado.</p> <p>2. Que no obstante lo anterior, en el Distrito Capital de acuerdo con la naturaleza de sus impuestos, se reguló la figura de la liquidación provisional específicamente para los impuestos predial unificado, sobre vehículos automotores e industria y comercio en el Acuerdo 26 de 1998.</p> <p>3. Que tanto en el Acuerdo 26 de 1998 como en la Ley 1819 de 2016, la expedición del acto liquidatorio es opcional y/o facultativa para la Administración Tributaria Distrital.</p> <p>Es de resaltar que de ahora en adelante, conforme a la Ley 1819/16, el acto liquidatorio objeto de análisis se podría expedir no solo respecto de los contribuyentes omisos sino también inexactos, que omitan o liquiden sus sanciones indebidamente y respecto de quienes incumplan las obligaciones formales, por ende en ella se podrá determinar y liquidar los impuestos y las sanciones a que haya lugar, las que son susceptibles de reducción, evento en el cual se reduce el término de firmeza de la declaración corregida o presentadas con ocasión de la aceptación de la liquidación provisional.</p> <p>Así mismo, anotar que los artículos 256 a 261 <i>ibíd</i>, se encargan de regular el procedimiento para preferir, aceptar, rechazar, modificar, discutir y notificar la liquidación provisional.</p>
<p>Artículo 264. Modifíquese el parágrafo del artículo 838 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Parágrafo. El avalúo de los bienes embargados estará a cargo de la Administración Tributaria, el cual se notificará personalmente o por correo.</p> <p>Practicados el embargo y secuestro, y una vez notificado el auto o la sentencia que ordene seguir adelante con la ejecución, se procederá al avalúo de los bienes conforme a las reglas siguientes:</p> <p>a) Tratándose de bienes inmuebles, el valor será el contenido en la declaración del impuesto predial del último año gravable, incrementado en un cincuenta por ciento (50 %);</p> <p>b) Tratándose de vehículos automotores, el valor será el fijado oficialmente para calcular el impuesto de rodamiento del último año gravable;</p> <p>c) Para los demás bienes, diferentes a los previstos en los anteriores literales, el avalúo se podrá hacer a través de consultas en páginas especializadas, que se adjuntarán al expediente en copia informal;</p> <p>d) Cuando, por la naturaleza del bien, no sea posible establecer el valor del mismo de acuerdo con las reglas mencionadas en los literales a, b y c, se podrá nombrar un perito evaluador de la lista de</p>	<p>Avalúo de bienes embargados en el proceso administrativo o de cobro coactivo</p>	<p>El nuevo procedimiento facilita la labor de cobro en tanto el avalúo lo sigue determinando la Administración para lo cual no tendrá en cuenta la base gravable contenida en la declaración del impuesto predial unificado, el valor comercial de los vehículos establecido anualmente por Mintransporte, a través de consultas en páginas especializadas y por conducto de un perito evaluador o de entidades o profesionales especializados, según el tipo y naturaleza del bien.</p>

<p>auxiliares de la Justicia, o contratar el dictamen pericial con entidades o profesionales especializados.</p> <p>De los avalúos, determinados de conformidad con las anteriores reglas, se correrá traslado por diez (10) días a los interesados mediante auto, con el fin de que presenten sus objeciones. Si no estuvieren de acuerdo, podrán allegar un avalúo diferente, caso en el cual la Administración Tributaria resolverá la situación dentro de los tres (3) días siguientes. Contra esta decisión no procede recurso alguno.</p> <p>Si el ejecutado no presta colaboración para el avalúo de los bienes, se dará aplicación a lo previsto en el artículo 233 del Código General del Proceso, sin perjuicio de que la DIAN adopte las medidas necesarias para superar los obstáculos que se presenten.</p>		
<p>Artículo 265. Modifíquese el artículo 839-4 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 839-4. Relación costo-beneficio en el proceso administrativo de cobro coactivo. Decretada en el proceso de cobro coactivo las medidas cautelares sobre un bien y antes de fijar fecha para la práctica de la diligencia de secuestro, el funcionario de cobro competente, mediante auto de trámite, decidirá sobre la relación costo-beneficio del bien, teniendo en cuenta los criterios que establezca el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución.</p> <p>Si se establece que la relación costo-beneficio es negativa, el funcionario de cobro competente se abstendrá de practicar la diligencia de secuestro y levantará la medida cautelar dejando el bien a disposición del deudor o de la autoridad competente, según sea el caso, y continuará con las demás actividades del proceso de cobro.</p> <p>Parágrafo. En los procesos de cobro que, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, tengan medidas cautelares decretadas y/o perfeccionadas se dará aplicación a las disposiciones contenidas en este artículo.</p>	<p>Relación costo-beneficio en el proceso administrativo o de cobro coactivo</p>	<p>La evaluación de la productividad con criterios de costo beneficio de los bienes respecto de los cuales se decretó medidas cautelares (embargo y secuestro) en un proceso de cobro coactivo (deja por fuera a los procesos de extinción de dominio y de dación en pago que en el Distrito Capital se encuentra regulado en el Decreto 41 del 23-02-06) también se debe efectuar en los procesos de cobro que, a 29 de diciembre de 2016, tengan medidas cautelares decretadas y/o perfeccionadas y de resultar negativa la relación costo beneficio se levantara la medida cautelar, se continúa el proceso de cobro coactivo sin que esta circunstancia conlleve a la interrupción del término de prescripción de la acción de cobro.</p>
<p>Artículo 266. Modifíquese el artículo 840 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 840. Remate de bienes. En firme el avalúo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) 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 por el porcentaje de esta última, de acuerdo con las normas del Código General del Proceso, en la forma y términos que establezca el reglamento.</p> <p>La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá realizar el remate de bienes en forma virtual, en los términos y condiciones que establezca el reglamento.</p> <p>Los bienes adjudicados a favor de la nación dentro de los procesos de cobro coactivo y en los procesos concursales se podrán administrar y disponer directamente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la venta, donación entre entidades públicas, destrucción y/o gestión de residuos o chatarrización, en la forma y términos que establezca el reglamento.</p> <p>La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales también podrá entregar para su administración y/o venta al Colector de Activos de la Nación, Central de Inversiones (CISA), los bienes adjudicados a favor de la nación dentro de los procesos de cobro coactivo y en los procesos concursales.</p>	<p>Remate de bienes en el proceso administrativo o de cobro coactivo</p>	<p>La norma permite el remate de bienes por la propia Administración Tributaria, directamente o a través de entidades de derecho público o privado, en forma presencial o virtual, esta última en los términos y condiciones que establezca el reglamento.</p> <p>También amplía el radio de administración y disposición de los bienes adjudicados a favor de la nación dentro de los procesos de cobro coactivo y en los procesos concursales, la que encomienda, ahora, a la Administración Tributaria quien podrá entregarlos para su administración y venta al Colector de Activos de la Nación, Central de Inversiones (CISA).</p> <p>Por último, dispone que en caso de declararse desierto el remate después de la tercera licitación por el porcentaje de esta última, de acuerdo con las normas del Código General del Proceso, en la forma y términos que establezca el reglamento, se adjudicará, en la forma y términos que establezca el reglamento, los bienes a favor de la nación (léase Distrito Capital).</p>

<p>Parágrafo 1. Los gastos en que incurra el Colector de Activos de la Nación, Central de Inversiones (CISA), para la administración y venta de los bienes adjudicados a favor de la nación dentro de los procesos concursales o en proceso de cobro coactivo se pagarán con cargo al presupuesto de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).</p> <p>Parágrafo 2. Los bienes que a la entrada en vigencia de la presente ley, ya hubieran sido recibidos en pago de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), tendrán el tratamiento previsto en las disposiciones contenidas en este artículo.</p>		
<p>Artículo 268. Adiciónese el artículo 572 del Estatuto Tributario con el siguiente literal y parágrafo:</p> <p>i) Representantes legales o apoderados de las sociedades o empresas receptoras de inversión extranjera, por las sociedades inversionistas.</p> <p>Parágrafo. Para efectos del literal d), se presumirá que todo heredero que acepte la herencia tiene la facultad de administración de bienes, sin necesidad de disposición especial que lo autorice.</p> <p>Cuando no se haya iniciado el proceso de sucesión ante notario o juzgado, los herederos, de común acuerdo, podrán nombrar un representante de la sucesión mediante documento autenticado ante notario o autoridad competente, en el cual manifiesten bajo la gravedad de juramento que el nombramiento es autorizado por los herederos conocidos.</p> <p>De existir un único heredero, este deberá suscribir un documento debidamente autenticado ante notario o autoridad competente a través del cual manifieste que ostenta dicha condición.</p> <p>Tratándose de menores o incapaces, el documento mencionado se suscribirá por los representantes o apoderados debidamente acreditados.</p>	<p>Representantes que deben cumplir deberes formales</p>	<p>Antes que todo se impone señalar que los contribuyentes o responsables del pago de los tributos deben cumplir los deberes formales previstos en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, de éstos últimos se ocupa el artículo 572 del ETN, que resultó modificado.</p> <p>Pues bien, el artículo 268 en referencia, amplía el ámbito de aplicación del cumplimiento de los deberes formales asociados a los tributos distritales, a los representantes legales o apoderados de las sociedades o empresas receptoras de inversión extranjera, por las sociedades inversionistas.</p> <p>De igual modo, facilita el cumplimiento de dichos deberes por las sucesiones aclarando la figura de los herederos con administración de bienes, facultándolos, cuando no se haya iniciado el proceso de sucesión ante autoridad competente, para nombrar, de común acuerdo, un representante de la sucesión mediante documento autenticado ante notario o autoridad competente, en el cual manifiesten bajo la gravedad de juramento que el nombramiento es autorizado por los herederos conocidos y de existir un único heredero, este deberá suscribir un documento debidamente autenticado ante notario o autoridad competente a través del cual manifieste que ostenta dicha condición.</p>
<p>Artículo 269. Modifíquese el inciso primero y adiciónese un inciso cuarto al artículo 572-1 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:</p> <p>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 (...).</p> <p>Los poderes otorgados para actuar ante la administración tributaria deberán cumplir con las formalidades y requisitos previstos en la legislación colombiana.</p>	<p>Apoderados generales y mandatarios especiales</p>	<p>En cuanto al artículo 572-1 reformado, se elimina la formalidad del otorgamiento de poder por escritura pública a mandatarios que no son abogados para poder suscribir y presentar las declaraciones tributarias.</p> <p>No obstante, dentro del contexto de la respectiva actuación ante la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, el poder especial debe ser objeto de verificación de cumplimiento de requisitos legales en su otorgamiento, como es el caso de los señalados en el artículo 4 del DD 807 de 1993 y en los artículos 74 y siguientes del Código General del Proceso.</p>
<p>Artículo 270. Modifíquese el inciso segundo y quinto del artículo 580-1 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:</p> <p>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 dos veces el valor de la retención a cargo, susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de</p>	<p>Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total</p>	<p>En primer lugar se impone anotar que el sistema de retenciones, como mecanismo de pago anticipado del ICA, se encuentra autorizado en el numeral 3º del artículo 12 del Decreto 1421 de 1993 y regulado en el Acuerdo 65 de 2002, el Decreto Reglamentario 271 del mismo año y las Resoluciones 23 del 2002, 9 de 2004 y 52377 de 2016 de la Dirección Distrital de Impuestos, y</p>

<p>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 (...).</p> <p>La declaración de retención en la fuente que se haya presentado sin pago total antes del vencimiento del plazo para declarar u oportunamente, producirá efectos legales, siempre y cuando el pago total de la retención se efectúe o se haya efectuado a más tardar dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar. Lo anterior sin perjuicio de la liquidación de los intereses moratorios a que haya lugar.</p> <p>Artículo 272. Declaraciones de retención en la fuente ineficaces. Los agentes de retención que dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley presenten las declaraciones de retención en la fuente sobre las que al 30 de noviembre de 2016 se haya configurado la ineficacia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.</p> <p>Los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, en virtud de lo previsto en este artículo, se imputarán de manera automática y directa al impuesto y período gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz, siempre que el agente de retención presente en debida forma la respectiva declaración de retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el inciso anterior y pague la diferencia, de haber lugar a ella.</p> <p>Lo dispuesto en este artículo aplica también para los agentes retenedores titulares de saldos a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT con solicitudes de compensación radicadas a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido modificado por la administración tributaria o por el contribuyente o responsable.</p>		<p>algunas disposiciones aún vigentes del Decreto 053 de 1996.</p> <p>En segunda instancia señalar que la ineficacia objeto de examen busca garantizar la eficacia y eficiencia en el recaudo de los tributos.</p> <p>La modificación se evidencia en tres aspectos: a. En relación con el monto del saldo a favor de que es titular el agente retenedor, susceptible de ser compensado al saldo a pagar determinado en la declaración de retención, b. En lo que respecta a la ampliación del término para que el agente retenedor efectúe el pago del saldo a cargo liquidado en la declaración de retención, presentada sin pago total y c. Factibilidad de un pago temporal (hasta el 29 de abril de 2017). En tales casos se tiene como cumplido el requisito de pago para la presentación válida de la declaración, que de serlo quedaría omiso (Ver: Corte Constitucional C-102/15).</p> <p>Por último, recordar que en el Distrito Capital ya el Decreto 807 de 1993, en su artículo 17 establece que las declaraciones se tienen como no presentadas cuando no contengan la constancia de pago, requisito éste que es exigido para los denuncios fiscales enlistados en los numerales 3, 5, 6, 7, 8 y 9 del artículo 12 ibídem, entre los cuales se encuentra la declaración de retención en la fuente.</p>
<p>Artículo 274. Modifíquese el artículo 589 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>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 el saldo a favor, se deberá presentar la respectiva declaración por el medio al cual se encuentra obligado el contribuyente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Parágrafo transitorio. El presente artículo entrará en vigencia una vez la Administración Tributaria realice los ajustes informáticos necesarios y lo informe así en su página web, plazo que no podrá exceder un (1) año contado a partir del 1° de enero de 2017.</p>	<p>Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor</p>	<p>Las novedades de esta disposición son:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los contribuyentes distritales, en virtud de lo dispuesto en el artículo que se examina, una vez la Administración Tributaria Distrital realice los ajustes informáticos necesarios y lo informe así en su página web -plazo que no podrá exceder un (1) año contado a partir del 1° de enero de 2017- podrían corregir directamente las declaraciones tributarias físicas o virtuales, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor sin necesidad de trámite adicional alguno. 2.- Se unifica, en un año contado a partir del vencimiento del plazo para declarar, el cómputo del término general para corregir una declaración inicial o una de corrección, salvo, de conformidad con el artículo 5 del Acuerdo 648 de 2016, cuando se presente solicitud de revisión de avalúos catastrales y de clasificación de usos, casos en los cuales los contribuyentes, dentro de los dos meses siguientes a la ejecutoria de la eventual decisión favorable de revisión, y antes de que adquiera firmeza la declaración tributaria –firmeza que se suspende mientras tenga lugar la revisión- podrán corregir directamente la declaración y solicitar la

		<p>devolución de del mayor valor pagado cuando a ello hubiere lugar.</p> <p>Por último, recordar que por mandato del Acuerdo Distrital 426 de 2009, art. 1, "(...) los contribuyentes que hayan liquidado el impuesto predial por bases presuntas mínimas podrán corregir la declaración inicialmente presentada sin necesidad de trámite adicional alguno, tomando como base el avalúo catastral, cuando dentro de la misma vigencia fiscal, el predio haya sido inscrito en el censo catastral (...)".</p>
<p>Artículo 276. Modifíquese el artículo 705 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 705. Término para notificar el requerimiento. El requerimiento de que trata el artículo 703 deberá notificarse a más tardar dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) 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 tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.</p> <p>Artículo 277. Modifíquese el artículo 714 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 714. Término general de firmeza de las declaraciones tributarias. La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) 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 tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.</p> <p>La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1° de este artículo.</p> <p>También quedará en firme la declaración tributaria si, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.</p> <p>La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto.</p> <p>Si la pérdida fiscal se compensa en cualquiera de los dos últimos años que el contribuyente tiene para hacerlo, el término de firmeza se extenderá a partir de dicha compensación por tres (3)</p>	<p>Términos para notificar el requerimiento especial y de firmeza de las declaraciones tributarias</p>	<p>En principio los términos para notificar el requerimiento especial y de firmeza de las declaraciones tributarias²⁴⁴, ampliados con ocasión de la reforma tributaria estructural, aplicarían en el procedimiento tributario distrital sino fuera porque en el mismo (Decreto 807/93, art. 24) se encuentra previsto un término especial y menor que no se traduce en una situación más gravosa sino que, por el contrario, obra a favor del contribuyente, para quien la decisión pronta de su situación jurídico tributaria es un imperativo, y de la eficiencia del sistema tributario como de la celeridad y efectividad de la función pública fiscal. Por lo tanto, el artículo 24 no se modifica y sigue rigiendo.</p> <p>El artículo 24 citado, ordena:</p> <p>Artículo 24. Firmeza de la Declaración 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. También quedará en firme la declaración tributaria si vencido el término para practicar la liquidación se revisión, esta no se notificó".</p>

²⁴⁴ La firmeza de la declaración tributaria es una institución legal que pone límites temporales tanto al contribuyente como a la Administración a efectos de modificar la declaración tributaria aumentando o disminuyendo el valor a pagar, desarrolla el principio de seguridad jurídica constituyendo una garantía a favor del contribuyente, responsable y agente retenedor y la Administración Tributaria pues una vez que el denunciado fiscal alcanza firmeza, se convierte en incontrovertible e inmodificable tanto por el obligado tributario como por la autoridad fiscal.

<p>años más en relación con la declaración en la que se liquidó dicha pérdida.</p> <p>El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.</p>		
<p>Artículo 304. Modifíquese el artículo 46 de la Ley 962 de 2005, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 46. Racionalización de la conservación de documentos soporte. El período de conservación de informaciones y pruebas a que se refiere el artículo 632 del Estatuto Tributario será el mismo término de la firmeza de la declaración tributaria correspondiente. La conservación de informaciones y pruebas deberá efectuarse en el domicilio principal del contribuyente.</p>	<p>Racionalización de la conservación de documentos soporte</p>	<p>La guarda y cuidado de la información contable y tributaria constituye una obligación de inexorable cumplimiento para los contribuyentes, responsables y agentes retenedores.</p> <p>El artículo 46 conserva la reducción –de 5 años al de firmeza de la declaración tributaria- del término a que se refiere el artículo 632 del ETN, pero lo extiende a la operancia de la firmeza de todo denuncia fiscal.</p>
<p>Artículo 340. Modifíquese el artículo 146 de la Ley 488 de 1998, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 146. Liquidación del impuesto sobre vehículos automotores. El impuesto sobre vehículos automotores podrá ser liquidado anualmente por el respectivo sujeto activo. Cuando el sujeto pasivo no esté de acuerdo con la información allí consignada deberá presentar declaración privada y pagar el tributo en los plazos que establezca la entidad territorial.</p> <p>Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, el Ministerio de Transporte entregará, en medio magnético y de manera gratuita, antes del 31 de diciembre de cada año, toda la información del RUNT a cada Departamento y al Distrito Capital, que permita asegurar la debida liquidación, recaudo y control del impuesto sobre vehículos automotores.</p> <p>Para los vehículos que entren en circulación por primera vez será obligatorio presentar la declaración, la cual será requisito para la inscripción en el registro terrestre automotor.</p>	<p>Liquidación del impuesto sobre vehículos automotores</p>	<p>La modificación ya opera en el Distrito Capital en virtud del sistema mixto de declaración y facturación del impuesto sobre vehículos automotores adoptado por el artículo 5 del Acuerdo 648 de 2016.</p> <p>Lo propio puede decirse de la obligación del Mintransporte de entregar toda la información del RUNT al Distrito Capital de Bogotá, lo que le permitirá a éste asegurar la debida liquidación, recaudo y control del impuesto sobre vehículos automotores, en aras de una mayor eficiencia por parte de la administración tributaria y un servicio y disponibilidad de información más adecuado para los contribuyentes</p>
<p>Artículo 354. Modifíquese el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006, modificado por el artículo 58 de la Ley 1430 de 2010, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 69. Determinación oficial de los tributos territoriales por el sistema de facturación. Sin perjuicio de la utilización del sistema de declaración, para la determinación oficial del impuesto predial unificado, del impuesto sobre vehículos automotores y el de circulación y tránsito, las entidades territoriales podrán establecer sistemas de facturación que constituyan determinación oficial del tributo y presten mérito ejecutivo.</p> <p>Este acto de liquidación deberá contener la correcta identificación del sujeto pasivo y del bien objeto del impuesto (predio o vehículo), así como los conceptos que permiten calcular el monto de la obligación. La administración tributaria deberá dejar constancia de la respectiva notificación.</p>	<p>Determinación oficial de los tributos territoriales por el sistema de facturación</p>	<p>Habiéndose acogido en el Acuerdo Distrital 648 de 2016 el sistema de facturación para los impuestos predial unificado y vehículos automotores, siendo este el sistema principal y el declarativo el subsidiario, dejándose en el DR 474 de 2016, como optativo para "(...) ser usado en el Impuesto de Industria y Comercio, según las disposiciones legales que para el efecto se expidan" y habiéndose introducido reglas nuevas en relación con el procedimiento de notificación de las facturas y otros tópicos, el cambio introducido empezará a operar en el Distrito Capital una vez el mismo sea adoptada mediante Acuerdo.</p>

<p>Previamente a la notificación de las facturas la administración tributaria deberá difundir ampliamente la forma en la que los ciudadanos podrán acceder a las mismas.</p> <p>La notificación de la factura se realizará mediante inserción en la página web de la Entidad y, simultáneamente, con la publicación en medios físicos en el registro, cartelera o lugar visible de la entidad territorial competente para la Administración del Tributo territorial. El envío que del acto se haga a la dirección del contribuyente surte efecto de divulgación adicional sin que la omisión de esta formalidad invalide la notificación efectuada.</p> <p>En los casos en que el contribuyente no esté de acuerdo con la factura expedida por la Administración Tributaria, estará obligado a declarar y pagar el tributo conforme al sistema de declaración dentro de los plazos establecidos, caso en el cual la factura perderá fuerza ejecutoria y contra la misma no procederá recurso alguno. En los casos en que el contribuyente opte por el sistema declarativo, la factura expedida no producirá efecto legal alguno.</p> <p>En aquellos municipios o distritos en los que no exista el sistema autodeclarativo para el correspondiente impuesto, el contribuyente podrá interponer el recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes a la fecha de notificación de la factura.</p> <p>El sistema de facturación podrá también ser usado en el sistema preferencial del impuesto de industria y comercio.</p>		
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

REFORMAS A LA ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS

NORMA (Ley 1819/16)	TEMA	OBSERVACIONES Y CRITERIO DOCTRINAL
<p>Artículo 275. Adiciónese un párrafo al artículo 684 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Parágrafo. En desarrollo de las facultades de fiscalización, la Administración Tributaria podrá solicitar la transmisión electrónica de la contabilidad, de los estados financieros y demás documentos e informes, de conformidad con las especificaciones técnicas, informáticas y de seguridad de la información que establezca el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p> <p>Los datos electrónicos suministrados constituirán prueba en desarrollo de las acciones de investigación, determinación y discusión en los procesos de investigación y control de las obligaciones sustanciales y formales.</p>	<p>Transmisión electrónica de pruebas</p>	<p>La adición, en virtud de la remisión que hace el artículo 80 del Decreto 807/93 al artículo 684 del ETN, se entiende incorporada automáticamente dentro de las facultades de fiscalización e investigación que tiene la Administración Tributaria Distrital para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.</p> <p>Para efectos de la recepción electrónica de pruebas la DIB deberá revisar la capacidad de los buzones para recibir archivos de más de 500 gb, y adicionalmente adoptar un sistema de protección de dicha información.</p>
<p>Artículo 300. Modifíquese el artículo 869 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 869. Abuso en materia tributaria. La Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.</p> <p>Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o</p>	<p>Abuso en materia tributaria, procedimiento o y sus efectos</p>	<p>Los artículos redefinen el abuso en materia tributaria y ofrece una conceptualización de lo que se entiende por recharacterización y por provecho tributario ordenando desconocer los efectos de la operación abusiva y expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.</p> <p>En el Distrito Capital tenemos normas propias constituidas por los artículos 12 del Acuerdo 648 de 2016 y 12 al 15 del DR 474 de 2016, los cuales, por diferir del procedimiento especial por abuso en materia tributaria establecido en el artículo 302, modificadorio del artículo 869-1 del ETN imponen la</p>

<p>propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.</p> <p>Parágrafo 1. Se entiende por recaracterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.</p> <p>Parágrafo 2. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable. 2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario. 3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes. <p>Parágrafo 3. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.</p> <p>Artículo 302. Modifíquese el artículo 869-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 869-1. Procedimiento especial por abuso en materia tributaria. El funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869, deberá emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa, sustentadas si quiera en prueba sumaria. Dicho emplazamiento especial por abuso en materia tributaria deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 565 y siguientes de este Estatuto.</p> <p>Una vez notificado el emplazamiento especial por abuso en materia tributaria, el contribuyente dispondrá de un término de tres (3) meses para contestarlo, aportando y/o solicitando las pruebas que considere pertinentes, tiempo durante el cual se suspenderá el término de firmeza de la declaración.</p> <p>Vencido el término de que trata el inciso anterior, el funcionario que viene conociendo de la investigación deberá emitir requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso, en los términos de los artículos 703 y 715, previo visto bueno del correspondiente Director Seccional y de un delegado del Director de Gestión de Fiscalización. Una vez notificado el requerimiento especial o el emplazamiento previo por no declarar, se deberá seguir el trámite respectivo, según el caso, determinado en este Estatuto. En el requerimiento especial se propondrá una recaracterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado, así como cualquier otra modificación de la declaración privada, sin perjuicio de las demás modificaciones a la declaración tributaria a que haya lugar. De igual forma se procederá cuando se emita emplazamiento previo por no declarar.</p> <p>Parágrafo 1. La motivación de que trata este artículo deberá contener la descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva, las pruebas en que se funda la Administración Tributaria respecto de tales hechos, actos u</p>	<p>reforma del Acuerdo 469 de 2011 y claro está, del DR 474 del mismo año.</p> <p>Los artículos mencionados del Decreto 474, son del siguiente tenor literal:</p> <p>Artículo 12. <i>De conformidad con lo señalado en el artículo 122 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 12 del Acuerdo 648 de 2016, constituye abuso o conducta abusiva, entre otras, las siguientes conductas evasivas, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • La operación haya sido efectuada entre vinculados económicos. • El precio o remuneración pactado o aplicado difiere en más de un 25% del precio o remuneración para operaciones similares y en condiciones de mercado. En todo caso, se presumirá que pueden existir conductas de evasión, cuando la operación contrarie el principio de plena competencia aplicable en el marco del régimen de precios de transferencia. • La operación involucra negociaciones con paraísos fiscales. • La operación involucra una entidad del régimen tributario especial, una entidad no sujeta, una entidad exenta, o una entidad sometida a un régimen tarifario distinto al ordinario, en materia del Impuesto de Industria y Comercio. • Las condiciones del negocio u operación omiten una persona, acto jurídico, documento, cláusula material o algún otro elemento esencial del negocio, que no se hubiere omitido en condiciones similares y razonables en términos comerciales. <p>Parágrafo. <i>La decisión acerca de la ocurrencia de conductas de evasión fiscal será adoptada por un comité conformado por el Subsecretario Técnico de la Secretaría Distrital de Hacienda, el Director Jurídico de la Secretaría Distrital de Hacienda, el Director Distrital de Impuestos de Bogotá, el Subdirector de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá y el Jefe de Oficina de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá que esté conociendo del expediente, o sus delegados.</i></p> <p>Artículo 13. <i>De conformidad con lo señalado en el artículo 122 de la Ley 1607 de 2012 la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá removerá el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas.</i></p> <p><i>La decisión acerca de la ocurrencia de conductas de evasión fiscal será adoptada por el comité indicado en el parágrafo del artículo anterior.</i></p> <p><i>Para tal efecto, con ocasión de la expedición del requerimiento especial, la Oficina de Fiscalización correspondiente propondrá la ocurrencia de la conducta evasiva y o elusiva. La Oficina de Liquidación o quien haga sus veces, solicitará al Director Distrital de Impuestos de Bogotá la citación al Comité</i></p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>omisiones y la referencia expresa a la valoración de las pruebas que haya presentado el contribuyente para desvirtuar la conducta abusiva. Para todos los efectos del presente artículo, se dará plena y cabal aplicación a las disposiciones y principios en materia procedimental y probatoria pertinentes.</p> <p>Parágrafo 2. El procedimiento de que trata el presente artículo tiene como propósito la reconfiguración o recharacterización de una operación o serie de operaciones que constituyan o puedan constituir abuso en materia tributaria.</p> <p>Artículo 303. Modifíquese el artículo 869-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 869-2. Facultad adicional de la administración tributaria en caso de abuso. En el evento de presentarse abuso en los términos del artículo 869 de este Estatuto, la Administración Tributaria podrá remover el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas.</p>		<p><i>En cumplimiento del debido proceso, la Oficina de Liquidación o quien haga sus veces, atendiendo lo dispuesto en el artículo 708 del Estatuto Tributario Nacional, ordenará la ampliación del requerimiento especial, con el fin de incorporar al proceso las consideraciones efectuadas por el comité.</i></p> <p>Artículo 14. Sanciones por inexactitud. De presentarse las conductas evasivas en materia fiscal, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá desconocerá los efectos de tal operación de abuso y los recharacterizarán como si la conducta abusiva no se hubiere presentado, liquidando la sanción de inexactitud de conformidad con lo establecido en el artículo 64 del Decreto Distrital 807 de 1993 modificado por el artículo 36 del Decreto Distrital 362 de 2002.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

II

De la vigencia de la reforma tributaria estructural en el contexto del sistema tributario distrital

La naturaleza y momento de aplicación de las disposiciones de naturaleza sustancial o procedimental²⁴⁵, son normados ora por la Carta Política, ora por la Ley 153 de 1887, artículo 3.

El tema de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, *prima facie*, pareciera que se encontrara resuelto por su artículo 376, al establecer que la misma rige a partir de su promulgación, pero ello no es así, entonces la respuesta la encontramos en el Estatuto Superior, en su artículo 338 *in fine*, del siguiente tenor literal:

Artículo 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

²⁴⁵ Al respecto, es útil recordar que el ordenamiento tributario como los demás sistemas legales está compuesto por normas sustantivas y procedimentales.

Las normas sustantivas de los impuestos establecen las obligaciones y los parámetros de medición de bases, tarifas y sanciones; a su turno, las normas procedimentales se encargan de ritualizar el aspecto operativo del impuesto en la relación entre contribuyente y el Estado para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El artículo 2 constitucional le asigna a las autoridades públicas la función de efectivizar el derecho material. Comprende la definición de las etapas, términos, recursos y demás elementos propios de cada actuación, las obligaciones y derechos de los sujetos, las facultades de la Administración Tributaria, la aplicación de las sanciones, las liquidaciones privadas y oficiales, la discusión de los actos de la administración, el régimen probatorio.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. (negritas y cursiva ajenas al texto)

Cuando se mira el inciso 3 resaltado, dentro del contexto de la Carta Superior, puede considerarse como un caso especial del principio que contiene el artículo 363²⁴⁶, según el cual la ley fiscal sustancial debe ser preexistente a la verificación de los hechos objeto de imposición y solamente puede aplicarse hacia el futuro y no en forma retroactiva. Aquél se refiere a todas las leyes tributarias; éste a las que regulan impuestos de período.

En relación con el inciso en comento, importa distinguir entre la retroactividad de una norma tributaria, esto es, su capacidad de gravar hechos que ocurrieron antes de que se expidiera la norma, y su retrospectividad, es decir, su capacidad de tomar como base hechos cumplidos para integrar eventos futuros que, si llegan a ocurrir, darán lugar al impuesto.²⁴⁷

El inciso 3 señala la prohibición de cobrar tributos que tengan como resultado actos sucesivos ocurridos antes de la vigencia de la ley o el mismo período fiscal en que ésta entra a regir; es decir, fue el propio Constituyente, quien en aras de proteger al contribuyente, estableció esta limitación.

Entonces, cuando nuestra Ley Fundamental hace referencia a los impuestos cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período de tiempo determinado, se está refiriendo precisamente a impuestos clasificados doctrinalmente como de período, conforme a la ley anterior, naturaleza que tienen los impuestos Predial Unificado, de Industria y Comercio y sobre Vehículos Automotores, conforme a los artículos 15, 36 y 66 del Decreto 352 de 2002.

No sucede lo mismo con los tributos denominados instantáneos (v.gr. el impuesto de delineación urbana, la tasa parafiscal de las estampillas distritales) pues aquí la vigencia de la ley no afectará las decisiones que ya se hayan tomado, tampoco puede entenderse que se aplica en forma retroactiva, sencillamente como su nombre lo indica, la obligación tributaria se impone de manera instantánea.

De otra parte, las normas procedimentales por ser de orden público (art. 13 de Código General del Proceso) son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las normas anteriores, desde el momento en que empiezan a regir.

En este sentido se ha pronunciado el H. Consejo de Estado en sentencia de septiembre 30 de 1994 proferida dentro de la radicación 5658, Magistrado ponente Dr. Jaime Abella Zárate:

“Precisado lo anterior, observa la Sala que teniendo en cuenta el carácter de ‘ley sustantiva’, las disposiciones que regulan conductas e imponen sanciones y las cuantifican, estas deben ser preexistentes al hecho sancionado y su aplicación en manera alguna puede ser retroactiva, en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad consagrados en el ordenamiento positivo aún antes de la expedición

²⁴⁶ **ARTÍCULO 363.** El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

²⁴⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-364-93, MP. Dr. Carlos Gaviria.

de la Carta de 1991. Conforme al principio de irretroactividad, la ley rige hacia el futuro y la norma sustancial se aplica a los hechos o situaciones de hecho ocurridas bajo su vigencia, y su observancia es obligatoria en virtud de su promulgación del modo como lo establecen los artículos 52 a 56 del CRPM. Así mismo, los artículos 71 a 72 del CC y 3 de la ley 153 de 1887, regulan la derogación, expresa, tácita y la insubsistencia de la ley". (...)

Otra es la situación en relación con las normas procedimentales o instrumentales que conforme su carácter de orden público (artículo 6 CPC) son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir, según las voces del artículo 40 de la ley 153 de 1887, con la excepción que el mismo contempla. De manera que las previsiones contenidas en normas sustantivas se aplican a los hechos ocurridos bajo su vigencia, y los procedimientos aplicables para hacer efectivas sus disposiciones son los vigentes en la época en que estos se adelanten. Aún cuando los actos determinativos se dicten, discutan y definan con posterioridad a la derogatoria o modificación de la ley sustancial que les dio fundamento". (Subrayas fuera del texto)

Una vez definidos los criterios arriba anotados, de manera puntual establezcamos las vigencias de las modificaciones que presenta el cuerpo normativo in examine:

DISPOSICIONES DE ORDEN SUSTANCIAL		
NORMA (Ley 1819/16)	TEMA	VIGENCIA
Artículo 263	Prelación legal de la obligación tributaria	A partir del 29 de diciembre de 2016.
Artículos 278 y 279	Intereses moratorios y determinación de su tasa	A partir del 1° de enero del año que avanza, considerando que por disposición legal, esto es, inc. 2° art. 66 D.D 807/93, "(...), la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de intereses vigente en el momento del respectivo pago". Conforme a lo anterior se tiene que a partir de esta fecha y hasta el 31 de marzo del mismo año, se definió la tasa (31,51 % efectivo anual) de interés moratorio que rige para dicho trimestre, tasa que difiere de la aplicable (32,99 %) a deudas tributarias para el último trimestre del año 2016.
Artículo 282	Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio y de la reincidencia como presupuesto de incremento de las sanciones del mismo tipo	Los efectos de la reincidencia en materia de infracciones tributarias se sigue acatando por estar consagrado en norma propia (art. 57 DD 807/93). La aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio, en tanto se concretan en favor de los obligados tributarios, es de observación inmediata sin perjuicio de que con posterioridad el cabildo distrital la adopte mediante Acuerdo.
Artículo 285	Sanción por corrección de las declaraciones	Aplicación inmediata.
Artículo 290	Sanción de clausura del establecimiento	De aplicación inmediata.
Artículo 291	Sanción por no exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el Registro Único Tributario	La aplicación de la sanción modificada de que trata el artículo 291 en comento, se encuentra sujeta a la siguiente condición 1. Que la obligación cuyo incumplimiento se sanciona, en virtud de lo dispuesto en el párrafo único del artículo 17 del Acuerdo 469 de 2011, solo se hace exigible a partir de la implementación del RIT, en los términos y condiciones que señale el reglamento.

Artículo 292	Sanción por no expedir certificados de retención en la fuente	Aplicable, a partir de los hechos sancionatorios ocurridos con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, como consecuencia de la armonización que el artículo 75 del Decreto 807 de 1993 hace al artículo 667 del ETN, modificado.
Artículo 293	Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones	Aplicable, a partir de los hechos sancionatorios ocurridos con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, como consecuencia de la armonización que el artículo 76 del Decreto 807 de 1993 hace al artículo 670 del ETN, modificado.
Artículos 295 al 299, 301	Sanciones a entidades autorizadas para recaudar, sanción mínima y aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio de estas entidades	Empiezan a regir respecto de los nuevos hechos sancionatorios que se tipifiquen a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, esto es, el 29-12-16.
Artículos 341	No sujeción al impuesto sobre vehículos automotores, a partir del registro de la aprehensión, abandono o decomiso de automotores	Vigente a partir del 1° de enero de 2017, fecha de causación del impuesto sobre vehículos automotores (art.66 del Decreto 807/93), frente a las declaratorias de abandono, por no reclamarse el automotor aprehendido por las autoridades, que ocurran a partir del 1° de enero de 2017.
Artículo 342	Base gravable y tarifa del impuesto de industria y comercio	No aplica por tener base gravable especial y tarifa propia, establecidas en el artículo 154 del Decreto ley 1421 de 1993, las cuales se mantienen en pie.
Artículo 347	Tarifas del componente específico del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y componente ad valorem de dicho impuesto	De vigencia inmediata.

DISPOSICIONES DE ORDEN PROCEDIMENTAL		
NORMA (Ley 1819/16)	TEMA	VIGENCIA
Artículo 195	Régimen simplificado del impuesto de industria y comercio	Por virtud de la remisión que hace el artículo 4 del Acuerdo 65 de 2002 al artículo 499 del ETN y dada la naturaleza procedimental, su aplicación es inmediata (29 diciembre de 2016), sin que se requiera adopción alguna.
Artículo 255	Liquidación provisional	De aplicación inmediata como consecuencia de la remisión que hace el artículo 113 del Decreto 807 de 1993 al Capítulo II del Libro Quinto del ETN, con excepción de los artículos 770, 771, 771-2, 771-3 y 789.
Artículo 264	Avalúo de bienes embargados en el proceso administrativo de cobro coactivo	En consideración a la remisión que al artículo 838 del ETN, efectúa el artículo 140 del DD 807 de 1993, su vigencia es inmediata.
Artículo 265	Relación costo-beneficio en el proceso administrativo de cobro coactivo	Con fundamento en la remisión que hace el artículo 140 al Título VIII del Libro Quinto del ETN, su cumplimiento es inmediato.
Artículo 266		

	Remate de bienes en el proceso administrativo de cobro coactivo	Con excepción de la posibilidad de realizar remates de bienes en forma virtual y su adjudicación a la Entidad Territorial en caso de declararse desierto el remate después de la tercera licitación, actuaciones que se someterán a los términos y condiciones que establezcan los respectivos reglamentos, la vigencia de esta norma es inmediata, dada la armonización efectuada por el artículo 140 del pluricitado Decreto 1421.
Artículo 268	Representantes que deben cumplir deberes formales	De aplicación inmediata, dada la remisión que, para el cumplimiento de los deberes formales vinculados a los tributos distritales, efectúa el artículo 11 del DD 807/93, al artículo 572 del ETN.
Artículo 269	Apoderados generales y mandatarios especiales para efectos de firma y presentación de declaraciones tributarias	Considerando la armonización con el artículo 572-1 del ETN, que efectúa el artículo 11 del DD 807 de 1993, la entrada en vigencia del precepto contenido en el artículo 269 <i>ejusdem</i> , es inmediata.
Artículo 270 y 272	Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total	En consideración que el artículo 14 del Acuerdo 65 de 2002, dispone que: <i>“El sistema de retenciones se regirá en lo aplicable a la naturaleza del impuesto de industria y comercio por las normas específicas adoptadas por el Distrito Capital y las generales del sistema de retenciones aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios”,</i> los mecanismos adoptados para evitar y/o subsanar la ineficacia aludida, aplican de manera inmediata.
Artículo 274	Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor	Sin perjuicio de las reglas especiales establecidas en los artículos 4 y 5, incisos 10 y 11 del Acuerdo 648 de 2016 y la conservación del plazo de un año contado a partir de la fecha de presentación de la declaración de corrección que se pretende corregir que aún no ha adquirido firmeza, esto es, que no haya transcurrido el plazo de dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, conforme a los lineamientos dados en el Memorando Concepto 1229 de 2016, la aplicación del artículo 274 <i>ibíd</i> comienza para la corrección de declaraciones físicas o virtuales, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, una vez la Administración Tributaria realice los ajustes informáticos necesarios y lo informe así en su página web, plazo que no podrá exceder un (1) año contado a partir del 1° de enero de 2017. Los incisos 10 y 11 citados prevén: Mientras tenga lugar la revisión de los avalúos catastrales, la clasificación de los usos y demás actuaciones administrativas se suspenderán los términos de firmeza de la declaración tributaria. Los contribuyentes podrán, dentro de los dos meses siguientes a la ejecutoria de la eventual decisión favorable de revisión de que trata el presente artículo, corregir directamente la declaración inicialmente presentada sin necesidad de trámite adicional alguno y solicitar la devolución del mayor valor pagado cuando a ello hubiere lugar.
Artículo 275	Transmisión electrónica de pruebas	Vigencia inmediata
Artículos 276 y 277	Términos para notificar el requerimiento especial y de firmeza de las declaraciones tributarias	Con excepción de los términos previstos en los artículos objeto de análisis, la norma tiene aplicación inmediata por la referencia que a los artículos 705 y 714 del ETN hacen los artículos 97 y 100 del Decreto Distrital 807 de 1993. En consecuencia, el término para notificar el requerimiento especial y para que opere la firmeza de las declaraciones tributarias es el señalado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, huelga decir, dos años.
Artículo 304	Racionalización de la conservación de documentos soporte	De aplicación inmediata.

Artículo 340	Liquidación del impuesto sobre vehículos automotores	Aplicación inmediata.
Artículo 354	Determinación oficial de los tributos territoriales por el sistema de facturación	Las nuevas reglas empiezan a aplicarse a partir de la adopción mediante Acuerdo Distrital máxime cuando se trata de disposiciones especialmente dictadas para las entidades territoriales.

DISPOSICIONES SOBRE ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS		
NORMA (Ley 1819/16)	TEMA	VIGENCIA
<p>Artículo 275. Adiciónese un párrafo al artículo 684 del Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Parágrafo. En desarrollo de las facultades de fiscalización, la Administración Tributaria podrá solicitar la transmisión electrónica de la contabilidad, de los estados financieros y demás documentos e informes, de conformidad con las especificaciones técnicas, informáticas y de seguridad de la información que establezca el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p> <p>Los datos electrónicos suministrados constituirán prueba en desarrollo de las acciones de investigación, determinación y discusión en los procesos de investigación y control de las obligaciones sustanciales y formales.</p>	Transmisión electrónica de pruebas	La adición, en virtud de la remisión que hace el artículo 80 del Decreto 807/93 al artículo 684 del ETN, se entiende incorporada automáticamente dentro de las facultades de fiscalización e investigación que tiene la Administración Tributaria Distrital para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, por lo tanto, su vigencia es inmediata.
Artículos 300 y 302	Abuso en materia tributaria, procedimiento y sus efectos	Considerando que las normas objeto de estudio redefinen las medidas tendientes a evitar la evasión fiscal y dan una conceptualización de la recaracterización y del provecho tributario amén de establecer un procedimiento especial por abuso en materia tributaria, las mismas imponen la modificación de los artículos 12 del Acuerdo 648 de 2016 y claro está, de los artículos 12 al 15 del DR 474 de 2016.
Artículo 358.		No es aplicable en el Distrito Capital por falta de la referencia expresa a él .

Dando **cierre** al presente pronunciamiento jurídico, tenemos que el **artículo 376** además de referirse a la vigencia de la ley, también impacta a nuestro sistema tributario distrital al retirar del ordenamiento jurídico, vía **derogatoria**, las disposiciones que le sean contrarias y en especial las siguientes:

NORMA DEROGADA (ETN)	TEMA	OBSERVACIONES Y CRITERIO DOCTRINAL
Parágrafo del artículo 551-1		La eliminación afecta parcialmente el artículo 5 del Decreto 807 de 1993 en cuanto a la identificación de las personas naturales

<p>Parágrafo. Parágrafo adicionado por el artículo 16 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente: Las personas naturales, para todos los efectos de identificación incluidos los previstos en este artículo, se identificarán mediante el Número de Identificación de Seguridad Social (NISS), el cual estará conformado por el número de la cédula de ciudadanía, o el que haga sus veces, adicionado por un código alfanumérico asignado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el cual constituye uno de los elementos del Registro Único Tributario (RUT). El Registro Único Tributario (RUT) de las personas naturales, será actual.</p>	<p>Número de Identificación Tributaria (NIT)</p>	<p>dado que éstas, de no disponer NIT asignado por la DIAN, se pueden identificar mediante el número de la cédula de ciudadanía o la tarjeta de identidad, según el caso.</p>
<p>Artículo 650-1</p>	<p>Sanción por no informar la dirección</p>	<p>Al haber sido adoptada esta sanción en el artículo 17 del Decreto 807 de 1993, por remisión al artículo 650-1 del ETN, la derogatoria de este último implica el retiro de dicha sanción del ordenamiento jurídico tributario distrital.</p>
<p>Artículo 650-2</p>	<p>Sanción por no informar la actividad económica</p>	<p>La derogatoria afecta de manera directa al artículo 70 del Decreto 807 de 1993, el que positivizó la sanción en comento en el Distrito Capital de Bogotá, no obstante, la misma dejó de ser aplicada en nuestra jurisdicción con ocasión de la expedición de la Ley 962 de 2005, la cual facultó a las Administraciones Tributarias, a fin de que prevalezca la verdad real sobre la formal, para corregir de oficio o a petición de parte, sin sanción, los errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago.</p>
<p>Artículo 656</p>	<p>Reducción de la sanción por libros de contabilidad</p>	<p>No tiene efectos en el Distrito Capital en tanto el artículo 656 del ETN, derogado contemplaba la reducción de la sanción por libros de contabilidad establecida en el artículo 655 ibídem, la cual no fue adoptada en el artículo 72 del Decreto 807 de 1993, el que solo se armonizó con el artículo 657 que contempla, entre otros, como supuestos de hechos sancionables con la clausura del establecimiento el <i>llevar doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente, no se encuentra registrado en la contabilidad.</i></p>
<p>Artículo 658</p>	<p>Sanción por incumplir la clausura</p>	<p>La derogatoria de la sanción por incumplir la clausura conlleva a la eliminatoria de esta sanción en el Distrito Capital, la cual fue adoptada por el artículo 72 del Decreto 807 de 1993.</p>

CONCEPTO No. 1242

FECHA: 7 de marzo de 2017

SUBTEMA: Aplicabilidad de los principios de favorabilidad, gradualidad y proporcionalidad en el sistema sancionatorio y recaudatorio tributario distrital

CONSULTA:

¿Cuál es el correcto entendimiento en la aplicación de los principios de favorabilidad, gradualidad y proporcionalidad en los sistemas sancionatorios tributario distrital previsto para los obligados fiscales (contribuyentes, responsables y agentes retenedores) y para las entidades autorizadas para recaudar los tributos distritales?

RESPUESTA:

Al abordar la temática que nos convoca al presente pronunciamiento se torna conveniente iniciar el análisis con las siguientes consideraciones, ***a modo de notas preliminares***:

El respeto por las garantías del individuo son el soporte fundamental de las actuaciones judiciales y administrativas y ello se desprende del contenido que el constituyente primario y el legislador le otorgaron al principio constitucional del debido proceso (art. 29 superior), principio que adquiere relevancia dentro del sistema jurídico y especialmente en el derecho tributario, por conformar una serie de garantías que deben permanecer incólumes a lo largo de la actuación y que deben ser respetadas por todos los intervinientes del proceso. Cuando hablamos de debido proceso, estamos hablando, entre otros aspectos, de la materialización de los principios que rigen el sistema tributario y en particular de su régimen sancionatorio y recaudatorio, siendo uno de estos los de favorabilidad, gradualidad y proporcionalidad, principios que adquieren relevancia a la hora de analizar los efectos de las diferentes normas que establecen sanciones como respuesta a las infracciones tributarias y cuyo fundamento son el principio de legalidad y en específico el de la ley previa, que apunta a impedir la arbitrariedad del Estado, su intervención abusiva sobre los derechos y las libertades del individuo.

La Carta Fundamental de 1991, al referirse al principio de legalidad, establece la regla general consistente en que todo acto o conducta se debe regir por la ley vigente al momento de su realización, prohibiendo la aplicación retroactiva -actividad hacia atrás- o ultractiva de la ley -actividad hacia futuro-; no obstante el carácter restrictivo de los beneficios tributarios es posible, en aplicación del principio de favorabilidad, excepcionar dicho postulado general y de tal forma aplicar una ley nueva a hechos pasados.

Habiéndose derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 197 de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, que consagró mediante norma independiente que no integró el Estatuto Tributario Nacional, los principios generales – *de lesividad, proporcionalidad, gradualidad, favorabilidad, legalidad, economía, eficacia, imparcialidad e integración normativa* - que como presupuesto para la imposición de las sanciones debían observar las autoridades tributarias nacionales, el primer cuerpo normativo, a cambio, en los artículos 282 y 299, en su orden, modificó el artículo 640 del ETN y adicionó al mismo el artículo 676-2, para regular en ellos la aplicación de los principios de favorabilidad, gradualidad y proporcionalidad en los regímenes sancionatorios tributario y el dispuesto para las entidades autorizadas para recaudar, con lo cual se hace patente la objetivización de los mismos de tal manera que de ahora en adelante no existe disculpa, *diferente a la no acreditación de los presupuestos y condiciones legales para acceder a los beneficios tributarios que traen aparejados tales principios*, que justifique su inobservancia por parte de las Administraciones Tributarias, nacional y territoriales.

De presente lo anterior, pasamos a referirnos al marco regulatorio de los citados principios en materia tributaria y claro está, a su aplicación en los sistemas sancionatorios tributario y recaudatorio, así:

I. **Del marco regulatorio de los principios de favorabilidad, gradualidad y proporcionalidad en materia fiscal.**

Una novedad sideralmente importante en la Ley 1819 se materializa en el hecho de darle cuerpo a los principios de proporcionalidad, gradualidad²⁴⁸ y favorabilidad en todo el maderamen sancionatorio tributario y recaudatorio, concretizando su aplicación en las situaciones y eventos descritos en los artículos 282 y 299, que se transcriben a continuación:

- **Artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. *Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.*

Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

²⁴⁸ Respecto de este principio el CPACA, como cuerpo legal supletorio aplicable en ausencia de norma expresa en los procedimientos regulados en leyes especiales, dispone en su artículo 50:

“Artículo 50. Graduación de las sanciones. Salvo lo dispuesto en leyes especiales, la gravedad de las faltas y el rigor de las sanciones por infracciones administrativas se graduarán atendiendo a los siguientes criterios, en cuanto resultaren aplicables:

1. Daño o peligro generado a los intereses jurídicos tutelados.
2. Beneficio económico obtenido por el infractor para sí o a favor de un tercero.
3. Reincidencia en la comisión de la infracción.
4. Resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora o de supervisión.
5. Utilización de medios fraudulentos o utilización de persona interpuesta para ocultar la infracción u ocultar sus efectos.
6. Grado de prudencia y diligencia con que se hayan atendido los deberes o se hayan aplicado las normas legales pertinentes.
7. Renuencia o desacato en el cumplimiento de las órdenes impartidas por la autoridad competente
8. Reconocimiento o aceptación expresa de la infracción antes del decreto de pruebas”.

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme.²⁴⁹

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

Parágrafo 1. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.

Parágrafo 2. 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 al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de

²⁴⁹ Para los efectos de la aplicación del artículo 640 del E.T.N, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, debemos considerar que la institución jurídica de la firmeza a que alude la citada disposición se contrae a la regulada en el artículo 97 del CPACA, como parte integrante del Capítulo VIII ‘**Conclusión del procedimiento administrativo**’ del Título III ‘**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL**’ de la Parte Primera de dicho cuerpo legal, en los siguientes términos:

“Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo”.

este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100 %) si la persona o entidad es reincidente.

Parágrafo 3. *Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-2, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6º del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.*

Parágrafo 4. *Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario.*

Parágrafo 5. *El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.*

- **Artículo 299.** Adiciónese el artículo 676-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 676-2. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar. *Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del presente Estatuto se deberá atender lo siguiente:*

1. *La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, siempre que los errores, inconsistencias y/o extemporaneidades se presenten respecto de un número de documentos o informes menor o igual al uno por ciento (1,0 %) del total de documentos recepcionados o informes presentados por la entidad autorizada para recaudar durante el año fiscal en el que se hubiesen cometido las respectivas conductas objeto de sanción.*

2. *La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, siempre que los errores, inconsistencias y/o extemporaneidades se presenten respecto de un número de documentos o informes mayor al uno por ciento (1,0 %) y menor al uno punto cinco por ciento (1,5 %) del total de documentos recepcionados o informes presentados por la entidad autorizada para recaudar durante el año fiscal en el que se hubiesen cometido las respectivas conductas objeto de sanción.*

II. De la aplicación de los principios de favorabilidad, gradualidad y proporcionalidad en los sistemas sancionatorios tributario y recaudatorio²⁵⁰

²⁵⁰Las potestades de comprobación y liquidación que, de acuerdo con los artículos 80 y 90 del Decreto Distrital 807 de 1993, corresponden a las oficinas de fiscalización y liquidación, se acompañan de la facultad otorgada a esta última dependencia para sancionar las infracciones cometidas por los sujetos pasivos con la finalidad de regularizar su situación tributaria.

En este apartado se retoma lo expresado en el Memorando Concepto 1241 del 24 de enero de 2017²⁵¹ en el sentido de que la aplicación de los principios de lesividad²⁵², proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario es inmediata; lo propio debe decirse respecto del artículo 299, que adicionó al Estatuto Tributario Nacional el artículo 676-2, al encontrarse esta nueva disposición como parte fundamental integrante del régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar, cuyo marco regulatorio lo encontramos en los artículos 674, 675 y 676 del citado Estatuto.

En consecuencia, la aplicabilidad del principio de favorabilidad es inmediata, independientemente de la vigencia o período fiscal (2016 y anteriores o posteriores) y del tipo de sanción que habiendo sido impuesta por la Administración Tributaria aún no haya sido cumplida y/o satisfecha por el sancionado.

El anterior criterio se encuentra en línea con el precepto contenido en el párrafo 5 del artículo 282 del citado cuerpo legal, en cuanto ordena de manera expresa que “(...) *El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*”, como es el caso de la sanción por inexactitud regulada en el artículo 647 del ETN que al haber sido modificada por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, disminuyéndose de 160 a 100 % el porcentaje a aplicar a la base sancionatoria, conlleva, en acatamiento de dicho principio, a aplicar dicho porcentaje disminuido -y no el previsto en el artículo 64 del Decreto Distrital 807 de 1993- a las sanciones propuestas o impuestas por la Administración Tributaria Distrital y que aún no hayan sido satisfechas por el sujeto pasivo de las mismas, esto es, los contribuyentes, responsables y agentes retenedores que incurrieron en la infracción tributaria de inexactitud.

Otro tanto puede decirse del principio de gradualidad cuya observancia a partir del 29 de diciembre de 2016, por parte del obligado tributario al que no se le haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso, conlleva a la aplicación de los beneficios tributarios de reducción de las sanciones que se hallan implícitas, *excepto las excluidas expresamente*, en el artículo 640, numerales 1 y 2 del ETN, a que se refiere el artículo 282 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016.

Del mismo modo, la aplicación del principio de proporcionalidad a las sanciones que se hallan implícitas, *excepto las excluidas expresamente en los párrafos 3 y 4*, en el artículo 640, numerales 3 y 4 del ETN, a que se contrae el artículo 282 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016, empieza a regir a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, esto es, el 29 de diciembre de 2016, respecto de las infracciones

²⁵¹ Mediante el cual se imparten instrucciones acerca de la vigencia, propósito y aplicación de la reforma tributaria estructural a la luz del Sistema Tributario Distrital.

²⁵² Aquí es indispensable acotar, acogiendo las voces del párrafo 1 del artículo 640 del ETN, que “*Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias*”, dispositivo este que le impone al servidor público competente el deber de motivar dicha lesividad en el acto administrativo respectivo, conceptualización que difiere a la que fue consignada en el numeral 2 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, derogado, que definía al principio de lesividad –también llamado de antijuridicidad material- como la falta antijurídica que afectaba el recaudo nacional.

tributarias cuya sanción sea propuesta o impuesta por la Administración Tributaria Distrital a los contribuyentes que dentro de los 2 o 4 años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable²⁵³ no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme.

Es de anotar que la reducción de las sanciones como efecto agregado del principio de proporcionalidad se corresponden y no se encuentran divorciadas, no excluyéndose unas de otras, de las reducciones que operan cuando el sancionado se allana a las sanciones propuestas o impuestas por la DIB ni a las condonaciones que se derivan de las condiciones especiales de pago dispuestas para las entidades territoriales por el Congreso de la República.

En este punto es necesario traer a colación una institución que incide directamente en la sanción a imponer como lo es la reincidencia, la cual a nivel nacional es regulada en el párrafo 2° del artículo 640 del ETN y a nivel distrital tiene norma propia en el Decreto Procedimental 807 de 1993. Pues bien, al configurarse dicho fenómeno se desplaza y excluye la aplicación del principio de proporcionalidad cuando el obligado tributario respecto del cual se adelanta el proceso determinativo o sancionatorio haya cometido la misma conducta objeto de dichos procesos²⁵⁴, dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso una sanción del mismo tipo, con excepción de las sanciones por inscripción en el Registro de Información Tributaria (RIT) de manera extemporánea u oficiosa, la sanción por expedir factura sin requisitos y lógico, las sanciones que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante de manera voluntaria y no provocada.

Coligado con lo anterior, no se configura la reincidencia por el hecho de haberse incurrido y sancionado en una infracción tributaria antes de los dos (2) primeros años siguientes al día en adquirió firmeza en sede administrativa el acto por medio del cual

²⁵³ En relación con este apartado es preciso anotar que el concepto primario del derecho implica un conjunto de normas obligatorias en una comunidad y respaldadas con una **sanción** en caso de ser trasgredidas por los asociados. No solamente existen normas sino la posibilidad de imponer su cumplimiento por la fuerza. Bajo este contexto entendemos por conducta sancionable las infracciones tributarias cometidas por los sujetos fiscales como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias de orden sustancial o formal.

Así las cosas, la conducta consistente en utilizar en las declaraciones tributarias “ (...) *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 del contribuyente o declarante*”, será objeto de la sanción por inexactitud conforme a los artículos 64 y 101 del Decreto 807 de 1993, sanción que será incrementada hasta en un 100% , de conformidad con el artículo 57 del mismo cuerpo normativo, si el sujeto fiscal incurre en una infracción tributaria del mismo tipo dentro de los 2 ó 4 años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la primera sanción por inexactitud, mencionada.

²⁵⁴ En la aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad como en la figura jurídica de la reincidencia los operadores jurídicos tributarios deberán tener en cuenta que conforme a la normativa que regula dichos tópicos, el presupuesto de no haber o haber incurrido en una infracción tributaria del mismo tipo, el modelo es lineal, huelga decir, por ejemplo, que un omiso o inexacto que pretende hacerse acreedor a los beneficios que conlleva la aplicación del principio de gradualidad no debe haber incurrido en una conducta omisiva o inexacta o que la Administración Tributaria para aplicar el principio de proporcionalidad o de incrementar la sanción propuesta o impuesta como secuela de la reincidencia debe verificar que el sancionado no haya desplegado una conducta sancionable del mismo tipo (omisión con omisión, inexactitud con inexactitud), independientemente del impuesto del que se trate.

la Administración Fiscal impuso una sanción de la misma naturaleza (v.gr., por inexactitud, por no declarar, por error aritmético, etc.), evento en el cual se impone la aplicación del principio de proporcionalidad.

Recuérdese que cuando se tipifique el fenómeno de la reincidencia tributaria la sanciones propuestas o impuestas se incrementan hasta en un ciento por ciento (100 %), para cuya graduación, por lo menos, hasta la entrada en vigencia de una nueva norma regulatoria que modifique el artículo 57 del Decreto 807 de 1993.

Por último, es útil señalar que al igual que en el régimen sancionatorio tributario los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad se aplican en el régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar con la diferencia de que en éste último la autoridad fiscal debe aplicar, en observancia de los principios de proporcionalidad y gradualidad, directamente la sanción reducida en un 50 o 75 % del monto previsto en la ley siempre que los errores, inconsistencias y/o extemporaneidades se presenten respecto de un número de documentos o informes menor o igual al uno por ciento (1,0 %) o mayor al uno por ciento (1,0 %) y menor al uno punto cinco por ciento (1,5 %) según corresponda, del total de documentos recepcionados o informes presentados por la entidad autorizada para recaudar durante el año fiscal en el que se hubiesen cometido las respectivas conductas objeto de sanción.

El cierre: *Un llamado a la autoridad tributaria como guardianes de la legalidad, garantes y satisfactores de derechos y principios.*

Como punto final del presente pronunciamiento doctrinal, señalar que como las normas incorporadas en la Carta Política de 1991 y las leyes, relativas a los derechos y garantías de los contribuyentes, deben lograr su cumplimiento o eficacia para todos y cada uno de ellos, nosotros como autoridades tributarias debemos garantizar, con el sometimiento al orden constitucional y legal, que ello sea una realidad para que no se conviertan en un simple catálogo de buenas intenciones.

CONCEPTO No. 1246

FECHA: 24 de abril de 2017

SUBTEMA: El concepto jurídico tributario desde la perspectiva de su naturaleza jurídica como producto del derecho fundamental de petición de consulta y de la función consultiva

CONSULTA:

Ante la confusión evidenciada por parte de obligados tributarios y operadores jurídicos en torno a lo que desde el punto de vista legal debe considerarse concepto jurídico como fuente doctrinaria para la comunidad tributaria distrital, esto es, contribuyente-administración tributaria, se impone develar su naturaleza jurídica.

Algunas consideraciones sobre el derecho de petición de consulta y la función consultiva.

Antes de emitir un pronunciamiento de fondo frente a la inquietud planteada, resulta conveniente referirnos al derecho fundamental de petición de consulta que pone en movimiento la función consultiva como generadora de los conceptos jurídicos y por ende de la doctrina tributaria constitutiva de *fuerza secundaria* del ordenamiento jurídico tributario distrital, por ello se impone, además, resaltar los antecedentes, alcance e importancia de dicha función para el buen entendimiento de los textos legales con el fin de que éstos cumplan los propósitos de justicia y bien común que le son esenciales.

De igual modo, nos referiremos al tratamiento jurisprudencial que se le da a la institución in examine.

1. Marco normativo básico del derecho de petición.

Para hablar de concepto jurídico necesariamente hay que referirse al derecho de petición de consulta por ser aquél un producto de éste.

Para el efecto, la Subdirección hará una breve reseña de la normativa que regula el derecho de petición en general y el derecho de petición de consulta, en particular.

En este punto, lo primero que conviene destacar es que de conformidad con el artículo 23 de la Carta Fundamental “(...) *Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución. El legislador podrá reglamentar su ejercicio ante organizaciones privadas para garantizar los derechos fundamentales*”.

Se precisa, igualmente, que el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), en su Título II, artículos 13 al 33, luego de ser declarado inexecutable en forma diferida por la H. Corte Constitucional, mediante sentencia C-818 de 2011, fue sustituido por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015, desarrollando el derecho fundamental de petición, cuerpo legal que en su artículo 31 advierte que: “(...) *La falta de atención a las peticiones y a los términos para resolver, la contravención a las prohibiciones²⁵⁵ y el desconocimiento de los derechos de las personas de que trata esta Parte Primera del Código, constituirán falta para el servidor público y darán lugar a las sanciones correspondientes de acuerdo con la ley disciplinaria*”.

Volviendo al artículo 13 enunciado, tenemos que el mismo establece que mediante el ejercicio del derecho de petición, “(...) *entre otras actuaciones, se podrá solicitar el reconocimiento de un derecho o que se resuelva una situación jurídica, que se le preste un servicio, pedir información, consultar, examinar y requerir copias de documentos, formular consultas, quejas, denuncias y reclamos e interponer recursos. se podrá solicitar el reconocimiento de un derecho o que se resuelva una situación jurídica, que se le preste un servicio, pedir información, consultar, examinar y requerir copias de documentos, formular consultas, quejas, denuncias y reclamos e interponer recursos*”

²⁵⁵ Dentro de las prohibiciones señaladas para las autoridades públicas se enlista como numeral 1° del artículo 9 del CPACA la de “(...) *Negarse a recibir las peticiones o a expedir constancias sobre las mismas*”.

En el Distrito Capital de Bogotá, en términos generales el Decreto 601 del 22 de diciembre de 2014, “*Por el cual se modifica la estructura interna y funcional de la Secretaría Distrital de Hacienda, y se dictan otras disposiciones*”, asigna a todas y cada una de las autoridades tributarias adscritas a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, la función de “*Dar respuesta oportuna a solicitudes de información y derechos de petición que se deriven de sus actuaciones*”.

2. Del derecho de petición de consulta y de la función consultiva en particular

2.1. En el procedimiento administrativo general, común y/o principal.

Como una de las modalidades de ejercicio del derecho constitucional de petición, el artículo 28 del CPACA, en concordancia con el inciso 2 del artículo 13 ibíd, contempla de manera textual el derecho de petición de consulta y el alcance de su respuesta, en los siguientes términos:

(...) **Artículo 28. Alcance de los conceptos.** Salvo disposición legal en contrario, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

El artículo 14 de la precitada codificación, además de señalar un término especial -treinta (30) días siguientes a su recepción- para resolver el derecho de petición de consulta, restringe ésta a los asuntos a cargo de las autoridades que deben resolverlas.

2.2. En el procedimiento administrativo tributario especial.

En materia tributaria tenemos una regulación especial vertida en las siguientes normas:

- Ley 1607 del 28-12-12²⁵⁶

Artículo 193. Contribuyentes. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

Las autoridades tributarias deberán brindar a las personas plena protección de los derechos consagrados en el Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo.

Adicionalmente, en sus relaciones con las autoridades, toda persona tiene derecho:
(...)

9. A obtener respuesta escrita, clara, oportuna y eficaz a las consultas técnico-jurídicas formuladas por el contribuyente y el usuario aduanero y cambiario, así como a que se le brinde ayuda con los problemas tributarios no resueltos.

²⁵⁶ “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

(...)

15. A consultar a la administración tributaria sobre el alcance y aplicación de las normas tributarias, a situaciones de hecho concretas y actuales”.

Como notas características del derecho de petición de consulta regulado en el artículo 193 del precitado cuerpo legal se destaca su radio de acción que se contrae *al alcance y aplicación de las normas tributarias, a situaciones de hecho concretas y actuales*.

- Decreto Distrital 807 de 1993²⁵⁷

Artículo 164. Conceptos jurídicos. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección Distrital de Impuestos cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo. (Fuentes y concordancias: Arts. 65 Decreto 401 de 1999 y 264 Ley 223 de 1995).

- Decreto Distrital 601 de 22-12-14.

(...) **Artículo 31. Subdirección Jurídica Tributaria:** Corresponde a la Subdirección Jurídico Tributaria el ejercicio de las siguientes funciones: (...)

b. Asesorar jurídicamente al Director de Impuestos y a las dependencias de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá en el desarrollo y ejecución de sus funciones.

c. Definir la política de seguridad jurídica de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá. (...)

e. Fijar criterios para determinar y garantizar la unidad doctrinal y el principio de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de las normas tributarias distritales.

f. Absolver las consultas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias distritales, garantizando la unidad doctrinal y el principio de seguridad jurídica. (...)

i. Compilar las normas la jurisprudencia y la doctrina que se expida en materia tributaria distrital y realizar su difusión. (...)" (cursivas fuera de texto)

²⁵⁷ por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y de dictan otras disposiciones.

“ (...) **Artículo 69. Despacho de la Dirección Jurídica:** Corresponde a la Dirección Jurídica el ejercicio de las siguientes funciones: (...)

d. Emitir las respuestas y los conceptos jurídicos en los asuntos encomendados por el Secretario Distrital de Hacienda, cuya competencia no haya sido asignada a otra dependencia, los cuales tendrán carácter prevalente sobre las materias de su competencia aún sobre los emitidos por la Subdirección Jurídica Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente.

e. Establecer las directrices para fomentar la unidad doctrinal en la aplicación e interpretación de normas relacionadas con la Hacienda Pública teniendo en cuenta el ordenamiento jurídico vigente. (...)

j. Difundir la doctrina legal hacendaría a usuarios internos y externos fortaleciendo los mecanismos de divulgación de la misma. (...)” (Negritas ajenas al texto)

Del literal d del artículo 69 pretranscrito se observa que la función atribuida a la Subdirección Jurídico Tributaria, en el literal f del artículo 31 del citado cuerpo normativo no se reserva exclusivamente a ella pues la Dirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda también tiene competencia para absolver las consultas sobre las materias de su competencia revistiendo el **carácter de prevalente** aún sobre los conceptos jurídicos emitidos por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB).

2.3. El derecho de petición de consulta en la jurisprudencia

En relación con la naturaleza jurídica de los conceptos, el H. Consejo de Estado ha tenido la oportunidad de sentar su criterio, entre otras providencias recientes, en el Auto calendarado el 28 de abril de 2016, proferido dentro de la Radicación No. 20392, M.S Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del cual extractamos los siguientes apartes:

“(...) La administración, en cualquiera de sus niveles (nacional, departamental o local), produce actos jurídicos tendientes a desarrollar, cumplir y ejecutar los mandatos constitucionales y legales, en ejercicio de la función pública administrativa.

*La administración adopta las decisiones, mediante actos administrativos, que son actos jurídicos y que respecto de las situaciones jurídicas a las que se refieren son, por lo menos, de dos grandes y diferentes clases: **el acto normativo** (reglamento) y **el acto administrativo de contenido particular** y concreto.*

El acto normativo o reglamento es el llamado también acto administrativo de contenido general, impersonal y abstracto, por cuanto, al igual que la ley, de modo general, manda, prohíbe, permite y sanciona. Es fuente secundaria de derecho administrativo. El acto administrativo de contenido particular y concreto, en cambio, es el que denominamos propiamente acto administrativo, en cuanto materializa o particulariza la ley y el propio reglamento a una situación específica.

El acto administrativo particular surge de una actuación administrativa que, conforme con el artículo 4-13 de la Ley 1437, cuya redacción coincide con la que antes tenía el artículo 4 del Decreto 01 de 1984, puede iniciarse a petición de parte: en ejercicio del derecho de petición en interés particular o en cumplimiento del administrado de una obligación o un deber legal (deber de declarar renta, por ejemplo), o de oficio.

Y el acto normativo tiene origen en el ejercicio de la llamada facultad reglamentaria que el artículo 189-11 CP reconoce al Presidente de la República para lograr la cumplida ejecución de la ley, mediante la expedición de decretos, resoluciones y órdenes con ese fin. No obstante, existen otras instancias, diferentes al Presidente de la República, que también tienen competencia reglamentaria tanto en el orden nacional¹⁵ como en los órdenes territoriales. El numeral 1 del artículo 300 de la Constitución, por ejemplo, dispone que, a la asamblea departamental, por medio de ordenanzas, le corresponde reglamentar las funciones y la prestación de servicios públicos a cargo del departamento. Lo propio hace el artículo 313, numeral 1, ibíd., cuando otorga esas mismas competencias a los concejos distritales o municipales.

El reglamento suele tener origen en el ejercicio del derecho de petición de interés general, aunque la mayoría de las veces no precisan de una petición de contenido general.

Ahora, el artículo 25 del Decreto 01 de 1984 (hoy regulado en términos similares por el artículo 2817 de la Ley 1437 de 2011) prevé la **consulta como una forma de ejercer el derecho de petición**. La respuesta que da la administración **se llama concepto** y, en general, nace de la obligación de atender solicitudes de información sobre las materias que tiene a cargo. **Los conceptos sirven para orientar a los asociados sobre alguna cuestión que puede afectarlos**. Pero eso no indica que siempre se trate de una manifestación unilateral de voluntad y, por ende, capaz de producir algún efecto jurídico general y abstracto. De hecho, los conceptos que emite la administración en relación con las materias que tienen a cargo no comprometen su responsabilidad “ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución”.

En materia tributaria, especial mención merecen los conceptos que expide la Administración cuando absuelve las consultas sobre la **interpretación general de normas tributarias**. **Esos conceptos, de manera excepcional, han sido considerados actos administrativos, asimilables a una especie de reglamento**, que son susceptibles de cuestionarse ante esta jurisdicción, pues nacen de la potestad de interpretar oficialmente las normas tributarias.

En efecto, el ejercicio de esa competencia hace que tales conceptos sean asimilados a una suerte de acto normativo o reglamento, en cuanto adquieren fuerza normativa y son aplicados por la propia Administración y sirven para amparar la actuación de los propios contribuyentes. Por ejemplo, tanto la DIAN como la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá (a través de la Subdirección Jurídico Tributaria) absuelven consultas sobre la interpretación y aplicación de normas tributarias nacionales y distritales, respectivamente.

Los conceptos que expiden las autoridades tributarias habilitadas delimitan el alcance e interpretación general de las normas de ese tipo y en cuanto tienen un claro componente normativo (que naturalmente les otorga el carácter vinculante y

obligatorio) orientan la actuación no solo de los contribuyentes, sino de la propia administración que, desde luego, está en la obligación de respetar las actuaciones de los particulares amparadas en tales conceptos.

Empero, no todo concepto de la Administración Tributaria puede denominarse acto normativo. Puede ocurrir que la consulta aluda a alguna cuestión tributaria que corresponda a la administración, esto es, relacionada con el ámbito de sus competencias, pero que no tenga un carácter general, impersonal y abstracto, al punto que no pueda asimilarse a un auténtico acto normativo o reglamento, con los efectos de ser obligatorio y vinculante.

Además, la Sala precisa que el concepto normativo no se relaciona ni define situaciones particulares y concretas, sino generales, impersonales y abstractas. (...)

Fíjese, por ejemplo, que la DIAN en los conceptos normativos interpreta la norma tributaria sin que le interese la situación particular de algún contribuyente así se hayan originado en alguna consulta específica que alguno de ellos haya formulado. Es un tipo de interpretación jurídica, normativa, por ende, que se materializa en un concepto oficial en el que se determina la forma general de entender y aplicar una norma tributaria, aduanera, de comercio exterior o cambiaria. (...)

La Corte Constitucional también ha aceptado que algunos conceptos (que surgen del ejercicio del derecho de petición en la modalidad de consulta) son auténticas manifestaciones de voluntad administrativa, en tanto se ocupan de interpretar la norma y definir cuestiones generales y abstractas. Por ejemplo, la sentencia C-542 de 2005 trajo a colación la jurisprudencia de ese tribunal relacionada con la naturaleza de los actos que se emiten para absolver el derecho de petición en la modalidad de consulta. Esa sentencia recordó que excepcionalmente las respuestas a las consultas pueden generar actos susceptibles de control judicial, como en el caso de los actos que expide la DIAN para definir la interpretación de las normas tributarias, aduaneras, de comercio exterior o de control de cambios, sin que interese si se expiden por solicitud del contribuyente o para satisfacer los requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes.

(...)

Se insiste: el oficio 2012EE146867 de 2012 simplemente expresó una opinión sobre los asuntos tributarios que tiene a cargo, pero no a manera de concepto jurídico con efecto vinculante y carácter obligatorio, sino para nomás informar la forma en que recauda el impuesto predial y, luego, liquida y transfiere el porcentaje ambiental. Esa opinión no puede considerarse como un acto administrativo normativo o reglamento, pues no genera un efecto general y abstracto, oponible a la propia administración y a los contribuyentes del Impuesto Predial en Bogotá ni a la CAR, que fue la que formuló la consulta.

Tercero. Si el oficio demandado no puede tenerse como acto normativo, menos puede afirmarse que es un acto administrativo de contenido concreto que afecta los intereses subjetivos de la CAR y que eso la habilitara a ejercer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. No hay un pronunciamiento particular, pues ciertamente el oficio que se quiere hacer valer como el acto demandado se profirió para atender una consulta, más de tipo informativo que, como se vio, no origina un

acto administrativo particular. La consulta sirve para pedir una opinión, un concepto, una orientación, generalmente asociado a la necesidad de conocer las competencias que cumple el órgano o el funcionario. Aunque excepcionalmente tiene efectos vinculantes y obligatorios, la respuesta a la consulta nunca define una situación particular y concreta, en el sentido de crear, modificar o extinguir un derecho subjetivo. Y si lo hiciera, se asimilaría a un acto particular y concreto, pero que tenía que originarse en una petición en interés particular y no en peticiones de información o consulta. (...)". (cursivas y negrillas nuestras)

De presente a lo anterior y **a modo de conclusión**, procedemos a dar respuesta a la consulta esbozada, en los siguientes términos:

1. La *función consultiva* en materia tributaria distrital la ejerce la Secretaría Distrital de Hacienda a través de la Dirección Jurídica y la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB), dependencias éstas que en ejercicio de la potestad de interpretar oficialmente las normas tributarias cumplen una eficaz labor como garantía para el interés general y la legalidad, al responder a las necesidades en materia de consulta jurídica de sus interlocutores, esto es, la Administración Distrital y los obligados tributarios (contribuyentes, responsables y agentes retenedores). En definitiva, la función consultiva comporta una colaboración con la Administración y con los sujetos fiscales en la conformación a derecho de sus actuaciones.
2. El mecanismo de consulta técnico jurídico se encuentra diseñado para que las personas interesadas, incluida la propia Administración, soliciten a las autoridades tributarias doctrinarias mencionadas concepto sobre el alcance y aplicación de las normas tributarias y de contera, sirven para orientar a los consultantes sobre alguna cuestión que puede afectarlos para los cuales se requiere una interpretación general de las citadas normas.

No es que la Administración Tributaria desarrolle su actividad inobservando voluntariamente el ordenamiento jurídico tributario distrital, pero dentro del complejo sistema de garantías establecido en favor del ciudadano y, obviamente, del interés general, se ha querido que unas dependencias habilitadas dentro de su estructura orgánica y funcional expresen su opinión, juicio, criterio o dictamen sobre el alcance -forma general de entender- y aplicación de las normas tributarias, a situaciones de hecho generales, impersonales y abstractas.

3. Los conceptos oficiales expedidos por la Dirección Jurídica y la Subdirección Jurídico Tributaria tienen un valor y fuerza normativa y en tal sentido podrían ser pasible del medio de control de simple nulidad -*el cual tiene por objeto que el juez declare la nulidad del acto administrativo general, impersonal y abstracto que infrinja normas de carácter superior o que incurra en los demás vicios a que alude el artículo 137 del CPACA*-, no sucede lo propio en tratándose de las respuestas que otras dependencias de la Secretaría Distrital de Hacienda deban dar a solicitudes de información y derechos de petición que se deriven de las actuaciones que le competen al no revestir tales respuestas la naturaleza legal de un concepto jurídico configurador de una doctrina tributaria.

En efecto, cuando la Administración Tributaria Distrital, por conducto de sus dependencias y autoridades, expresa una opinión sobre los asuntos tributarios que

tiene a su cargo, pero no a manera de concepto jurídico con efecto vinculante y carácter obligatorio -que se insiste, solo podría emanar de la Dirección Jurídica y la Subdirección Jurídico Tributaria- sino para expresar la forma en que se recauda, se determina, se discute, se devuelve, compensa, se destina y transfieren los tributos y, en fin, se administra, gestiona y controla dichas exacciones, dicha opinión no puede considerarse como un acto administrativo normativo o reglamento, pues no genera un efecto general y abstracto, oponible a la propia administración y a los contribuyentes.

4. Por regla general, los conceptos jurídicos no son vinculantes y obligatorios (CPACA, artículo 28) pero los referidos a materia tributaria, al tener un claro componente normativo y ser asimilables a una suerte de reglamento, sí lo son, por lo menos para la Administración en tanto delimitan el alcance e interpretación general de las normas de ese tipo y sirven para amparar la actuación de los propios contribuyentes realizadas con fundamento en ellos, en los términos previstos en el artículo 164 del Decreto Distrital 807 de 1993, pretranscrito.
5. Los conceptos jurídicos que rinde la Administración Pública Distrital no son reservados en consecuencia son públicos tanto para el consultante como para los asociados y administrados en general.
6. Desde el pilar de la Administración Tributaria podría contribuirse a evitar que obligados tributarios acudan, en defensa de sus derechos e intereses, a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo si se cumple sagradamente por parte de sus servidores públicos y agentes las obligaciones a su cargo, concediendo los derechos de los sujetos fiscales sin más trámite que los reglados en las normas legales y decantados en la doctrina tributaria.

Por último, valga la pena anotar que mediante Memorando Concepto No. 1230 del 15 de febrero de 2016, este Despacho emitió un pronunciamiento jurídico fijando su doctrina relativa a la '*No retroactividad y vigencia de la doctrina tributaria*' y mediante Memorando Interno No. 2016IE4590 del 1° de marzo de 2016 estableció las directrices y pautas que deben seguirse a la hora de formular una consulta en materia impositiva distrital por parte de las áreas que integran la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB).

CONCEPTO No. 1247

FECHA: 23 de mayo de 2017

SUBTEMA: Alcance, propósito y aplicación de la reforma tributaria distrital adoptada por el Acuerdo No. 671 del 18 de mayo de 2017

CONSULTA:

Ante la oportuna y necesaria expedición del Acuerdo Distrital No. 671 del 18 de mayo de 2017, publicado en el Registro Distrital No. 6082 del 212 del mismo mes y año, "*Por el cual se modifica el régimen sancionatorio y procedimental tributario, se adopta un mecanismo reparativo para las víctimas de despojo o abandono forzado y se dictan otras disposiciones*

hacendarias en Bogotá Distrito Capital", se torna conveniente emitir *de oficio* concepto sobre las modificaciones jurídicas introducidas al régimen sancionatorio y procedimental tributario en el Distrito Capital de Bogotá.

PALABRAS LIMINARES

El ordenamiento tributario como los demás sistemas legales está compuesto por normas sustantivas y procedimentales constituyendo ambos tipos normativos una unidad dialéctica, porque son lo que son, en cuanto son uno para el otro. Las leyes sustantivas de los impuestos establecen las obligaciones y los parámetros de medición de bases, tarifas y sanciones entendidas éstas últimas como la consecuencia jurídica por la inobservancia de un precepto legal, que se encuentra condicionada a la realización de un supuesto por parte del contribuyente, es decir, al hecho sancionado, y en torno al cual, una vez verificado o materializado, corresponde aplicar la correspondiente sanción.

La doctrina y la jurisprudencia han sostenido al analizar el contenido de las normas sancionatorias, que estas comprenden dos aspectos diferenciales; una parte sustantiva y una parte procedimental y que la circunstancia de su ubicación en el Libro V 'Procedimiento tributario del Estatuto Tributario' no implica que la tipificación de las sanciones pertenezca al campo de lo procedimental; por ende, las disposiciones que tipifican sanciones, incluidas su presupuesto y tasación tienen el carácter de ley sustantiva a diferencia de las normas procedimentales que regulan el procedimiento para hacer efectivo los derechos reconocidos por la ley sustancial (CGP, art. 11, CPACA, art. 1²⁵⁸).

Del estudio del ámbito de aplicación y vigencia de las normas tributarias se encuentra que las normas sustanciales, entre ellas las normas que imponen sanciones, deben ser preexistentes al hecho que se sanciona²⁵⁹ y su aplicación no es retroactiva en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad consagrados en el ordenamiento positivo, a menos que la nueva sanción prevista en ley posterior sea más favorable al infractor (Ley 1819 de 2016, art. 1, parágrafo 5); a su vez las normas procedimentales por ser de orden público (art. 13 CGP) son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las normas anteriores desde

²⁵⁸ Ha dicho la Corte Constitucional en Sentencia C-619 de 2001, Magistrada ponente Dra. Clara Inés Vargas Hernández, que "(...) *La naturaleza de una disposición no depende del lugar en donde aparece incluida, como puede ser por ejemplo un código de procedimiento, sino de su objeto. Si dicho objeto es la regulación de las formas de actuación para reclamar o lograr la declaración en juicio de los derechos sustanciales, la disposición será procedimental, pero si por el contrario ella reconoce, modifica o extingue derechos subjetivos de las partes, debe considerarse sustantiva (...)*".

En esta perspectiva, el procedimiento administrativo "(...) *tiene como finalidad proteger y garantizar los derechos y libertades de las personas, la primacía de los intereses generales, la sujeción de las autoridades a la Constitución y demás preceptos del ordenamiento jurídico, el cumplimiento de los fines estatales, el funcionamiento eficiente y democrático de la administración, y la observancia de los deberes del Estado y de los particulares*" (art. 1 CPACA).

²⁵⁹ En tal sentido se ha pronunciado el Honorable Consejo de Estado en reiteradas oportunidades, estableciendo que **el criterio de aplicación de la norma sancionatoria es la preexistente o vigente al tiempo de la infracción**; o sea de la realización del supuesto de hecho, y no la vigente al momento de su verificación o prueba (Sentencia de septiembre 30 de 1994 M.P Dr. Jaime Abella Zárate Exp. 5658).

el momento en que empiezan a regir, según las voces del artículo 40 de la ley 153 de 1887, con la excepción que el mismo contempla.

Como colofón tenemos que las previsiones contenidas en normas sustantivas se aplican a los hechos ocurridos bajo su vigencia, y los procedimientos aplicables para hacer efectivas sus disposiciones son los vigentes en la época en que estos se adelanten aun cuando los actos determinativos se dicten, discutan y definan con posterioridad a la derogatoria o modificación de la ley sustancial que les dio fundamento.

Teniendo de presente el anterior contexto normativo y jurisprudencial, a continuación, exploraremos el estudio de los cambios jurídicos introducidos, mediante el Acuerdo 671 del 18 de mayo de 2017, al régimen sancionatorio y procedimental tributario vigente en el Distrito Capital de Bogotá precisando el alcance, propósito y aplicación de las mismas, para lo cual seguiremos el esquema, a saber:

I

CUADRO COMPARATIVO RÉGIMEN SANCIONATORIO ANTES Y DESPUÉS DEL ACUERDO

Acuerdo Distrital 27 del 07-05-01 ²⁶⁰	Acuerdo Distrital 671 del 18-05-17
No aplica. (En adelante N.A).	<p>Artículo 1. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993, para la aplicación del régimen sancionatorio en el Distrito Capital se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.</p> <p>Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:</p> <p>1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:</p> <p>a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma.</p> <p>b) Siempre que la administración tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.</p> <p>2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:</p> <p>a) Que dentro del un (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma.</p> <p>b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.</p>

²⁶⁰ «Por el cual se adecua el régimen sancionatorio en materia impositiva para el Distrito Capital de Bogotá».

	<p><i>Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Administración Tributaria Distrital:</i></p> <p>3. <i>La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:</i></p> <p>a) <i>Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme.</i></p> <p>b) <i>Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.</i></p> <p>4. <i>La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:</i></p> <p>a) <i>Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme.</i></p> <p>b) <i>Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.</i></p> <p>Parágrafo 1. <i>Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.</i></p> <p>Parágrafo 2. <i>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 al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.</i></p> <p><i>El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.</i></p> <p>Parágrafo 3. <i>Para las sanciones previstas en los artículos 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-3, inciso 6 del 670, 672 y 673 del Estatuto Tributario Nacional, aplicables en el Distrito Capital, no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.</i></p> <p>Parágrafo 4. <i>Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario Nacional aplicables en el Distrito Capital.</i></p> <p>Parágrafo 5. <i>El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.</i></p> <p>Artículo 2. Sanciones reducidas. <i>Cuando el contribuyente o declarante presente el escrito en el cual manifiesta que acepta las sanciones propuestas o aplicadas por la administración tributaria y afirma cumplir los requisitos para la procedencia de su reducción, en los términos y condiciones en que las normas lo establecen, para su aceptación será suficiente el recibo o formato de pago presentado y pagado en la entidad financiera, sin que sea necesario pronunciamiento alguno de la administración sobre su procedencia.</i></p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

No obstante lo anterior, el funcionario de conocimiento procederá a expedir el respectivo acto administrativo cuando tales términos y condiciones no se cumplan, con el objeto de permitir la interposición de los recursos procedentes.

Nuestra posición: En relación con los artículos 1 y 2 del Acuerdo 671 de 2017, es preciso anotar que salvo para el caso de la gradualidad de las sanciones que de manera particular se dispuso para ciertos tipos de sanciones tributarias y que se traduce en una reducción de las mismas, la cual se sigue conservando, en el Acuerdo 27 de 2001, *in examine*, no se contempla una regla general para la '**Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio**', la cual entra a formar parte de su contenido, debiéndose aplicar la reducción de la sanción que ella conlleva, cuando proceda, en forma acumulativa con las reglas ordinarias y específicas asociada a cada sanción.

Aunado a lo expuesto, es de destacar que el principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria lo debe aplicar, en presencia de leyes permisivas o favorables dictadas con posterioridad a las normas distritales vigentes, tanto el obligado tributario (contribuyente, responsable, agente retenedor y declarante) como la propia Administración Tributaria Distrital –*entiéndase Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB), conforme al artículo 1 del Decreto 807/93.*

Por su parte, la aplicación del principio de gradualidad a que hace alusión el artículo 1 del Acuerdo 671 de 2017, es del resorte del obligado tributario en tanto la observancia del principio de proporcionalidad, que establece límites a la potestad sancionadora, es privativa de la Administración Tributaria, conforme quedó decantado en el Memorando Concepto No. 1242 del 07 de marzo de 2017 en el cual se abordó de manera concreta la "*Aplicabilidad de los principios de favorabilidad, gradualidad y proporcionalidad en el sistema sancionatorio y recaudatorio tributario distrital*".

Así mismo, es pertinente resaltar que cuando el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante solicita la reducción de la sanción y manifiesta acreditar el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la reducción no se requerirá pronunciamiento alguno sobre su procedencia, por parte de la Administración Tributaria Distrital, bastando para su aceptación el recibo o formato de pago presentado y pagado en la entidad financiera; en caso contrario, esto es, cuando tales requisitos, términos y condiciones no se cumplan, el funcionario de conocimiento procederá a expedir el respectivo acto administrativo con el objeto de permitir la interposición de los recursos procedentes.

Resulta menester hacer mención al principio de lesividad el cual está referido a la posibilidad de que la conducta o infracción del contribuyente cause daño o afecte de manera determinante el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias; el mismo legislador ha entendido que la conducta o infracción tributaria es lesiva en la medida en que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo, concluye el parágrafo 1 del artículo 1, objeto de estudio.

Coligado con lo anterior, es necesario considerar que el dato de referencia para la aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad y conteo de términos –hacia atrás o hacia adelante- difiere del previsto para la operatividad de la reincidencia; en efecto, para la concreción de los dos principios enunciados se debe tener en cuenta la fecha de la comisión de la conducta sancionable y en la reincidencia la fecha de firmeza del acto sancionatorio.

De otro lado, se impone advertir que la gradualidad y proporcionalidad no aplicará para las siguientes sanciones:

- Sanción por no facturar (ETN, art. 652-1).

- Sanción de clausura del establecimiento (ETN, art. 657, numerales 1, 2 y 3).
- Sanción a administradores y representantes legales (ETN, art. 658-1).
- Sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT (ETN, art. 658-3).
- Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones (ETN, art. 670, inc. 6).
- Sanción por autorizar escrituras o traspasos sin el pago de la retención (ETN, art. 672)-
- Sanción a notarios que autoricen escrituras por un precio inferior (ETN, art. 673).
- Errores de verificación (ETN, art. 674).
- Inconsistencia en la información remitida (E.T.N, art. 675)
- Extemporaneidad en la entrega de la información (E.T.N, art. 676)
- Extemporaneidad e inexactitud en los informes, formatos o declaraciones que deben presentar las entidades autorizadas para recaudar (E.T.N, art. 676-1).

El cierre del presente apartado conviene hacerlo resaltando la acogida del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario distrital, principio que aplicará aun cuando la posterior ley –en sentido formal y material- sea permisiva o favorable.

Artículo 15. 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 deducciones, descuentos, exenciones, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o actores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente o declarante. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

Sin perjuicio de las sanciones penales, en el caso de la declaración de retenciones en la fuente de impuestos distritales, constituye inexactitud sancionable, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior.

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 Dirección Distrital de Impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

La sanción por inexactitud será equivalente el ciento sesenta por ciento (160 %) de la diferencia entre el saldo a pagar, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.

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 del Estatuto Tributario Nacional.

En el caso de la declaración de introducción de productos extranjeros gravados con Impuesto al Consumo, la sanción se calculará sobre el mayor impuesto a cargo determinado en la liquidación oficial. El mayor impuesto se consignará a

Artículo 3. Sanciones por inexactitud. *Modifíquense los incisos 3 y 4 del artículo 15 del Acuerdo 27 de 2001, los cuales quedarán así:*

No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos

La sanción por inexactitud será equivalente al cien por ciento (100 %) de la diferencia entre el saldo a pagar, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.

órdenes del Fondo - Cuenta Especial Impuesto al Consumo de Productos Extranjeros.

Artículo 16. 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 Distrital de Impuestos, 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.

Nuestra posición: La modificación en el porcentaje a tener en cuenta para la liquidación oficial de la sanción por inexactitud – como consecuencia de la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o actores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente o declarante - obedece a la reducción del mismo (de 160 a 100 %), efectuada por la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016²⁶¹ y al mandato contenido en el artículo 162 del Decreto ley 1421 del 21 de julio de 1993²⁶² en virtud del cual “(...) Las normas del estatuto tributario nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, de terminación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste”. (Subrayado ajeno al texto)

Ahora bien, no obstante que el Acuerdo 671 de 2017 en su artículo 21 dispone que el mismo empieza a regir “(...) a partir de su publicación, y deroga las normas que le sean contrarias”, se impone, dado el carácter vinculante de la doctrina tributaria, tener en cuenta lo determinado por esta Subdirección en el Memorando Concepto 1242 del 07 de marzo del año que avanza, en los siguientes términos:

“(...) En consecuencia, la aplicabilidad del principio de favorabilidad es inmediata, independientemente de la vigencia o período fiscal (2016 y anteriores o posteriores) y del tipo de sanción que habiendo sido impuesta por la Administración Tributaria aún no haya sido cumplida y/o satisfecha por el sancionado.

El anterior criterio se encuentra en línea con el precepto contenido en el párrafo 5° del artículo 282 del citado cuerpo legal, en cuanto ordena de manera expresa que “(...)El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”, como es el caso de la sanción por inexactitud regulada en el artículo 647 del ETN que al haber sido modificada por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, disminuyéndose -de 160 a 100 %- el porcentaje a aplicar a la base sancionatoria, conlleva, en acatamiento de dicho principio, a aplicar dicho porcentaje disminuido –y no el previsto en el artículo 64 del Decreto Distrital 807 de 1993- a las sanciones propuestas o impuestas por la Administración Tributaria Distrital y que aún no hayan sido satisfechas por el sujeto pasivo de las mismas, esto es, los contribuyentes, responsables y agentes retenedores que incurrieron en la infracción tributaria de inexactitud. (...)”

Artículo 9. Sanción por no declarar. Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la administración serán las siguientes: (...)

Artículo 4. Sanciones por no declarar. Modifíquense los párrafos 2, 3 y 4 del artículo 9 del acuerdo 27 de 2001, los cuales quedarán así:

²⁶¹ “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”.

²⁶² “Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Bogotá”

Parágrafo 2. Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar y se determina el respectivo impuesto del Impuesto Predial Unificado o del Impuesto sobre Vehículos Automotores, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá en un veinte por ciento (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 la 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.

Parágrafo 3. Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, Impuesto de Espectáculos Públicos, Impuesto de Delineación Urbana o al Impuesto de Loterías Foráneas, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá en un veinte por ciento (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 la 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.

Parágrafo 4. Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar la Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM, el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado, de Procedencia Extranjera y de retenciones, el contribuyente o declarante, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10 %) de la inicialmente impuesta. En este evento, el contribuyente o declarante deberá presentar la declaración pagando la sanción reducida y un escrito ante la correspondiente unidad de recursos tributarios o quien haga sus veces, en el cual consten los hechos aceptados, adjuntando la prueba del pago de la sanción reducida. En ningún caso, esta última sanción podrá ser inferior a la sanción por extemporaneidad aplicable por la presentación de la declaración después del emplazamiento.

Parágrafo 2. Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar y se determina el respectivo del Impuesto Predial Unificado o del Impuesto sobre Vehículos Automotores, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la inicialmente impuesta. Para tal efecto el sancionado deberá presentar la declaración, pagar o acordar el 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.

Parágrafo 3. Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, Impuesto de Espectáculos Públicos, Impuesto de Delineación Urbana o al Impuesto de Loterías Foráneas, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la inicialmente impuesta. Para tal efecto el sancionado deberá presentar la declaración, pagar o acordar el 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.

Parágrafo 4. Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado, de Procedencia Extranjera y de retenciones, el contribuyente o declarante, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) de la inicialmente impuesta. En este evento, el contribuyente o declarante deberá presentar la declaración pagando la sanción reducida. En ningún caso, esta última sanción podrá ser inferior a la sanción por extemporaneidad aplicable por la presentación de la declaración después del emplazamiento.

Nuestra posición: La nueva disposición pretende estar a tono con el parágrafo 2 del artículo 643 del ETN, modificado por el artículo 284 de la Ley 1819 de 2016, por lo cual se disminuye para el caso de los Impuestos al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado, de Procedencia Extranjera y del mecanismo de retenciones en la fuente de los tributos distritales, el porcentaje de reducción de la sanción del 90 al 50 % y se amplía dicho porcentaje del 20 al 50 % para los impuestos Predial Unificado, sobre Vehículos Automotores, Industria, Comercio, Avisos y Tableros, de Espectáculos Públicos, de Delineación Urbana y de Loterías Foráneas.

De otra parte, se le facilita la vida al contribuyente al eliminar la solicitud escrita como requisito previo para acceder al beneficio de reducción de la sanción por no declarar bastando, hoy por hoy, presentar la declaración y pagar la sanción reducida en tratándose de los Impuestos al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado, de procedencia extranjera y del mecanismo de retenciones en la fuente de los tributos distritales y declarar, pagar o acordar el pago, cuando la omisión de declarar recae sobre los impuestos Predial Unificado, sobre Vehículos Automotores, Industria, Comercio, Avisos y Tableros, de Espectáculos Públicos, de Delineación Urbana y de Loterías Foráneas.

En relación con este tópico manifestar, para mayor claridad, que la normativa tributaria consagra el derecho de la Administración Tributaria Distrital para imponer sanciones a quienes incurran en una infracción tributaria, esto es, en incumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales o formales, por comisión o por omisión, que se encuentre tipificada legalmente.

Resulta oportuno anotar que el mismo ordenamiento jurídico faculta a los obligados tributarios sancionados para solicitar a la DIB la aprobación de la reducción de las sanciones impuestas, previo el cumplimiento de los presupuestos que la ley fiscal establece en cada caso como una medida para reducir la conflictividad tributaria.

La figura de reducción sanción se convierte así en un mecanismo diferente al proceso de discusión, que tiene como finalidad la de solucionar en sede administrativa los conflictos que se presenten entre la Administración y el obligado tributario, desjudicializando de esta manera la vida social al reducir la conflictividad tributaria.

Es valedero recordar que algunas normas que consagran el beneficio de la reducción de la sanción condicionan el acceso al mismo a que el contribuyente renuncie expresamente, en la solicitud de reducción sanción, al recurso de reconsideración, eventos en los cuales ambos institutos se tornan excluyentes (es el caso de los artículos 17 -sanción por error aritmético- y 18 -sanción de corrección de sanciones mal liquidadas- del Acuerdo Distrital No. 27 del 7 de mayo de 2001); otras, por el contrario, permiten discutir el acto administrativo vía recurso de reconsideración y allanarse al mismo, simultáneamente, (arts. 9 -sanción por no declarar- e inciso 5 del artículo 15 -sanción por inexactitud- ibídem)²⁶³.

²⁶³ En sentencia 2010\TAC-08-00185-2010, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca determinó que, aunque el contribuyente interponga recurso de reconsideración, si solicita reducción de la sanción, la Administración debe pronunciarse. Veamos: "...Así las cosas, no encuentra justificación para que la Administración Distrital no se pronunciara sobre la procedencia de la reducción de la sanción por no declarar solicitada por la accionante con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, ya que, si bien es cierto, existe discusión acerca de la base de liquidación de la referida sanción, también lo es que tal situación no le impedía decidir de fondo el cumplimiento de los requisitos para acceder a la reducción.

En ese sentido, la Sala encuentra que la CORPORACIÓN COLECTIVA DE ABOGADOS cumplió con los requisitos previstos en la norma distrital para acceder a la reducción de la sanción por no declarar, pues con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración contra el acto por medio del cual se le impuso sanción, presentó las declaraciones omitidas y en ellas liquidó la sanción reducida, lo que, sin lugar a dudas, se traduce en el beneficio de la reducción...".

Por último, señalar que cuando quiera que proceda no solo el recurso de reconsideración sino también la solicitud de reducción sanción en forma simultánea o excluyente y en el contexto de una política de publicidad, promoción y divulgación de los dos derechos del contribuyente de defensa -contradicción- y de allanamiento, se les deben presentar las posibilidades que la ley permite y que la Administración Tributaria está obligada a proveer, resaltando en la parte resolutive del acto administrativo dicha situación y los presupuestos procesales que deben reunir uno y otro.

Artículo 9. Sanción por no declarar. Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la administración serán las siguientes: (...)

5. En el caso de que la omisión de la declaración se refiera a la Sobretasa a la Gasolina, será equivalente al diez por ciento (10 %) del valor de las consignaciones o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada, la que fuere superior. (...)

Parágrafo 4. Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar la **Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM**, el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado, de Procedencia Extranjera y de retenciones, el contribuyente o declarante, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10 %) de la inicialmente impuesta. En este evento, el contribuyente o declarante deberá presentar la declaración pagando la sanción reducida y un escrito ante la correspondiente unidad de recursos tributarios o quien haga sus veces, en el cual consten los hechos aceptados, adjuntando la prueba del pago de la sanción reducida. En ningún caso, esta última sanción podrá ser inferior a la sanción por extemporaneidad aplicable por la presentación de la declaración después del emplazamiento.

Artículo 5. Sanción por no declarar sobretasa a la gasolina. La sanción por no declarar en la sobretasa a la gasolina será equivalente al treinta por ciento (30 %) del total a cargo que figure en la última declaración presentada por el mismo concepto, o al treinta por ciento (30 %) del valor de las ventas de gasolina o ACPM efectuadas en el mismo período objeto de la sanción, en el caso de que no exista última declaración.

Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el responsable presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del valor de la sanción inicialmente impuesta, caso en el cual, el responsable 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 prevista en el inciso primero del artículo 642 del Estatuto Tributario

Nuestra posición: La regulación de la sanción por no declarar la Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM y la reducción de la misma obedece a que luego de haber sido confirmada por el H. Consejo de Estado mediante providencia calendada el 18 de agosto de 2011, expedida dentro de la radicación 17833 con ponencia de la magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, la sentencia del 10 de junio del 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad instaurado por el Dr. Mauricio Plazas Vega, contra el Distrito Capital de Bogotá, por la cual se declaró nulo el numeral 5 del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, tal y como fue modificado por el artículo 33 del Decreto Distrital 362 de 2002, el Honorable Concejo Distrital no había regulado el tema teniendo como norma fuente el artículo 129 de la Ley 488 de 1998, conforme con la modificación que le introdujo el artículo 7 de la Ley 681 del 09 de agosto de 2001²⁶⁴, cuyo tenor se lee:

Artículo 7. El artículo 129 de la Ley 488 de 1998, quedará de la siguiente manera:

Artículo 129. Competencia para administrar la sobretasa nacional. Las sobretasas a que se refiere el artículo 128 de la presente Ley serán administradas por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para tal efecto, en la fiscalización, determinación oficial, discusión, cobro, devoluciones y sanciones, se aplicarán los procedimientos establecidos en el

²⁶⁴ “Por la cual se modifica el régimen de concesiones de combustibles en las zonas de frontera y se establecen otras disposiciones en materia tributaria para combustibles”.

Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio aplicable será el previsto en el mismo ordenamiento jurídico mencionado, excepto la sanción por no declarar, que será equivalente al treinta por ciento (30%) del total a cargo que figure en la última declaración presentada por el mismo concepto, o al treinta por ciento (30%) del valor de las ventas de gasolina o ACPM efectuadas en el mismo período objeto de la sanción, en el caso de que no exista última declaración.

Parágrafo 1. *Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el responsable presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, caso en el cual, el responsable 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 prevista en el inciso primero del artículo 642 del Estatuto Tributario.*

Parágrafo 2. *La sanción por no declarar prevista en este artículo aplicará igualmente para los obligados a declarar ante las entidades territoriales por concepto de sobretasa a la Gasolina. En este caso, la competencia corresponderá a la entidad territorial respectiva".*

Artículo 24. 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), (Valor año base 1992) la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:*

Hasta del cinco por ciento (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 cero punto cinco por ciento (0,5%) de los ingresos netos. Si no existiere 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 Distrital.*

La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá en los términos y condiciones previstos en los dos incisos finales del artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional.

Parágrafo: *No se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos.*

Artículo 6. Sanciones por no enviar información.

Modifíquese el artículo 24 del acuerdo 27 de 2001, el cual quedará así:

Artículo 24. Sanciones 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:

1. *Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:*

a) *El cinco por ciento (5 %) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;*

b) *El cuatro por ciento (4 %) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea*

c) *El tres por ciento (3 %) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea;*

d) *Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, del medio por ciento (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.*

2- *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 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.

	<p><i>La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) 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 setenta por ciento (70 %) 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.</i></p> <p><i>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 solo serán aceptados los factores citados en el literal b) que sean probados plenamente.</i></p> <p>Parágrafo. <i>El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la administración tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el literal a) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20 %). Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción.”</i></p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Nuestra posición: El artículo 6 establece una multa en 15.000 UVT (\$ 477.885.000 -2017) fijando unos criterios para su fijación del 3 al 5 %, de acuerdo a la clase de incumplimiento, sanción que es factible de reducción en un 50 o 75 % si la omisión es subsanada antes o después de que se notifique la imposición de la sanción, eventos en los cuales se deberá presentar ante la dependencia 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 la forma como quedó regulada la sanción por no enviar información se logra mayor certeza, seguridad jurídica y una contención a la arbitrariedad en la medida en que el artículo 24 modificado, en su contenido original establecía unos límites de tasación (entre el 0,5 y 5,0 %) de la sanción lo cual ponía de presente una facultad de graduación en cabeza de la Administración Tributaria, teniendo en cuenta los criterios de justicia y equidad, al igual que los de razonabilidad y proporcionalidad, como lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998 y el Consejo de Estado en, Sentencia CE-20079 del 19 de febrero de 2015, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En este mismo orden, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, en proveído del 31 de mayo de 2012, proferido dentro de la Radicación No. 18362 puntualizó:

“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, le 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”.

II

CUADRO COMPARATIVO REGIMEN PROCEDIMENTAL ANTES Y DESPUÉS DEL ACUERDO

Decreto Distrital 807 del 17-12-93 ²⁶⁵	Acuerdo Distrital 671 del 18-05-17
N.A	<p>Artículo 7. Obligaciones tributarias de las Entidades Las entidades públicas tanto nacionales como departamentales y distritales deberán cumplir tanto con sus deberes formales de declarar como con su obligación sustancial de pago mediante el traslado electrónico de recursos por el sistema que se defina para este fin, conforme a la reglamentación que expida la Dirección Distrital de Impuestos.</p>
<p>Nuestro criterio: La Administración Tributaria es responsable de prestar un servicio de facilitación y control a los agentes económicos y/o obligados tributarios (contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarantes) para el cumplimiento de las normas que integran el Sistema Tributario Distrital, obedeciendo a los principios constitucionales que rigen dicho sistema y la función administrativa.</p> <p>Con la disposición pretranscrita se propicia condiciones para el cumplimiento de los deberes tributarios, sustancial y formal, de las entidades públicas de todo orden para lo cual la DIB debe poner a disposición de ellas el sistema que defina.</p>	
N.A	<p>Artículo 8. Saldos a favor por obligaciones no causadas. Cuando la Dirección Distrital de Impuestos establezca por cualquier medio que los contribuyentes tienen saldos a favor podrá, única y exclusivamente a solicitud de parte, conservarlos como anticipos de obligaciones futuras no causadas siempre que no existan deudas fiscales susceptibles de ser compensadas.</p> <p><i>En todos los casos, la imputación a obligaciones futuras no causadas se realizará una vez compensadas las deudas y obligaciones vencidas del contribuyente.</i></p>
<p>Nuestro criterio: Aunque sobre el tema no existía una norma tributaria que lo regulara, esta Subdirección mediante Concepto No. 1193 del 06 de julio de 2009 indirectamente se refirió a él, en los siguientes términos:</p> <p><i>“(…) Al analizar los efectos de la revocatoria de la licencia por ilegalidad o error en su expedición, no desaparece el hecho generador del tributo sino uno de los momentos de exigibilidad, esto significa que el tributo sí se causó al expedirse la normativa constitutiva de la acción urbanística generadora de mayor valor en determinados predios; el impuesto si se debía pero la exigibilidad desaparece. En tal evento, no hay lugar a devolver lo pagado por el tributo de participación en la plusvalía porque constituye simplemente un pago anticipado del tributo debido.</i></p> <p><i>El artículo 1552 del Código Civil al respecto establece:</i></p>	

²⁶⁵ “por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y de dictan otras disposiciones”.

Artículo 1552. Lo que se paga antes de cumplirse el plazo, no está sujeto a restitución. Esta regla no se aplica a los plazos que tienen el valor de condiciones.

Es como si quien tiene que pagar una factura en una fecha posterior, aún no definida, decide pagarla en determinado momento presente; sencillamente se tendrá dicho valor como buen recaudo o pago a cuenta de la obligación, sin que se constituya pago de lo no debido, porque se trata de un tributo que ya se había causado y que se debía y sin que proceda la restitución o devolución de lo pagado anticipadamente”.

Con la disposición acordal solo podrá conservarse como anticipos de obligaciones futuras no causadas los saldos a favor de los contribuyentes siempre que: **a)** no existan deudas fiscales susceptibles de ser compensadas y **b)** medie solicitud expresa de parte, es decir, su consentimiento.

Artículo 7. Dirección para notificaciones.

La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria Distrital deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en la última declaración del respectivo impuesto, o mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina competente.

Cuando se presente cambio de dirección, la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección.

Cuando no exista declaración del respectivo impuesto o formato oficial de cambio de dirección, o cuando el contribuyente no estuviere obligado a declarar, o cuando el acto a notificar no se refiera a un impuesto determinado, la notificación se efectuará 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.

Parágrafo 1. 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.

Parágrafo 2. La dirección informada en formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina competente con posterioridad a las declaraciones tributarias reemplazará la dirección informada en dichas declaraciones, y se tomará para efectos de notificaciones de los actos referidos a cualquiera de los Impuestos distritales.

Si se presentare declaración con posterioridad al diligenciamiento del formato de cambio de dirección, la dirección informada en la declaración será legalmente válida, únicamente para efectos de la

Artículo 9. Dirección de notificaciones. La notificación de las actuaciones de la Dirección Distrital de Impuestos deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en el Registro de Información Tributaria (RIT) adoptado en el Acuerdo 469 de 2011. Cuando se presente cambio de dirección, la antigua continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva.

También serán válidas las notificaciones que se efectúen conforme a cualquiera de las siguientes reglas:

1. Para los contribuyentes o declarantes inscritos en el registro mercantil de la Cámara de Comercio, efectuándola a la informada como dirección física de notificación judicial. En estos casos, la administración tributaria podrá enviar copia inmodificable del acto administrativo a la dirección de correo electrónico registrado en dicha Cámara.

2. Para los contribuyentes o declarantes destinatarios de actos administrativos del Impuesto Predial Unificado, también será válida la notificación efectuada a la dirección que corresponda al predio objeto del acto administrativo, siempre y cuando se trate de predios diferentes a garajes, depósitos, predios urbanizables no urbanizados, predios urbanizados no edificados y predios no urbanizables.

3. En los demás casos, también será válida la dirección de notificación informada por los contribuyentes o declarantes en la última declaración presentada por cualquier impuesto.

4. En todos los casos la Dirección Distrital de Impuestos podrá verificar la existencia de las direcciones utilizando sistemas y procedimientos de georreferenciación y/o similares.

Parágrafo 1. Cuando el contribuyente o declarante, no hubiere informado una dirección a la Dirección Distrital de Impuestos, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la Administración mediante la verificación directa, o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general, de información

<p><i>notificación de los actos relacionados con el impuesto respectivo.</i></p> <p><i>Lo dispuesto en este párrafo se entiende sin perjuicio de lo consagrado en el inciso 2 del presente artículo".</i></p> <p>Cabe anotar que al artículo 7 pretranscrito se adicionó, por virtud del artículo 4 del Decreto 401 del 28 de junio de 1999, con el siguiente inciso cuarto:</p> <p><i>"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".</i></p>	<p><i>oficial, comercial o bancaria, información que de oficio será ingresada en el Registro de Información Tributaria.</i></p> <p>Parágrafo 2. <i>En el evento de no existir ninguna de las anteriores direcciones, se utilizará como medio de ubicación el Sistema Informático Electrónico Registro Único Tributario que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 del Decreto Ley 019 de 2012.</i></p> <p>Parágrafo transitorio- <i>Este artículo será aplicable una vez se implemente el RIT contenido en el Acuerdo 469 de 2011, conforme a los términos del reglamento que para el efecto expida la Secretaría Distrital de Hacienda.</i></p>
<p>Nuestro criterio: Antes que todo es conveniente recordar que la notificación es la actuación mediante la cual la Administración Tributaria Distrital da aplicación al principio de publicidad que consagra el artículo 209 de la Carta Suprema, en desarrollo del cual las actuaciones administrativas deben ser dadas a conocer por parte de las entidades que las expidan, a través de las comunicaciones, notificaciones o publicaciones establecidas en la ley.</p> <p>De presente lo anterior tenemos que en materia tributaria existe una regulación especial para las notificaciones de los actos que profiere la DIB, plasmada en los artículos 12, el cual precisa los distintos modos de notificación de los actos administrativos tributarios; 13, que establece el procedimiento de corrección de notificaciones devueltas por la empresa de correos por dirección errada o por causal diferente a ésta, y 14 del Acuerdo Distrital 469 del 22 de febrero de 2011²⁶⁶.</p> <p>El artículo 14 citado se ocupaba, al igual que lo hace el artículo 9 del Acuerdo 671 de 2017, de la dirección para notificaciones, condicionándose su aplicación a la implementación del Registro de Información Tributaria (RIT) contenido en el Acuerdo 469 de 2011, razón por la cual sigue observándose la regulación contenida en el artículo 7 del Decreto Distrital 807 de 1993.</p> <p>El artículo 14 prescribía:</p> <p>"(...) Artículo 14. Dirección para notificaciones. <i>La notificación de las actuaciones de la administración tributaria distrital deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en el Registro de Información Tributaria (RIT).</i></p> <p><i>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 más reciente que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios, en general de información oficial, comercial o bancaria, información que de oficio será ingresada en el Registro de Información Tributaria.</i></p> <p><i>Tratándose de facturación del impuesto predial y contribución de valorización, la comunicación que de tales actos realice la administración, podrá remitirse a la dirección del predio.</i></p>	

²⁶⁶ "Por el cual se establecen medidas especiales de Pago de Tributos en el Distrito Capital y se dictan otras disposiciones".

Parágrafo. Para efecto de lo dispuesto en el presente artículo, no produce efecto jurídico alguno la dirección informada que corresponda a garajes y depósitos de propiedad horizontal y/o apartados aéreos.

Este artículo será aplicable una vez se implemente el RIT, conforme a los términos del reglamento”.

Artículo 97. Requerimiento especial. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Dirección Distrital de Impuestos deberá enviar al contribuyente, 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 sustentan y la cuantificación de los Impuestos y retenciones que se pretendan adicionar, así como de las sanciones que sean del caso.

El término para la notificación, la suspensión del mismo y la respuesta al requerimiento especial se regirán por lo señalado en los artículos 705, 706 y 707 del Estatuto Tributario Nacional.

705. Término para notificar el requerimiento. **Modificado por el artículo 276 de la Ley 1819 de 2016.** El requerimiento de que trata el artículo 703 deberá notificarse a más tardar dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) 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 tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.

Artículo 10. Requerimiento especial. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Dirección Distrital de Impuestos deberá enviar al contribuyente, 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 sustentan y la cuantificación de los Impuestos y retenciones que se pretendan adicionar, así como de las sanciones que sean del caso.

El requerimiento de que trata el inciso anterior 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.

La suspensión del mismo y la respuesta al requerimiento especial se regirán por lo señalado en los artículos 706 y 707 del Estatuto Tributario Nacional.

Nuestro criterio: Considerando que el artículo 97 del Decreto procedimental 807 de 1993, para efecto del término para notificar el requerimiento especial, como acto previo y obligatorio de la liquidación oficial de revisión, remite al artículo 705 del ETN y en virtud a que el término previsto en éste último artículo para llevar a cabo dicha actuación mutó, por disposición del artículo 276 de la Ley 1819 de 2016, de 2 a 3 años se hacía necesaria la nueva regulación introducida en el artículo 10 del Acuerdo 671 de 2017, en el cual, en uso de las potestades que se le otorga al Distrito Capital en los artículos 162 del Decreto Ley 1421 de 1993, 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002²⁶⁷, el Cabildo Distrital al modelar el procedimiento tributario distrital decidió, en una norma propia, disminuir el término de 3 años para dejarlo en 2 y de esta manera ser consecuente con la preceptiva contenida en el artículo 24 del Decreto 807, relativo al término de firmeza de la declaración privada.²⁶⁸

²⁶⁷ Este último artículo tiene explícita una autorización, así: “(...) 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”.

²⁶⁸ **Artículo 24. Firmeza de la Declaración 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.

El anterior proceder normativo no se traduce en una situación más gravosa, sino que, por el contrario, obra a favor del contribuyente, para quien la definición pronta de su situación jurídico-tributaria es un imperativo, y de la eficiencia del sistema tributario como de la celeridad y efectividad de la función pública fiscal.

En este orden de ideas, conviene tener presente lo expuesto por el Honorable Consejo de Estado en sentencia del 17 de julio de 2014, proferida dentro de la radicación No.010-00982:

(...) De acuerdo con esta disposición, el grado de sujeción de los entes territoriales a los procedimientos establecidos en el estatuto tributario nacional puede morigerarse, siempre que con ello se busque disminuir el monto de las sanciones y simplificar los términos de aplicación de los procedimientos de administración, determinación, discusión, etc. del tributo. Ello excluye la posibilidad de que las ordenanzas y acuerdos establezcan procedimientos tributarios más complejos y estrictos que aquellos fijados por la ley (...)."

N.A

Artículo 11. Admisión o rechazo del recurso. *La Dirección Distrital de Impuestos, dentro del mes siguiente a la interposición del recurso de reconsideración, expedirá auto inadmisorio o de rechazo, si a ello hubiere lugar. Si dentro de tal término no expidiera el auto de inadmisión o de rechazo, se entenderá que el recurso fue presentado en debida forma.*

Nuestro criterio: Resulta indiscutible que en el tráfico administrativo bien puede vulnerarse el orden jurídico. Por ello, la democracia formal precisa continuamente de mecanismos de revisión y autocorrección, de ahí que, en el proceso tributario, de naturaleza adversarial, el administrado no se encuentra desamparado del poder de las autoridades sino que puede protestar las decisiones usando los instrumentos procesales creados para ello. En efecto, el contribuyente cuenta con precisos medios de defensa que le permite al Estado efectuar el control de legalidad de los actos tanto en sede administrativa como judicial, tales como: formular objeciones a los requerimientos, oficios y emplazamientos, presentación de descargos a los cargos imputados en un pliego, proponer excepciones al mandamiento de pago, interponer los recursos ordinarios y extraordinario, incoar las acciones judiciales. También existe un mecanismo de revisión que faculta al Estado para ejercer dicho control de legalidad, tal es la revocatoria directa de oficio; cuya diferencia con los recursos es que precisamente es oficiosa y no requiere de un auto procesal de parte.

Es de resaltar que los citados medios de defensa y el tener que pronunciarnos sobre ellos se evitarían o por lo menos se disminuirían si adoptamos las decisiones con el mayor número de elementos de juicio, si la fundamentamos adecuadamente, como exigencia constitucional y fuente de legitimidad democrática; si reducimos la incertidumbre, pues salvo los apostadores los operadores jurídicos debemos evitar los saltos al vacío.

En materia tributaria, a través de los recursos propios del procedimiento regulado en el Decreto Distrital 807 de 1993 –reposición y reconsideración- como del extraordinario de revocatoria directa

También quedará en firme la declaración tributaria si vencido el término para practicar la liquidación se revisión, esta no se notificó.

En relación con la firmeza del denunciado fiscal advertir que en virtud de esta institución legal se pone límites temporales tanto al contribuyente como a la Administración a efectos de modificar la declaración tributaria aumentando o disminuyendo el valor a pagar, desarrolla el principio de seguridad jurídica constituyendo una garantía a favor del contribuyente, responsable y agente retenedor y la Administración Tributaria pues una vez que la declaración privada alcanza firmeza, se convierte en incontrovertible e inmodificable tanto por el obligado tributario como por la autoridad fiscal.

solo pueden impugnarse aquellos actos que lesionen un derecho subjetivo o un interés legítimo del obligado fiscal.

En tratándose del recurso de reconsideración, en los artículos 104, 105, 106 y 107 del citado cuerpo normativo encontramos su fundamento legal, los presupuestos procesales²⁶⁹, el trámite, sustanciación y decisión.

En cuanto al trámite, el artículo 106 citado dispone que “*Cuando el recurso reúna los requisitos señalados en el artículo 722 del ETN deberá dictarse auto admisorio del mismo, dentro del mes siguiente a su interposición; en caso contrario, deberá dictarse auto inadmisorio dentro del mismo término*”.

A efecto de que el término anteriormente señalado no degenera en letra muerta, el cabildo distrital decidió expresamente en el artículo 11 referenciado adoptar como garantía para el administrado el silencio administrativo positivo si dentro del mes siguiente a la interposición del recurso de reconsideración la Administración Tributaria no expidiera el auto de inadmisión o de rechazo, lo que conlleva a que el recurso se entienda presentado en debida forma y en consecuencia admitido, procediéndose al fallo de fondo.

Artículo 135. Facilidades para el Pago. *El jefe de la dependencia de cobranzas 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 administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar. Para el efecto serán aplicables los artículos 814, 814-2 y 814-3 de Estatuto Tributario.*

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.

* Inciso 2. Derogado

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.

Artículo 12. 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, sucederá automáticamente el incumplimiento, sin lugar a acto administrativo alguno y habrá lugar a reiniciar el proceso de cobro, y se ordenará 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.*

Parágrafo. *La presente norma aplica para aquellas facilidades de pago otorgadas a partir de la entrada en vigencia del presente Acuerdo.*

Nuestro criterio: Ante los casos de dilación injustificada, inercia o desidia de la Administración al no dejar, mediante acto administrativo, sin efecto la facilidad para el pago se estableció en el

²⁶⁹ Los presupuestos procesales son los requisitos que deben cumplir los recurrentes, cuya finalidad es la de hacer posible y eficaz el control por parte de la Administración.

artículo 12 objeto de estudio que el incumplimiento sucederá automáticamente, sin lugar a acto administrativo alguno con lo cual los términos de prescripción de la acción de cobro no se va a ver afectados –alargados- por la demora en la expedición y notificación de la resolución de incumplimiento.

Acuerdo Distrital 27 de 2001.

Artículo 39. Ajuste de cifras de los valores expresados en salarios mínimos diarios vigentes. La Secretaría de Hacienda Distrital mediante Resolución ajustará al múltiplo de mil más cercano los valores absolutos a pagar en salarios mínimos diarios vigentes²⁷⁰.

Artículo 18. Ajuste de cifras de los valores expresados en salarios mínimos diarios vigentes. Modifíquese el artículo 39 del Acuerdo 27 de 2001, el cual quedará así: El Director de Impuestos o quien haga sus veces mediante resolución ajustará al múltiplo de mil más cercano los valores absolutos a pagar en salarios mínimos diarios vigentes.

Nuestro criterio: Con el cambio del titular de la competencia del Secretario Distrital de Hacienda al Director Distrital de Impuestos de Bogotá, para ajustar al múltiplo de mil más cercano los valores absolutos a pagar en salarios mínimos diarios vigentes, se logra mayor celeridad al entregarse a uno de los colaboradores del secretario dicha función.

Acuerdo Distrital 426 del 29-12-09²⁷¹.

Artículo 1. Modificase el artículo 1 del Acuerdo 201 de 2005, quedando como sigue:

Artículo 1. Base gravable mínima. Para efectos de liquidar el impuesto predial unificado, los propietarios o poseedores de predios a quienes a primero de enero de cada año no se les haya fijado avalúo catastral, deberán tener en cuenta para determinar la base gravable mínima, los valores por metro cuadrado contenidos en la siguiente tabla: (...)

Parágrafo primero: Los valores de las bases presuntas mínimas, se ajustarán anualmente según el Índice de Valoración Inmobiliaria Urbano Rural elaborado por el Gobierno Distrital de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 601 de 2000. **Sin perjuicio de la publicación de la Resolución que ajuste anualmente las bases presuntas mínimas en la Gaceta Distrital, la Administración publicará el contenido de dicha resolución tanto en la página web de la Secretaría Distrital de Hacienda, como en diario de amplia circulación, con el fin de dar amplia divulgación a las bases gravables y la administración garantizará su efectiva divulgación a toda la ciudadanía de Bogotá D.C. (...)**

Artículo 19. Bases presuntas mínimas. Modifíquese el parágrafo 1 del artículo 1 del Acuerdo 426 de 2009, el cual quedará así: Los valores de las bases presuntas mínimas, se ajustarán anualmente, por la administración tributaria distrital, según el Índice de Valoración Inmobiliaria Urbano Rural elaborado por el Gobierno Distrital de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 601 de 2000.

²⁷⁰ Para la vigencia gravable 2017 se expidió la Resolución No. SDH-000001 del 02 de enero de 2017, ajustando los valores expresados en smdv en el Acuerdo Distrital 27 de 2001, al múltiplo de mil más cercano.

²⁷¹ "Por medio del cual se modifica parcialmente el Acuerdo [201](#) de 2005 y se adoptan medidas en materia de Impuesto Predial Unificado"

Nuestro criterio: Lo dicho frente a la disposición anterior es aplicable frente a la presente solo que el conocimiento del asunto se traslada de competencia del señor Alcalde Mayor de Bogotá a la Administración Tributaria Distrital, la cual conforme al artículo 1 del Decreto Distrital 807 de 1993, la representa el Director Distrital de Impuestos de Bogotá.

III TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE NO SUJECIÓN A LOS TRIBUTOS INMOBILIARIOS

Norma vigente	Acuerdo Distrital 671 del 18-05-17
N.A	<p>Artículo 13. Mecanismos reparativos en relación con los pasivos. Los contribuyentes de los tributos administrados por la Secretaría Distrital de Hacienda generados por la existencia de predios ubicados en el Distrito Capital, que sean o hayan sido víctimas del despojo o abandono forzado, reconocidos en el Registro Único de Víctimas RUV y cuyos predios hayan sido restituidos o formalizados, no están obligados a declarar ni pagar los tributos, ni las sanciones e intereses que se hayan causado en relación con el inmueble, durante el período comprendido desde el momento que fueron despojados del mismo hasta que éste les haya sido restituido o formalizado mediante sentencia judicial o acto administrativo emitido por la autoridad competente.</p> <p>Artículo 14. Falsedad en la condición de víctima. En caso de falsedad declarada judicialmente en los documentos soporte de la condición de víctima, o si con posterioridad a la medida reparadora contemplada en el artículo anterior de este Acuerdo existe pronunciamiento del órgano competente referente a la condición o restitución del predio beneficiado, se exigirá el cumplimiento y pago inmediato de las obligaciones tributarias, junto con sus respectivos intereses y demás sanciones moratorias, que estuviesen condonadas o exentas, sin que se configure la prescripción de la misma.</p> <p>Artículo 15. Exoneración adicional para víctimas registradas. Exonérese por un período de (2) años el pago del impuesto predial unificado, tasas y contribuciones que recaigan sobre los inmuebles de jurisdicción del Distrito Capital objeto de restitución o formalización mediante sentencia judicial, así como aquellos bienes inmuebles de propiedad de las víctimas retornadas con el debido acompañamiento institucional, siempre que sea a favor de las víctimas del desplazamiento forzado, que se encuentren en el Registro Único de Víctimas (RUV) expedida por la Unidad de Atención y Reparación Integral de Víctimas en el marco de Ley 1448 de 2011; contados a partir de la fecha de sentencia de restitución o formalización; o de la firma de voluntariedad de retorno, ante la misma entidad.</p>

	<p>Parágrafo 1. En el caso en el que el inmueble sobre el cual se venía aplicando la exoneración del Impuesto Predial, procederá este beneficio solo hasta el año gravable en el cual fue realizada la transacción, de tal forma que, a partir de la venta, el predio vuelve a la base gravable del municipio, se activa el tributo y como tal se causa y se cobra el impuesto predial unificado junto con las tasas y contribuciones del orden municipal que existan en su momento.</p> <p>Parágrafo 2. En caso de que el bien inmueble sea heredado dentro del grupo familiar, sus familiares acreedores de la sucesión deberán encontrarse registrados dentro del Registro Único de Víctimas (RUV) haciendo constar su condición de víctima para mantener el beneficio explicado en el artículo anterior.</p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Nuestro criterio: A juicio del Honorable Consejo de Estado los tratamientos preferenciales obedecen "(...) a razones de política fiscal, en las cuales se tiene en consideración circunstancias consideradas como especiales por parte del legislador que ameritan tratamientos también especiales, tales como las exoneraciones, exenciones, exclusiones de gravámenes, descuentos. Tales tratamientos, no significan el desconocimiento del principio de igualdad ante la ley, sino por el contrario, su reconocimiento, pues las circunstancias consideradas como especiales en un determinado momento, ameritan un trato diferente para que sea considerado como justo" (Sentencia del 16-10-96, Exp. No. AI-07, M.P Dr. Delio Gómez Leyva).

Pues bien, el Concejo Distrital, en ejercicio de la potestad tributaria establecida en el ordinal 3 del artículo 12 del Decreto ley 1421 de 1993, decidió otorgar una exclusión, a manera de mecanismo reparativo para las víctimas de despojo o desplazamiento en el Distrito Capital de Bogotá, frente a los tributos (entiéndase impuestos, tasas y contribuciones), sanciones e intereses que se hayan causado en relación con el inmueble, durante el período comprendido desde el momento que fueron despojados del mismo hasta que éste les haya sido restituido o formalizado mediante sentencia judicial o acto administrativo emitido por la autoridad competente. Adicionalmente, exonera por un período de (2) años el pago del impuesto predial unificado, tasas y contribuciones que recaigan sobre los inmuebles ubicados de jurisdicción del Distrito Capital objeto de restitución o formalización mediante sentencia judicial, así como aquellos bienes inmuebles de propiedad de las víctimas retornadas con el debido acompañamiento institucional, siempre que sea a favor de las víctimas del desplazamiento forzado, que se encuentren en el Registro Unico de Víctimas (RUV) expedida por la Unidad de Atención y Reparación Integral de Víctimas en el marco de Ley 1448 de 2011; contados a partir de la fecha de sentencia de restitución o formalización; o de la firma de voluntariedad de retorno, ante la misma entidad.

IV OTRAS DISPOSICIONES

Decreto Distrital 807 de 1993	Acuerdo Distrital 671 del 18-05-17
Artículo 17. Declaraciones que se tienen por no presentadas. Las declaraciones de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos	Artículo 20. Contribuyentes del Impuesto Sobre Vehículos Automotores. Para efectos de la aplicación de las condiciones especiales de pago

se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional.

Sin perjuicio de lo señalado en el inciso anterior, las declaraciones contempladas en los numerales 3, 5, 7, 8 y 9 del artículo 12 del presente Decreto, se tendrán por no presentadas, cuando no contengan la constancia del pago.

En el caso de la declaración del impuesto sobre vehículos automotores, se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones, y en los eventos comprendidos en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, salvo el relacionado con la firma del declarante”.

La declaración del Impuesto Predial Unificado que corresponda a predios diferentes a los urbanizables no urbanizados y a los predios rurales, se tendrá por no presentada, adicionalmente a los casos contemplados en el primer inciso de este artículo, en el evento en que se omita o se informe en forma equivocada la dirección del respectivo predio. Si no existe pronunciamiento definitivo, la Administración podrá corregir errores de dirección en la declaración del Impuesto Predial si se informaron correctamente los datos de Cédula Catastral y/o matrícula inmobiliaria, sin que haya lugar a sanción alguna.

contenidas en el Acuerdo 665 de 2017, a los sujetos pasivos del impuesto sobre vehículos automotores que no hayan presentado y pagado totalmente el impuesto por las vigencias 2014 y anteriores se les suspenderá, en lo pertinente, los efectos del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Nuestro criterio: Nótese del contenido del artículo 17 pretranscrito que “(...) la declaración del impuesto sobre vehículos automotores, se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia del pago de los impuestos, derechos, intereses y sanciones (...)”, luego este efecto - exigencia de declaración y pago simultáneo del impuesto- haría inaplicable la condición especial de pago autorizada en el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016 y adoptada en Bogotá mediante el Acuerdo Distrital 665 del 29 de marzo de 2017, la cual tiene como destinatario natural - beneficiario- “(...) a los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los tributos del Distrito Capital, que hayan sido objeto de sanciones o que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2014 y anteriores (...)”.

Así las cosas, de mantenerse la exigencia prevista en el numeral 8 del artículo 13 del Decreto 807 de 1993 en el sentido de que la declaración del impuesto sobre vehículos automotores debe contener la constancia de pago del impuesto, derechos, intereses y sanciones, un contribuyente que haya incumplido la obligación de declarar y pagar dicho tributo no podría constituirse en mora, por ejemplo por el año gravable 2014, para hacerse acreedor al beneficio tributario que conlleva el acogerse a la condición especial de pago, de ahí la necesidad de permitirle temporalmente poder presentar la declaración sin pago para constituirse en mora y posteriormente pagar las sumas en ellas liquidada con el beneficio de reducción de la sanción de extemporaneidad incluida la sanción de mora y/o interese moratorios.

PALABRAS FINALES

Como ha quedado explicitado los ajustes propuestos en los regímenes sancionatorios y procedimental son favorables y tienen a disminuir los términos y las sanciones aplicables el Distrito Capital, igualmente se propone aumentar el porcentaje sobre el cual el

contribuyente puede reducir su sanción previo cumplimiento de los requisitos legales dispuestos para el efecto; además, el contenido dogmático del cuerpo normativo expuesto, gravita sobre el reconocimiento del contribuyente en su dignidad humana, buscando optimizar la hermenéutica jurídica bajo un relevante criterio de justicia y equidad; tal contenido axiológico esta soportado sobre pilares fundamentales; los principios de proporcionalidad, razonabilidad, seguridad jurídica y simplificación procedimental.

CONCEPTO No. 1249

FECHA: 21 de septiembre de 2017

SUBTEMA: Cómputo del término para comparecer a notificación personal de providencias que decidan recursos y de la resolución contentiva del mandamiento de pago

CONSULTA:

Uno de los principios fundamentales de todo ordenamiento constitucional democrático es la seguridad jurídica, debido a la necesidad de que los ciudadanos sepan en todo momento a qué atenerse en sus relaciones con el Estado y con los demás particulares.

Teniendo en cuenta la anterior premisa fundamental y a efecto de permear de seguridad jurídica el procedimiento de notificación de los actos administrativos por los cuales se resuelven los recursos tributarios, ordinarios de reconsideración, reposición y en subsidio apelación y extraordinario de revocatoria directa, así cómo el conteo de los términos para notificar el mandamiento de pago en el proceso de cobro coactivo, este Despacho, se pregunta acerca de *¿Cómo se computa el término legal que tienen los recurrentes para comparecer ante la Administración Tributaria Distrital a notificarse, previo envío de oficio citatorio, de la providencia que resuelven los recursos y de la resolución contentiva del mandamiento de pago?*

RESPUESTA:

Antes de realizar el análisis de fondo de la inquietud planteadas es relevante señalar que los conceptos emitidos por este Despacho, a solicitud de parte o de oficio, no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, por consiguiente, bajo éstos parámetros absolveremos el interrogante formulado.

De presente lo anterior y previo a abordar la consulta formulada, resulta conveniente tener en cuenta el siguiente,

Marco doctrinal y normativo básico

El punto de partida es el artículo 1 de la Carta Superior de 1991, que dispone: “*Colombia es un Estado social de derecho*”, por eso su también artículo 123 dispone que (...) “Los servidores públicos están al servicio del Estado y de la comunidad; ejercerán sus funciones en la forma prevista por la Constitución, la ley y el reglamento (...)”, cuerpo normativo éste

que de manera preliminar, en su artículo 2, fija como deber de las autoridades públicas, en desarrollo de la función administrativa, el de “(...) *facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan*”, fines para cuya satisfacción requiere de recursos económicos, por lo cual, la propia ley fundamental facultó al Estado para que en ejercicio de su poder de imperio, a través de la rama legislativa del poder público y de las corporaciones públicas administrativas, creara y estableciera los tributos (arts. 150-12 y 287, 338), imponiendo a los ciudadanos como su primera obligación fundamental, emanación del principio de solidaridad social, el deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de equidad y justicia (art. 150-9).

Continuando con el *tratamiento normativo* que establece nuestra Carta Política frente al tema planteado, de ella podemos también decir que para hacer viable la anterior participación, el artículo 209 constitucional el cual dispone que la función administrativa se desarrolla con fundamento, entre otros, del principio de publicidad.

A su turno, la ley, en desarrollo de las reglas enunciadas, ha dispuesto:

- “(...) 9. En virtud del principio de publicidad, las autoridades darán a conocer al público y a los interesados, en forma sistemática y permanente, sin que medie petición alguna, sus actos, contratos y resoluciones, mediante las comunicaciones, notificaciones y publicaciones que ordene la ley, incluyendo el empleo de tecnologías que permitan difundir de manera masiva tal información de conformidad con lo dispuesto en este Código. Cuando el interesado deba asumir el costo de la publicación, esta no podrá exceder en ningún caso el valor de la misma (CPACA, artículo 3)”.
- “(...) Sin el lleno de los anteriores requisitos no se tendrá por hecha la notificación, ni producirá efectos legales la decisión, a menos que la parte interesada revele que conoce el acto, consienta la decisión o interponga los recursos legales (art. 72 *ibíd*)”.
- “(...) Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

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 (ETN, art. 565)”.

- “(...) 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. (ETN, art. 826, en conc. art. 140 del Decreto 807/93). (Subrayado nuestro)

- “(...) Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales, y demás actos administrativos proferidos por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, deben notificarse por correo a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente, o personalmente o de manera electrónica.

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 (Acuerdo Distrital 469 del 22-02-11, artículo 12”).

Obsérvese como en el caso en estudio es la misma ley (artículos 565 del ETN y 12 del Acuerdo Distrital 469 de 2011) la que dispuso expresamente el momento en que se empieza a computar el término de diez (10) días que tiene el recurrente para notificarse de la resolución que resolvió su recurso, luego, por imposición del artículo 27 del Código Civil, siendo claro el sentido de dichas normas no es viable jurídicamente desatender su tenor literal so pretexto de consultar la intención o espíritu del legislador.

- Finalmente, para terminar esta reconstrucción, es preciso anotar que de conformidad con el artículo 730 del ETN, “(...) Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos: (...) 3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal. (...) 6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad”.

De lo hasta aquí expuesto se observa que la forma de notificación de los actos administrativos de trámite y definitivos, proferidos por la Administración Tributaria Distrital tiene una regulación especial en los Acuerdos Distritales 469 de 2011²⁷², artículos 12 y siguientes y en el Acuerdo 671 del 18 de mayo de 2017²⁷³, artículo 9; normas éstas que disponen lo relativo a las direcciones que han de ser tenidas en cuenta para realizar las notificaciones, establecen la dirección procesal y, claro está, señala las formas de notificación de dichos actos, disponiendo en el segundo inciso del primer artículo citado, esto es, el 12, que las providencias que decidan los recursos han de ser notificadas

²⁷² "Por el cual se establecen medidas especiales de Pago de Tributos en el Distrito Capital y se dictan otras disposiciones"

²⁷³ "POR EL CUAL SE MODIFICA EL RÉGIMEN SANCIONATORIO Y PROCEDIMENTAL TRIBUTARIO, SE ADOPTA UN MECANISMO REPARATIVO PARA LAS VÍCTIMAS DE DESPOJO O ABANDONO FORZADO Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES HACENDARIAS EN BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL"

personalmente o por edicto si el contribuyente no asiste a notificarse personalmente dentro de los diez días siguientes a la fecha de introducción del aviso de citación al correo, esto significa ni más ni menos que la notificación personal es la forma principal de notificar esa clase de actos y la notificación por edicto la forma subsidiaria, como lo ha entendido el H. Consejo de Estado en sentencia expedida dentro de la radicación 13.096, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié al puntualizar:

“(...) la notificación por edicto en materia tributaria está prevista solamente para notificar de manera subsidiaria las resoluciones que deciden los recursos señalados en el Estatuto Tributario para controvertir los actos administrativos expedidos por la Administración en uso de sus facultades de fiscalización y liquidación. De tal forma que el edicto solamente se convertirá en notificación principal cuando a pesar de habérsele enviado al contribuyente la citación para lograr su comparecencia, éste no se hace presente a efectos de llevar a cabo la notificación personal de los actos que deciden los recursos (...)”.

En segundo lugar, presentamos la visión jurisprudencial que sobre la temática *in examine* se ha decantado:

- *“El principio de publicidad plantea el conocimiento de las actuaciones judiciales y administrativas, tanto por los directamente interesados en ellas como por la comunidad en general.*

En el primer caso, el principio de publicidad se realiza a través de las notificaciones como actos de comunicación procesal; es decir, del derecho a ser informado de las actuaciones judiciales o administrativas que conduzcan la creación, modificación o extinción de una situación jurídica o a la imposición de una sanción. (...)

Y en el segundo caso, el principio de publicidad se realiza mediante el reconocimiento del derecho que tiene la comunidad a conocer las actuaciones de las autoridades públicas, y a través de ese conocimiento, a exigir que ellas se surtan con total sometimiento a la ley. Es decir, aparte de las notificaciones como actos de comunicación procesal, el principio de publicidad comporta también el reconocimiento del derecho ciudadano a enterarse de las decisiones tomadas por la administración y la jurisdicción, aunque, desde luego, con las limitaciones impuestas por el ordenamiento jurídico. En este último evento, el principio de publicidad constituye una garantía de transparencia en la actuación de los poderes públicos y un recurso que permite las condiciones necesarias para el reconocimiento del derecho a controlar el ejercicio del poder”²⁷⁴. (negritas ajenas al texto)

- *(...) Ahora bien, el actor cita como antecedentes jurisprudenciales aplicables al examen del artículo 565 del Estatuto Tributario, la sentencia C-096 de 2001, mediante la cual se declaró inexecutable la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, contenida en el artículo 566 del citado*

²⁷⁴ Sentencia C-1114 de 2003 M.P. Dr. Jaime Córdoba Triviño. En esa oportunidad la Corte examinó el artículo 5, parcial de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario, referente a la notificación por correo, incluyendo el correo electrónico, encontrando dicha disposición ajustada al ordenamiento constitucional.

Estatuto, de la versión anterior a la modificación de que fue objeto por parte del artículo 5 de la Ley 788 de 2002.

En esa oportunidad, la Corte retiró del ordenamiento jurídico la frase mencionada por considerar que vulneraba el derecho al debido proceso y el principio de publicidad de los actos administrativos, por cuanto la norma tenía por surtida la notificación con la sola introducción al correo del acto administrativo objeto de notificación, sin tener en cuenta si había sido recibido o no por el destinatario. Dijo la Corte entonces (...).

*En esa oportunidad, la Corte encontró que desconocía el principio de publicidad y el debido proceso, que se asumiera por la ley que el afectado conocía del contenido del acto administrativo con la sola introducción de su copia al correo, momento a partir del cual se entendía surtida la notificación. **Resulta claro que del contenido normativo del artículo 565 del Decreto-Ley 624 de 1989, no se deduce la misma situación, pues se repite, la parte acusada del artículo 565 dispone que a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, se contarán diez días para que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante comparezca a notificarse personalmente del acto administrativo que resuelve el recurso interpuesto, pero no, que desde ese momento, es decir, desde la introducción al correo del aviso de citación, se recibe la providencia en cuestión y, por ende, se entiende surtida la notificación.***

*De lo expuesto no encuentra la Corte que se viole el principio general de publicidad de los actos administrativos que profiera la administración tributaria, sino por el contrario **el aviso de citación a que se refiere el precepto acusado, tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política.***²⁷⁵ (resaltado fuera de texto)

- (...) el envío o introducción al correo del aviso de citación no constituye una notificación por correo de la citación, sino el medio que la ley creó para que el administrado se entere y se acerque a las oficinas de impuestos para notificarse personalmente de la decisión del recurso (...).²⁷⁶ Dicho de otra manera: el acto que se notifica, de manera personal o, en subsidio, por edicto, es el que decide el recurso, no la citación misma, pues esta hace parte del trámite de la notificación de la decisión del recurso.
- En otro de sus proveídos, la precitada Corporación Judicial en sentencia del 3 de marzo de 2011, Exp. 17087. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, acotó:

²⁷⁵ Sentencia C-929 del 06 de septiembre de 2005. M.P. Dr. Alfredo Beltrán Sierra. En esa providencia el Máximo Tribunal examinó la constitucionalidad del artículo 565 del E.T.N, declarando exequible la expresión “de introducción al correo”, en el contenida.

²⁷⁶ Entre otras, ver sentencias de 21 de febrero de 1992, Exp. 3767, C.P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano.

(...) la notificación personal presupone el envío de una citación al contribuyente para que éste, a su vez, concurra a la Administración dentro de los 10 días siguientes a aquél en que se introduce al correo del aviso de citación. Ello, en sí mismo, no implica que se esté realizando una 'notificación por correo' como lo sugiere el apelante, toda vez que ésta fue consagrada como mecanismo independiente y especial para un ámbito diferente, cual es el de los actos que señala el inciso primero del artículo 565 ibídem a saber: (...) y demás actuaciones administrativas diferentes de los actos que resuelven recursos.

Para ahondar más en la línea jurisprudencial expuesta tenemos que, ya en sentencia del 17 de julio de 2008, Rad. 15835, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapie, el Concejo de Estado, expuso:

(...) "Bajo la perspectiva anterior, queda claro que el término para la comparecencia del citado debe contarse a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, como lo dispone el artículo 565 del ET, y no desde cuando se le entrega, como lo esgrime el apelante. Lo anterior, porque la entrega sólo se requiere en los casos de la notificación por correo de que trata el artículo 566 ibídem, a la cual no corresponde el aviso de citación previsto en el artículo 565, pues, se repite, éste tan sólo es el medio establecido para convocar al recurrente que debe ser notificado personalmente del acto administrativo por el cual se decide su recurso".

En fallo calendarado el 13 de julio de 2017, Exp. 21188, C.P Dr. Milton Chaves García, el mismo Despacho Judicial, al analizar la validez de la notificación por Edicto, previo agotamiento del procedimiento de la notificación personal de la resolución que resolvió un recurso de reconsideración, se observa claramente la aplicación concreta que hace dicha Corporación en el conteo de los términos asociados a la notificación personal (10 días, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso citatorio) y por edicto (10 días, contados a partir del día siguiente a la preclusión del término para comparecer a notificarse personalmente), así:

"(...) El 23 de enero de 2012, la apoderada de la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, por la que la DIAN le modificó la declaración de IVA del bimestre 6 de 201021. En consecuencia, el término para notificar el acto que resolvía el recurso vencía el 23 de enero de 2013.

En el recurso, la apoderada de la actora informó como dirección procesal la Calle 35 No. 19-65 piso 12 Edificio Banco Popular de la ciudad de Bucaramanga.

Por Resolución 900.271 de 26 de noviembre de 2012, la DIAN confirmó el acto recurrido23.

Con el fin de notificar personalmente el acto, el 28 de noviembre de 2012 la DIAN envió el aviso de citación a la dirección procesal. Sin embargo, el correo fue devuelto por la causal 'DESTINATARIO NO RECIBE / REHUSADO', según consta en el sello de Servientrega S.A. de fecha 29 de noviembre de 2012.

Por lo anterior, la DIAN notificó el acto por edicto desfijado el 26 de diciembre de 2012, pues no pudo surtir la notificación personal de la decisión.

Si bien el aviso de citación fue devuelto por el correo, en este caso la notificación por edicto se surtió en debida forma, puesto que la devolución del correo no fue imputable a la Administración ni a la oficina de correos, dado que el aviso se envió precisamente a la dirección procesal que, de manera voluntaria, suministró el apoderado de la actora al recurrir la liquidación oficial de revisión.

Así pues, la notificación por edicto de la resolución que decidió el recurso, surtida el 26 de diciembre de 2012, resulta oportuna, toda vez que, como se indicó, el plazo de la Administración para notificar el citado acto vencía el 23 de enero de 2013. En consecuencia, no operó el silencio administrativo positivo.

Una vez contextualizado el tema de la citación y el cómputo del plazo normativamente fijado para practicar la notificación personal de la resolución que resuelve un recurso²⁷⁷, pasamos a abordar la citación contemplada en artículo 826 del ETN, esto es, la que precede a la notificación del mandamiento de pago;²⁷⁸ norma esta aplicable en el Distrito Capital, por remisión expresa del artículo 140 del Decreto 807 de 1993.

Pues bien, en aplicación de los artículos que anteceden necesario resulta acotar que el cómputo del término de que dispone el deudor para atender el llamado o convocatoria de la Administración Tributaria a notificarse de la resolución contentiva del **mandamiento de pago**²⁷⁹, con la cual se da inicio al proceso administrativo de cobro coactivo, tiene un tratamiento jurídico diferente al esbozado para notificación de la resolución que resuelve un recurso tributario dado que en aquél caso, ante la ausencia de una norma regulatoria especial como la establecida en el inciso 2 del artículo 12 del Acuerdo Distrital 469 de 2011, el término de 10 días que se concede para que el deudor comparezca a notificarse personalmente del citado mandamiento correrá a partir del día siguiente del recibo del aviso de citación, en aplicación de la regla común contenida en el artículo 118 del Código General del Proceso: Ley 1564 de 2012²⁸⁰ y en el inciso y párrafo primeros del artículo 12 del Acuerdo 469 de 2011²⁸¹, y en caso de no lograrse la notificación personal, se dispondrá la notificación por correo conforme el párrafo 1 del pluricitado artículo 826, planteamiento

²⁷⁷ Recuérdese que el no notificar dentro de la oportunidad legal (un año, contado a partir de la interposición en debida forma del recurso de reconsideración o de revocatoria directa: arts. 732 ET.N y 111-1 Decreto 807/93) la providencia que decide el recurso conlleva a la operancia del silencio administrativo positivo, en las voces de los artículos 734 del ETN y 111-1 del DD 807).

²⁷⁸De acuerdo con los artículos 817 y 818 del ETN la notificación del mandamiento de pago interrumpe el término (5 años) de prescripción de la acción de cobro, término que se contabiliza nuevamente si no logra la satisfacción de la obligación.

²⁷⁹ El mandamiento ejecutivo es un acto administrativo de trámite mediante el cual se da inicio al proceso ejecutivo por jurisdicción coactiva y consiste en la orden de pago que dicta el funcionario ejecutor contra el deudor, para que cancele la suma de dinero a que está obligado por concepto de impuesto y sanciones más los respectivos intereses desde que se hicieron exigibles.

²⁸⁰ Los términos comenzarán a correr desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo concede. (Artículo 118 CGP). En los plazos de días que se señalen en las leyes y actos oficiales, se entienden suprimidos los feriados y de vacantes, a menos de expresarse lo contrario. Los de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil atendiendo el artículo 59 del C. de R. P. y M.

²⁸¹ El inciso y párrafo primeros del artículo 12 del Acuerdo 469 de 2011 ordenan que las citaciones deben notificarse por correo a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada o de manera electrónica previendo además que dicha notificación se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección de notificación del contribuyente.

éste que es acogido jurisprudencialmente, conforme se plasma en el texto de la sentencia del 2 de diciembre de 2010, expedida por el Concejo de Estado dentro de la Radicación Nº. 18376, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, de la cual extractamos el siguiente aparte:

“(...) El Estatuto Tributario, al regular el procedimiento administrativo de cobro de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, previó que para exigir el pago, el funcionario competente debe expedir el correspondiente mandamiento de pago; que éste debe ser notificado personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez (10) días; que si dentro de este término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. Así, de conformidad con el artículo 826 ib., el mandamiento de pago, en principio, debe notificarse personalmente. Para llevar a cabo esta diligencia el funcionario debe citar al afectado para que comparezca en el término legal; si es citado y no comparece, el mandamiento ejecutivo se le notificará por correo. Esta forma de notificación requiere la entrega de copia del acto correspondiente en la última dirección informada en el registro único tributario. En consecuencia, es claro que la Administración adelantó el trámite previsto en la normativa especial para notificar el mandamiento de pago y que la sociedad actora, si bien no compareció a notificarse personalmente, conoció de manera suficiente el mandamiento ejecutivo remitido por correo, en el que se le advirtió que contaba con el término de 15 días, para pagar la deuda o proponer las excepciones legales, de acuerdo a los artículos 830 y 831 del Estatuto Tributario (...).”

En relación con la notificación de los actos administrativos se impone anotar que estos existen desde su expedición pero su eficacia se encuentra condicionada a su publicación o notificación, y quedan en firme, como lo dispone el artículo 87 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, esto es: 1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso, 2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos, 3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos, 4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos y 5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.

A MODO DE CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIÓN

Bajo el basamento legal y jurisprudencial sentado en los apartes precedentes y adentrándonos en el tema objeto del presente pronunciamiento, llegamos a la siguiente síntesis:

1. Empieza esta dependencia doctrinante señalando que en el derecho tributario sustancial y procedimental, la oportunidad es muy importante por cuanto todo está sujeto a unos términos que, si se exceden, significa perder la posibilidad de continuar con el proceso o de iniciarlo conllevando a la pérdida del derecho.
2. A partir de la anterior premisa es relevante anotar que para que tengan efectos vinculantes y por ende permitan a las autoridades tributarias conocer y proseguir con las actuaciones administrativas subsiguientes o en su defecto sean ejecutables, los actos administrativos tributarios deben ser notificados oportunamente a sus

destinatarios utilizando las formas legales dispuestas para ello, una de las cuales la constituye la notificación personal, la que se encuentra reservada con carácter exclusivo a las providencias que decidan los recursos y a la resolución mediante la cual se expide mandamiento de pago.

3. La notificación personal se practicará por funcionario de la Administración Tributaria, 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, conforme lo enseña el artículo 569 del ETN.
4. El término para que el contribuyente y/o deudor, según el caso, comparezca a notificarse personalmente de la providencia que resuelve el recurso por él interpuesto y de la resolución que soporta el mandamiento de pago es en ambos casos de diez (10) días -los cuales deben entenderse conforme al artículo 62 de la Ley 4 de 1913, como hábiles- solo que la forma de computar dicho término varía pues, en tratándose de la resolución por la cual se falla un recurso tributario, el término empieza a correr en la misma fecha de introducción al correo del aviso citatorio lo que implica que el día en que acontece el hecho o circunstancia (introducción al correo del oficio citatorio) que desencadena el principio del término hace parte del plazo para computar la comparecencia del recurrente a las dependencias de la Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB) para practicar la susodicha notificación personal mientras que en el mandamiento ejecutivo, el término comienza a computarse a partir del día siguiente a la fecha de entrega de dicho aviso en la dirección de notificación del deudor, lo que implica que en éste último caso la notificación por correo de la citación tendrá efectos a partir del día siguiente a la fecha de su recibo.
5. La debida notificación de las decisiones administrativas como componente esencial del derecho al debido proceso se opone a los procedimientos ocultos, cerrados y secretos siendo su finalidad que aquéllas sean conocidas por los administrados, dentro de los términos legales establecidos lo que les permite impugnarlas en sede administrativa o ejercer los medios de control judicial, en especial, el de nulidad y restablecimiento del derecho, cuando están en desacuerdo con ellas y buscar preservar la legalidad, garantizar los derechos ciudadanos y asegurar la vigencia de un orden justo así como las reparaciones de la mala conducta oficial.
6. A efecto de que exista certeza acerca de en qué momento se introdujo el oficio citatorio mediante el cual se le invita al contribuyente y/o deudor a notificarse personalmente de las resoluciones mediante las cuales se resuelve un recurso o se libra un mandamiento de pago, es preciso que la fecha de radicación de dicho oficio en la Oficina de Notificaciones y Documentación Fiscal de la Subdirección de Educación Tributaria y Servicio, sea la misma en que se genera el cordis y/o numeración que identifica e individualiza tal oficio.
7. De conformidad con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en particular la Sentencia de 18 de julio de 2013, Exp. 18997, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y la doctrina fijada por esta Subdirección (Memorando Concepto No. 1230 del 15 de febrero de 2016) los conceptos emitidos por la Administración Tributaria como criterios de interpretación, rigen hacia el futuro excepto que no haya adquirido firmeza las declaraciones tributarias o no haya

tenido lugar la situación jurídica consolidada y son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB).

CONCEPTO No. 1250

FECHA: 29 de diciembre de 2017

SUBTEMA: Registro de Información Tributaria

RESPUESTA:

Sabido es que nuestra Constitución Política estableció en su artículo 95 numeral 9, la responsabilidad de los colombianos en contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad y que, concordante con ello, el artículo 1 del Decreto Distrital 352 de 2002, señala que es deber de la persona y del ciudadano contribuir a los gastos e inversiones del Estado. Aparejado al contenido de estas normas, debemos recordar que la obligación tributaria es concebida como “un vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en virtud del cual éstas tienen para con el mismo el cumplimiento de una prestación que se desdobra en dar, hacer y no hacer”.²⁸²

Concadenadamente, el artículo 209 de la Constitución Política señala que la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones; en desarrollo de tal postulado y con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias al contribuyente, se implementó la virtualización de servicios tributarios, tales como consulta, liquidación, presentación y pago; registro de la información tributaria, entre otros trámites.

Es, precisamente, esta obligación formal de inscripción en el Registro Tributario la que fue objeto de reglamentación en la Resolución N°. SDH 000219 del 2017, la cual en su articulado pasa por establecer qué constituye el registro de información tributaria, quién lo administra, elementos lo conforman, quiénes están obligados a inscribirse, en qué consiste la inscripción, formas de inscripción, el término para realizarla, lugar de inscripción y actualización del registro, procedimiento para la actualización del registro; obtención del certificado de inscripción en el registro de información tributaria, la asignación de la firma electrónica que permita el acceso a los servicios electrónicos de la Administración Tributaria Distrital.

Son precisamente el primero y último aspecto, de los referidos en el anterior aparte, los que nos acometen y que ameritan su cita:

Artículo 1. Registro de Información Tributaria. El Registro de Información Tributaria (RIT), constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas naturales, jurídicas y/o entidades que tengan la calidad de

²⁸² Consejo de Estado /Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejero ponente Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, Bogotá D.C., 4 de noviembre de 2015. Radicación número 25000-23-27-000-2012-00613-01(21068). Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

contribuyentes, responsables, declarantes, agentes de retención, así como de los demás sujetos de obligaciones tributarias distritales administradas por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB) de la Secretaría Distrital de Hacienda, respecto de los cuales se requiera su inscripción.

Puntualizado ello, debemos señalar que el Registro de Información Tributaria (RIT) constituye, en su definición normativa, un mecanismo mediante el cual se identifica, ubica y clasifica a las personas y entidades que ostentan el carácter de contribuyentes, declarantes, agentes de retención y en general respecto de quienes se configuren obligaciones tributarias distritales; por lo que dada la motivación del mismo no es de recibo derivar la existencia de derechos u obligaciones a partir de la inscripción en el RIT, en la medida que la identificación, la ubicación y la clasificación no obedecen a otra motivación distinta que la adecuada gestión y control de los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección de impuestos de Bogotá de la Secretaría Distrital de Hacienda.

DIRECCION PARA NOTIFICACIONES

Con el objeto de visibilizar y explicitar la dirección de notificación con ocasión de la reglamentación del Registro de Información Tributaria RIT, se hace pertinente indicar que el artículo 15 de la Resolución de 2017

Artículo 15. Dirección para notificaciones. En los términos del artículo 14 del Acuerdo 469 de 2011 y el artículo 9 del Acuerdo 671 de 2017, la dirección de notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria Distrital es la dirección informada por el contribuyente o declarante en el Registro de Información Tributaria (RIT), la cual no tendrá término de vigencia.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor, declarante o demás sujetos obligados no hubieren informado una dirección; cuando la informada sea errada; o cuando ingrese un sujeto nuevo en el RIT inscrito oficiosamente, las actuaciones administrativas tributarias se podrán notificar a la dirección más reciente que establezca la Administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios, y en general información oficial, comercial o bancaria, según política que para el efecto formule la Dirección de Impuestos de Bogotá.

Parágrafo. De conformidad con el régimen general de prestación de los servicios postales, se entenderá por dirección errada aquella que carece de alguno de los elementos que permita su identificación inequívoca o no exista.

Al respecto vale realizar los siguientes comentarios.

- El artículo 16 de la Resolución N°. SDH 000219 del 2017, dispone que la misma rige a partir de su publicación en el Registro Distrital, lo cual ocurrió el 2 de noviembre de 2017 en el registro N° 6189.
- Con la entrada en vigencia de la Resolución N°. SDH 000219 del 2017, la dirección de notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria Distrital es la

dirección informada por el contribuyente o declarante en el Registro de Información Tributaria (RIT). Contrario *sensu* hasta el 1 de noviembre de 2017 estuvo vigente el artículo 7 del Decreto Distrital 807 de 1993 (Dirección para notificaciones). Así mismo, se encuentran vigentes todas las direcciones de notificación establecidas en el artículo 9 del Acuerdo 671 de 2017.

- Cuando la norma señala que la dirección de notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria Distrital es la dirección informada por el contribuyente o declarante en el Registro de Información Tributaria (RIT) y que ella no tendrá término de vigencia, conlleva que no se requiere validar la misma en determinado tiempo. Lo anterior sin perjuicio, que cuando se presente cambio de dirección, la antigua continúe siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva, conforme lo dispone el artículo 9 del Acuerdo 671 de 2017.

Finalmente, resulta oportuno recordar lo expresado en nuestro concepto 1241 de 2017, el cual, al abordar la vigencia, alcance, propósito y aplicación de la reforma tributaria estructural a la luz del Sistema Tributario Distrital, señaló:

- En lo referente a la sanción por no exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el Registro Único Tributario previstas en el artículo 291 de la Ley 1819 de 2016 que: “Considerando que el artículo 22, numeral 2 del Acuerdo 469 de 2011 regula la sanción en referencia con la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de dos (2) días y con la modificación, esta sanción se sustituye por una multa equivalente a 10 UVT, el citado numeral, independientemente de que sea más o menos gravoso para el obligado tributario, debe ser modificado mediante Acuerdo, dada que el tipo sancionatorio (en este caso, cierre del establecimiento o multa) es de reserva de ley”.
- Dicho concepto, en cuanto a la vigencia del citado artículo 291 de la reforma estructural indicó que la aplicación de la sanción modificada de que trata el artículo en comento se encuentra sujeta a la condición de que la obligación cuyo incumplimiento se sanciona, en virtud de lo dispuesto en el párrafo único del artículo 17 del Acuerdo 469 de 2011, solo se hace exigible a partir de la implementación del RIT, en los términos y condiciones que señale el reglamento.

CONCEPTO 1251

FECHA: 23 de febrero de 2018

SUBTEMA: El procedimiento de ajustes de valores absolutos expresados en moneda nacional en el Estatuto Tributario Distrital.

CONSULTA

1. *¿De qué manera se ajustan los valores absolutos expresados en moneda nacional en el Estatuto Tributario Distrital?*

2. ¿Cuál o cuáles han sido los reglamentos expedidos para llevar a cabo tal cometido?

RESPUESTA

Abriendo el camino de la inquietud jurídica anteriormente planteada, es preciso tener en cuenta como nota preliminar que el sistema tributario distrital como pilar de nuestra sociedad democrática se encuentra integrado por un conjunto de elementos y principios que se interrelacionan para alcanzar los objetivos de financiación propuesto para el Distrito Capital y cuya efectividad y eficiencia se logra con la posibilidad que tiene la Administración Tributaria Distrital (entiéndase Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, conforme a los artículos 1 y 5° de Los decretos 807 de 1993 y 352 de 2002, respectivamente) de sancionar de manera directa a los infractores. En efecto, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia, progresividad, no retroactividad, justicia, no confiscatoriedad, legalidad, generalidad y neutralidad, principios que constituye su esencia y orientación y fundamento de su interpretación, encarnándose en una trilogía: lo sustancial (material), lo procedimental (formal o adjetivo) y la administración que lo gestiona en su facetas de recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos distritales.

La primera parte del sistema enunciado se encarga de la regulación del poder tributario, define los elementos basilares (hecho generador, sujetos activo y pasivo, base gravable y tarifa) del tributo (impuestos, tasas y contribuciones) y determina la potestad (poder-deber) de la autoridad tributaria, los derechos y obligaciones -formales y sustanciales-²⁸³ de los sujetos fiscales así como el régimen sancionatorio y los medios de extinguir las obligaciones; el segundo componente, esto es, el procedimental se encarga de ritualizar el aspecto operativo del impuesto en la relación entre contribuyente y el Estado para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, permiten en consecuencia, la acción administrativa la cual se traduce en el ejercicio de potestades para crear, modificar, extinguir, proteger y ejercitar relaciones jurídicas concretas. Por último, el tercer pilar de la triada define la organización que el Estado adopta para gestionar sus tributos y regula las facultades de gestión de dicha organización.

Por último, los componentes en estudio se encuentran regulados en nuestra Carta Política, particularmente en su Título XII "*Régimen Económico y Hacienda Pública*" y en ciertas disposiciones dispersas en su texto referidas a esta temática (v.gr. artículos 95, num. 9, 150, numerales 9, 11 y 12, 170, 189, num. 20, 215, 287, 294, 300, num. 4°, 313, num. 4°, 317 y 362) y en específico para Bogotá, en el Decreto ley 1421 de 1993 y en el Estatuto Tributario Distrital²⁸⁴.

²⁸³ En relación con las responsabilidades tributarias a cargos de los obligados tributarios el inciso 2° del artículo 1° del Decreto Distrital 352 de 2002 ordena que "(...) **Es deber de la persona y del ciudadano contribuir a los gastos e inversiones de la Capital, dentro de los conceptos de justicia y equidad.**

Los contribuyentes deben cumplir con la obligación tributaria que surge a favor del Distrito Capital de Bogotá, cuando en calidad de sujetos pasivos del impuesto, realizan el hecho generador del mismo".

²⁸⁴ El origen, estructura y composición del Estatuto Tributario Distrital se puede sintetizar de la siguiente manera:

Como uno de los objetivos del Plan de Desarrollo Económico, Social y de Obras Públicas para Bogotá, 1995-1998, "Formar Ciudad", fue lograr un cambio de actitud de los ciudadanos frente a las normas y frente al sistema tributario que contribuyan a un mejoramiento sustancial no solo de los recaudos sino además de la relación entre los contribuyentes y la administración, lo cual no era tarea fácil cuando se tenía una gran dispersión de normas para regular cada uno de los impuestos, la

Ahora bien, retomando la remisión efectuada por el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993²⁸⁵ y reiterada por el legislador de 2002 en la Ley 788 de 27 de diciembre, artículo 59²⁸⁶, tenemos que en el Distrito Capital de Bogotá para efecto el de unificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para la actualización de los valores absolutos expresados en moneda nacional contenidos en el Estatuto Tributario Distrital (parte procedimental: Decreto 807 de 1993 y sustancial: Decreto 352 de 2002 y demás normas

Administración Distrital propuso al Concejo Distrital, en el proyecto de racionalización tributaria presentado en 1995, el otorgamiento de facultades extraordinarias para compilar en un cuerpo jurídico las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales y actualizar el régimen procedimental tributario contenido en el Decreto Distrital 807 de 1993, decreto éste expedido por el Alcalde Mayor en ejercicio de las facultades legales que le fueron conferidas en los artículos 38, numeral 14, 161, 162 y 176 numeral 2° del Decreto Ley 1421 del 21 de julio de 1993, constitutivo del desarrollo del régimen especial que para Bogotá plasma nuestra Carta Superior en el Capítulo IV (arts. 322 a 327) del Título XI “*De la organización territorial*” y el artículo transitorio 41.

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 14 de Acuerdo 28 de 1995, se expidieron los Decretos 422 y 423 del 26 de junio de 1996, mediante los cuales se dio cumplimiento al citado mandato.

A partir de estos Decretos la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., preparó el Estatuto Tributario, que se constituyó en un instrumento actualizado y unificado de consulta sobre la legislación tributaria distrital.

Restaría advertir que el Estatuto Tributario Distrital fue dividido en dos secciones principales: La primera contiene la compilación de las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales; la segunda contiene el texto actualizado del Decreto 807 de 1993.

Por otro lado, como uno de los objetivos del Plan de Desarrollo Económico, Social y de Obras Públicas 1998-2001 “Por la Bogotá que Queremos”, fue mejorar la calidad de la información y orientación al contribuyente, facilitando el cumplimiento de los deberes tributarios, el artículo 16 del Acuerdo 26 del 21 de diciembre de 1998, otorgó facultades extraordinarias al Alcalde Mayor por el término de seis meses para readecuar y actualizar el procedimiento tributario en los diferentes impuestos distritales así como para actualizar el Decreto 423 de 1996, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital y las generadas por acuerdos del orden Distrital.

En cumplimiento del citado mandato se expiden los Decretos Distritales 400 y 401 del 28 de junio de 1999, por los cuales se compila las normas sustanciales y se actualiza el procedimiento tributario distrital, situación que se vuelve a repetir en la vigencia fiscal 2001, año en el cual el Acuerdo 52 del 22 de diciembre de 2001, en su artículo 12 autorizó al Alcalde Mayor de Bogotá, D.C. para que en el término de seis (6) meses compilara y actualizara la normativa sustantiva tributaria vigente y para compilar y actualizar el procedimiento tributario en los diferentes impuestos distritales, de conformidad con su naturaleza y estructura funcional, término este ampliado por dos meses mediante el Acuerdo 65 del 27 de junio de 2002, artículo 28; labor que se lleva a cabo mediante los **Decretos 352 del 15 de agosto de 2002** y 362 del 21 de junio de 2002, modificado por el D.D 425 del 10 de octubre del mismo año.

Por último, en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 13 del Acuerdo Distrital 648 de 2016 “*Por el cual se simplifica el sistema tributario distrital y se dictan otras disposiciones*” la Administración Tributaria Distrital dio vida al texto “**EL SISTEMA TRIBUTARIO DISTRITAL: Una compilación desde el mirador normativo**”, recopilación normativa que recoge una nutrida serie de instrumentos constitucionales, legales y reglamentarios que trata precisamente del hecho tributario en el Distrito Capital de Bogotá.

²⁸⁵ **ARTICULO 162. Remisión al estatuto tributario.** Las normas del estatuto tributario nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, de terminación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste.

²⁸⁶ **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.

que lo modifiquen y complementen, dictadas con posterioridad) ha previsto como mecanismos ora el índice de precios al consumidor para empleados, ora índice de precios al consumidor nivel ingresos medios elaborados por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística –DANE, conforme al artículo 868, original, del E.T.N y artículo 868 modificado por el artículo 35 de la Ley 863 de 2003, en su orden y finalmente la unidad de valor tributario, UVT fijada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, conforme a lo establecido en el artículo 868 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 50 de la Ley 1111 de 2006.

- **Decreto Distrital 807 del 17 de diciembre de 1993**
 - **ARTICULO 159. AJUSTE DE VALORES ABSOLUTOS EN MONEDA NACIONAL.** El Gobierno Distrital adoptará antes del 1º enero de cada año, por decreto, los valores absolutos contenidos en las normas del presente decreto y en las del Estatuto Tributario Nacional a las cuales se remite, que regirán en dicho año, reajustados de acuerdo con lo previsto en los artículos 868 y 869 del Estatuto Tributario Nacional, teniendo en cuenta, cuando sea del caso, los valores iniciales contemplados en las disposiciones originales de las cuales fueron tomados.

Para este fin, el Gobierno Distrital podrá hacer los cálculos directamente o tomar los valores establecidos en el Decreto que para efectos tributarios nacionales dicte el Gobierno Nacional, para el correspondiente año. (Se subraya).

En relación con este artículo conviene acotar que el mismo fue retirado del ordenamiento jurídico tributario distrital en virtud de la derogatoria efectuada por el artículo 27 del Acuerdo Distrital 469 del 22 de febrero de 2011, el cual entró a regir el 23 del mismo mes y año, fecha en que es publicado en el Registro Distrital No. 4604.

- **Estatuto Tributario Nacional**

- **Artículo 868.** Modificado por el art. 86, Ley 488 del 24 de diciembre de 1998²⁸⁷, Modificado por el art. 35, Ley 863 de 29 de diciembre de 2003²⁸⁸, Modificado por el art. 50, Ley 1111 de 27 de diciembre de 2006²⁸⁹. **El texto original**

²⁸⁷ **Artículo 86.** Ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas de renta y ventas.

El artículo 868 del Estatuto Tributario quedará así:

"Artículo 868. Ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas de renta y ventas. Los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios, y sobre las ventas, se reajustarán anual y acumulativamente en el cien por ciento (100%) del incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, que corresponde elaborar al Departamento Administrativo Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el primero (1º) de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a este.

Antes del primero (1º) de enero del respectivo año gravable, el Gobierno determinará por Decreto los valores absolutos que regirán en dicho año, reajustados de acuerdo con lo previsto en este artículo y en el artículo siguiente.

Parágrafo 1o.- Para los efectos previstos en este artículo no se aplicará lo previsto en la Ley 242 de 1995.

Parágrafo 2o.- Los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas al impuesto de timbre nacional, se reajustarán anualmente de acuerdo con lo previsto en el presente artículo y en el artículo 869 del Estatuto Tributario."

²⁸⁸ **Artículo 35. Ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas de renta y ventas.** Modifícase el inciso primero del artículo 868 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

"Artículo 868. Ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas de renta y ventas. Los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios, y sobre las ventas, se reajustarán anual y acumulativamente en el cien por ciento (100%) del índice de precios al consumidor nivel ingresos medios, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el primero (1º) de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a este."

²⁸⁹ **Artículo 50.** Reglamentado parcialmente por el Decreto Nacional 379 de 2007. Modifícase el artículo 868 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"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 este.

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).

establecía: AJUSTE DE VALORES ABSOLUTOS EXPRESADOS EN MONEDA NACIONAL EN LAS NORMAS DE RENTA Y VENTAS. Los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, se reajustarán anual y acumulativamente en el ciento por ciento (100%) del incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados que corresponde elaborar al Departamento Administrativo Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el 1º de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a éste.

Antes del 1º de enero del respectivo año gravable, el Gobierno determinará por decreto los valores absolutos que registrarán en dicho año, reajustados de acuerdo con lo previsto en este Artículo y en el Artículo siguiente.

- **Artículo 869.** Derogado por la Ley 1111 de 2006, art. 78, ley ésta que en su artículo 50, modificadorio del 868 del E.T.N, incorporó el procedimiento de aproximación para el ajuste de cifras. **El artículo derogado establecía: Procedimiento para ajuste de cifras.** Cada vez que se determinen las cifras básicas anuales, 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, si el resultado estuviere entre diez mil pesos (\$ 10.000) y cien mil pesos (\$ 100.000);

NORMA	No. DE ORDEN VALOR	VALOR EN PESOS/RANGOS	NÚMERO DE UVT/RANGO
Acuerdo 21 de 1983.	Único	\$82.531	3

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)".

Artículo 101. Contenido en el artículo 47 del Decreto 352 de 2002			
Acuerdo 77 de 2002.	1°	Entre \$9.517.000 y \$62.699.000	Entre 379 y 2.495
Artículo 2°, inciso 1°.	2°	\$9.517.000	379
Artículo 2°, parágrafo 4°.			
Acuerdo 352 de 2008.	Único	\$9.470.710.000	376.839
Artículo 17°, parágrafo 3°.			
Acuerdo 105 de 2003.	1°	Entre \$9.517.000 y \$62.699.000	379 a 2.495
Artículo 2°, numeral 1°.	2°	Hasta \$33.169.000	Hasta 1.320
Predios Residenciales Urbanos y Rurales	3°	Más de \$33.169.000	Más de 1.320
	4°	\$66.000	3
Artículo 2°, numeral 2°.	5°	Hasta \$79.353.000	Hasta 3.157
	6°	Más de \$79.353.000	Más de 3.157
Predios No Residenciales.	7°	\$120.000	5
	8°	Hasta \$210.206.000	Hasta 8.364
	9°	Más de \$210.206.000	Más de 8.364
	10°	\$527.000	21
	11°	Hasta \$26.590.000	Hasta 1.058
	12°	Más de \$26.590.000	Más de 1.058
	13°	\$78.000	3
	1°	Hasta \$73.896.000	Hasta 2.940
2°	2°	Más de \$73.896.000	Más de 2.940
	3°	\$111.000	4
4°	4°	Hasta \$3.499.000	Hasta 139
	5°	Más de \$3.499.000	Más de 139
6°	6°	Hasta \$22.112.000	Hasta 880
	7°	Más de \$22.112.000	Más de 880
8°	\$474.000	19	

d) Se aproximará al múltiplo de diez mil más cercano, cuando el resultado estuviere entre cien mil pesos (\$ 100.000) y un millón de pesos (\$ 1.000.000), y

e) Se aproximará al múltiplo de cien mil más cercano, cuando el resultado fuere superior a un millón de pesos (\$ 1.000.000).

Parágrafo. El gobierno publicará periódicamente las cifras finales. Si el gobierno no las publicare oportunamente, el contribuyente aplicará el aumento autorizado. (subrayado nuestro).

- **Acuerdo Distrital 469 del 22 de febrero de 2011**
 - **ARTÍCULO 26°. Conversión y ajuste de valores absolutos en Unidades de Valor Tributario.** Con el fin de unificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el Gobierno Distrital reexpresará por una sola vez, en Unidades de Valor Tributario "UVT" vigente, dentro de los dos meses siguientes a la vigencia del presente Acuerdo, los valores absolutos de los tributos distritales, contenidos en los Decretos Distritales 807 de 1993 y 352 de 2002 y demás disposiciones relativas a tributos distritales. Para efectos de la conversión aquí prevista, los valores absolutos se ajustarán a la Unidad de Valor Tributario más cercana.

El ajuste anual de las Unidades de Valor Tributario para cada período gravable corresponderá al valor de la UVT fijado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme a lo establecido en el artículo 868 del Estatuto Tributario Nacional.

En desenvolvimiento de la anterior unidad normativa el Gobierno Distrital expidió el Decreto 177 del 19 de abril de 2011, el cual en su artículo 1°, estableció:

Artículo 1°. - Los valores absolutos expresados en moneda nacional, contenidos en las normas relativas a los impuestos distritales, convertidos a Unidades de Valor Tributario "UVT", son los siguientes:

Nótese que en el Decreto citado solo se convierte y ajusta en UVT los valores absolutos expresados en moneda nacional en la normativa tributaria sustancial guardando silencio en relación con los valores de igual naturaleza contenidos en el procedimiento tributario distrital, razón por lo cual demos estarnos a lo dispuesto en los artículos 162 del Decreto Ley 1421 de 1993 y 59 de la Ley 788 de 2002, pretranscritos y por esta vía aplicar el artículo 868 del E.T.N con la modificación introducida el 27 de diciembre de 2006, mediante Ley 1111, artículo 50, de tal manera que a partir del año 2007 se convierten y ajustan, por la Administración o por el propio obligado tributario (contribuyente, responsable, declarante y agente retenedor) en UVT los valores expresados en moneda nacional en la normativa tributaria procedimental y por los años gravables 2006 y anteriores se ajustan en el cien por ciento (100%) del índice de precios al consumidor –IPC, teniendo en cuenta los valores iniciales contemplados en las disposiciones originales de las cuales fueron tomados, tal como se practicó mediante el artículo 1° del Decreto No. 474 del 29 de diciembre de

2005²⁹⁰, a cuyo tenor literal “ (...) Los valores absolutos expresados en moneda nacional que regirán para el año 2006, en las normas contenidas en los artículos 13, 22, 51, 69, 138 y 153²⁹¹ del Decreto Distrital 807 de 1993 y el artículo 8 del Decreto Distrital 271 de 2002, serán los establecidos en el Decreto y/o Resolución que para efectos tributarios nacionales dicte el Gobierno Nacional para el año 2006”²⁹².

A modo de conclusión

Teniendo como telón de fondo la anterior égida normativa y argumentativa, a manera de ejemplo, ajustemos y convirtamos el valor absoluto expresado en moneda nacional de que trata el inciso 2° del numeral 7° del artículo 13 del Decreto 807 de 1993:

Artículo 13º. Modificado Decreto 422 de 1996. Contenido de la Declaración. Las declaraciones tributarias de que trata este Decreto deberán presentarse en los formularios oficiales que prescriba la Dirección Distrital de Impuestos y contener por lo menos los siguientes datos: (...)

6. La firma del obligado a cumplir el deber formal de declarar.

7. Para el caso de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, del Impuesto al Consumo de cervezas, sifones y refajos de producción nacional, y de Retención en la Fuente de Impuestos Distritales, la firma del Revisor Fiscal, cuando se trate de 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.

En el caso de los no obligados a tener revisor fiscal, se exige firma de Contador Público, vinculado o no laboralmente a la empresa, si se trata de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, cuando el monto de sus ingresos brutos del año inmediatamente anterior, o el patrimonio bruto en el último día de dicho año, sean

²⁹⁰ “Por el cual se reajustan los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas a los impuestos distritales para el año 2006”

²⁹¹ **El artículo 153º dispone:** (...) Mecanismos para efectuar la Devolución. La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La Administración Tributaria podrá efectuar devolución de saldos a favor superiores a un millón de pesos (\$1.000.000), (Valor año base 1987), mediante títulos de devolución de Impuestos, los cuales sólo servirán para cancelar Impuestos o derechos, administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

El valor de los títulos emitidos en cada año no podrá exceder del cinco por ciento (5%) del valor de los recaudos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos respecto al año anterior, se expedirán a nombre del beneficiario de la devolución y serán negociables”.

Considerando que los títulos de impuestos –TIDIS- no han sido adoptados por la Administración Distrital de Impuestos como mecanismo para devolución de saldos a favor por concepto de impuestos, el valor absoluto contenido en la disposición pretranscrita no se considera necesario, por ahora, actualizar dicho valor a pesos a 31 de diciembre de 2006 y a UVT a 31 diciembre de 2007.

²⁹² Los valores absolutos expresados en moneda nacional en el artículo 13 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 24 del Acuerdo Distrital 27 de 2001, fueron sustituidos por UVT (15.000) y porcentajes (de 5, 4, 3, 0.5%) con ocasión de la reforma introducida en el Distrito Capital mediante Acuerdo 671 del 18 de mayo de 2017, artículo 6°.

superiores a la suma de cien millones de pesos (**\$100.000.000**) (Valor año base 1987).

En estos casos, deberá informarse en la declaración el nombre completo y número de la Tarjeta Profesional o Matrícula del Revisor Fiscal o Contador Público que firme la declaración.

La exigencia señalada en este numeral no se requiere cuando el declarante sea una entidad pública diferente a las sociedades de economía mixta. (...)

Coligado con lo anterior, señalar que una disposición como el numeral 7° del artículo 13, pretranscrito, la encontramos reproducida en el texto original del inciso 2° del numeral 6° del artículo 596 del E.T.N, en los siguientes términos:

“(...) 6. <INCISO 2o.> Los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios firmada por contador público, 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 1.987)”, valor éste que luego de los sucesivos ajustes practicados a partir del año 1988, ascendió para la vigencia fiscal 2006 a la suma de \$2.007.179.000, m/cte, según Decreto Nacional 44715 de 2005, cifra que a su vez, una vez convertida en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006, a partir del año gravable 2007, quedó de la siguiente manera: **“ARTICULO 596. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RENTA. (...) 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 y entidades obligadas a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa o entidad, cuando el **patrimonio bruto** en el último día del año o período gravable, o los **ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a 100.000 UVT**”, unidad de valor tributario que reexpresada, a su vez, en moneda nacional, para la vigencia gravable 2018, arroja un valor de \$ 3.315.600.000 m/cte²⁹³, si se tiene en cuenta que para esta vigencia la UVT es de \$ 33.156²⁹⁴ según Resolución No. 00063 del 14 de noviembre de 2017, expedida por la DIAN.*

²⁹³ El artículo 2° de la Resolución No. 00063 de 2017, refiere el procedimiento de reexpresión, con las siguientes palabras:

ARTICULO 2. Para efectos de convertir en valores absolutos las cifras y valores expresados en UVT; aplicables a las disposiciones relativas a los impuestos y obligaciones administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian, de que trata el artículo 868-1 del Estatuto Tributario, se multiplica el número de las Unidades de Valor Tributario UVT por el valor de la UVT y su resultado se aproxima de acuerdo con el procedimiento de aproximaciones de que trata el inciso sexto del artículo 868 del Estatuto Tributario.

²⁹⁴ Este aumento se determinó al aplicar el IPC entre el 1° de octubre de 2016 y el 1° de octubre de 2017 al valor de la UVT del 2017 (31.859), el cual corresponde a un incremento de 4,07%. De manera que el nuevo valor se determinó así 31.859 x 1,0407 = 33.156.

Ahora bien, continuando con el anterior procedimiento de ajuste de los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas contenidas en los artículos 22, 51 y 138 del Decreto Distrital 807 de 1993, tenemos el siguiente resultado:

NORMA	VALOR (\$) Y AÑO BASE DE REFERENCIA	AJUSTE EN \$ A 31-12-06	CONVERSIÓN A UVT VALORES AJUSTADOS A 31-12-07	CONVERSION A \$ UVT A 31-12-18
D. 807/93, art. 22 ²⁹⁵	10.000.000 -1995 ²⁹⁶	28.127.401	1.341	44.463.000
D. 807/93, art. 51 ²⁹⁷	200.000.000 -1987 400.000.000 -1987	4.014.358.000 8.028.716.000	200.000 400.000	6.631.200.000 13.262.400.000
D. 807/93, art. 138 ²⁹⁸	300.000 -1994 ²⁹⁹	1.008.069	48	1.592.000

El valor histórico de dicho índice ha sido el siguiente: 2006: 20.000, 2007: 20.974, 2008: 22.054, 2009: 23.763, 2010: 24.555, 2011: 25.132, 2012: 26.049, 2013: 26.841, 2014: 27.485, 2015: 28.279, 2016: 29.753, 2017, 31.859 y 2018: \$ 31.859 m/cte.

²⁹⁵ **Decreto Distrital 807 de 1993. Artículo 22. Corrección de algunos errores que implican tener la declaración por no presentada.** Modificado por el artículo 1° del Decreto 422 de 1996 y actualizado por el Decreto 362 del 21-08-02. Las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580 y el artículo 650-1 del Estatuto Tributario Nacional podrán corregirse mediante el procedimiento de corrección de las declaraciones consagrado en el artículo 588 del Estatuto Tributario Nacional, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 61 del Decreto 807 de 1993, sin que exceda de diez millones de pesos (\$10.000.000). Valor base año 1995.

También podrá corregirse, mediante el procedimiento señalado en el inciso anterior, el no pago total de la declaración privada en los casos en que se exija esta condición para tener por presentada la declaración, siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar.

²⁹⁶ Conforme al Decreto Distrital 548 del 31-12-02, este valor se reajustó para el año 2003 a \$ 21.900.000.

²⁹⁷ **Artículo 51°. Obligación de Suministrar Información solicitada por Vía General.** Sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la administración tributaria distrital, el Director Distrital de Impuestos podrá solicitar a las personas 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 las declaraciones tributarias, con el fin de efectuar estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos distritales.

La solicitud de información de que trata este artículo se formulará mediante resolución del Director, 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 podrán ser inferiores a dos (2) meses, y los lugares a donde deberá enviarse.

Esta información deberá presentarse en medios magnéticos cuando se trate de personas o entidades que en el año inmediatamente anterior a aquel en el que se solicita la información, hubieren poseído en el último día un patrimonio bruto superior a doscientos millones de pesos (\$200.000.000) o cuando sus ingresos brutos hubieren sido superiores a cuatrocientos millones de pesos (\$400.000.000) (valores año base 1987).

²⁹⁸ **Artículo 138°.- Remisión de las Deudas Tributarias. Actualizado por D.D 362 de 2002.** El Director Distrital de Impuestos podrá suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes, las deudas a cargo de personas que hubieren muerto sin dejar bienes. Para poder hacer uso de esta facultad deberá dictarse 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 antigüedad de más de cinco años.

El Director Distrital de impuestos está facultado para suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes las deudas a su cargo por concepto de los impuestos distritales, sanciones, intereses y recargos sobre los mismos, hasta por un límite de trescientos mil pesos (\$300.000) para cada deuda, valor base 1994, siempre que tengan al menos tres (3) años de vencidas. Los límites para las cancelaciones anuales serán señalados a través de Resoluciones de carácter general.

²⁹⁹ Conforme al Decreto Distrital 548 del 31-12-02, este valor se reajustó para el año 2003 a \$ 970.000.

Damos cierre al presente pronunciamiento informándole que el mismo tiene el alcance previsto en el artículo 164 del Decreto Distrital 807 de 1993³⁰⁰ y que tanto la normativa como los conceptos y la jurisprudencia tributarias pueden consultarse directamente, en nuestras bases de datos jurídicas, ingresando a la dirección [\\shd.gov.co\fs\Relatoria](http://shd.gov.co/fs/Relatoria).

³⁰⁰ **ARTICULO 164. CONCEPTOS JURIDICOS.** Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección Distrital de Impuestos cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo”.