



Proceso de fiscalización de la administración tributaria y defensa del obligado tributario.

José David Robledo Restrepo

Monografía presentada para optar al título de Especialista en Gestión Tributaria

Asesora

Luz Adriana Herrera Montoya, Especialista (Esp) en Legislación Tributaria

Universidad de Antioquia
Facultad de Ciencias Económicas
Especialización en Gestión Tributaria
Medellín, Antioquia, Colombia
2023

Cita	(Robledo Restrepo, 2023)
Referencia	Robledo Restrepo, J. D. (2023). <i>Proceso de fiscalización de la administración tributaria y defensa del obligado tributario</i> . [Trabajo de grado especialización]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
Estilo APA 7 (2020)	



Especialización en Gestión Tributaria, Cohorte XXXV.

Grupo de Investigación Seleccione grupo de investigación UdeA (A-Z).

Seleccione centro de investigación UdeA (A-Z).



Biblioteca Carlos Gaviria Díaz

Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

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

Dedicatoria

Este trabajo está dedicado especialmente a mi familia, quien siempre estuvo al tanto del progreso de éste y a mi esposa cuya paciencia me inspiro y brindó tranquilidad a lo largo del proceso.

Agradecimientos

En primer lugar, agradezco a Nuestro Dios y Señor Todo poderosos por haberme permitido alcanzar un sueño más y brindarme la dedicación que este logro requería. En segunda instancia, un agradecimiento especial a todos los docentes que gracias a su entrega y dedicación brindaron los conocimientos necesarios para llevar a buen puerto este trabajo; a mis compañeros de clase por haber compartido una experiencia fabulosa e inolvidable y a mis compañeros de trabajo que en tantas ocasiones llevaron a cabo mis tareas para que pudiera dedicar el tiempo necesario a este proyecto...a todos ellos un saludo de agradecimiento.

Tabla de contenido

Resumen	7
Abstract	7
Introducción	8
Pregunta de investigación.....	10
Delimitación del problema	11
Marco de referencia.....	15
Marco conceptual	15
Marco histórico	16
Marco Teórico	17
Marco legal.....	18
Contexto actual.....	19
Enfoque metodológico.	20
Plan de trabajo.....	21
Proceso de fiscalización de la administración y de defensa del contribuyente	22
Antecedentes y generalidades	22
Proceso de fiscalización tributaria.....	25
Fiscalización de los omisos.	26
Etapa 1. Persuasiva	26
Etapa 2. Emplazamiento para declarar.....	27
Etapa 3. Sanción por no declarar	27
Etapa 4. Liquidación oficial de aforo.....	28
Fiscalización de los inexactos	29
Etapa 1. Declaración privada	29

Etapa 2. Emplazamiento para corregir.....	29
Etapa 3. Requerimiento especial.....	30
Etapa 4. Ampliación del Requerimiento especial	30
Etapa 5. Liquidación oficial de revisión	30
Defensa del obligado tributario	31
Reducción de sanciones como medio de defensa del obligado.....	32
Discusión de los actos de la administración como medio de defensa del obligado.....	33
La vía Judicial como medio de defensa del obligado.....	37
Devoluciones y compensaciones de saldos a favor de los obligados.....	43
Hallazgos.....	46
Conclusiones	49
Referencias	51
Bibliografía.....	53

Tabla De Figuras

Figura 1	Relación Jurídica entre partes del Tributo.....	22
Figura 2	Obligaciones Tributarias.	22
Figura 3	Principios del Derecho Tributario.	25
Figura 4	Proceso de fiscalización de los omisos.	26
Figura 5	Proceso especial de fiscalización – impuesto al patrimonio.	28
Figura 6	Proceso de fiscalización inexactos.	29
Figura 7	Etapas del proceso Contencioso Administrativo.....	37

Resumen

El objetivo principal de esta monografía es el estudio de algunos procesos de fiscalización que adelantan las administraciones tributarias en Colombia sobre las obligaciones sustanciales y formales de los contribuyentes, responsables tributarios, así como los mecanismos que estos poseen para controvertir las actuaciones y decisiones que en el marco de dichos procesos profieren dichas autoridades.

Palabras clave: : fiscalización, omisos, inexactos, emplazamiento, requerimiento especial, recurso, reconsideración, demanda, debido proceso, jueces.

Abstract

The main objective of this monograph is the study of some inspection processes carried out by the tax administrations in Colombia on the substantial and formal obligations of taxpayers, taxpayers, as well as the mechanisms that they have to dispute the actions and decisions that in the framework of said processes proffered said authorities.

Keywords: inspection, omissions, inaccuracies, location, special requirement, appeal, reconsideration, lawsuit, due process, judges.

Introducción

Para llegar a la concepción del Estado tal y como se conoce hoy y, para mantener la idea de su necesidad, ha sido preciso atravesar un camino plagado de obstáculos y dificultades que, en el caso colombiano ha derivado en el interrogante sobre si éste, el Estado, sigue siendo viable o, si por el contrario se ha convertido en un caso fallido. Lo cierto es que, con todos los problemas que Colombia ha atravesado a lo largo de su historia (especialmente en su vida republicana), se ha llegado a la conclusión de que se deben redoblar los esfuerzos para fortalecer el actuar del Estado en busca del principio fundamental que define su Constitución y que se convierte en el pilar fundamental sobre el que se sustenta su existencia, esto es, Colombia es “Un Estado Social de Derecho”.

En este largo trasegar, el Estado ha ido modificando su forma, sus fines y sus procedimientos y como consecuencia lógica la manera de financiar su existencia ha cambiado con una dinámica similar, si no mayor, a la de aquel.

En esta propuesta de monografía encontrará una pequeña reseña histórica del devenir del Estado; la estructura de éste; los medios de financiación y las instituciones que a su interior se encargan de su gestión; la legislación en general y la tributaria en particular y las conductas que en mayor medida son fiscalizadas por la administración; los regímenes sancionatorios y los medios de defensa que tiene el contribuyente para controvertir las decisiones de la autoridad tributaria; todo lo anterior enmarcado en los límites normativos a los que acuden las partes.

Lo anterior resulta sustancialmente importante en la medida en la que en la relación Estado – Contribuyente, es aquel quien encarna el poder supremo, ya que como lo expresa **Ramírez (2011):**

El Estado no sólo constituye una dimensión política sino una fuerza social que determina la existencia de relaciones coexistentes jerárquicas entre gobernantes y gobernados.

La relación jerárquica entre gobernantes y gobernados conlleva al ejercicio de un poder soberano sujeto a una titularidad abstracta, despersonalizada y permanente, es decir, la presencia de una potestad de mando personalizada. (p.177)

y es precisamente por ser una relación jerarquizada que se hace indispensable que se garantice en todo momento el debido proceso, sobre todo para quien en esta relación jerárquica se encuentra subordinado al poder supremo o soberano – el obligado -. En este punto es menester también realzar un aspecto fundamental que **Przeworski (1998)** expresa con clara nitidez:

El Estado debe obedecer la ley y hacer que se cumpla: ambas cosas, obedecer y hacer valer. Uno puede oponerse a esta distinción y sostener que los gobiernos obedecen la ley no sólo cuando no la violan sino sólo en el caso de que la hagan valer también de manera universal. Sin embargo, como podemos ver a continuación, en la práctica existe una asimetría entre no violarla y hacerla valer. (p.343)

Es importante manifestar y dejar en claro que la órbita tributaria del Estado a la que se circunscribe este documento es la del nivel nacional y esencialmente su administración central, razón por la cual los niveles departamental y municipal sólo serán mencionadas a manera de ilustración, aunque en principio, el procedimiento tributario establecido para el nivel nacional aplica también para los entes territoriales.

Planteamiento del problema

El problema fundamental que origina este trabajo radica en que en los últimos años, especialmente en postpandemia, se ha observado desde la práctica profesional de los contadores un actuar de los funcionarios de la administración tributaria en Colombia que vuelve lentos los procesos que llevan implícitos derechos del contribuyente y agilizan aquellos en los que éste debe cumplir con sus obligaciones, generando de paso un desequilibrio jurídico que perjudica principalmente a la parte subordinada de la relación, en este caso concreto al obligado tributario.

Como consecuencia de lo anterior, se ven altamente perjudicados los flujos de caja de las compañías en general y de los pequeños contribuyentes en particular (sanciones, intereses, mayor valor de impuestos e inadmisión de solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor).

En algunos casos, la administración tributaria traslada los fallos de su plataforma tecnológica (desconocimiento de facturas de compras que incluso se encuentran en los informes de facturación de la propia entidad con su CUFE respectivo y acuse de recibido, errores en la lecturas de prevalidadores como el 2613 – relación de costos , gastos y deducciones, caídas del sistema e inconsistencias en periodicidad de IVA para declaraciones del impuesto) a los contribuyentes provocando retrasos en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales que implican sanciones pecuniarias que no tendrían que ser asumidas por el administrado.

Pregunta de investigación

¿Cómo se desarrollan los procesos de fiscalización por parte de la administración tributaria y cómo puede el contribuyente minimizar los efectos adversos de esta y controvertir los actos administrativos?

Delimitación del problema

Como se expresó anteriormente, aunque las dificultades en la relación Administrador – Administrado en materia tributaria se presentan en todos los niveles del Estado -Nación, Departamentos y Municipios-, esta monografía tendrá como foco principal de análisis el nivel central del Estado, más específicamente las relaciones de los contribuyentes con la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

La delimitación temporal para el desarrollo de este trabajo estará circunscrito al semestre académico 2023 – 1 ya que el mismo es requisito sine qua non para optar al título de Especialista En Gestión Tributaria otorgado por el Departamento de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de La Universidad de Antioquia.

Justificación

Como ha podido observarse a lo largo de la historia del Estado, sea cual fuere la forma que este haya adoptado, o bien una monarquía, o una teocracia, o una dictadura o bien como en nuestro caso actual, una república; independientemente de las distintas justificaciones que los individuos puedan tener para la existencia de éste, ya sean razones de seguridad, justicia o bienestar socioeconómico, es indiscutible que para el logro de sus fines, el Estado requiere de una estructura que garantice alcanzar los mínimos que le dan sustento jurídico, moral y filosófico.

Desde esta perspectiva, resulta inevitable que la sociedad en conjunto establezca los medios necesarios para que dicha estructura opere de una manera adecuada, situación ésta que implica que los particulares como individuos o colectivos hagan una transferencia de recursos propios en pos de satisfacer las necesidades operativas del Estado, ya que como lo expresa **el Observatorio Fiscal de La Universidad Javeriana de Colombia (2012)** “Sin la tributación, el Estado no tendría suficiente dinero para garantizar bienes y servicios básicos para la población, ni para mejorar la infraestructura del país”.

En esta relación de “dar” de los individuos y de “recibir” del Estado, o de “pagar” del contribuyente y “cobrar” de la administración si se quiere expresar de una manera más coercitiva, obligación sustancial (**Artículo 1º Estatuto Tributario**) , surgen inevitablemente tensiones y controversias, que requieren de un procedimiento claro y expedito para su solución armónica y en derecho dentro de unos mínimos aceptables de justicia tanto para el administrado como para la administración.

En relación con lo planteado arriba y considerando posible abusos en ambos extremos de la relación, resulta de imperiosa necesidad que la sociedad en conjunto estudie, investigue, analice

y desarrolle – si es el caso – medios para que las partes no vean vulnerados sus derechos y para que en todo momento se siga el debido proceso, como derecho constitucional.

Es en este contexto en donde la academia en particular debe ser el motor fundamental en el trabajo de buscar respuestas asertivas en relación con el problema planteado con anterioridad, sin olvidar en ningún momento que dicho trabajo debe estar enmarcado por los límites constitucionales y legales y recalando la importancia que tiene el aporte de los particulares en el sostenimiento del Estado como institución garante de los derechos y obligaciones de unos y de otros.

Objetivos

3.1 Objetivo general

Presentar de manera sumaria los procesos de fiscalización más comunes adelantados por la administración y los principales medios y mecanismos con los que cuenta el contribuyente para controvertir las decisiones de la administración en materia tributaria.

3.2 Objetivos específicos

- i. **Identificar** los procesos de fiscalización más comunes adelantados por la administración de impuestos.
- ii. **Describir** el proceso administrativo que conlleva la fiscalización de un obligado tributario inmerso en condiciones especiales.
- iii. **Reseñar** los procedimientos establecidos para operar los mecanismos de discusión y defensa del obligado tributario ante los actos de la administración tributaria.

Marco de referencia

Marco conceptual

Para acercarnos al concepto del término “**ESTADO**” haremos relación de la definición que al respecto han hecho algunos estudiosos del tema.

Para dicho propósito utilizaremos como referencia al señor **LUIS I. GORDILLO PÉREZ**, quien en su artículo titulado “**¿Por qué surge el Estado? Una metodología holística para entender el origen, la función y los retos del poder público**” acerca al lector las definiciones de tres estudiosos del tema: Marx, Emile Durkheim y Weber. Referenciamos el segundo: dice **Gordillo (2016)**

(...) Emile Durkheim sostenía que el origen del Estado radica en la división social del trabajo. Hay división del trabajo cuando una sociedad alcanza un grado de desarrollo tal que se produce un desdoblamiento de las tareas productivas. Así, se producirá una diferenciación ocupacional en la que funciones y tareas productivas quedan asignadas a personas distintas. De este modo, la evolución de las sociedades humanas crea un tipo de cohesión llamado solidaridad orgánica (en contraposición a la solidaridad mecánica, propia de las sociedades primitivas) (...) De la familia autosuficiente y aislada pasamos a la familia moderna en la que los lazos entre los individuos forzosamente se ven incrementados en tanto que se necesitan unos a otros para cubrir sus necesidades. (p. 567)

Marco histórico

Aunque la mayoría de los estudiosos y teorizantes del Estado suelen identificar dicho término con el fenómeno sociopolítico surgido en Europa después del feudalismo, dicho concepto abarca un espacio temporal mucho más amplio ya que desde el principio mismo de los tiempos, los humanos han nacido, crecido y han muerto en entornos sociales. Sin embargo, y para no dejar de lado lo sucedido antes del surgimiento del “Estado Moderno”, es necesario dejar en claro que hay unos elementos comunes a la idea de Estado que son necesarios para entender dicho concepto a través de la historia y su significado en la actualidad. Dichos elementos son: “cuerpo equipado con el poder soberano de un pueblo sedentario, es decir, dominio sobre el territorio y la gente en el que tres elementos, concretamente (1) el territorio, (2) la sociedad y (3) el poder soberano, forman un sistema político” (Marquardt, 2014, p. 7).

Ahora bien, como consecuencia de la creación de una institución (El Estado) en la que algunos miembros debían abandonar sus actividades particulares para dedicarse al servicio de la comunidad, surge la necesidad de que esta desarrolle un sistema mediante el cual los encargados de la dirección de aquel puedan dedicarse por completo a la administración de las tareas que desarrollan en beneficio de todos, y es así como surge la tributación como medio de financiación del Estado.

Aunque no resulta fácil determinar con precisión la aparición de los impuestos o tributos, existen datos de la existencia de estos desde hace por lo menos cinco mil años en culturas tan alejadas geográficamente como el antiguo Egipto, Mesopotamia y China. Una prueba fehaciente de lo anterior es por ejemplo el hallazgo del “Código de Hammurabi, un monumento en el que se

expresa con escritura cuneiforme que la sociedad babilónica no sólo empleaba impuestos, sino que estos eran un factor muy importante en su desarrollo” (Vargas, 2022)

Marco Teórico

En este apartado se hará un acercamiento teórico a la figura del Estado Colombiano y para empezar diremos que aunque se tiene conocimiento de que el territorio correspondiente a la actual Colombia estuvo poblado por pueblos aborígenes desde varios siglos anteriores a la conquista española, no ha sido posible determinar con exactitud la manera en la que dichos pueblos estaban organizados socialmente ya que no existía en aquellas gentes el uso de la escritura, por lo que ha sido la tradición hablada la referencia usada al respecto. Sin embargo, se ha sabido que dichos pueblos tenían una jerarquía política que encarnaba el cacique de la tribu, un aparato militar que lo sostenía en el poder y un grupo de sacerdotes que le daban sustento teológico. (Rodríguez, 2005, p.31)

Una vez establecido el imperio español en los territorios americanos a partir del año 1492, la figura por la que se rigió el Estado fue la de la monarquía y desde ahí hasta el grito de independencia no hubo variación alguna más allá del nombre del rey.

Después de que las américas hubieren dejado de ser parte del imperio español, nuestro país adoptó la forma de Estado Republicano y es esta la que ha regido hasta nuestros días. Al respecto y para entender la estructura teórica de nuestro Estado, es menester remitirnos a la Constitución Nacional de 1991 en donde se establece la forma de organización estatal. Allí se expresa lo siguiente (Constitución Política de Colombia, 1991)

Artículo 1°. Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.

En concordancia con lo anterior debemos mencionar que nuestro modelo de Estado implica un sistema de pesos y contrapesos en el ejercicio del poder soberano y supremo. En tal sentido, se debe expresar que dicho sistema está diseñado mediante la definición de ramas del poder público (rama ejecutiva, rama legislativa y rama judicial), las cuales buscan darle funcionalidad al Estado Colombiano al tiempo que propenden por un ejercicio imparcial del poder.

Marco legal

La estructura legal en Colombia sigue la propuesta por Kelsen en su famosa pirámide de la norma, es decir, existe una norma de normas que subordina al resto del ordenamiento y que en nuestro caso es la Constitución Nacional. En este nivel, existen algunos artículos que mencionan de manera directa o indirecta la necesidad de establecer impuestos y le otorgan los principios orientadores fundamentales a la estructura tributaria.

En este sentido, sea lo primero mencionar que el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución política del país establece que una de las responsabilidades que exige la calidad de colombiano es la de participar en la financiación de los gastos y las inversiones del Estado, y que dicha financiación deberá llevarse a cabo siguiendo los principios establecidos por el artículo 363 de dicha Constitución, esto es, la equidad, la eficiencia y la progresividad, entendida la equidad como el principio que le da a cada cual lo que le corresponde o en términos tributarios, que cada

cual aporte según sus capacidades económicas; por eficiencia se entenderá que la estructura tributaria debe ser impulsadora de la actividad económica y evitar distorsionar aquella mediante externalidades negativas en el mercado y por progresividad el principio que establece que a mayor capacidad contributiva mayor contribución efectiva.

En Colombia la ley superior (segundo nivel jerárquico de la norma) en materia tributaria es el Estatuto Tributario, el cual establece la estructura impositiva, procedimental y sancionatoria de los impuestos dentro del territorio nacional.

En el tercer nivel jerárquico de la norma a nivel nacional, se encuentran los decretos reglamentarios en materia impositiva, los cuales establecen los procedimientos a seguir por la administración y por los administrados en materia impositiva. En este nivel podrían también agruparse las circulares, resoluciones y oficios de las entidades descentralizadas.

Contexto actual

Como es sabido por todos, la nueva reforma al sistema tributario (Ley 2277 de 2022), trajo con sí nuevas reglas tributarias. No obstante, la administración tributaria conserva sus amplias facultades para reglamentar procesos y actuaciones de los administrados y suyas propias. Es aquí donde se presenta la posibilidad de extralimitación de la administración en cuanto a su interpretación de la ley y de la Constitución, y será menester de la sociedad toda, especialmente el sector productivo y generador de valor, hacer una vigilancia permanente de dichas actuaciones para que las mismas se desarrollen siempre siguiendo el debido proceso.

Enfoque metodológico.

Este trabajo se desarrollará bajo un enfoque metodológico cualitativo debido a que como lo expresa **ZERPA (2016)**, la investigación cualitativa en las ciencias sociales ha generado herramientas que permiten la comprensión a profundidad de objetos de estudio que tienen como eje la vida de las personas.

Para alcanzar el propósito de esta monografía, el trabajo se desarrollará a partir de la consulta de las normas que rigen el actuar de los funcionarios públicos en general y de la administración tributaria en especial, esto es, en algunos códigos procedimentales y disciplinarios.

En el mismo sentido, se recogerán las experiencias de algunos contadores y administradores vinculados a diferentes sectores productivos de la ciudad de Medellín, demás municipios del área metropolitana del valle de Aburrá y el oriente cercano del departamento de Antioquia sobre los principales inconvenientes que hayan tenido con la administración en el ejercicio de su profesión y la manera cómo han tramitado los mismos.

Se entrevistará a algunos profesores de los programas de posgrado de los programas de Contaduría, Administración de empresas, Economía y Derecho sobre su manera de relacionarse con la administración de impuestos.

Plan de trabajo

ACTIVIDAD 1: Recolección de información sobre los casos más comunes de inconvenientes entre la administración tributaria y los contribuyentes. Esta actividad se desarrollará mediante entrevistas y la búsqueda de sentencias judiciales relativas a impuestos. Tiempo estimado: cuatro semanas.

ACTIVIDAD 2: Acercamiento y discusión con los especialistas en los procedimientos relacionados en el Código Contencioso Administrativo, aplicación de la vía ejecutiva y mecanismo de reconsideración establecido por el artículo 720 del Estatuto Tributario. Tiempo estimado: tres semanas.

ACTIVIDAD 3: Compilación y redacción del material hallado en las actividades uno y dos. Tiempo estimado: dos semanas.

ACTIVIDAD 4: Elaboración de la lista de procedimientos existentes para controvertir las actuaciones de la DIAN. Tiempo estimado: tres semanas.

ACTIVIDAD 5: Elaboración del informe final. Tiempo estimado cuatro semana

Tabla 1 Cronograma de Actividades.

Semana 1	Semana 2	Semana 3	Semana 4	Semana 5	Semana 6	Semana 7	Semana 8	Semana 9	Semana 10	Semana 11	Semana 12	Semana 13	Semana 14	Semana 15	Semana 16
feb 6 al 12	feb 13 al 19	feb 20 al 26	feb 7 Mar 5	mar 6 al 12	mar 13 al 19	mar 20 al 26	mar 27 abr 2	abr 3 al 9	abr 10 al 16	abr 17 al 23	ab 24 al 30	may 1 al 7	may 8 al 14	may 15 al 21	may 22 al 28
ACTIVIDAD 1				ACTIVIDAD 2			ACTIVIDAD 3		ACTIVIDAD 4			ACTIVIDAD 5			
ASESORÍA PERMANENTE CON EL ASESOR Y DEMÁS DOCENTES DISPUESTOS															

Actividad 1: Recolección de información sobre los casos más comunes de inconvenientes entre la administración tributaria y los contribuyentes.

Actividad 2: Consulta con los especialistas en los procedimientos relacionados en el Código Contencioso Administrativo y aplicación de la vía ejecutiva.

Actividad 3: Compilación y redacción del material hallado en las actividades uno y dos

Actividad 4: Elaboración de la lista de procedimientos existentes para controvertir las actuaciones de la DIAN.

Actividad 5: Elaboración del informe final.

Distribución Temporal de actividades a desarrollar para Monografía

Proceso de fiscalización de la administración y de defensa del contribuyente

Antecedentes y generalidades

La relación entre la administración y los obligados tributarios está enmarcada por un conjunto de normas de carácter jurídico que establece derechos y obligaciones para una o ambas partes de dicha relación, el cual se conoce como derecho tributario.

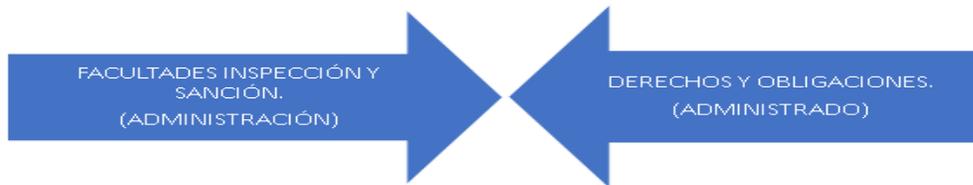


Figura 1. Relación Jurídica entre partes del Tributo.

En relación con la anterior definición, podríamos decir que su objetivo es el de establecer unas obligaciones y un procedimiento para llevar a buen término dichas obligaciones

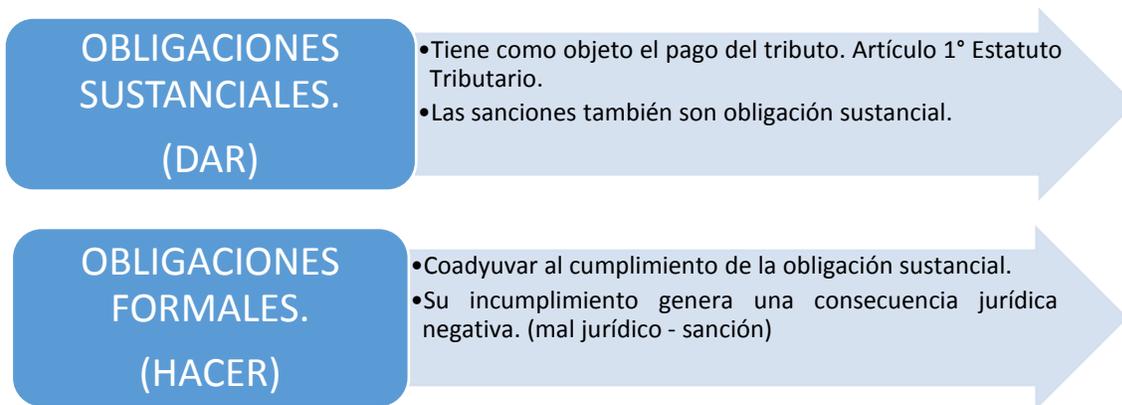


Figura 2. Obligaciones Tributarias.

En cuanto a los derechos del obligado tributario, podríamos referenciar lo estipulado por la **ley 1607 de 2012 en su artículo 193**, el cual cito a continuación:

Artículo 193. (...) Adicionalmente, en sus relaciones con las autoridades, toda persona tiene derecho:

1. A un trato cordial, considerado, justo y respetuoso; 2. A tener acceso a los expedientes que cursen frente a sus actuaciones y que a sus solicitudes, trámites y peticiones sean resueltas por los empleados públicos, a la luz de los procedimientos previstos en las normas vigentes y aplicables y los principios consagrados en la Constitución Política y en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso administrativo; 3. A ser fiscalizado conforme con los procedimientos previstos para el control de las obligaciones sustanciales y formales; 4. Al carácter reservado de la información, salvo en los casos previstos en la Constitución y la ley; 5. A representarse a sí mismo, o a ser representado a través de apoderado especial o general; 6. A que se observe el debido proceso en todas las actuaciones de la autoridad; 7. A recibir orientación efectiva e información actualizada sobre las normas sustanciales, los procedimientos, la doctrina vigente y las instrucciones de la autoridad; 8. A obtener en cualquier momento, información confiable y clara sobre el estado de su situación tributaria por parte de la autoridad; 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; 10. A ejercer el derecho de defensa presentando los recursos contra las actuaciones que le sean desfavorables, así como acudir ante las autoridades judiciales; 11. A la eliminación de las sanciones e intereses que la ley autorice bajo la modalidad de terminación y conciliación, así como el alivio de los intereses de mora debido a circunstancias extraordinarias cuando la ley así lo disponga; 12. A no pagar impuestos en discusión antes de haber obtenido una decisión definitiva en la vía administrativa o judicial salvo los casos de terminación y conciliación autorizados por la ley ; 13. A que las actuaciones se lleven a cabo en la forma menos

onerosa y a no aportar documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad tributaria respectiva; 14. A conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público y 15. A consultar a la administración tributaria sobre el alcance y aplicación de las normas tributarias, a situaciones de hecho concretas y actuales. **(Ley 1607, 2012, Artículo 193)**

En ese orden de ideas, resulta obvio que el obligado tributario, posee la facultad de controvertir las decisiones proferidas por la administración tributaria y, en tal sentido, resulta imprescindible para los ciudadanos conocer cómo pueden utilizarse dichas facultades.

En tal sentido y, aunque la administración posee amplias facultades para hacer cumplir las obligaciones tributarias, estas deben estar en concordancia con la Constitución, las leyes, los decretos y las demás normas, de manera que se garanticen en todo momento los derechos de los obligados en el cumplimiento de sus deberes, velando siempre por el debido proceso, sobre todo en una materia tan importante como el régimen sancionatorio tributario (componente esencial del derecho tributario), que es la principal herramienta persuasiva y ejecutiva con la que cuenta la administración para el cumplimiento de su misión.

Dentro de la estructura legal en Colombia, en general, existen medios jurídicos para controvertir las decisiones de los organismos del Estado. Se habla en principio de una vía administrativa, anteriormente conocida como gubernativa, y posteriormente, previo agotamiento de la anterior queda la vía contenciosa administrativa, es decir, acudir a los jueces.

En materia tributaria, la vía administrativa está regida por el título V del libro QUINTO del Estatuto Tributario – **Procedimiento tributario, sanciones, y estructura de la Dirección General de Impuestos**. Los principios sobre los que se fundamenta el Libro en mención son:

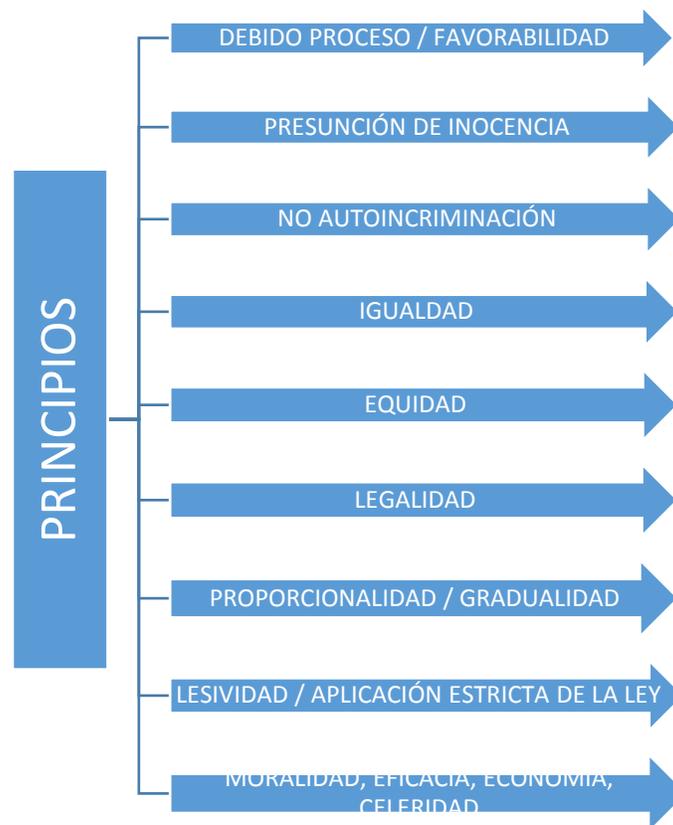


Figura 3. Principios del Derecho Tributario.

Es importante no perder de vista que los mecanismos de defensa del obligado tributario son el resultado de un proceso de fiscalización que desemboca en una posible sanción proferida por la administración. En tal sentido, se presenta una pequeña reseña de dicho proceso.

Proceso de fiscalización tributaria

Dicho proceso se establece en el artículo 684 del Estatuto Tributario, en donde se le otorgan a la administración tributaria amplias facultades de fiscalización, la cual puede definirse como el conjunto de actuaciones realizadas por la autoridad tributaria para verificar el adecuado y oportuno cumplimiento de las responsabilidades de los obligados tributarios, siempre enmarcada ésta dentro

del principio del Debido proceso. En tal sentido, el doctor **Javier Andrés Galvis Arteaga**, expresa lo siguiente:

El procedimiento tributario, al garantizar el debido proceso, brinda el derecho de defensa de los contribuyentes u obligados a cumplir las obligaciones tributarias. Para tal efecto, ha de otorgar la posibilidad de controvertir todos los actos administrativos, sean definitivos o de trámite (...). (**Galvis, 2020**).

Fiscalización de los omisos.

Un omiso tributario es aquel sobre el cual se determina la ausencia total de declaraciones, el no cumplimiento de la obligación de declarar una vez vencido el plazo o el obligado que, aun habiendo cumplido con el deber de declarar, se encuentra inmerso en una causal para que dicha declaración se tenga como no presentada.

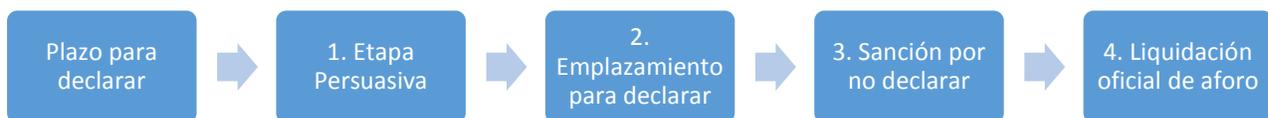


Figura 4. Proceso de fiscalización de los omisos.

Etapa 1. Persuasiva

Esta etapa es discrecional de la administración tributaria y en ella se le informa al obligado que, según los archivos de aquella, este se encuentra inmerso en condición de omiso, motivo por el cual se le invita a verificar si ha cumplido con la obligación e informe a la administración o si, por el contrario, en ausencia del cumplimiento de la obligación debe proceder de conformidad. Esta

etapa puede darse por comunicación escrita vía correo postal, correo electrónico, mensaje de texto o llamada telefónica.

Etapa 2. Emplazamiento para declarar

Es un acto obligatorio preparatorio emitido por la administración tributaria y regulado por el artículo 715 del Estatuto Tributario, en donde, previa comprobación por parte de la administración de la obligación omitida por el obligado, se fija un plazo perentorio de un (1) mes a éste para que cumpla con la obligación pendiente, indicándole de paso las consecuencias legales a las que haya lugar en caso de que persista en su conducta.

Etapa 3. Sanción por no declarar

Es un acto obligatorio definitivo emitido por la administración contra el contribuyente por no haber presentado su declaración en los términos oportunos y por haber ignorado la etapa persuasiva (en caso de que la hubiera habido) y el emplazamiento para declarar. Contra esta actuación administrativa, el obligado puede ejercer recursos. (Artículo 643 E.T.)

Para proferir la sanción de la que se está hablando, la administración tendrá seis (6) meses contados a partir de la fecha en la que vence el plazo para que el obligado responda el pliego de cargos (Emplazamiento por no declarar) en los términos del artículo 638 del Estatuto Tributario.

Etapa 4. Liquidación oficial de aforo

Es un acto definitivo que la administración podrá proferir dentro de los 5 años siguientes a la presentación del hecho que configura la falta del obligado, frente al cual éste podrá interponer los recursos que considere pertinentes. Dicha actuación de la administración está regulada por el artículo 717 del Estatuto Tributario que establece que dicha liquidación sólo podrá llevarse a cabo una vez se hayan agotado los recursos administrativos de emplazamiento para declarar (Artículo 715 y 716 E.T.) y se haya establecido la sanción por no declarar (Artículo 743 E.T.).

Con relación a los omisos, es importante mencionar que existe un procedimiento especial reglamentado por el artículo 298-2, el cual expresa en su inciso 2° que:

Los contribuyentes del impuesto al patrimonio que no presenten la declaración correspondiente serán emplazados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que declaren dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento. Cuando no se presente la declaración dentro de este término, se procederá en un solo acto a practicar liquidación de aforo, tomando como base el patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada y aplicando una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto determinado.



Figura 5. Proceso especial de fiscalización – impuesto al patrimonio.

Fiscalización de los inexactos

Se considera que una declaración adolece de inexactitud cuando el obligado omite, ingresos, impuestos generados, activos sobre los que puedan recaer impuestos, se incluyen costos o deducciones improcedentes, se aumentan impuestos descontables o se aumentan pasivos.



Figura 6. Proceso de fiscalización inexactos.

Etapa 1. Declaración privada

Para que proceda un proceso de fiscalización por inexactitud es necesario que exista una declaración privada sobre la cual pueda determinarse dicha condición.

Etapa 2. Emplazamiento para corregir

Según el artículo 685 del Estatuto Tributario, dicho emplazamiento será una etapa discrecional de la administración para que el obligado corrija dentro del mes siguiente la declaración en cuestión, liquidando la sanción a la que haya lugar en los términos del artículo 644 del mismo estatuto. El emplazamiento para corregir suspende el término de firmeza por el mes que tiene el obligado para presentar la nueva declaración.

Etapa 3. Requerimiento especial

El requerimiento especial es una actuación obligatoria por parte de la administración que debe surtirse antes de proferir la liquidación oficial de revisión, el cual sólo podrá llevarse a cabo por una vez y debe contener todos los conceptos que pretenden modificarse, explicando de manera sumaria las razones en que se fundamenta la administración para sugerir la modificación de la declaración privada. (Artículo 703 E.T.).

En esta etapa del proceso, el obligado podrá dar respuesta al requerimiento especial dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación de este, podrá solicitar y aportar pruebas y sustentar adecuadamente los puntos de controversia con la administración.

Etapa 4. Ampliación del Requerimiento especial

Es una actuación opcional o discrecional de la administración que se envía por una sola vez dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento de la respuesta del obligado, con el fin de incluir hechos nuevos no contemplados en el requerimiento especial, solicitar nuevas pruebas y determinar nuevos valores para los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. (Artículo 708 E.T.). El término de respuesta para esta ampliación no podrá ser inferior a tres (3) ni superior a seis (6) meses.

Etapa 5. Liquidación oficial de revisión

Es un acto administrativo definitivo por medio del cual la administración sustituye la declaración privada. Para que surta efecto, dicha liquidación deberá ser notificada al obligado

dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento de la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, so pena de que la declaración quede en firme.

La liquidación oficial de revisión debe circunscribirse única y exclusivamente a las motivaciones prescritas en el requerimiento especial o en su ampliación. Cualquier extralimitación en tal sentido desvirtúa dicha liquidación por ir en contra del principio del debido proceso.

Defensa del obligado tributario

Los obligados tributarios disponen de tres líneas de defensa contra las actuaciones de la administración tributaria. En primera instancia, poseen las reducciones de sanciones que se incorporan en el ordenamiento jurídico, ya sean propias del Estatuto Tributario o por leyes que en ciertos momentos afecten las normas existentes en tal sentido (amnistías tributarias y otras); en segundo lugar, se tiene la posibilidad de acudir a la vía administrativa, y en tercera instancia, se puede acudir a los tribunales, es decir, establecer demanda ante los jueces.

A continuación, se describirán las características principales para cada una de las posibilidades arriba mencionadas.

Reducción de sanciones como medio de defensa del obligado.

Como en todas las controversias con el Estado, el administrado en situación de omiso o inexacto solo tiene dos alternativas: la primera, reconocer su falta, y la segunda, demostrar con las pruebas de las que disponga que no existe tal.

En el caso en el que el obligado efectivamente haya incurrido en la conducta de omisión, deberá determinarse si la misma ha sido por la no presentación efectiva de la obligación o si por el contrario se cumplió con la presentación, pero se incurrió en una de las causales para dar por no presentada la declaración.

Si el caso es el primero, el obligado puede presentar la declaración en cualquier momento transcurrido desde la etapa persuasiva (si la hubo) y la resolución por sanción proferida por la administración. Si la declaración se presenta entre los momentos de notificación de la actuación persuasiva y antes de la notificación del emplazamiento para declarar, la sanción aplicable será la contenida en el artículo 641 de Estatuto Tributario (5% del impuesto a cargo o 0.5% de los ingresos brutos del período a declarar o el 1% del patrimonio líquido declarado el año anterior por cada mes o fracción de mes de retraso con relación al vencimiento del plazo para declarar). Si, por el contrario, la declaración es presentada después de la notificación del emplazamiento por no declarar, pero antes de proferirse la sanción por no declarar, la sanción aplicable será la contenida en el artículo 642 del Estatuto Tributaria (multiplica por dos las tarifas contenidas en el artículo 641 E.T.). En ambos casos, el obligado a declarar podrá disminuir las sanciones, en los términos de gradualidad expresados por el artículo 640 del Estatuto Tributario. En este punto debemos mencionar que la reducción incluida en este artículo es aplicable a sanciones por otras conductas, excepto las taxativamente mencionadas en él.

Si el caso es que la declaración se encuentra inmersa en causal para darse como no presentada, en los términos del párrafo 2° del artículo 588 del Estatuto Tributario, el obligado podrá reducir la sanción por extemporaneidad al 2% del valor de la liquidada bajo los preceptos de los artículos 641 o 642.

Cuando el obligado decida no presentar la declaración a la que le está conminando la administración, y una vez esta haya proferido la sanción por no declarar, el obligado podrá interponer recurso por vía administrativa. Este recurso también puede presentarse en el caso en el que aun reconociendo su omisión no esté de acuerdo con el valor de la sanción o la liquidación oficial de aforo. (Este recurso también es aplicable a otros tipos de resolución sanción).

La reducción de sanciones como medio de defensa para el obligado inexacto se desarrolla de manera similar a la de los omisos, la diferencia fundamental es que no se aplica la sanción de los artículos 641 y 642 sino la del artículo 644, a saber “El 10% del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, cuando la declaración se presente 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”

En el caso de la fiscalización de los inexactos, el emplazamiento para corregir es discrecional de la administración, por lo que, si esta procede con el requerimiento especial sin surtir el emplazamiento, la sanción será la del inciso 2 del artículo 644 de E.T.

Discusión de los actos de la administración como medio de defensa del obligado.

El obligado podrá interponer recurso ante la vía administrativa si considera que las actuaciones de la administración no se sujetan a derecho. Dicho recurso en el caso de los impuestos

es conocido como recurso de reconsideración. Al respecto, el artículo 720 del Estatuto Tributario dice: “El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la administración de impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.(**Artículo 720 E.T.**)”

En cuanto al plazo que se menciona en el apartado anterior, expresa la DIAN:

La DIAN mediante el concepto 30810 de 2012, interpreta que el término previsto en el artículo 720 del estatuto para interponer el recurso de reconsideración, se debe contar a partir del día de la notificación de la liquidación oficial, la resolución que imponga una sanción u ordene el reintegro de sumas devueltas o a la fecha de los demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN, y finaliza a los dos (2) meses siguientes según el calendario. (**Estatuto Tributario 2023 Legis, 2023, 281**)

Es importante acotar que la resolución 56 de 2021 emitida por la DIAN, implementó la presentación electrónica de los recursos de reconsideración en materia tributaria para dar cumplimiento al artículo 559 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la interposición del recurso de reconsideración, la ley, de manera tácita, enuncia los siguientes requisitos.

1) Que se formule por escrito con expresión concreta de los motivos de inconformidad; 2) Que se interponga dentro de la oportunidad legal. 3) Que se interponga directamente por el obligado, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante.

El artículo 68 del Decreto ley 19 de 2012 determinaba que para interponer un recurso ante la administración era necesario hacerlo por medio de abogado. Sin embargo, este artículo fue derogado por el literal a) del artículo 626 de la ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso).

En el caso en el que el recurso de reconsideración sea inadmitido por no cumplir con los requisitos legales, acto para el que la administración tiene un mes contado a partir de la presentación del recurso, el obligado tendrá diez (10) días contados a partir de la notificación de inadmisión para interponer recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual contará con cinco (5) días siguientes para resolver. Si transcurridos quince (15) días hábiles a la interposición del recurso este no se ha inadmitido, se entenderá admitido y se fallará de fondo (**Artículo 726 E.T.**).

Cuando la liquidación de impuestos o la resolución de recursos se practique por funcionario incompetente; cuando se omita el requerimiento especial previo o se pretermita el término señalado para la respuesta; cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones; cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos o cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, dichas actuaciones se considerarán jurídicamente nulas (**Artículo 730 E.T.**).

Las causales de nulidad deberán ser alegadas por el obligado dentro de término señalado para interponer el recurso de reconsideración.

La DIAN mediante concepto 9328 de 2016, señaló que las causales de nulidad deben ser alegadas por el contribuyente en la debida oportunidad procesal al interponer el recurso de reconsideración, sin que sea dable al funcionario que adelanta el proceso decretarlas de oficio (**Estatuto Tributario 2023 Legis, 2023, 283**).

La administración tributaria tendrá plazo de un (1) año contado a partir de la interposición del recurso de reconsideración para resolver éste. Dicho término se suspende cuando se practique inspección tributaria y por el tiempo que esta dure si la misma se practica por solicitud del obligado y hasta por tres (3) meses cuando se practica de oficio. Si transcurrido el plazo para resolver el recurso de reconsideración este no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en

cuyo caso, la administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará. (Silencio administrativo) (**Artículo 734 E.T.**).

La diferencia fundamental entre la discusión de los actos de la administración que llevan a cabo los omisos y la que adelantan los inexactos es que en el caso de estos últimos no es necesario agotar la vía administrativa (interponer el recurso de reconsideración) si se ha dado debida respuesta al Requerimiento especial o a su ampliación. En este caso, el obligado inexacto podrá acudir a la vía judicial una vez se practique la liquidación oficial de revisión por parte de la administración. Este procedimiento se nombra con la alocución latina de “**Per Saltum**”.

También relacionado con la discusión de los actos administrativos, el obligado puede acudir a la **Revocatoria directa**, la cual es un recurso que ofrece el CPACA en su artículo 93 y que establece que “las autoridades administrativas o sus inmediatos superiores, deberán revocar sus propios actos, de oficio o a solicitud de parte si los mismos son 1) contrarios a la Constitución Política o a las leyes, 2) cuando no estén conformes al interés público o cuando 3) con ellos se cause un daño injustificado a una persona” (**Artículo 93, CPACA**). (El Estatuto Tributario incluye la revocatoria directa en los artículos 736, 737 y 738.)

No obstante, el artículo 94 de la misma ley estipula que si la Revocatoria directa ha sido tramitada a solicitud de parte, a causa del numeral 1) del artículo 93 y este haya interpuesto los recursos de que dichos actos sean susceptibles, o cuando haya operado la caducidad para el control judicial, la misma será improcedente.

De lo anterior se desprende que por lo menos en el caso concreto del numeral 1° del artículo 93 del CPACA, la Revocatoria directa y la vía contencioso-administrativa son excluyentes, ya que para proceder con la primera es necesario no haber interpuesto recursos ante la vía administrativa mientras que para acudir a la vía judicial es necesario haber interpuesto los recursos contra el acto

administrativo. Dicho razonamiento tiene su excepción en la posibilidad “Per Saltum” incluida en la fiscalización de los inexactos.

No obstante, la autoridad requerida podrá, antes de que se profiera sentencia judicial de segunda instancia, formular oferta de revocatoria de los actos administrativos impugnados señalando la forma en la que pretende reestablecer el derecho conculcado o reparar los perjuicios causados con los actos demandados. El plazo de que dispone la autoridad para responder la solicitud de revocatoria de sus actuaciones es de dos meses contados a partir de su presentación **(Artículo 95, CPACA)**.

El artículo 96 de la misma ley establece que “Ni la petición de revocación de un acto, ni la decisión que sobre ella recaiga revivirán los términos legales para demandar el acto ante Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, ni darán lugar a la aplicación del silencio administrativo” **(Artículo 96, CPACA)**.

La vía Judicial como medio de defensa del obligado.

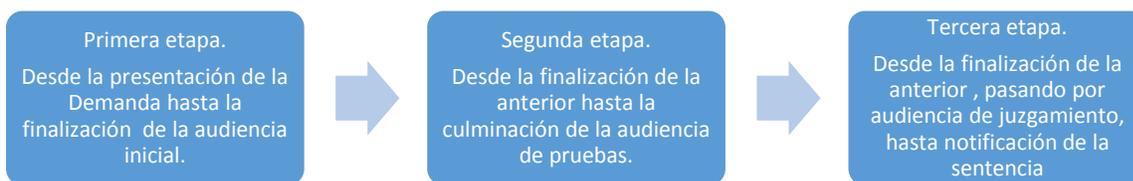


Figura 7. Etapas del proceso Contencioso Administrativo.

Es importante dejar en claro que lo que entendemos como demanda, se nombra técnicamente como “Medio de Control” y en materia tributaria, dicho Medio de Control es conocido como “Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho”.

Cabe recordar que, en términos generales, dicha acción debe interponerse dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de notificación del acto definitivo, el cual con excepción de la posibilidad que brinda la acción “*Per Saltum*”, es la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. Es decir, se interpone Recurso de Reconsideración, el cual la administración deberá resolver en un plazo no mayor a un (1) año, y luego de la notificación de la respuesta, se cuentan con los cuatro meses arriba mencionados.

Primera etapa. (Desde la presentación de la demanda hasta la finalización de la audiencia inicial).

- *Fase Introductoria.*

La Presentación de la demanda, su admisión, inadmisión y/o rechazo: De conformidad con el artículo 171 del CPACA, si la demanda cumple con los requisitos establecidos por el artículo 161 del mismo código, el juez deberá admitir la misma mediante auto que disponga (i) la notificación a la parte demandada, al Ministerio Público, a la ANDJE y a los sujetos que tengan interés directo en el proceso; (ii) que el demandante deposite, en el término que señale, los gastos ordinarios del proceso; y (iii) que cuando se demande la nulidad de un acto en que pueda estar interesada la comunidad, se informe la existencia del proceso a través del sitio web de la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

En el caso en el que la demanda omita el cumplimiento de requisitos subsanables, el juez inadmitirá mediante auto que permite recurso de reposición en el término de diez (10) días. **(Artículo 170, CPACA).**

En cuanto al rechazo de la demanda, el artículo 169 de la norma en comento, establece que procederá cuando, (i) hubiere operado la caducidad; (ii) cuando habiendo sido admitida no se

hubiere corregido dentro del término establecido; y (iii) cuando el asunto no sea susceptible de control judicial.

Traslado de la demanda: Para hacer efectivo el traslado, la ley prevé un término de 30 días contados a partir de la última notificación en los términos del artículo 201A del CPACA. Es importante mencionar que, al plazo de 30 días, la ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso, CGP), adicionó 25 más, período durante el cual, las copias de la demanda y de sus anexos quedarán en la secretaría a disposición de los notificados, a quienes, de igual manera, deberá remitírseles copia de los mismos documentos y del auto admisorio a través del servicio postal autorizado.

Se observa que con la modificación que el artículo 612 del CGP le introdujo al artículo 199 del CPACA, se le adicionó a la actuación procesal un término de 25 días hábiles, el cual constituye una especie de traslado adicional que pospuso innecesariamente el inicio del traslado de la demanda, el cual en la práctica quedó ampliado a 55 días hábiles.

Con ello, esta etapa terminó convirtiéndose en la más demorada del proceso Contencioso Administrativo, contrariando el objetivo del CPACA que es la celeridad. **(Olivares Torres y Villa Caballero, 2020, p. 6).**

La contestación de la demanda: El artículo 172 del CPACA establece que, en esta etapa, el demandado deberá pronunciarse por escrito respecto a las pretensiones de la demanda, exponer la fundamentación fáctica y jurídica de la defensa, solicitar pruebas, llamar en garantía y presentar demanda de reconvencción dentro del término de traslado de la demanda. Sin embargo, el numeral 5° del artículo 175 permite la ampliación de ese plazo por 30 días más, cuando el demandado decida presentar dictámenes periciales a la contestación de la demanda, previo informe de dicha circunstancia al juez que conozca el proceso. El mismo artículo establece que la respuesta a la demanda es facultativa del demandado, sin embargo, es obligatorio que la entidad allegue al

proceso los antecedentes administrativos bajo su poder, so pena de incurrir en falta disciplinaria por parte del funcionario responsable.

- *Audiencia inicial.*

Dentro del mes siguiente al vencimiento del término para dar traslado de la demanda, deberá citarse a la audiencia inicial (Artículo 180 CPACA), la cual tiene como propósito la realización de las siguientes actuaciones:

Saneamiento del proceso: El juez deberá decidir de oficio o a solicitud de parte, sobre los posibles vicios que se hayan presentado en hasta el momento, los cuales, de existir, conducirían a sentencias inhibitorias. Estos vicios ocurridos durante la fase introductoria pueden ser alusivos a: jurisdicción y competencia, requisitos de la demanda, vinculación de los litisconsortes, trámite inadecuado de la demanda, etc.

Decisión de las excepciones previas: Aunque estas debieron ser analizadas por el juez para admitir la demanda, este deberá pronunciarse sobre ellas en la audiencia inicial y/o decidir las propuestas que haya incluido el demandado en su contestación.

Conciliación: También el artículo 180 del CPACA prevé que dentro de esta etapa se pueda dar una conciliación entre las partes y para tal efecto se sugiere a las entidades demandadas que aporten el acta del Comité de conciliación en donde se haya determinado su posición al respecto.

Medidas cautelares: Las medidas cautelares pueden ser solicitadas en cualquier etapa del proceso. Si son solicitadas en la demanda, el juez al admitirla y en providencia separada, ordenará correr traslado de la solicitud durante cinco días, término con el que cuenta la parte demandada para pronunciarse.

Fijación del litigio: Dicha etapa, se convierte en una de las más importantes del proceso, ya que se constituye en el derrotero de este, pues en virtud de este, se determinan los hechos en los que las partes están de acuerdo, los otros extremos de la demanda, de la contestación o de la reconvencción. En consecuencia, el juez determinará los hechos que van a ser objeto de pruebas y los que no serán tenidos en cuenta, teniendo presente que los representantes de las entidades públicas no tienen facultad para confesar.

Pruebas: Esta etapa del proceso está directamente relacionada con la fijación del litigio y deberán observarse los siguientes aspectos: (i) El decreto de pruebas debe estar relacionado con los hechos sobre los que existe desacuerdo; (ii) El juez tiene potestad absoluta en cuanto a establecer pruebas de oficio.

Segunda etapa. (Desde la finalización de la audiencia inicial hasta la finalización de la audiencia de pruebas).

Esta etapa del proceso está reglamentada en el artículo 181 del CPACA y sus aspectos más relevantes tienen que ver con que en dicha audiencia y bajo la dirección del juez o magistrado, se recaudarán la pruebas solicitadas y decretadas. El término máximo de duración fijado para esta audiencia es de 15 días.

Como puede observarse, en esta etapa se tienen en cuenta las pruebas que fueron decretadas. Sin embargo, el artículo 212 del CPACA, permite la práctica excepcional de pruebas en esta segunda instancia del proceso en los siguientes casos: “(1) cuando las partes las pidan de común acuerdo”; “(2) cuando decretadas en primera instancia se dejaron de practicar sin culpa de la parte que las pidió”; (3) cuando versen sobre hechos acaecidos después de transcurrida la oportunidad para pedir pruebas en primer instancia, pero solamente para demostrar o desvirtuar estos hechos”; “(4) cuando se trate de pruebas que no pudieron solicitarse en primera instancia por fuerza mayor

o caso fortuito o por obra de la parte contraria”; o “(5) cuando con ellas se trate de desvirtuar las pruebas de que tratan los numerales 3° y 4° las cuales deberán solicitarse dentro del término de ejecutoria del auto que las decreta.”

El objetivo fundamental de esta etapa del proceso, como resulta evidente, es recaudar y practicar las pruebas decretadas en la etapa inicial, o las que por las excepciones del artículo 212 del CPACA resultaren necesarias, para garantizar el principio de inmediación, el cual permite el contacto directo del juez con las pruebas.

Tercera etapa. (Desde la finalización de la audiencia de pruebas, que comprende la audiencia de alegaciones y juzgamiento, hasta la notificación de la sentencia).

Según lo establece el artículo 181 del CPACA, el juez tiene la facultad de definir si se realiza o no audiencia de alegaciones y juzgamiento o si, por el contrario, solicita a las partes los alegatos de conclusión por escrito, para lo cual estas tienen un plazo de diez días contados a partir de la decisión de aquel.

Como lo describen Olivares Torres y Villa Caballero en su texto ya citado, en el caso en el que el juez decida celebrar la audiencia de alegaciones y juzgamiento, deberá procederse de la siguiente manera:

(i) La audiencia debe ser presidida por el juez, sala o subsección correspondiente, es decir que, en el caso de los jueces colegiados, dicha audiencia no puede ser celebrada únicamente por el magistrado ponente, sino que debe asistir la sala o subsección que esté conociendo el asunto.

(ii) Su objetivo es escuchar los alegatos verbales de las partes, de los terceros y al agente del Ministerio Público, pudiendo el juez o los magistrados interrogar a los intervinientes sobre lo planteado en los alegatos. Estos últimos se oirán en el siguiente orden: primero el demandante, luego los terceros de la parte activan, si es el caso, luego el demandado, y finalmente los terceros

de la parte pasiva, si los hubiere; todo esto por veinte minutos. También podrá intervenir el agente del Ministerio Público si este así lo decide.

(iii) En esta audiencia, no obstante, su nombre, no se emite la sentencia de manera oral, sino que se faculta al juez o corporación correspondiente para que informen el sentido del fallo, si lo consideran procedente, o indiquen el motivo por el cual no es posible informar dicho sentido en la audiencia; caso en el cual, con posterioridad, se proferirá la sentencia de manera escrita.

(iv) Cuando se señale el sentido del fallo de manera oral en la audiencia, el juez o tribunal lo consignará por escrito dentro de los diez días siguientes. No obstante, cuando el funcionario judicial opte por no informar el sentido del fallo en la audiencia, la sentencia se proferirá por escrito dentro de los treinta días siguientes. En conclusión, la regla general del proceso contencioso administrativo es que la sentencia se profiere por escrito, salvo en controversias de puro derecho, en las cuales el juez puede pronunciar de manera verbal la sentencia en la audiencia inicial.

(Olivares Torres y Villa Caballero, 2020, p. 14).

Devoluciones y compensaciones de saldos a favor de los obligados

Otro punto importante en el que los obligados suelen tener dificultades con la administración es el de la devolución de saldos a favor por impuesto de renta e IVA, proceso que se regula a partir del artículo 850 del Estatuto tributario y el cual establece que “los contribuyente o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.” Establece también dicho artículo, que la administración deberá devolver oportunamente los valores por el pago de lo no debido o pagos en excesos siguiendo el mismo procedimiento que para las devoluciones.

Dicho procedimiento consiste en diligenciar y enviar electrónicamente por medio del sitio web de la DIAN en - el caso del nivel nacional – una serie de formatos preestablecidos por esta.

Formato 1384: Información de Existencia y Representación Legal.

Formato 1668: Información Constancia de titularidad bancaria.

Formato 1220: Relación de Retenciones a título de renta. (necesario prevalidador).

Formato 2313: Relación de Costos, Gastos y Deducciones (necesario prevalidador).

Una vez se cuenta con los formatos anteriormente mencionados se pasa a realizar la radicación de la solicitud de devolución de saldos a favor.

Aunque el artículo 851 del Estatuto tributario determina que “el gobierno establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso”, y que “la DIAN podrá establecer sistemas de devolución de saldos a favor de los contribuyentes, que opere de oficio, con posterioridad a la presentación de las respectivas declaraciones tributarias”, con lo cual se pretende agilizar dichos procesos y aliviar los flujos de caja de los obligado, hasta la fecha no se ha utilizado dicho mecanismo más allá de las devoluciones exprés que se adelantaron durante el término de la pandemia del año 2020.

El plazo para solicitar la devolución de un saldo a favor es de dos años contados a partir de la fecha en la cual venció el término para declarar, y la administración contará con un plazo no mayor a cincuenta días hábiles para devolver los saldos solicitados (si la solicitud es procedente y cumple los requisitos), previa compensación de obligaciones pendientes a cargo del solicitante. (Artículos 854 y 855 E.T.).

Otro aspecto fundamental que los obligados deberán tener en cuenta en caso de que se decida proceder con una solicitud de devolución de saldos es que la misma, si se concreta,

interrumpe los términos de firmeza de la declaración sujeta a la solicitud, a no ser que la misma se adelante sobre una liquidación privada que goce del beneficio de auditoría.

Respecto a las actuaciones de la administración en cuanto a las solicitudes de devolución de saldos, proceden los recursos vía administrativa y vía judicial que se describieron antes.

Hallazgos

1. Se observa en sentencias de Tribunales Administrativos y Consejo de Estado, desconocimiento del procedimiento tributario, especialmente a lo largo de los procesos de fiscalización y aplicación del régimen sancionatorio por parte de los funcionarios del Estado (especialmente de entes territoriales), lo que en ocasiones conlleva a sentencias de nulidad de actuaciones administrativas por infracciones al debido proceso.

2. Se encuentran algunas inconsistencias en las normas procedimentales del Estatuto Tributario. Para ilustración mencionamos dos de ellas:

- El Artículo 580-1 establece que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago y cuyo valor no se cancele a más tardar dentro de los dos meses siguientes a la fecha de su vencimiento no tendrán efecto legal alguno por considerarse ineficaces, a no ser que el declarante sea titular de un saldo a favor de por lo menos el doble del valor de la declaración dejada de pagar y lo compense en los términos de la ley. Sin embargo, el mismo artículo que establece la carencia de efectos legales de dichas declaraciones, dispone que dicha declaración “(...) se entiende como un documento que reconoce una obligación clara, expresa y exigible que podrá ser utilizada por la administración tributaria en los procesos de cobro coactivo (...). Artículo 580-1 E.T.
- El Artículo 703 dispone que la administración tributaria deberá, antes de efectuar la liquidación oficial de revisión, enviar al contribuyente o responsable, un Requerimiento Especial, **por una única vez, el contendrá la totalidad** de los aspectos que aquella pretende que este corrija. No obstante, el artículo 708, establece que el funcionario que conozca la respuesta dada por el obligado al requerimiento especial podrá, “(...) dentro de los tres meses siguientes a la

fecha del vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez (...).

La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, (...). Artículo 708 E.T.

En la práctica, la ampliación al requerimiento especial contradice lo expresado en el artículo 703, ya que, al incluir nuevos hechos y conceptos en la ampliación, el requerimiento especial inicial no incluyó **TODOS** los aspectos que la administración consideraba susceptibles de enmienda por parte del obligado, con lo que la ampliación a este se convierte en la práctica en un segundo requerimiento especial.

3. El Artículo 59 de la Ley 788 de 2002, remite expresamente a los entes territoriales (departamentos, distritos y municipios) a plegarse al procedimiento tributario establecido en el Estatuto Tributario, con lo cual, los niveles Nacional, Departamental, Distrital y Municipal del Estado, están cobijados por las mismas obligaciones procesales.

4. Existe una gran dispersión normativa en cuanto al procedimiento tributario se refiere, ya que existen una gran cantidad de leyes que deben conocerse para poder dar un cumplimiento adecuado a las expectativas del Estado y de los obligados tributario. Incluso, dentro del mismo Estatuto no hay una unidad capitular en temas procedimentales, por ejemplo:

- El proceso de fiscalización de los omisos, el cual termina con una liquidación oficial de aforo, comienza a regularse a partir del Artículo 715 del Estatuto Tributario. No obstante, para el caso del impuesto al patrimonio, dicho procedimiento se establece en el Artículo 298-2.
- El régimen sancionatorio es establecido a partir del Artículo 637 del Estatuto Tributario, sin embargo, los artículos 588 y 589, disponen también normas aplicables a dicho régimen.

5. Debido a que muchos de los solicitantes de devoluciones de saldos a favor por el

mecanismo expés fueron calificados como de alto riesgo, circunstancia que condujo a su posterior fiscalización, el procedimiento ordinario resultó mucho más ágil.

Conclusiones

Un Estado Social de Derecho, como pretende serlo El colombiano, requiere de unas normas claras que permitan a los ciudadanos disponerse de una manera adecuada para el cumplimiento de sus obligaciones, pero también para el ejercicio de sus derechos. En tal sentido, es imprescindible que desde todos los ámbitos posibles (Académico, empresarial y público) se trabaje en pro de la educación tributaria de aquellos, no sólo como medida para aumentar el recaudo, sino además, y sobre todo, para que mediante el ejercicio de sus derechos, los ciudadanos de a pie, inviten a los funcionarios públicos en general, y a los vinculados a las administraciones tributarias en especial, a ser los mejores en cuanto al conocimiento y cumplimiento efectivo de la ley, procurando con cada actuación, alcanzar el Estado fuerte que todos queremos y necesitamos.

Lo anteriormente expresado es importante, ya que como se pudo observar en el desarrollo del trabajo, el acervo normativo colombiano en relación con la tributación es amplio en cuanto al número de leyes, decretos, resoluciones y oficios, lo que vuelve complicado el desarrollo fluido de las responsabilidades de unos y otros. No obstante, podemos concluir que, aunque dichas normas son difusas en ciertos aspectos, nuestro esquema institucional garantiza la protección de los derechos de los obligados tributarios, en especial los relacionados al derecho constitucional al debido proceso y el derecho a la defensa. En tal sentido, resulta importante para el obligado tributario contar con varias instancias ante las cuales acudir en caso de desavenencias o diferencias con los procesos, actuaciones y decisiones de las administraciones tributarias a todo nivel.

Es necesario también mencionar como conclusión de este trabajo que las altas cortes, en especial el Consejo de Estado y la Corte Constitucional, han producido una gran cantidad de sentencias con las cuales han desarrollado un amplio acervo jurisprudencial que puede llegar a

constituirse en un recurso más que pueden utilizar los ciudadanos en general y los obligados tributarios en especial para sustentar sus posiciones y criterios frente a las autoridades fiscales.

Referencias

- Galvis Arteaga, J.A. (2020). El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva. *Revista de derecho fiscal*, <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5941/9228>
- Gordillo Pérez, Luis. (2016). ¿Por qué surge el Estado? Una metodología holística para entender el origen, la función y los retos del poder público. *Pensamiento*. Volumen 72, Número 272, p. 565.
- Llatas Ramírez, Lesly. (2011). Noción de Estado y los derechos fundamentales en los tipos de Estado. *LEX – Revista de la facultad de Derecho y Ciencia Política*. Volumen 9, Número 8, p. 177.
- Marquardt B. (2014). El Estado de la doble revolución ilustrada e industrial. Bogotá. Ecoe Ediciones. Universidad Nacional de Colombia.
- Munar Rodríguez, Lorena. (27 de julio de 2020). Buenaventura y Bogotá, focos de corrupción en la DIAN. El Tiempo. Recuperado de <http://www.eltiempo.com/>
- Przeworski, Adam. (1998). El Estado y el ciudadano. *Política y gobierno*. Volumen 5, Número 2, p. 342.
- Rodríguez Cuenca, J.V. (2005). *Pueblos, Rituales y Condiciones de vida prehispánicas en el Valle del Cauca*. Bogotá. Universidad Nacional de Colombia
- Olivares Torres, F y Villa Caballero, J.A. (2020). Las etapas del proceso Contencioso Administrativo. Aspectos sustanciales y procesales. Estudios para la defensa jurídica del Estado. Dirección de políticas y estrategias. Serie: Investigaciones

Vargas Mariño, C.E. Historia de los impuestos y los Tributos. Recuperado de <https://muchahistoria.com/historia-de-los-impuestos/>

Zerpa de Kirby, Y.B. (2016). Lo cualitativo, sus métodos en las ciencias sociales. *Sapienza Organizacional*, Volumen 3, número 6, pp. 207 – 230. Universidad de los Andes, Venezuela.

Recuperado https://www.redalyc.org/journal/5530/553056828013/html/#redalyc_553056828013_ref2

7

Observatorio Fiscal de La Pontificia Universidad Javeriana. <https://www.ofiscal.org/tributacion>

Estatuto Tributario (2020). Artículo 1°. Versión Electrónica. <https://estatuto.co/>

Estatuto Tributario 2023 Legis, 2023, pp. 281, 283.

Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Ley 1437 de 2011.

Bibliografía

- Llatas Ramírez, Lesly. (2011). Noción de Estado y los derechos fundamentales en los tipos de Estado. *LEX – Revista de la facultad de Derecho y Ciencia Política*. Volumen 9, Número 8, p. 177.
- Przeworski, Adam. (1998). El Estado y el ciudadano. *Política y gobierno*. Volumen 5, Número 2, p. 342.
- Munar Rodríguez, Lorena. (27 de julio de 2020). Buenaventura y Bogotá, focos de corrupción en la DIAN. El Tiempo. Recuperado de <http://www.eltiempo.com/>
- Observatorio Fiscal de La Pontificia Universidad Javeriana. <https://www.ofiscal.org/tributacion>
- Estatuto Tributario (2020). Artículo 1°. Versión Electrónica. <https://estatuto.co/>
- Gordillo Pérez, Luis. (2016). ¿Por qué surge el Estado? Una metodología holística para entender el origen, la función y los retos del poder público. *Pensamiento*. Volumen 72, Número 272, p. 565.
- Marquardt B. (2014). El Estado de la doble revolución ilustrada e industrial. Bogotá. Ecoe Ediciones. Universidad Nacional de Colombia.
- Vargas Mariño, C.E. Historia de los impuestos y los Tributos. Recuperado de <https://muchahistoria.com/historia-de-los-impuestos/>
- Rodríguez Cuenca, J.V. (2005). *Pueblos, Rituales y Condiciones de vida prehispánicas en el Valle del Cauca*. Bogotá. Universidad Nacional de Colombia
- Zerpa de Kirby, Y.B. (2016). Lo cualitativo, sus métodos en las ciencias sociales. *Sapienza Organizacional*, Volumen 3, número 6, pp. 207 – 230. Universidad de los Andes, Venezuela.
-

https://www.redalyc.org/journal/5530/553056828013/html/#redalyc_553056828013_ref2

7

Pulverail, L. (2007). *Desconcentración y delegación administrativa: ¿Se justifica diferenciar dos instituciones con el mismo fin?* (Tesis de pregrado). Universidad de los Andes, Bogotá, Colombia.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022). *Sector de Hacienda y Crédito Público – Manual Estructura del Estado.* Recuperado

<https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/portal/Minhacienda>

Consejo Superior de la Judicatura (2007). *Programa de Formación Judicial Especializada para el Área Contencioso Administrativa.* Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”, Bogotá, Colombia.

Ortega, L.G. (2018). *El acto administrativo en los procesos y procedimientos.* Bogotá, Colombia: Universidad católica de Colombia.

Barahona, A.F. (2021). *Discusión de los actos administrativos sancionatorios en vía gubernativa del Impuesto sobre la renta de personas naturales* (Tesis Especialización). Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia.

Tamayo, D., Londoño, P., Gómez, L. (2014). *Procedimientos administrativos sancionatorios. Inventario normativo y de las Sentencias de la Corte Constitucional de Colombia.* Opinión Jurídica, Volumen 3, número 25, pp. 139 – 154. Medellín, Colombia.

Unidad Administrativa Especial Dirección De Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. (2022). *Abecé sobre la interposición electrónica de recursos de reconsideración en materia tributaria.* Recuperado <https://www.dian.gov.co/Paginas/Inicio.aspx>

Corte Constitucional de Colombia. (2002). *Sentencia C506/02 Poder sancionatorio en el Estado Social de Derecho*. Bogotá, Colombia.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2011). *Sentencia 25000-23-27-000-2004-01931(16998) Nulidad de los Autos inadmisorios del recurso de reconsideración y confirmatorio del inadmisorio y, como consecuencia, la operancia del silencio positivo*. Bogotá, Colombia.

Graña, F. (2005). *Todos contra el Estado: Usos y abusos de la “gobernanza”*. Espacio Abierto Cuaderno venezolano de sociología, Volumen 14, número 4, pp. 501-529. Caracas, Venezuela.

Heller, H. (1985). *Teoría del Estado*. Fondo de cultura económica. México D.F., México.

Bustamante, A. (1989). *Derecho Administrativo y función pública en Colombia*. Editora Jurídica de Colombia, Bogotá, Colombia.

Hernández, P.A. (1999). *Descentralización, Desconcentración y Delegación en Colombia*. Editorial Legis, Bogotá, Colombia.

Kaiser, S.A. (2019). *El ejercicio de la soberanía de los Estados*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Recuperado de www.juridicasunam.mx

Espinosa, M. (2009). *La participación ciudadana como una relación socio-estatal acotada por la concepción de democracia y ciudadanía*. Andamios, Volumen 5, número 10, pp. 71-109. Ciudad de México, México.

Borja, J. (2000). *Descentralización y participación ciudadana*. Centro de servicios municipales, Ciudad de México, México.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2021). *Sentencia 25000-23-37-000-2014-01055(23932)*. La nulidad de la Resolución N.º. 900.120 de 23 de abril de 2014 y de la Liquidación Oficial de Revisión. Bogotá, Colombia.

Fatauros, C. (2019). *Una justificación de los tributos redistributivos basada en el valor de la libertad*. Revista Ius et Praxis, Volumen 25, número 2, pp. 487-504. Universidad de Talca, Talca, Chile.

Banco de la República. (2006). *El papel del Gobierno y la política Fiscal*. Editorial Tecimpre S.A., Bogotá, Colombia.

Herrera Robles, A. (2002). *Aspectos Generales del derecho Administrativo Colombiano*. Ediciones Uninorte, Barranquilla, Colombia.

Brito, M. (2005). *Buen gobierno local y calidad de la democracia*. Instituciones y Desarrollo, Número 12. Recuperado de http://www.iigov.org/revista/?p=12_10

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2016). *Sentencia 2010-00276/19369*. Base gravable del impuesto sobre las ventas Bogotá, Colombia.

Galvis Arteaga, J.A. (2020). El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva. *Revista de derecho fiscal*, <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5941/9228>

Olivares Torres, F y Villa Caballero, J.A. (2020). *Las etapas del proceso Contencioso Administrativo. Aspectos sustanciales y procesales. Estudios para la defensa jurídica del Estado. Dirección de políticas y estrategias. Serie: Investigaciones*

Constitución Política de Colombia.

Código Civil.

Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

<https://www.ramajudicial.gov.co>

Estatuto Tributario 2023 Legis, 2023.