

Aspectos importantes del procedimiento tributario en la Ley 223 de 1995

Urias Torres Romero*

Resumen

La reforma tributaria introdujo modificaciones importantes en el campo procedimental tales como fijar en un año el término para resolver sobre las peticiones de revocatoria, que además de comprender la decisión misma, involucra la notificación del respectivo acto.

Abstract

The tributary reform introduced important modifications to the procedural field such as setting the term of one year in order to resolve the direct revoking petitions which in addition of the decision, implicates the notification of the respective act, otherwise the administration will incur in an administrative silence.

La nueva Ley tributaria, la Ley 223 de 1995, introdujo algunas modificaciones al Estatuto Tributario en lo concerniente a las normas de procedimiento, las cuales serán objeto de estos comentarios.

Lo complicado del asunto consiste en el hecho de que el tema no está regulado sólo en el Capítulo IV,

como se enuncia, sino que las normas se hallan dispersas a lo largo de su texto.

De todas maneras, este estudio está orientado a señalar las normas que en nuestro criterio fueron modificadas o derogadas, deteniéndonos a analizar aquellas que por su importancia lo ameritan.

Normas de la ley 223 de 1995

1- 28
2- 29
3- 30

Normas del E.T. modificadas o derogadas

N 2 y 3, parágrafo del Art. 574
Ad. Art. 592 N 4
Art. 594 N-2

* Abogado Especialista en Derecho Tributario

4- 31		Art. 600
5- 32		Art. 601
6- 33		Art. 603
7- 34		Ad. Art. 615, parágrafo 1 y 2
8- 35		Art. 615 N 1
9- 36		Art. 616
10- 37		Ad. Art. 616-1
11- 38		Ad. Art. 616-2
12- 39		Ad. Art. 616-3
13- 40		Art. 617
14- 41		Ad. Art. 618-2
15- 42		Ad. Art. 618-3
16- 43		Art. 815 parágrafo
17- 44		Art. 652
18- 45		Art. 653
19- 46		Art. 656, Inc. 1o
20- 47		Art. 657 Lit. a) e Inc. 4o
21- 48		Ad. Art. 815-1
22- 49		Art. 850
23-129		Ad. Art. 507
24-130		Ad. Art. 623-2
25-131		Art. 670
26-132		Ad. Art. 651
27-133		Art. 63 lit. e) y f)
28-134		Ad. Art. 705-1
29-135		Art. 710
30-136		Ad. Art. 738-1
31-137		Art. 779
32-138		Art. 782
33-139		Art. 804
34-140		Mod. Parágrafo 3o, Art. 855
35-141		Art. 857
36-142		Art. 857-1
37-143		Mod. Inc. 1o., Art. 858
38-144		Mod. Art. 860
39-147	Plan de choque	Nuevo
40-148	'' ''	''
41-149	'' ''	''
42-150	'' ''	''
43-151	'' ''	''
44-152	'' ''	''
45-153	'' ''	''

46-154	''	''	''	''
47-155	''	''	''	''
48-156	''	''	''	''
49-157	''	''	''	''
50-158	''	''	''	''
51-159	Otras Disposiciones			
52-160	''	''	''	''
53-161	''	''		Art. 598
54-163	''	''		Art. 794
				Inc. 1o.
55-180	De facultades para expedir régimen de sanciones y de procedimiento Régimen Cambiario.			
56- 80	Normas sobre saneamientos			Transitoria Bienes raíces
57-181	''	''	''	'' Aportes al Sena
58-238	''	''	''	'' Intereses
59-239	''	''	''	'' Sobre declaraciones
60-240	''	''	''	'' De contribuyentes que han cumplido sus obligaciones
61-241	''	''	''	'' Equipos y vehículos del EDTU
62-242	''	''	''	'' Para entidades sin Animo de Lucro
63-243	''	''	''	'' A contadores, revisores fiscales y Administradores.
64-244	''	''	''	'' A empresas de servicios públicos
65-245	''	''	''	'' De impugnaciones
66-246	''	''	''	'' De demandas ante la jurisdicción contencioso administrativa
67-247	''	''	''	'' Competencia para conocer de los saneamientos.
68-163				Art. 532, Inc. 1o. Armonizar con Arts. 817 y 863
69-165				Ad. Art. 863
70-172				Mod. lit. «c» Art. 572. El inc. 2o. Mod. el N5, Art. 602.
71-173				Ad. Art. 588
72-179				Nuevo
73-251				Art. 706
74-254				Nuevo
75-258				Art. 618
76-261				Nuevo
77-264				Nuevo
78-271	Conc. Art. 138 ibídem			Nuevo

Las anteriores disposiciones nos dan una idea de la magnitud de la reforma, en el campo procedimental. Resultaría demasiado ambicioso pretender revisar cada una de las referidas normas, por lo cual procuraremos analizar aquellas que a nuestro juicio revisten mayor importancia.

Utilizando la metodología propuesta, nos referiremos primeramente a las normas contenidas en la ley 223 de 1995 y luego a las modificadas del Estatuto Tributario.

El proceso coactivo

El Art. 130 señala la información que se debe enviar para efecto de procesos coactivos. Dispone que las entidades públicas, entidades privadas y demás personas a quienes se les solicite información relacionada con bienes de propiedad de los deudores contra los cuales la DIAN adelanta proceso de cobro, deberán suministrarla en forma gratuita y a más tardar dentro del mes siguiente a su solicitud, so pena de incurrir en las sanciones previstas en el Art. 651 del E.T., con las reducciones allí previstas.

En los anteriores términos quedó adicionado el Art. 623-2 del E.T.

Ad. Art. 720

Arts. 589-1; Inc. 2o Art. 806; el párrafo transitorio Art. 807 del E.T.

Improcedencia de devoluciones

El Art. 131 establece sanción por improcedencia de devoluciones o compensaciones, lo cual modificó el artículo 670 del E.T.

Un primer aspecto que se debe resaltar es que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones de impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor, es decir que las declaraciones tributarias que se hallen en estas circunstancias, en ningún momento adquirirán firmeza, de acuerdo con lo dispuesto por el Art. 714 del E.T., pues estarán suspendidas al trámite de fiscalización.

Iniciado el trámite de fiscalización, y si el asunto culmina con liquidación oficial de revisión, disponiéndose el rechazo o modificación del saldo a favor solicitado, se deben devolver las sumas compensadas o devueltas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un 50%. Se establece un plazo de dos años, con el objeto de imponer la referida sanción, contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Indica igualmente que si en el proceso de determinación del impuesto se modifican o rechazan saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la DIAN exigirá su reintegro, e incrementará los intereses moratorios respectivos.

Cuando se utilicen documentos falsos y se obtuviere una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente.

No obstante, si la solicitud de devolución se impetra con garantía, el recurso interpuesto contra la resolución que impone la sanción referida *se debe resolver en término de un año, contado a partir de la fecha de interposición del recurso. Si no es resuelto el recurso en dicho lapso operará el silencio administrativo positivo.* Consideramos que en este caso, al no señalarse ningún trámite con el fin de materializar el derecho derivado del mismo, se debe acudir al procedimiento previsto en el artículo 42 del C.C.A., para que se reconozca el derecho discutido.

Dispone, asimismo, que cuando el recurso interpuesto contra la resolución contensiva de la sanción por devolución improcedente sea resuelto adversamente y de otro lado estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdicción contenciosa administrativa el recurso o

la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de la citada devolución, *La DIAN no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente la demanda o el recurso, lo cual resulta perfectamente obvio, toda vez que para poder ejecutar se requiere que el acto esté ejecutoriado conforme lo exige el Art. 828 N 3 del E.T.*

Término para notificar requerimiento especial

El artículo 134 fija nuevo término para notificar el requerimiento especial en el impuesto a las ventas, y en relación con la fuente adicionada, el Art. 705-1 del E.T.

Sobre el particular, la norma establece que los términos para notificar el requerimiento especial al contribuyente o responsable y, por consiguiente, para que queden en firme las declaraciones sobre las ventas y de retención en la fuente previstos en los artículos 705 y 714 del E.T., serán los mismos que correspondan a su declaración de renta en relación con los períodos que coincidan con el correspondiente año gravable. Implica lo anterior que es requisito indispensable para que la disposición tenga aplicabilidad que el contribuyente esté obligado a presentar declaración de renta; en caso contrario se aplicarán las reglas generales previstas en las normas citadas en lo atinente a la firmeza de las declaraciones tributarias.

Término para notificar liquidación de revisión

El Art. 135 señala el término para notificar la liquidación oficial de revisión. Modifica el Art. 710 del E.T.

En principio, puede afirmarse que se mantiene la regla contenida en la norma que se modifica (Art. 710 E.T.), en el sentido de establecer un término de seis meses, contados a partir del vencimiento del plazo, para la respuesta al requerimiento especial y/o al de su ampliación, para que la DIAN notifique la correspondiente liquidación de revisión, si hay mérito para ello. En el evento de haberse practicado inspección oficiosa, el término se suspenderá por tres meses, contados a partir de la notificación del acto que la decreta (Art. 137 *ibídem*). *Si la inspección contable se practica a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección. Si la prueba se refiere a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante los dos meses de revisión. Precisa igualmente la norma, que respecto a las declaraciones del impuesto a las ventas así como las de retención en la fuente, el plazo máximo será de tres años, el cual se contará desde la fecha de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable al que correspondan las declaraciones del impuesto sobre las ventas de retención en la fuente, de acuerdo con el Art. 705-1 del E.T. (Ad. por el Art. 134*

ibídem, como quedó expresado).

A primera vista todo parece indicar que no hay mayores inconvenientes al analizar la norma en cuestión, pero estimamos que se deben fijar sus alcances, especialmente en lo que tiene ver con la suspensión de términos previsto en el Art. 706 del E.T. En efecto, se observa que la disposición referida hace alusión a que los términos se suspenden por el término de tres meses cuando se practique inspección tributaria oficiosa. Cuando se trate de inspección contable realizada a petición del contribuyente, el término se suspenderá mientras dure la inspección. Implica lo anterior que en el interregno entre el vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, se suspenderán los términos en las condiciones allí establecidas. Lo propio sucede cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, en cuyo caso se suspende por dos meses.

Por consiguiente, se deberá tener especial cuidado con la suspensión de términos a que hace referencia el Art. 706 del E.T., el cual fue sustituido por el Art. 251 de la ley 223, pues se debe resaltar que en cada caso las disposiciones aludidas son aplicables a momentos o situaciones jurídicas diferentes, tanto a la suspensión de términos, cuando se trate de practicar liquidación oficial de revisión, como cuando se pretenda noti-

ficar requerimiento especial. Más adelante nos ocuparemos de este tema. De todas maneras, así no lo haya especificado la norma, estimamos que tratándose de la práctica de inspección tributaria en forma oficiosa, como cuando se practique inspección contable a petición del contribuyente, *en nuestro criterio, los términos se suspenden a partir del día siguiente a la fecha de notificación del acto por medio del cual se ordena su realización, conforme lo señala el Art. 120 del C. de P.C. Es de advertir que no se debe perder de vista los diversos pronunciamientos que sobre el particular ha hecho el H. Consejo de Estado, en el sentido de que no bastaría ordenar la práctica de la diligencia y notificar el acto, sino que la misma se debe llevar a término efectivamente, pues el solo hecho de su ordenación y no evacuación no daría lugar a la suspensión de términos.* De otro lado, y cuando quiera que se trate de la práctica de otros medios de prueba legalmente autorizados, en lo que respecta a la suspensión de términos deberá atenderse a las normas que regulan la materia en cada caso.

Llama la atención el hecho de que se establezca un límite máximo de tres años, contados a partir de la presentación de la respectiva declaración tributaria, para notificar la liquidación oficial de revisión, porque con esta reforma se modifica todo lo referente a los términos en este campo, y aunque esté previsto un determinado plazo para proferir el acto de liquidación oficial, conta-

do a partir de la respuesta al requerimiento especial o al de su ampliación, la DIAN puede cómodamente tomarse el plazo máximo autorizado por la ley. El artículo 714 del E.T. queda modificado sustancialmente en este sentido. Lo propio puede ocurrir en los casos señalados en el inciso final de la norma que se comenta, con la salvedad de que el término para que las declaraciones privadas queden en firme debe contarse desde la presentación de las declaraciones tributarias y no desde la fecha de vencimiento para su presentación, siempre y cuando se presenten oportunamente. Ahora bien, estimamos que si la declaración tributaria de renta se presenta en forma extemporánea, lo obvio es que el término de vencimiento para notificar requerimiento especial, según el Art. 705-1, debe seguir la misma suerte que para la declaración de renta, conforme lo indica el Art. 714 *ibídem*; cuando el contribuyente del impuesto de renta no cumple con esta obligación se aplicarán las reglas previstas para la liquidación de aforo.

Plazo para resolver la revocatoria directa

El Art. 136 se refiere a la revocación directa de los actos administrativos. Adiciona el artículo 738 del E.T.

Determina un plazo para resolver las solicitudes de revocatoria directa de un año, contado a partir de su presentación en debida forma,

advertiéndose que si dentro de dicho tiempo *no se profiere decisión sobre el particular, se entenderá resuelta a favor del solicitante, debiendo ser declarado de oficio o a petición de parte el silencio administrativo correspondiente.*

En cuanto a las solicitudes pendientes de decisión, el año respectivo empezará a contarse a partir *del mes siguiente a la vigencia de la presente ley, esto es, a partir del 20 de enero de 1996.*

Se colige de lo anterior que se ha fijado un término de un año para resolver sobre las peticiones de revocatoria directa, el cual, además de comprender la decisión misma, involucra la notificación del respectivo acto, so pena de incurrir en silencio administrativo positivo. De esta manera se introduce una regla diferente a la prevista en el C.C.A., Art. 72, que niega esta posibilidad frente a las peticiones de revocatoria directa, en relación con actos de contenido particular. Asimismo, se establece una vigencia especial para aquellas peticiones pendientes de resolver de acuerdo con el Parágrafo Transitorio, de un mes, contado a partir del mes siguiente a la vigencia de la ley 223.

Inspección tributaria

El artículo 137 modifica el Art. 779 del E.T.

Son varios los tópicos que se de-

terminan en esta norma. Se observa que la DIAN puede ordenar la práctica de inspección tributaria, con miras a verificar la exactitud de las declaraciones tributarias para establecer la existencia de los hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales. Se entra a definir este medio de prueba como aquel en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan al proceso adelantado por la DIAN, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en el que pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observación de las ritualidades que les sean propias. Como puede observarse, la redacción de la norma en este sentido no es clara, pues empieza por definir el medio de prueba aludido, concluyendo que a más de la inspección tributaria, dentro del desarrollo de la misma tienen entrada todos los medios de prueba posibles, advirtiendo que se deben practicar observando las normas propias determinadas por la ley en cada caso. La verdad es que no se sabe cómo los funcionarios de impuestos van a cumplir dicho supuesto, toda vez que de acuerdo al inciso tercero, la diligencia se decretará mediante acto, el cual debe notificarse por correo o personalmente, *debiéndose indicar en él los hechos materia de prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.* A primera

vista se observa que la norma es contradictoria, porque en principio autoriza la práctica de cualquier prueba, pero más adelante la limita, en el sentido de que se debe indicar el objeto sobre el cual va a versar la misma.

Indica que la inspección tributaria se iniciará una vez notificado el acto que la ordene, debiéndose levantar un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de la investigación, debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron. Consideremos que al establecer la norma el momento que se debe tomar por iniciada la inspección, con ello se termina una gran discusión que sobre el particular se venía presentando, en el sentido de que se había vuelto costumbre, por parte de las autoridades fiscales, iniciar las diligencias en cualquier momento y presentarse a la sede de los contribuyentes visitados el día menos pensado, sólo con el fin de prorrogar los términos, o bien para que la declaración privada no adquiriera firmeza o, en su defecto, para notificar la respectiva liquidación oficial de revisión. En cuanto al cierre de investigación aludido, no se establece de qué manera debe hacerse, ni qué aspectos debe comprender. No debe perderse de vista que la investigación tributaria va aparejada con el trámite de fiscalización, luego puede pensarse que si no se va a formular pliego de cargos o requerimiento especial, el asunto

culmine con un acto de archivo.

En lo referente a que si de la práctica de la inspección tributaria se deriva una actuación administrativa, la correspondiente acta constituirá parte de la misma, consideramos que este aparte debe armonizarse con lo preceptuado por el artículo 28 del C.C.A.

La inspección contable

El artículo 138 hace referencia a la inspección contable. *Por existir remisión directa de la propia ley, se debe armonizar esta norma con el Art. 271 ibídem. Modifica el Art. 782 del E.T.*

En principio la norma autoriza que la DIAN puede ordenar la práctica de inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones tributarias, para establecer la existencia de los hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales. No se indica el *modus operandi* para su realización, pero se ordena levantar un acta, de la cual se entregará copia, una vez terminada y firmada por los funcionarios que la realizaron, a las partes intervinientes. Se advierte que si no es firmada el acta por una de las partes que en ella participaron su omisión no afecta el valor probatorio de la diligencia, para lo cual se dejará la constancia. *Se presume en todo caso que los datos allí consignados son fielmen-*

te tomados de los libros, salvo que el contribuyente o tercero visitado demuestre su inconformidad desvirtuando lo acotado por los medios legales probatorios.

Se hace la salvedad de que si de la práctica de esta diligencia se deriva una actuación administrativa en contra del contribuyente, el acta correspondiente formará parte de dicha actuación.

Estimamos que si el legislador pretendía definir el alcance de este medio de prueba de vital importancia en el campo impositivo, el objetivo no se logró, toda vez, al igual que lo sucedido con la inspección tributaria, que la norma es confusa, no se determinó la forma para su práctica, ni el momento de su iniciación o culminación, por lo cual deberá armonizarse con los artículos 772 a 777 del Estatuto Tributario, con el fin de cubrir todo lo relacionado con las formalidades legales para su evacuación.

El Art. 271 *ibídem* señala que las inspecciones contables deberán ser realizadas bajo la responsabilidad de un contador público, so pena de incurrirse en nulidad si se omite este requisito, lo cual se confirma con los parámetros de la Circular No.11 de 1996, expedida por la DIAN, según la cual se establece que toda inspección contable debe ser realizada bajo la responsabilidad de un contador público; por lo tanto, en el acta respectiva debe dejarse constancia de

su identidad y del número de la matrícula profesional del contador que la practique.

Imputación de pago

El artículo 139 modificó el Art. 804 del E.T.

Señala la disposición en comento que los pagos, por cualquier concepto, que hagan los contribuyentes deberán imputarse al período o año gravable que indique el mismo, siguiendo para el efecto el siguiente orden:

- 1- A sanciones
- 2- A intereses, y
- 3- A anticipos, impuestos o retenciones, junto con la actualización por inflación cuando hubiere lugar a ello.

Dicha imputación se ratifica, según lo dispuesto por el Art. 5o. del D.R. No. 328 de 1995.

La modificación que se observa está orientada al hecho de que si el contribuyente no realiza la imputación de pagos en el orden anotado, la DIAN oficiosamente lo reimputará sin necesidad de proferir acto administrativo alguno.

Consideramos que se debe tener especial cuidado en el ejercicio de esta facultad, pues si bien es cierto que no se requiere de acto administrativo por medio del cual se ordene la reimputación, de todas maneras

si se llegare a presentar alguna irregularidad se puede formular petición para corregirla.

Término para efectuar la devolución

El Art. 140 dice relación con el término para efectuar la devolución, y modifica el parágrafo 3o. del Art. 855 del E.T.

Establece la norma en cita que cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la declaración tributaria o de su corrección, la DIAN dispondrá de un mes para resolver.

Se deduce de lo anterior que el plazo adicional para decidir sobre las solicitudes de devolución se disminuyó cuando se den las circunstancias allí anotadas. En la Circular 11 de 1996 se establece que sólo podrá ampliarse el término para resolver hasta por un mes, entendiéndose en todo caso que la norma es aplicable a partir de la publicación de la ley.

Rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación

El artículo 141 que modificó el Art. 857 del E.T. hace referencia a las reglas que se deben observar frente a este asunto.

La ley precisa cuándo hay lugar a

rechazar o inadmitir las solicitudes de devolución o compensación.

Hay lugar a rechazar en forma definitiva la solicitud en los siguientes casos:

- 1) Por solicitud extemporánea.
- 2) Cuando el saldo pedido ya se hubiese devuelto, compensado o imputado.
- 3) Tratándose de exportadores, cuando el saldo a favor corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el registro nacional de exportadores en el Art. 507 del E.T. (No debe perderse de vista que el citado Art. 507 fue adicionado por la ley 223, en el sentido de que para los fines de esta norma se tendrá en cuenta el registro nacional de exportadores que lleve el Incomex, sustituyendo de esta manera la inscripción en el RUT, siempre que el responsable se encuentre en el susodicho registro).

4) Cuando se determine dentro de la investigación previa a la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, un saldo por pagar.

En relación con las causales que dan lugar a inadmitir la solicitud de devolución y/o compensación:

1) Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada, en las circunstancias referidas por los Arts. 580 y 650-1 del E.T.

2) Cuando la solicitud no cumple con los requisitos formales.

3) Cuando la declaración objeto de devolución y/o compensación presente error aritmético, y

4) Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.

El párrafo 1o. indica que se puede impetrar nueva solicitud dentro del mes siguiente, previa corrección de las causales que dieron lugar a inadmitir la petición. Aunque la norma no lo estipule, debe entenderse que el término comienza a correr desde el día siguiente a la notificación del acto que disponga la inadmisión. Vencido el término para formular la nueva solicitud, se entenderá presentada, siempre y cuando se hubiese realizado dentro del mes antes citado. De todas maneras, si para subsanar la petición se debe corregir la declaración tributaria, su corrección no podrá efectuarse por fuera del término previsto en el Art. 588 del E.T., esto es, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos en relación con la declara-

ción que se corrige.

PAR 2o. Cuando sobre la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial (Art. 703 E.T.), la respectiva solicitud sólo procederá sobre las sumas que no fueron motivo de controversia. Las sumas sobre las cuales se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve sobre su procedencia.

De acuerdo a lo previsto por la Circular 11 de 1996, en desarrollo de lo presentado por la norma en comentario, se establecieron como causales de rechazo de las solicitudes de devolución o compensación las previstas en los numerales 3 y 4, las cuales, por tratarse de normas procedimentales, comienzan a regir para las nuevas solicitudes a partir de la fecha en que entró en vigencia la ley.

Investigación previa

El artículo 142 modificó el Art. 857-1 del E.T., y se refiere a la investigación que debe hacerse previamente a la devolución o compensación.

En este caso la ley establece que los términos para devolver se *podrán suspender hasta por un máximo de noventa días, para que la división de fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzcan algunos de los siguientes hechos:*

1) Cuando se verifique que al-

guna de las retenciones o pagos en excesos denunciados por el solicitante son inexistentes, bien porque la retención no se practicó o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la DIAN.

2) Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple con los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existen, por ser ficticios.

3) Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.

Al finalizar la investigación, si no se profiere requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor; en caso contrario, sólo procederá a devolver o compensar sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva petición en este sentido, trámite que se observará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdic-

cional, en cuyo caso bastará con presentar copia del respectivo acto o providencia respectiva.

PAR. Cuando la solicitud de devolución fuese presentada con garantía a favor de la Nación, no procederá la suspensión de que trata la presente norma.

Auto inadmisorio

El Art. 143 modificó el Inciso 1o. del Art. 858 del E.T.

Cuando la solicitud de devolución o compensación no cumpla con los requisitos pertinentes se dictará auto inadmisorio dentro de un término máximo de quince días. Si se trata de devoluciones con garantía, el auto inadmisorio se dictará dentro del mismo lapso para resolver.

Presentación de la solicitud de devolución con garantía

El Art. 144 modificó el Art. 860 del E.T.

Establece que cuando se impute solicitud de devolución con garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la DIAN, dentro de los diez días siguientes, deberá hacer entrega del cheque, título o giro. La garantía tendrá una vigencia de dos años. Si dentro de dicho lapso la DIAN notifica liquidación oficial de revisión,

el garante será solidariamente responsable de las obligaciones garantizadas, incluyendo el valor 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 etapa jurisdiccional cuando se hubiese presentado demanda, *el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aun si éste se profiere con posterioridad a los dos años.*

Se advierte, de acuerdo a lo dispuesto en la norma en comento, que el término para resolver la solicitud de devolución, cuando se formula acompañada de garantía, es de diez días, modificándose de esta forma el plazo anterior de cinco días, los cuales empiezan a correr a partir del día siguiente al de su presentación. En cuanto a la vigencia de la póliza, se observa también un cambio, porque se amplía el tiempo de seis meses a dos años, debiéndose notificar al garante en el evento de proferirse liquidación de revisión con la misma decisión o mediante acto separado por medio del cual se le entere sobre tal actuación. Es de vital importancia la vinculación respectiva al garante, porque no de otra manera se haría exigible la solidaridad de que trata la norma en cuestión, aunque la norma haya guardado silencio sobre este particular, de lo contrario se seguirá con el eterno problema sobre la forma o mecanismo para ordenar su vinculación. La par-

te final de la disposición la encontramos contradictoria, porque es la propia ley tributaria la que establece los plazos para ejercer la facultad de fiscalización, la cual concluye necesariamente con la notificación del requerimiento especial (Art. 705 del E.T.) o para notificar liquidación oficial de revisión (Art. 714 *ibídem*), so pena de quedar en firme, luego no le encontramos sentido cuando aduce que aun el respectivo acto se profiera por fuera o con posterioridad a los dos años.

Sanción por doble facturación

El artículo 160 establece que los obligados a facturar *que obtengan o utilicen facturas de venta o de compra con numeración duplicadas* se harán acreedores a las sanciones previstas en el literal b), del Art. 657 del E.T., esto es, la clausura del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio.

Corrección de las declaraciones tributarias

El Art. 161 fija el trámite que se debe seguir cuando se trata de corregir declaraciones tributarias disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor.

La modificación que presenta la norma al artículo 589 del E.T. reviste alguna importancia, toda vez que elimina la sanción del 5%, cuando el

contribuyente corrija la declaración tributaria disminuyendo para el efecto el valor a pagar o aumentando el saldo a favor.

Con todo, resulta interesante comentar acerca del trámite que se debe dar a la solicitud que presenta el contribuyente dentro de los dos años siguientes, contados a partir del vencimiento para presentar la respectiva declaración tributaria. El asunto lo referiremos al plazo que tiene la DIAN para resolver, esto es, a que dentro de los seis meses siguientes a la solicitud debe proferir liquidación oficial de corrección, en cuyo evento, si la DIAN no hace ninguna manifestación, el proyecto de corrección sustituye la declaración inicial. Implica lo anterior que la no decisión por parte de la DIAN dentro del plazo anotado conlleva a que opere la figura del silencio administrativo de carácter positivo, toda vez que se dan los supuestos exigidos por el Art. 41 del C.C.A.

Frente a la situación planteada cabe advertir que si bien es cierto que opera el silencio administrativo positivo, la figura es condicionada, porque la DIAN no pierde la facultad de revisión, la cual se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

Se debe agregar que ha existido duda acerca de la forma como el contribuyente pudiera hacer efecti-

vo el derecho derivado del silencio administrativo positivo. Consideramos que como la norma que se comenta no trae previsto un trámite sobre el particular, entonces no cabe duda que se puede utilizar el mecanismo señalado en el Art. 42 del C.C.A.

El aspecto nuevo lo encontramos en el parágrafo, al determinar que el mismo procedimiento de corrección se aplicará igualmente a las correcciones que implican incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la modificación del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.

Responsabilidad por los impuestos

El Art. 163 está referido a la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, y modifica el Art. 794 del E.T.

Señala la nueva disposición que los socios, copartícipes, asociados, cooperados y comuneros responden solidariamente por los impuestos de la sociedad correspondientes a los años gravables de 1987 y siguientes a prorrata de sus aportes en la misma y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Precisa la norma y *deja expresa-*

mente establecido que esta responsabilidad solidaria no involucra las sanciones e intereses, ni actualización por inflación. Excluye de dicha solidaridad a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas, es decir, que limita su aplicación, porque la norma modificada involucra además a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de pensiones de jubilación e invalidez y a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión.

Estimamos que si bien es cierto que la norma en comento dice relación con los impuestos debidos a partir de 1987, con todo, no hay que perder de vista lo estipulado por el Art. 817 del E.T. en lo referente a la prescripción de las obligaciones fiscales, ya que no se puede pensar que estuviese reviviendo el término de prescripción.

Intereses a favor del contribuyente

El Art. 165 adiciona el Art. 863 del E.T.

La norma en comentario determina reconocer intereses a favor del contribuyente. A primera vista pareciera que la disposición estuviese en contradicción con la norma que adiciona, pero debe resaltarse que el citado artículo 863 dice relación con aquellos eventos en los cuales se debe pagar o reconocer intereses corrientes o moratorios, estableciéndose que se causarán intereses co-

rrientes cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor. En relación con intereses moratorios, se causan a partir del vencimiento de término para resolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

El aspecto nuevo que se involucra (rige a partir de 1996) está referido a cuando en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente se causarán intereses desde el tercer mes siguiente a la fecha de presentación de la declaración donde consta el saldo a favor y hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación de la suma devuelta. Nótese que frente a esta hipótesis no hay lugar a discusión alguna sobre el saldo reclamado; el único condicionamiento que se propone es que el saldo figure en la respectiva declaración tributaria.

Por último, reza la norma que cuando el saldo a favor tenga origen en un pago en exceso que no figura en la declaración tributaria, se causan intereses a partir del mes siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación de la suma devuelta. Se advierte, eso sí, que el

legislador del 95 no precisa, frente a la hipótesis anotada, cuándo se reconocerían intereses corrientes o moratorios, situación que, a nuestro modo de ver, debe cumplirse acudiendo a las normas que regulan la materia en este sentido, es decir, frente a qué situaciones habría lugar a reconocer intereses corrientes o moratorios.

Delegación para el cumplimiento de deberes formales

El Art. 172 señala los representantes que deben cumplir los deberes formales.

La precitada disposición modifica los Arts. 572 y 602 del E.T., ampliando la posibilidad de que personas diferentes a los representantes legales de las personas jurídicas puedan cumplir deberes formales.

De tal suerte que señala a los gerentes, administradores y en general los representantes legales por las personas jurídicas y sociedades de hecho. *Establece, igualmente, que dicha responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la DIAN correspondiente.*

El inciso 2o. del Art. 172 indica que el numeral 5o. del Art. 602 del E.T., el cual se relaciona con el contenido de la declaración bimestral de ventas y contenido de la declaración de retención, sobre: *La firma*

del obligado al cumplimiento del deber formal de declarar.

Se colige de lo anterior que se amplía el campo de acción en el sentido, que cuando se autoriza que algunos funcionarios pertenecientes a la respectiva empresa, obligados a declarar, previa delegación e información a la DIAN sobre el particular, pueden cumplir deberes formales conforme lo indica el Art. 572 del E.T. Se observa que se trata de una facultad amplia, la cual incluye, además, la de firmar las respectivas declaraciones tributarias. Estimamos que este aspecto no se contrapone con lo dispuesto por el Art. 572-1 del mismo Estatuto, en el sentido de que además las declaraciones tributarias puedan ser firmadas por apoderados generales y mandatarios especiales. Consideramos que al entrar en vigencia la norma y en la medida en que el cumplimiento de los deberes formales y la firma de las declaraciones tributarias se realice por intermedio de funcionarios de las empresas, necesariamente deben cumplir con las exigencias legales que para el efecto señalan las normas tributarias, so pena de responder solidariamente por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las mismas, pues de lo contrario no tendría sentido alguno el cambio propuesto.

Corrección de inconsistencias

El Art. 173 adicionó el Art. 588 del E.T.

Establece que las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del Art. 580 (declaraciones que se tienen por no presentadas), Art. 650-1 (sanción por no informar la dirección) y 650-2 (sanción por no informar la actividad económica) del E.T., sobre correcciones a las declaraciones tributarias cuando aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor, siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar (Art. 643 E.T.), *podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en este artículo, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el Artículo 641 del E.T. (por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones tributarias), sin que dicha suma exceda de diez millones de pesos.*

Con la derogatoria expresa que hizo la ley 223 de 1995, en su Art. 285, del Art. 589-1 del E.T., se observa que las causales que contenía la citada norma, y cuyo tratamiento obedecía a darse por no presentada la declaración tributaria, se trasladan íntegramente, adicionándose de esta manera al Art. 588 del E.T. Es decir que quien se hallare en las circunstancias anotadas debe observar el procedimiento de corrección referido, liquidándose en este caso un 2% del total del impuesto a cargo o retención objeto de declaración, sin que exceda de diez millones de pesos, presentando para el efecto ante el respectivo banco la nueva declaración. Si no hay impuesto a cargo se deben aplicar los porcenta-

jes previstos en el Art. 641 citado.

Suspensión de términos para notificar requerimiento especial

El artículo 251, sustituye el Art. 706 del E.T., el cual se refiere a los eventos en los que procede la suspensión de términos para notificar requerimiento especial.

Tal como se dejó enunciado al analizar el Art. 135 ibídem, que modificó el Art. 710 del E.T., se debe tener especial cuidado frente a la suspensión de términos cuando quiera que nos hallemos o bien frente a una liquidación oficial de revisión o a la notificación de requerimiento especial, pues no debe perderse de vista que se trata de dos momentos procedimentales diferentes, aunque estrechamente correlacionados, toda vez que el requerimiento especial, como preparatorio, es requisito indispensable para preferir la liquidación oficial de revisión, tal como lo señalan los Arts. 703 y 703 del E.T.

En efecto, la norma citada determina los eventos en los cuales opera la suspensión de términos para notificar requerimiento especial, es decir, cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término se suspende por tres meses, contados a partir del acto que la decreta, y cuando se realice a solicitud del contribuyente, el término se suspenderá mientras dure la práctica de la inspección. Mantiene el supuesto cuan-

do indica que el término además se suspenderá para notificar el requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir, de que trata el Art. 685 del E.T.

A primera vista se observa que se invirtió el supuesto frente a la norma modificada, ya que antes los términos se suspendían así: si la inspección tributaria era practicada oficiosamente, hasta por el lapso de su realización; pero si era a petición del contribuyente, hasta por tres meses.

Conforme se dejó reseñado al analizar el Art. 135 *ibídem*, no cabe duda que la suspensión de términos tiene entrada o bien porque se practique la diligencia de inspección tributaria oficiosamente o a petición del contribuyente, a partir del día siguiente a la notificación del acto que la ordena, con la advertencia de que la diligencia se debe empezar a realizar efectivamente.

Llama la atención que la norma sólo haga referencia a este medio de prueba dentro de dicha fase procedimental y no a los diversos medios de prueba contenidos en el propio E.T., en el Título VI, o en su defecto, a los previstos en el C de P. C., que por su naturaleza sean compatibles con el asunto que se pretenda probar, pues consideramos que en ninguna de las instancias administrativas que se adelanten (fiscalización, respuesta al requerimiento especial a su ampliación, o en la etapa de

recursos) debe existir limitación en cuanto a la utilización de los medios de prueba que la propia DIAN o el contribuyente consideren pertinentes para su realización; admitir lo contrario conlleva a la violación del debido proceso, conforme lo enseña el Art. 29 de la Carta Política.

Discriminación del IVA en la factura

El Art. 258 sustituye el artículo 618 del E.T., el cual hace referencia a los requisitos específicos de la factura para los responsables del impuesto sobre las ventas.

Dispone la norma que además de los requisitos enunciados en el artículo anterior (o sea, el Art. 617 del E.T. que establece los requisitos de la factura de venta), las facturas expedidas *por los responsables pertenecientes al régimen común deberán contener la discriminación correspondiente del impuesto sobre las ventas, en todo los casos.*

Se trata de un condicionamiento especial exigido para los responsables del IVA pertenecientes al régimen común, luego en todos los casos en que expidan facturas deberán discriminar el impuesto sobre las ventas, así se hubiese cumplido con los deberes formales pertinentes. Si no se discrimina el impuesto habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el Art. 652 del E.T.

Plazo para contestar requerimien-

tos ordinarios

El Art. 261 establece el término para dar respuesta a los requerimientos ordinarios o solicitud de información por parte de la DIAN o de las Administraciones.

Aunque la precitada norma no está modificando disposición alguna del E.T., resulta importante que se haya establecido un plazo mínimo de quince días calendario para dar respuesta a los requerimientos ordinarios o solicitudes de información que realice la DIAN o las administraciones respectivas. Estimamos que al establecerse un plazo con dicho fin se está dando un puntillazo final al eterno problema que se venía suscitando, en el sentido de que los contribuyentes eran sometidos a reportar información en algunos casos dispersa y numerosa, concediéndoles plazos relativamente cortos e imperativos. Luego ya no serán los funcionarios los que establezcan los términos para que los contribuyentes cumplan con dichas obligaciones. De todas maneras, debe entenderse que se trata de un plazo mínimo, es decir, que cabe la posibilidad de ser ampliado en la medida que las circunstancias lo requieran, y además que el término necesariamente comenzará a correr a partir del día siguiente de la notificación del auto por medio del cual se expida el requerimiento ordinario o solicite la información (Art. 120 del C. de P.C.).

Obligatoriedad de los conceptos de

la DIAN

El artículo 264 establece que los contribuyentes que actúen con base en preceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la DIAN podrán sustentar «sus actuaciones» en la vía gubernativa y en la jurisdicción, con base en los mismos. Que durante el tiempo que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Que cuando la DIAN cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

La norma rompe con la estructura general de los conceptos, en el sentido de que los mismos no tienen un alcance diferente al de una opinión por parte del ente que los profiera, pues en el caso motivo de estudio se les da el alcance de obligatorios cuando quiera que los contribuyentes fundamenten sus reclamaciones que adelanten en sede administrativa o jurisdiccional con base en los conceptos escritos que emita la Subdirección Jurídica de la DIAN. Lo que llama la atención es que la obligatoriedad que se da al concepto para que los contribuyentes lo puedan utilizar está supeditada al requisito de la publicidad, pero no se determina a través de qué medio debe cumplirse, aspecto que se contraponen al principio consagrado en el Art. 30. del C.C. A., el cual fue elevado a norma constitucional, conforme se lee en el Art. 209; además es

sabido que el sistema de publicidad no ha sido utilizado adecuadamente, y dado el sinnúmero de conceptos que se emiten sin publicar, no se lograría el objetivo propuesto.

Se precisa, de todas maneras, que el alcance que se pretende dar es para aquellos eventos en los cuales un contribuyente quiera fundamentar sus recursos en la vía administrativa o demandas que presente ante la jurisdicción contencioso administrativa, pero en modo alguno se puede colegir el carácter de obligatorio de los mismos para las autoridades judiciales que les compete realizar el respectivo control de legalidad de las actuaciones adelantadas por la DIAN y cuyos actos estén fundamentados en dichos conceptos.

De todas maneras, debe tenerse especial cuidado con esta norma, pues, repetimos, no se estaría frente a un simple concepto, sino frente a un acto administrativo, por la fuerza vinculante y obligatoriedad que le da la disposición.

Intervención de contador público en las inspecciones contables

El Art. 271 se refiere a que las inspecciones contables deberán ser realizadas por un contador público.

Determina la norma que las inspecciones contables de que trata el Art. 138 *ibídem* (modificatorio del Art. 782 del E.T.), deberán ser realizadas bajo la responsabilidad de un

contador público, so pena de **viciar de nulidad** la diligencia que se realice sin el lleno de este requisito.

Se precisa que la inobservancia del requisito aludido es aplicable únicamente a la diligencia de inspección contable que se practique sin la presencia de un contador público, es decir, que el vicio de nulidad afecta la actuación que se adelanta sin el cumplimiento de dicha formalidad, la cual no se contrapone con las causales de nulidad previstas en el Art. 730 del E.T., que, como es sabido, son aplicables frente a los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos. Se observa, igualmente, que no se determinó ningún trámite con el fin de propender por la declaratoria de nulidad referida, pues lo lógico hubiese sido haber fijado algunas reglas sobre el particular, toda vez que el tema de las nulidades procesales no tiene regulación en el E.T., ni en el C.C.A., y que sólo por vía incidental las consagra el C. de P.C.

Demanda ante la jurisdicción contencioso administrativa, sin agotar la vía gubernativa

El artículo 283, parágrafo, adicional al Art. 720 del E.T., el cual involucra una nueva modalidad para demandar directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Reza la disposición *«que cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obs-*

tante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación».

Consideramos que se impone un aspecto demasiado subjetivo para estimar bajo qué circunstancias el requerimiento especial fue atendido o contestado en debida forma y no obstante se profiera además liquidación oficial de revisión, para prescindir, de esta manera, de la interposición del recurso de reconsideración pertinente, por parte del contribuyente. Por tal motivo resulta prudente evaluar esta posibilidad, pues no debe perderse de vista que dentro de la etapa de recurso, o también llamada vía gubernativa, existe la posibilidad de pedir pruebas, pudiéndose, de esta manera, controvertir con mejores elementos de juicio no el requerimiento especial (como acto preparatorio), sino el acto definitivo o acto de liquidación ofi-

cial de revisión, y evitar, de esta manera, acudir a la instancia jurisdiccional, lo cual conlleva a incurrir en una serie de gastos y dilaciones en la determinación de la obligación, pues, como es sabido, dichos trámites son lentos. Con todo, quien opte por este mecanismo procedimental no debe olvidar que se encuentra frente a una variante de agotamiento de la vía gubernativa, es decir, que no es necesario interponer los recursos, pudiendo acudir o demandar en forma directa ante la jurisdicción contencioso administrativa, conforme lo enseña el Art. 135 del C.C.A.

Hasta aquí los comentarios en relación con las normas que consideramos fueron o bien modificadas o substituidas del Estatuto Tributario en la Reforma Tributaria (Ley 223 de 1995), no sin antes advertir, tal como quedó plasmado, que fueron muchas las disposiciones cambiadas, pero, insistimos, se estudiaron las que estimamos de mayor importancia.