

**LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA Y LA CORRECTA APLICACIÓN DEL
RÉGIMEN SANCIONATORIO A LOS CONTRIBUYENTES EN CASOS DE
IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES.
ANÁLISIS DE CASO**

Gloria Alejandra Barrientos Rico
gbarrientos406@soyudemedellin.edu.co

Leidy Natalia Martínez Gómez
nataliamg21@hotmail.com

**Trabajo de Grado para Obtener el Título de
Magister en Tributación y Política Fiscal**

Héctor Darío Betancur
Asesor de trabajo de grado

Universidad de Medellín
Facultad de ciencias económicas y administrativas
Maestría en Tributación y Política Fiscal
Medellín
2022

Resumen

Este trabajo pretende aclarar a la luz de la norma y del procedimiento tributario la aplicación adecuada de la fiscalización en los casos en los que se determina una devolución improcedente a un contribuyente; dado que, si bien la norma es específica para estos temas, de acuerdo al caso de estudio se puede evidenciar que la Administración tributaria podría aplicar un procedimiento inadecuado, pretendiendo sancionar únicamente por inexactitud a un contribuyente que solicitó un saldo a favor en devolución o compensación y a raíz de esto finalmente perder todo el recurso implementado en las etapas del proceso fiscalizador; ya que, aunque es claro que el contribuyente podría ser sancionado, no se ejecutó el procedimiento para el caso puntual y termina por no generar ninguna sanción correctiva y por ende no ejerce las funciones que le fueron asignadas por el Gobierno nacional.

Tabla de contenido

Tabla de contenido	3
Introducción	5
Planteamiento del Problema	7
Objetivos	10
General	10
Específicos	10
Antecedentes	11
Justificación	14
Metodología	16
Marco Teórico.....	17
Capítulo 1. Fiscalización para la determinación de los tributos:	21
Actuaciones preliminares o actos de trámite:	21
Clases de Actos de trámite	22
Inspecciones y sus efectos en la fiscalización.....	22
Emplazamientos	23
Requerimiento especial.....	24
Liquidación Oficial de revisión	26
Recurso de reconsideración	28
Régimen sancionatorio tributario colombiano.....	31
Principio de lesividad:.....	32
Principio de proporcionalidad:.....	32
Principio de gradualidad	33
Principio de favorabilidad.....	33
Principio de eficiencia.....	33
Pliego de cargos	34
Resolución sanción	34
Cobro coactivo	35
Capítulo 2. Desarrollo del postulado con base al caso de estudio objeto de análisis.....	38
Caracterización de la compañía	38
Hechos relevantes	39
Análisis del caso	41

Capítulo 3. Procedimiento adecuado en los casos de devoluciones improcedentes	43
Conclusiones	45
Bibliografía	46

Introducción

Es deber de todos los ciudadanos y personas el contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado¹, obligación que se lleva a cabalidad por los contribuyentes mediante el pago de los impuestos. La obligación tributaria es definida de acuerdo a la jurisprudencia como “un vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en virtud del cual éstas tienen para con el mismo el cumplimiento de una prestación que se desdobra en dar, hacer y no hacer” (Avila Nieto, 2018, P. 75).

El incumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias, conllevan a la generación de sanciones y para evitar cualquier tipo de sanciones es clave la presentación oportuna y correcta de las declaraciones, sin ser estos los únicos causantes de estas penalidades, dado que, además de los deberes sustanciales² existen también deberes formales³.

Las sanciones que pretenda liquidar la administración deben ser notificadas en debida forma para permitir el derecho a la defensa y el debido proceso⁴ del contribuyente, la finalidad de estas no es solo cumplir con la función de persuadir al contribuyente en el cumplimiento de sus deberes, si no también, ayuda a disuadir aquellas conductas que perjudiquen a la población en general, sobre todo aquellos que afecten los recursos financieros del país. Por otra parte, procura que el contribuyente que eventualmente resultare sancionado, realice un cambio en su actuar y asuma correctamente sus responsabilidades futuras, sobre lo anterior el consejo de estado afirma lo siguiente:

El derecho sancionador es una categoría jurídica amplia y compleja, por la cual el Estado puede ejercer un derecho de sanción o ius puniendi, destinado a reprimir conductas que se consideran contrarias al Derecho, es decir, a los derechos y libertades u otros bienes jurídicos protegidos (Sentencia C-762, 2009)

Es función de la Administración de impuestos la recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de

¹ Constitución política de Colombia 1991, art 95 numeral 9

² Deberes sustanciales: consiste básicamente en la entrega de una suma de dinero al sujeto activo del gravamen (Sentencia 19053, 2014)

³ Deberes formales: comportan una obligación de hacer o no hacer (Sentencia 19053, 2014)

⁴ Constitución política de Colombia 1991, art 29

las obligaciones tributarias; dado lo anterior, es pertinente determinar que en esencia es función de la Dirección de impuestos y aduanas nacionales (DIAN), administrar los recursos de la nación en forma adecuada; esta función se ejecuta a través del procedimiento tributario apoyado en el régimen sancionatorio.

El anterior postulado, nos dirige al análisis del caso objeto de la investigación que se desarrollará en el presente trabajo, en el cual por un error procedimental de la Administración y aun teniendo la sentencia en segunda instancia a favor de la DIAN, el contribuyente finalmente objeta esta sentencia y solicita eliminar los valores cobrados por inexactitudes que pudieron ser procedentes, pero que debido al error en la aplicación del procedimiento tributario adecuado, finalmente se resuelve a favor del contribuyente, situación que lleva a que la administración deje de percibir recursos económicos importantes además que no ejerce la corrección pertinente ante el supuesto actuar indebido del contribuyente.

La normatividad tributaria determina un procedimiento particular para las devoluciones improcedentes, el cual no es aplicado por la administración en el caso de estudio, y desvía la liquidación de la sanción hacia un caso de inexactitud sin antes agotar el procedimiento pertinente; es por esto que se pretende concientizar acerca de la importancia de aclarar los casos en los que aplica la sanción por devolución improcedente, de manera que el presente trabajo se use como guía tanto para los contribuyentes como para la administración en eventuales contiendas tributarias.

El desarrollo del presente trabajo se realizará en tres momentos, en un primer momento se identificará el proceso de fiscalización en Colombia, mencionando las variables en términos procedimentales y sancionatorios en general; en un segundo momento se realizará un reconocimiento de un caso real de estudio el cual cuenta con la autorización del Gerente de la compañía para la exposición de los hechos ocurridos, sin embargo, se conservará discreción en cuanto al nombre de la empresa por solicitud del mismo y para uso del presente trabajo se nombrará como INDUSTRIA SA; y finalmente se mencionará la correcta aplicación del procedimiento en el caso específico, partiendo de la resolución del caso de análisis y la normatividad aplicable.

Planteamiento del Problema

Sin lugar a dudas, Colombia es un país con altos índices de evasión fiscal y elusión fiscal⁵ inicialmente este fenómeno es fomentado por la ausencia de cultura tributaria, la cual se resume en el desconocimiento de las obligaciones que se tiene como ciudadano, aunado a este se marca enfáticamente la desconfianza que se percibe en forma generalizada por los altos índices de corrupción, inestabilidad tributaria, desigualdad social y baja inversión social⁶ que conllevan al ejercicio intencionado de la disminución de la carga tributaria implementando acciones evasivas, sobre lo anterior Moreno Guerrero (2019) Afirmó lo siguiente:

Evidentemente, toda reforma tributaria genera consecuencias en el desarrollo económico de la nación; ahora bien, cuando dicho sistema es claramente punitivo y coacciona con sus medidas a los contribuyentes, al ser un acto impositivo, es posible esperar en la ciudadanía una actitud de desconfianza que propicia espacios de corrupción y evasión.

La constitución política de Colombia siendo la carta magna del estado, recopila en sus líneas los derechos y deberes de los ciudadanos y las personas, tanto con la nación como con los demás ciudadanos; entre ellos se estipula que es un deber de los ciudadanos de Colombia contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad⁷, exponiendo de este modo la obligación de todos los ciudadanos de aportar al bien común y mencionando estos principios como base del sistema tributario, entre otros que se desglosan en esta misma carta magna.

Para garantizar el cumplimiento de estos principios constitucionales, el Gobierno nacional faculta a la DIAN para la ejecución de la función administradora de los recursos tributarios de la nación; es competencia de la administración de los impuestos la recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁸ mostrando de este modo que

⁵ Según el diario La República la evasión del impuesto sobre la renta de sociedades representa 2% del PIB y en el caso del IVA 1,7%, esto en total es un 3,7% (Sepúlveda, 2021)

⁶ En 2018, la confianza reportada en el gobierno alcanzó el 27% en Colombia, la cuarta más baja entre los países de ALC y significativamente por debajo de los promedios de ALC y la OCDE, 34% y 45% respectivamente. Además, entre 2007 y 2018, la confianza disminuyó en 24 puntos porcentuales, una de las mayores caídas en la región.(OCDE -BID, 2020)

⁷ Constitución política de Colombia 1991, art 95 numeral 9.

⁸ Decreto 4048 de 2008, art 1 modificado por el Decreto 1292 de 2015

corresponde en este caso a la DIAN la función fiscalizadora y procedimental en las contiendas que se presentan con los contribuyentes.

Del mismo modo, el artículo 684 del Estatuto tributario (ET) determina las facultades de fiscalización e investigación que tiene la Administración entre ellas: verificar la exactitud de las declaraciones, adelantar investigaciones para comprobar la existencia de hechos que generen obligaciones y no hayan sido declarados, entre otros. Así mismo, se presentan casos en los cuales los contribuyentes no cumplen con sus deberes sustanciales, en estos casos la normatividad plantea una serie de disposiciones recopiladas en el ET en los artículos 638 al 682, en los cuales se describe las sanciones que son aplicables en casos específicos y casos generales, además de algunos beneficios para los contribuyentes como reducciones en las sanciones para los aquellos que no son reincidentes en hechos sancionables.

Entre los procedimientos sancionatorios, se encuentra el procedimiento de sanción por devolución indebida bajo el principio de especialidad de la norma⁹, el cual tiene aplicación en los casos en los que posterior a haber realizado una devolución de un saldo a favor a un contribuyente, la Administración en ejercicio de su función fiscalizadora encuentra que dicho saldo a favor no era procedente y basado en pruebas debe solicitar la restitución de estos saldos al contribuyente, ya sea que hayan sido compensados con otra deuda impositiva o que haya sido devuelto en títulos o dinero (García Restrepo & Castrillon Sánchez, 2018).

Tal como lo plantea la normativa, la estructura tributaria del país debería funcionar en adecuada forma; sin embargo, el ente fiscalizador en algunos casos puede confundir los procedimientos sancionatorios y proceder ante el contribuyente con sanciones inadecuadas, como lo es el caso de INDUSTRIAS SA; en el cual la sociedad es sancionada por Inexactitud, dado que incluyó en su declaración de renta gastos de los cuales no procedía su deducción (de acuerdo a lo expresado por el consejo de estado) y además de esto, el saldo a favor que arrojó la mencionada declaración fue devuelto por la Administración al contribuyente.

Al realizar la fiscalización de dicho impuesto la administración utilizó la sanción por inexactitud del artículo 647 del estatuto tributario, omitiendo el procedimiento de sanción por devolución improcedente establecido en el artículo 670 del estatuto tributario; es por esto que

⁹ Estatuto tributario, art 670

surge el interrogante ¿Cuál es el procedimiento de fiscalización tributaria adecuado por parte de la administración de impuestos nacionales en lo concerniente a la aplicación de la sanción en casos de devoluciones indebidas?

Objetivos

General

Proponer un procedimiento de fiscalización tributaria por parte de la administración de impuestos nacionales en lo concerniente a la aplicación de la sanción en casos de devoluciones indebidas.

Específicos

- Identificar el proceso de fiscalización y sus atributos en Colombia, reconociendo las fases de la fiscalización, las sanciones y devolución improcedente.
- Caracterizar el proceso de Fiscalización que se llevó a cabo en el caso de la sociedad INDUSTRIA SA, seleccionado como caso de estudio.
- Determinar la correcta aplicación del procedimiento tributario por parte de la DIAN en el caso de las devoluciones improcedentes.

Antecedentes

Con la finalidad de comprender el procedimiento adecuado aplicable a los casos de devoluciones tributarias improcedentes que permita realizar un acercamiento al caso objeto de estudio, es necesario acudir a diferentes fuentes investigativas y normativas que compaginan con la exposición de diferentes temas que permean el desarrollo del presente planteamiento de problema y acuden a soportar lo expuesto en este trabajo. Es por lo anterior, que se desarrolla un acercamiento desde la normatividad (macro) hasta la aplicación (micro) en diferentes investigaciones, precisando en temas como el procedimiento tributario.

El procedimiento tributario está enmarcado en el ET dentro del Libro quinto y sus artículos 555 al 869, el cual se divide en dos vías, la vía administrativa o gubernativa, en la cual se inicia el proceso, implica todas las acciones no judiciales que el contribuyente y la administración ejecutan; una vez agotada esta vía, continúa la vía contencioso administrativa la cual se extiende a los procesos judiciales, que son llevados a cabo en la jurisdicción de lo contencioso administrativo ante los jueces, los cuales deciden a través de sentencias la resolución de los casos que son llevados a estas instancias. Estas dos características hacen del derecho tributario un derecho particular y le entrega alta importancia a la fiscalización y el procedimiento tributario (Pizza Rodriguez, 2011).

Al respecto del procedimiento tributario García Restrepo & Castrillon Sánchez (2018) exponen que este se concreta en 3 etapas, la primera correspondiente a la declaración por parte de los administrados, la segunda corresponde al procedimiento de gestión, dentro del cual se ejecuta la fiscalización, determinación o liquidación de los diferentes impuestos y el recaudo, ya sea este a través de los pagos voluntarios o por medio de cobro coactivo; y por último el procedimiento de discusión en la vía gubernativa (P. 1)

Dentro de la normatividad tributaria procedimental se establecen los artículos que demarcan el régimen sancionatorio colombiano, los cuales se encuentran entre los artículos 638 al 682, y dentro de estas, para el caso específico de análisis, encontramos los artículos 647 y 670, sanción por inexactitud y sanción por devolución improcedente, respectivamente. Moreno (2019) afirma que las sanciones tributarias son el resultado al incumplimiento de un deber legal

relacionada con el tributo, y no se centra en factores subjetivos o en el posible daño causado (P. 32).

Sin embargo, la imposición de sanciones aunque no es basada en factores subjetivos es limitada por los principios establecidos en la Ley 1607 de 2012 donde se promulgó el principio de lesividad y el principio de gradualidad, estos principios indican que las sanciones solo deben ser impuestas en los casos que se genere una afectación al recaudo de los impuestos -lesividad- y en el caso de ser aplicadas, las sanciones deben ser proporcionales a la infracción cometida, los daños causados y los antecedentes del contribuyente (Noreña, 2016, P 148).

Es así como la normatividad nos demuestra el alcance la DIAN, indicando tácitamente que es la entidad encargada de administrar los recursos tributarios de la nación y los procesos que de estos se deriven; es por esto que es importante mencionar las principales facultades encargadas a la DIAN como se ve a continuación:

Administrar los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y comercio exterior, así como los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior, en lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción. (Decreto 4048, 2008, art 3)

En ejercicio de lo anteriormente expuesto, la DIAN es la entidad encargada de realizar la aplicación del procedimiento tributario y el régimen sancionatorio para asegurar el recaudo de la nación, es por esto que en diferentes ocasiones se precisa de la particularidad del derecho tributario; lo anterior se evidencia en la sanción por devolución improcedente, la cual en el universo normativo de las sanciones tiene una aplicación particular como expone el Consejo de estado en la Sentencia 26702, (2022):

Por cuenta de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y del artículo 850 del Estatuto Tributario, previa solicitud del contribuyente, se deben devolver o compensar los saldos a favor registrados en los denuncios privados, sin que se requiera el agotamiento previo del procedimiento de determinación del tributo; no obstante, si una vez adelantado dicho procedimiento se desvirtúa la veracidad del saldo a favor declarado,

el artículo 670 Ib. prevé la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente (P. 4).

Si bien, en el proceso sancionatorio por devolución improcedente se está fiscalizando una conducta equivocada del contribuyente, como puede ser la inexactitud, la norma plantea un procedimiento específico que no debe permitir confusión en su aplicación, por un lado se debe fiscalizar la inexactitud y dentro del plazo normativo y posterior a la liquidación oficial de revisión que modifica el saldo a favor se debe sancionar la devolución o compensación improcedente, al respecto el Consejo de estado en la Sentencia 26702, (2022) indica:

La imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente obedece a un procedimiento autónomo que pretende recuperar los saldos devueltos o compensados indebidamente, cuya procedencia solo requiere que la liquidación oficial de revisión que disminuya o rechace el saldo a favor declarado por el contribuyente, se notifique (P. 4).

Los registros contables se convierte en insumo para la elaboración de las declaraciones tributarias, dado lo anterior es importante que la base de la información se registre bajo lineamientos y conocimientos técnicos tributarios, de manera que se disminuya el riesgo de tomar como deducible o descontable un gasto o impuesto que no procede y disminuir el riesgo de sanciones por improcedencia; sobre lo anterior se pronunciaron Díaz Niño et al., (2016)

Malas prácticas contables pueden causar que las declaraciones tributarias arrojen saldos a favor de manera errónea, que si bien no se conciben con dolo como fraudulentas, pueden representar multas y sanciones por parte de la Administración Tributaria por considerarse como improcedentes (P. 92).

La administración tributaria en Colombia debe ser garante de la aplicación del procedimiento adecuado en cada caso individual, de manera que asegure el castigo a los contribuyentes que evaden, omiten o eluden sus obligaciones; es por esto que, el caso a analizar se hace importante, ya que requiere del conocimiento universal de los diferentes procedimientos para aplicar el adecuado particularmente.

Justificación

El desarrollo de este trabajo se hace partiendo del estudio de un caso real sucedido en Colombia con el objeto de entender la importancia que tiene por parte, tanto de la administración como del contribuyente, el reconocer el régimen tributario sancionatorio y sus diferentes aplicaciones a cada caso, teniendo como prioridad el establecimiento de la particularidad sobre la generalidad, tema que puede determinar la correcta aplicación de sanciones en un caso de debate.

Entendiendo que es función de la administración tributaria de Colombia, aplicar el régimen sancionatorio de forma adecuada a los contribuyentes que cometen errores o faltas, ya sean estas por omisión, desconocimiento, evasión o error; es necesario exponer casos como el tomado para este análisis para llamar la atención al respecto de la correcta aplicación del régimen sancionatorio; reconociendo la importancia de esta función, ya que a través de ella se persuade a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones en la forma adecuada normativamente, además de que se recaudan recursos que son necesarios para la inversión social del estado y demás obligaciones de la nación.

El desarrollo del presente trabajo es importante para los contribuyentes, toda vez que puede ser usado como ejemplo de posibles procesos y discusiones con la DIAN, de manera que sirva como base partiendo de un hecho real y con características muy generales. Del mismo modo, es importante para la administración de impuestos, ya que puede ser útil para sus funcionarios el hacer visible un caso particular en el cual se dirimió a un contribuyente de una obligación real de acuerdo a lo determinado por el consejo de estado, como resultado de una mala aplicación procedimental.

Además, en el presente trabajo se desarrolla un paso a paso del procedimiento tributario, con resúmenes normativos, gráficos y cuadros que puede ser guía tanto para profesionales como estudiantes del área tributaria; se detalla las actuaciones administrativas, los diferentes actos administrativos que puede emitir la DIAN de acuerdo a sus facultades y las sanciones que pueden ser aplicadas en los diferentes casos.

Se toma como particular el procedimiento de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, dado que contiene una normativa específica que requiere ser estudiada para ser

entendida y aplicada en forma correcta, ya que el desconocimiento normativo, podría desdibujar los procedimientos aplicables adecuados.

Metodología

Este trabajo se desarrolla a través de la investigación exploratoria bajo un método cualitativo, en el cual se recopilan datos que no son numéricos; en aplicación de este se utilizó la técnica de la observación tomando como objeto observado un caso de análisis ocurrido en la vida real, el cual fue entendido a la luz de la norma bajo la aplicación del procedimiento tributario colombiano, conceptualización de algunas sentencias del Consejo de estado en las cuales se trataba el tema objeto de estudio y en aplicación del régimen sancionatorio en el caso de sanciones por devoluciones improcedentes.

Para dar claridad al caso en particular se aplicó el método descriptivo, detallando las características normativas que permean el caso; del mismo modo, se realiza una descripción detalla del caso ocurrido en la sociedad INDUSTRIA SA desde su origen hasta su culminación. Posteriormente, se implementó el método propositivo, dado que en este trabajo se propone a la Administración y a los contribuyentes el reconocimiento de la normatividad aplicable al procedimiento de sanciones por devoluciones improcedentes, de manera que no ocurran casos en los cuales se invierta tiempo y recursos de la nación y finalmente no se logre el objetivo correctivo de la Administración.

Marco Teórico

Anterior al siglo XX las obligaciones tributarias se cumplían a través de la ejecución de dos actos complementarios entre sí, el primero corría en cabeza del contribuyente, el cual declaraba los hechos que generaban las cargas tributarias y el segundo correspondía a la liquidación tributaria que realizaba la administración con base a la declaración realizada por el contribuyente; este procedimiento cambió posteriormente, entregando al contribuyente la responsabilidad de autoliquidar sus impuestos además de declarar. El nacimiento de esa responsabilidad trae consigo la necesidad de que exista un ente que realice funciones fiscalizadoras para asegurar la correcta implementación de la normatividad en la liquidación de los impuestos (Pizza Rodriguez, 2011).

En el ordenamiento jurídico colombiano estas funciones fiscalizadoras son otorgadas a la DIAN, la cual tiene sus orígenes en el año 1992 bajo el Decreto 2117, creada como una Unidad Administrativa Especial del orden nacional de carácter técnico y especializado con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuyo objeto es garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El Decreto 1292 de 2015, estipula las funciones de esta entidad, mencionando entre ellas la administración de los impuestos, entendiéndose como tal su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, basados en los principios del derecho tributario, especialmente el de la eficiencia tributaria. Cabe resaltar la importancia de la fiscalización dentro de las funciones mencionadas, dado que es esta la que da indicios de hechos que motivan la discusión, cobro o sanción en muchos casos, es por eso que se precisa sobre conceptos elementales que hacen parte de la fiscalización para la determinación de los tributos.

Se hace necesario ampliar a detalle el concepto de fiscalización y sus efectos en la determinación del tributo; es, así pues, que la fiscalización pretende determinar el cumplimiento a cabalidad de la obligación tributaria del contribuyente, ya sea esta sustancial o formal; de este modo corresponde a la fiscalización las actividades de investigación, verificación y auditoría que

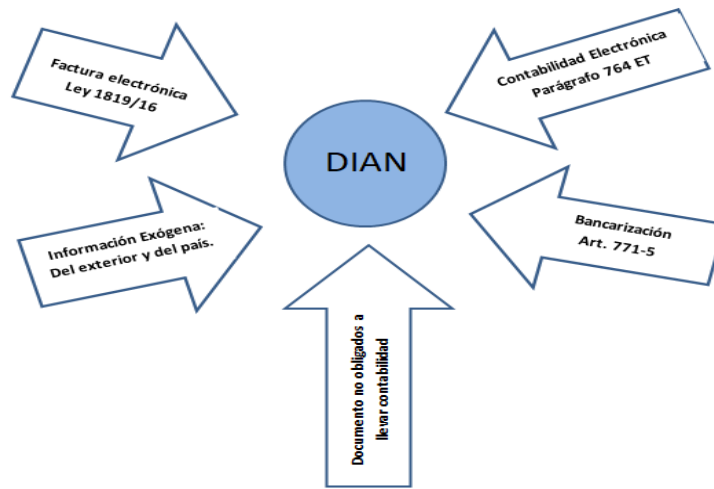
en estricto cumplimiento de la normatividad ejerce la DIAN. Además, la fiscalización busca identificar el incumplimiento de las obligaciones, encontrando casos de evasión y logrando a través de diferentes métodos la corrección de aquellas conductas sancionables. Tales potestades se encuentran contempladas en el artículo 684 del E.T. y tal como plantea Pizza Rodriguez (2011) “estas pueden agruparse en los conceptos de comprobación e investigación: se comprueba lo declarado y se investiga lo no declarado” (p. 5)

La fiscalización consiste en un ejercicio de control fiscal y de auditoría tributaria que es de competencia de la DIAN ejerciendo como representante del presidente de la República al cual le es asignada la función del recaudo y administración de los tributos¹⁰; la fiscalización se realiza con el fin de examinar, revisar y confirmar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de presentar y pagar los impuestos. En el ejercicio de este control, la DIAN adelanta varios programas con el fin de diseñar estrategias encaminadas a la detección de: evasores, inexactos, omisos, contrabandistas, entre otros; además, de ubicar a quienes incurren en fraudes, abuso fiscal y aquellos errores formales que afectan el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para la adecuada aplicación de la fiscalización la administración ha desarrollado nuevas tendencias de fiscalización electrónica, que son mecanismos mediante los cuales se pueden integrar todos los elementos que son imprescindibles para realizar investigaciones masivas que se obtienen de forma virtual, integrando toda la información del contribuyente, de este modo hoy se tiene: Información exógena, nómina electrónica, factura electrónica y ahora el documento soporte para operaciones con no obligados a facturar electrónicamente¹¹; insumos que son obtenidos de forma virtual y le permite a la DIAN verificar directamente el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y los demás sujetos obligados.

¹⁰ Constitución política de Colombia, art 189

¹¹ El Sistema de Factura Electrónica incluye los documentos electrónicos con fines fiscales, que son soporte de costos, deducciones, ingresos, pasivos o impuestos descontables y los servicios que utilicen como insumo los documentos electrónicos o la información que proporcionan estos, como el caso del Registro de Facturas Electrónicas de Venta Como Título Valor (RADIAN), las devoluciones y las declaraciones sugeridas de impuestos.(DIAN, 2022)



Este modelo de fiscalización electrónica, se apoya en una base tecnológica la cual permite correlacionar el comportamiento de los contribuyentes reflejado en los datos informáticos reportados, lo cual produce resultados concretos que se traducen en el cumplimiento de los objetivos de control que quiere alcanzar la administración tributaria y se convierte en una herramienta para la aplicación de la fiscalización y con ella la implementación del sistema procedimental tributario.

El procedimiento tributario tiene aplicación en doble vía, una de ellas representa las acciones que el contribuyente realiza para el cumplimiento de una obligación tributaria, ya sea personalmente o mediante un representante; la otra vía corresponde a las actuaciones de la administración tributaria en exigencia del cumplimiento de dichas obligaciones. Las normas procedimentales tributarias se deben aplicar en el siguiente orden:

1. **Leyes especiales procesales en materia tributaria:** Son todas aquellas leyes contempladas en el estatuto tributario, consignado en el Decreto 624 de 1989 y sus posteriores modificaciones.
2. **Leyes generales:** Determina las garantías constitucionales del debido proceso en vía gubernativa para las actuaciones sancionatorias administrativas, consignadas en el Código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo¹²
3. **Leyes comunes:** Código general del proceso Ley 1564 de 2012 y leyes civiles.

¹² CPACA, Ley 1437 de 2011

Del mismo modo, la doctrina jurídica establece un criterio claro y de obligatorio cumplimiento, donde se prioriza la aplicación de las normas específicas sobre las normas generales cuando estas se contradigan entre sí, como se anota en la Ley 57 (1887) en su artículo 5:

Cuando haya incompatibilidad entre una disposición constitucional y una legal, preferirá aquélla. Si en los Códigos que se adoptan se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí, se observarán en su aplicación las reglas siguientes:

1. La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general;
2. Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidad, y se hallen en un mismo Código, preferirá la disposición consignada en artículo posterior; y el estuvieren en diversos Códigos preferirán, por razón de éstos, en el orden siguiente: Civil, de Comercio, Penal, Judicial, Administrativo, Fiscal, de Elecciones, Militar, de Policía, de Fomento, de Minas, de Beneficencia y de Instrucción Pública.

Las leyes originan obligaciones tributarias, las cuales pueden ser de carácter formal o sustancial; la obligación tributaria sustancial tiene por objeto el pago del tributo¹³, por su parte las obligaciones tributarias formales, son aquellas que a diferencia de las sustanciales no van encaminadas al pago del impuesto, tal como fue descrita por la DIAN:

Consiste en obligaciones instrumentales o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, con existencia jurídica propia, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos. Entre las obligaciones formales se pueden citar la presentación de las declaraciones tributarias, la obligación de expedir factura y entregarla al adquirente de bienes y servicios, la de llevar la contabilidad, la de suministrar información ocasional o regularmente, la de inscribirse como responsable del impuesto sobre las ventas, etc (Concepto DIAN 0003 del 12 de julio, 2002).

¹³ Estatuto tributario, artículo 1

Todos los conceptos antes mencionados son necesarios para la correcta aplicación del derecho tributario, el procedimiento tributario y el régimen sancionatorio, estos garantizan a los contribuyentes sus derechos, pero también los llevan al cumplimiento de sus obligaciones como ciudadanos colombianos.

Capítulo 1. Fiscalización para la determinación de los tributos:

El procedimiento tributario colombiano tiene sus bases en el Estatuto Tributario en su libro V, titulado Procedimiento tributario, sanciones y estructura de la dirección de impuestos nacionales, el cual se encuentra entre los artículos 555 hasta el 869; este regula la relación entre el contribuyente y el estado, de un lado representa las actuaciones del responsable tributario las cuales pueden ejercerse personalmente o por medio de representantes, para cumplir con sus obligaciones tributarias y del otro lado las acciones que la administración tributaria debe realizar para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, su conocimiento y correcta aplicación, garantizando el cumplimiento de las obligaciones tributarias enmarcadas en los principios de equidad y justicia consagrados en la constitución política de Colombia.

En ejercicio de las facultades fiscalizadoras entregadas a la administración y el sistema procedimental tributario se desarrollan actuaciones preliminares, encaminadas a la investigación y recolección de pruebas y actuaciones de determinación tributaria de acuerdo a las conductas cuestionadas en las cuales se liquidan y aplican sanciones como se verá a continuación:

Actuaciones preliminares o actos de trámite:

Las actuaciones preliminares corresponden a actos que profiere la autoridad con el objetivo de explorar la posibilidad de incumplimientos de obligaciones por parte de los contribuyentes, de este modo al realizar trazabilidad a casos puntuales se permite archivar los procesos o por el contrario continuar el trámite fiscalizador hasta finalmente realizar correcciones en las declaraciones tributarias; todo esto siempre respetando los principios tributarios, las normas vigentes y el debido proceso al que tiene derecho cada contribuyente.

Es obligación de los contribuyentes atender los requerimientos que le profiera la administración¹⁴, sobre lo cual cabe mencionar que la no respuesta, o la respuesta incompleta o inadecuada de estos conlleva consigo sanciones; estas actuaciones preliminares o también llamados actos de trámite pueden generar sugerencias de modificaciones a las declaraciones tributarias, tal como se muestra a continuación:

Clases de Actos de trámite

Tabla 1 Clases de actos de trámite

Clase de Acto de trámite	Normatividad	Descripción
Requerimientos ordinarios	Ley 223 de 1995 artículo 261	Puede ser emitidos para conseguir información en una investigación, se debe responder en un plazo mínimo de 15 días calendario, la no respuesta conlleva sanción artículo 651 Estatuto tributario.
Confesiones fictas y preguntas asertivas	Artículos 748 y 747 del Estatuto tributario	Confesión que realiza el contribuyente en un proceso en su contra, este admite prueba en contrario, para demostrar error en su declaración o inocencia.
Oficios persuasivos	NA	Oficio que invita a corregir inconsistencias en alguna declaración en el cual se sugiere liquidar una sanción, tiene 15 días para responder o subsanar. En caso de no subsanar se le podrá emitir pliego de cargos y posterior resolución sanción.
Visitas y actos de verificación	NA	Debe ser precedido de una notificación de auto comisorio emitido por la dirección de fiscalización, en estas visitas pueden solicitar facturas de compras o ventas y la información que requieran, puede ser atendido por cualquier funcionario de la compañía y como conclusión y en caso de algún incumplimiento la administración puede emitir pliego de cargos.
Actos de cruce	NA	La administración puede comparar información endógena y exógena para determinar que los datos suministrados por comprador y vendedor coinciden.

Inspecciones y sus efectos en la fiscalización

Dentro de su alcance fiscalizador, la administración tiene la facultad de efectuar inspecciones a los contribuyentes para formar expedientes probatorios concisos que servirían como base para corroborar posibles indicios de omisiones o incumplimientos a las obligaciones formales o sustanciales por parte del contribuyente; de este modo se establecen dos tipos de inspecciones, como lo son las inspecciones tributarias y contables, las cuales tienen alcances diferentes como se muestra a continuación:

¹⁴ Estatuto tributario, art 686

Tabla 2 características de las inspecciones tributarias y contables

Inspecciones tributarias¹⁵	Inspecciones contables¹⁶
Verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento formal oportuno de las obligaciones.	Verifica que la contabilidad sea llevada en debida forma, sin embargo, de esta se pueden derivar hallazgos de irregularidades en las declaraciones tributarias.
Puede ser solicitada por el contribuyente o por la autoridad tributaria.	Puede ser solicitada por el contribuyente o por la autoridad tributaria.
Debe ser convocada por auto, notificado en debida forma y en este se debe delimitar el alcance de la inspección y los funcionarios encargados de la misma.	Solo la puede practicar un funcionario que sea contador público
La autoridad debe emitir un acta de inspección, con los hallazgos encontrados y corroborados, con los cuales pueda demostrar las conclusiones desarrolladas, en cumplimiento de los principios constitucionales.	La autoridad debe emitir un acta de inspección, con los hallazgos encontrados y corroborados, con los cuales pueda demostrar las conclusiones desarrolladas, en cumplimiento de los principios constitucionales. No tiene que estar firmada por el contribuyente.
En esta la autoridad puede revisar los libros de contabilidad, soportes, comprobantes de contabilidad, declaraciones o testimonios para determinar la adecuada liquidación de los tributos.	En este la autoridad sólo puede revisar los registros y asientos contables del contribuyente y a partir de estos reconstruir las declaraciones tributarias.
Los resultados obtenidos la autoridad debe determinar si se continúa o no con una actuación administrativa	Los resultados obtenidos la autoridad debe determinar si se continúa o no con una actuación administrativa
El contribuyente puede controvertir esta prueba.	El contribuyente puede controvertir esta prueba.

Emplazamientos

Los emplazamientos son actos administrativos potestativo, que profiere la autoridad tributaria para sugerir al contribuyente corregir un error en una declaración (emplazamiento para corregir) o presentar una declaración de la cual omitió la obligación (emplazamiento para declarar); se consideran actos potestativos ya que es voluntad de la administración emitirlos o no al contribuyente.

Los emplazamientos tienen efectos en la firmeza de las declaraciones dado que, estos suspenden el termino de las declaraciones en un mes a partir de su notificación¹⁷, siempre que no sea emitido luego de una inspección tributaria, caso en el cual no suspende términos. Posterior al emplazamiento las sanciones se duplican comparadas con las sanciones liquidas por voluntad del contribuyente, como se evidencia en los artículos 641, 642 y 644 del estatuto tributario; además,

¹⁵ Estatuto tributario, art 779

¹⁶ Estatuto tributario, art 782

¹⁷ Estatuto tributario, art 706

el contribuyente tiene derecho a controvertir el emplazamiento o acogerse a este dentro del término de un mes desde su notificación.

Requerimiento especial

El requerimiento especial es un acto administrativo¹⁸ preparatorio, con el cual se realiza la determinación oficial de un tributo, proponiendo por medio de este acto modificaciones a las declaraciones que este haya presentado y que la administración considera contiene inconsistencias. El requerimiento especial es el acto administrativo que da inicio a la determinación oficial de los tributos, ya que los actos administrativos que se emitan anteriores a este son parte de una etapa investigativa preliminar y es sólo por medio del requerimiento especial que se puede determinar y cuantificar la suma correspondiente al yerro del contribuyente.

Dado lo anterior, es necesario que en el Requerimiento especial se delimite el alcance del mismo, se explique y se cuantifique los hechos que lo motivan, ya sean estos jurídicos como probatorios como se expone en el artículo 704 del estatuto tributario; generando el margen de actuación para que la administración posteriormente pueda emitir una liquidación oficial de revisión, la cual debe fundamentarse en la información expuesta en el requerimiento especial.

Por ser un acto inicial de la etapa fiscalizadora, se hace obligatorio que sea emitido por el jefe de la unidad fiscalizadora de las diferentes direcciones seccionales de la DIAN¹⁹; además, este acto administrativo debe ser notificado en debida forma²⁰ para que surta efectos legales y en los tiempos estipulados para ello²¹, estableciendo que el plazo oportuno para proferir el requerimiento especial corresponde en términos generales a 3 años siguientes a, la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración, o la presentación extemporánea de la declaración, o la presentación de la solicitud de devolución o compensación; por su parte, cuando se trata de un contribuyente sujeto a precios de transferencia este plazo se extiende a 6 años.

¹⁸ Acto administrativo

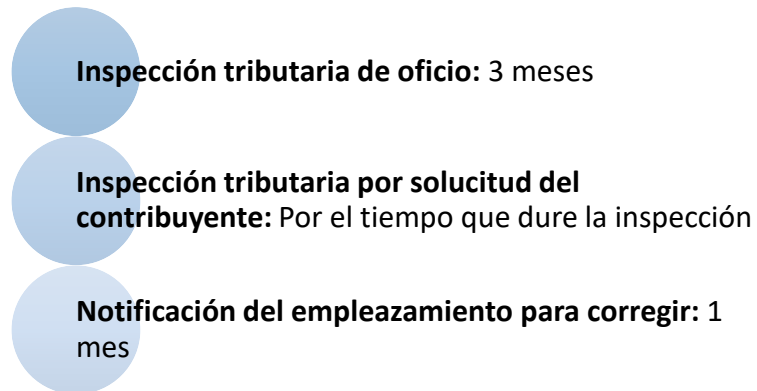
¹⁹ Estatuto tributario, art 688

²⁰ Estatuto tributario, art 565

²¹ Estatuto tributario, art 705

Existen tres causales para que los términos para notificar el Requerimiento especial sean suspendidos²², los cuales se verán a continuación:

Ilustración 2 Causales para suspensión de términos del Requerimiento especial



Una vez el contribuyente es notificado en debida forma del Requerimiento especial, tiene posibilidad de considerar tres actuaciones:

Ilustración 3 Actuaciones ante el requerimiento especial

Oponerse	Guardar silencio	Allanarse
<ul style="list-style-type: none"> • Para responder se tienen 3 meses desde el día de recepción de la notificación del requerimiento especial. • Se debe exponer de manera formal los motivos de inconformidad. • Solo los temas expuestos serán tenidos en cuenta en la jurisdicción contencioso administrativa. 	<ul style="list-style-type: none"> • No representa nada negativo para el contribuyente, a menos que el contribuyente tenga argumentos para discutir, en cuyo caso debe oponerse. • Al no responder el contribuyente no podrá acceder a una demanda directa en contra de la liquidación oficial de revisión. • La autoridad tributaria contará con un título ejecutivo ejecutoriado con el cual podrá iniciar proceso de cobro coactivo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Para allanarse se tienen 3 meses desde el día de recepción de la notificación del requerimiento especial. • Se puede aceptar el requerimiento especial, total o parcialmente. • En caso de que sea una aceptación parcial se debe corregir la declaración y además argumentar los hechos que a los cuales se opone. • La sanción por inexactitud se reduce a la cuarta parte.

²² Estatuto tributario, art 706

La autoridad tributaria, tiene derecho a realizar una única vez ampliación al Requerimiento especial²³, en la cual podrá adicionar nuevos elementos al requerimiento inicial que sean arrojados pruebas al contribuyente en caso de considerarlo necesario, esta ampliación debe ser proferida por el jefe de la unidad de liquidación²⁴ y dentro de los tres meses siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para responder por parte del contribuyente. Su objeto es incluir los hechos y conceptos no incluidos en el requerimiento especial y no subsanar los vicios del requerimiento especial (Carmeño C et al., 2017)

Liquidación Oficial de revisión

Es el acto administrativo que determina los valores que se consideraron inexactos de acuerdo a los argumentos expuestos en el requerimiento especial, y liquida la sanción por inexactitud a que haya lugar de acuerdo al proceso de fiscalización desarrollado, debe incluir todos los argumentos que generan dicha sanción y solo se puede emitir una liquidación oficial de revisión por impuesto, así estos sean de varios periodos gravables.

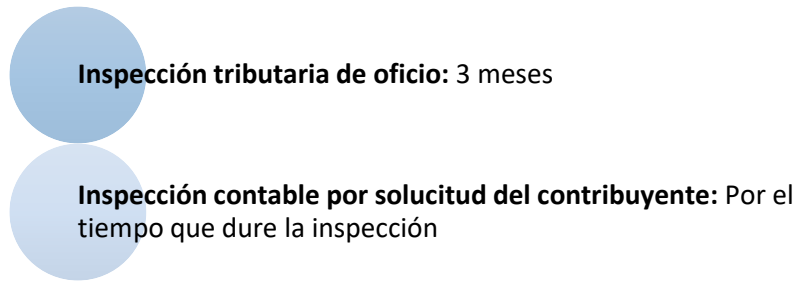
Sobre este el contribuyente puede interponer recurso de reconsideración y la administración debe generar respuesta indicando modificar, revocar o confirmar la liquidación. Del mismo modo, la liquidación oficial constituye título ejecutivo, es decir, que puede dar origen al proceso de cobro coactivo, dado que, sin este proceso la liquidación oficial por sí misma no genera la obligación del pago al contribuyente.

La liquidación oficial de revisión solo debe ser emitida por el jefe de la unidad de liquidación, siempre que sea notificada en debida forma y dentro de los 6 meses siguientes al plazo para responder el requerimiento especial, este término de 6 meses puede ser suspendido por los siguientes casos:

²³ Estatuto tributario, art 708

²⁴ Estatuto tributario, art 691

Ilustración 4 Causales para suspensión de términos en la liquidación oficial de revisión



Los elementos de hecho incorporados en la liquidación oficial tienen como limitante los expuestos en el acto administrativo preparatorio, ya haya sido este el requerimiento especial o su ampliación, enmarcando la anterior actuación bajo el principio de correspondencia; sin embargo, estos elementos probatorios deben hacer parte de la motivación del acto administrativo, ya que depende de la calidad de dicha motivación que se garantiza al contribuyente su derecho a la defensa y contradicción, la normatividad enumera el contenido a detalle que debe contener dicho acto administrativo para gozar de validez jurídica²⁵.

Ante la presencia de una liquidación oficial de revisión el contribuyente puede optar por alguno de los siguientes escenarios:

Ilustración 5 Actuaciones del contribuyente en la liquidación oficial de revisión



²⁵ Estatuto tributario, art 712

Al aceptar total o parcialmente la determinación de los tributos y la sanción por inexactitud emitida en la liquidación oficial por la administración, el contribuyente debe presentar un escrito donde acepta la corrección propuesta, además de anexar a este la declaración corregida con sus respectivos recibos de pago, dentro del término de dos meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión, esta aceptación materializa una reducción en la sanción por inexactitud del 50% del valor determinado.

En los casos de aceptación parcial, con respecto a los hechos no aceptados, el contribuyente deberá presentar recurso de reconsideración desarrollando los argumentos por los cuales discute la liquidación oficial de revisión y los hechos facticos en los cuales se apoya.

Recurso de reconsideración

Es el último mecanismo de defensa que puede usar el contribuyente en sede administrativa en contra de la liquidación oficial de revisión proferida por la DIAN; en este debe argumentar los elementos sustanciales y procedimentales que demuestren la indebida aplicación de la carga tributaria o la nulidad del acto administrativo. No solo es una herramienta aplicable ante liquidaciones oficiales de revisión, sino también ante resoluciones independientes y demás actos ante los cuales el contribuyente no se encuentre de acuerdo, y se debe presentar en el término de dos meses cotados a partir de la notificación del acto administrativo²⁶.

El recurso de reconsideración puede ser suscrito por el Representante legal de la sociedad o por un abogado apoderado para tal fin y debe ser resuelto por el mismo funcionario que profirió el acto administrativo que lo originó, con algunas particularidades expuestas por la norma²⁷.

El recurso de reconsideración debe ser presentado por escrito, demostrando los argumentos en contra del acto administrativo y usando material probatorio como prueba del desacuerdo, se debe exponer en forma clara y concreta una a una las inconformidades ante lo determinado por la DIAN; en caso de no cumplir con los requisitos planteados²⁸ el recurso será

²⁶ Estatuto tributario, art 720

²⁷ Estatuto tributario, art 560

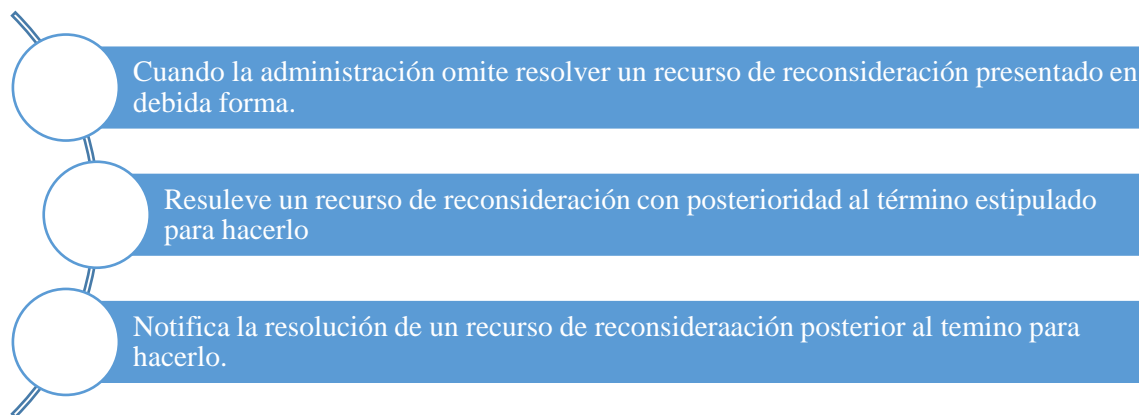
²⁸ Estatuto tributario, art 722

inadmitido. Posterior a su radicación, la administración tendrá un plazo de un mes para emitir el auto admisorio del mismo o en su lugar el auto inadmisorio de este.

En contra de un acto inadmisorio de un recurso de reconsideración procede Recurso de reposición, para cuya radicación se tienen diez días posteriores a la notificación de la inadmisión ante el mismo funcionario que lo profirió y este tendrá 5 días hábiles para resolverlo; si el recurso de reposición no es resuelto máximo a los 15 días hábiles de su interposición, se entiende resuelto en forma positiva, es decir a favor del contribuyente. Si por el contrario se resuelve nuevamente en contra del contribuyente, se procederá a la discusión en sede administrativa.

Finalmente, el término indicado para dar respuesta al recurso de reconsideración es de un año a partir de la interposición del mismo²⁹, el cual puede ser suspendido por tres meses si el contribuyente solicita inspección tributaria. Al terminar este periodo, en los casos en los que la administración no emita respuesta al contribuyente, se configura silencio positivo a favor del contribuyente, en forma de sanción a la administración y se presenta en los siguientes casos:

Ilustración 6 Casos en los que se configura silencio positivo



Además de lo anteriormente mencionado, es importante mencionar que el código de procedimiento administrativo del contencioso administrativo en su artículo 137 determina algunas causales de nulidad de los actos administrativos, las cuales deben ser sustento de los recursos interpuestos por los contribuyentes en un procedimiento sancionatorio como se ve a continuación:

²⁹ Estatuto tributario, art 732

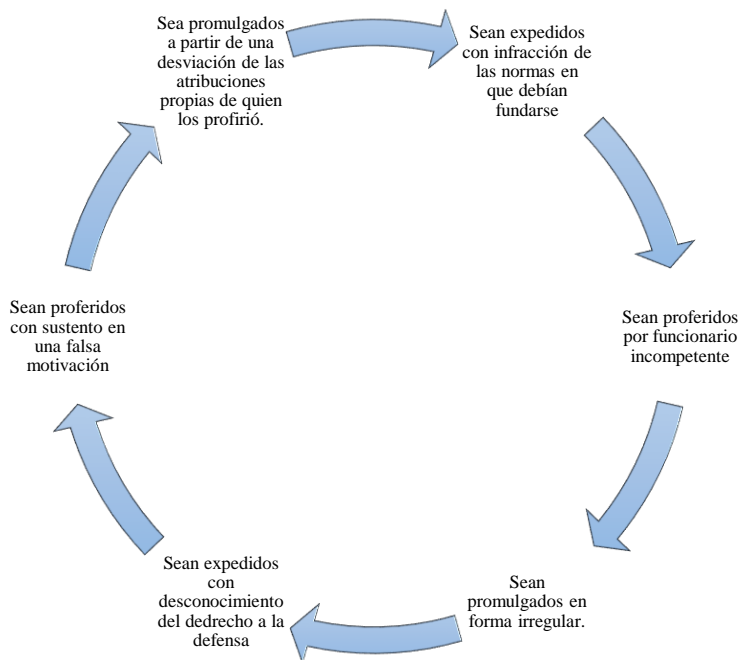


Ilustración 7 Causales de nulidad en los actos administrativos

Del mismo modo, el artículo 730 del ET detalla entre líneas las circunstancias que convierten a los actos administrativos en actos nulos, mencionando las siguientes:

- a. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.
- b. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.
- c. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.
- d. Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.
- e. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.
- f. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.

Además de los procedimientos mencionados en puntos anteriores, en el que el contribuyente interpone recurso de reconsideración y los posteriores pasos que ya se profundizaron, existe la opción de eliminar este procedimiento y por el contrario a través de una demanda directa en contra de la liquidación oficial de revisión o también llamada “*per saltum*” el contribuyente accede en forma inmediata a la discusión en sede judicial solicitando la nulidad

y restablecimiento del derecho en contra de la liquidación oficial de revisión³⁰; para esto es requisito haber atendido en debida forma el requerimiento especial y se debe presentar esta demanda dentro del término de cuatro meses siguientes a la notificación del acto administrativo de determinación oficial.

El proceso de discusión en sede administrativa, finaliza una vez sea emitida la resolución que resuelve el recurso de reconsideración a través del procedimiento de determinación oficial de las sanciones e impuestos a cargo del contribuyente; esta resolución debe estar lo suficientemente motivada y el contribuyente tiene 4 meses para instaurar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho³¹ en contra de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resuelva el recurso de reconsideración en caso de considerarlo necesario, sin embargo esta resolución goza de presunción de legalidad, hasta que sobre esta no sea declarada nulidad por la jurisdicción contencioso administrativa.

En los casos en los que no se presente el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la administración podrá comenzar proceso de cobro coactivo ya que posee un título ejecutivo ejecutoriado para tales efectos y se configurará la deuda en cabeza del contribuyente.

Régimen sancionatorio tributario colombiano

Para la ejecución de la función fiscalizadora de la DIAN se crea el Régimen sancionatorio, que se puede entender como el conjunto de normas que impone el ordenamiento jurídico colombiano a aquellos contribuyentes que omiten sus obligaciones, este compendio normativo se encuentra establecido en libro V título III del ET, instaurando los elementos necesarios para que se configuren los diferentes tipos de sanciones, las cuales constituyen la pena o multa que el legislador impone a un contribuyente como consecuencia del incumplimiento o evasión de una obligación tributaria, estas sanciones deben ser interpuestas con el estricto

³⁰ Estatuto tributario, art 720

³¹ Estatuto tributario, art 560

cumplimiento del procedimiento tributario adecuado para caso. Además, deben ser debidamente notificadas para garantizar el derecho a la defensa y el debido proceso.³²

Las declaraciones tributarias contienen una serie de requisitos que los contribuyentes deben cumplir para evitar ser cuestionados por la administración, quien está facultada para imponer sanciones que son consecuencia de los errores u omisiones presentados en dichas declaraciones. Los contribuyentes pueden realizar las correcciones a sus declaraciones y liquidar las sanciones correspondientes sin necesidad de un acto administrativo previo por parte de la DIAN, con lo cual se beneficia con una reducción por corregir o presentar de forma voluntaria, además debe tenerse en cuenta que existe una sanción mínima equivalente a 10 UVT³³.

El sistema sancionatorio debe reconocer que la magnitud de las sanciones debe guardar relación de proporcionalidad frente a los hechos sancionables, ya sean estos hechos derivados de obligaciones formales o sustanciales; de este modo será más fácil lograr el cumplimiento por parte de aquellos que han sido sancionados; es por esto que el sistema sancionatorio fiscal se enmarca en los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad (Vasco Martínez, 2018).

Principio de lesividad: El principio de lesividad es definido antijuridicidad material, este permite que los sistemas punitivos y sancionadores castiguen a los contribuyentes infractores sólo cuando hayan impreso un daño real a terceros o a la sociedad (Parra, 2013)

Para el entendimiento de este principio es importante resaltar que aplica solo cuando hayan impreso un daño real a terceros o a la sociedad; lesivo quiere decir, que puede causar lesión o perjuicio, lo cual significa que se sanciona si se comprueba que se ha causado daño.

Principio de proporcionalidad: Toda sanción debe ser correspondiente o congruente con el nivel de gravedad de la falta que se cometa, cuando se evidencia el no cumplimiento de este principio esta misma se puede volver confiscatoria. (Ley 1607, 2012, art 197)

³² El debido proceso se encuentra caracterizado en el artículo 29 de la Constitución política colombiana donde describe que “nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio”

³³ Unidad de valor tributario establecido en la resolución 00140 de 2021 que para el año 2022 equivale a \$38.004

Principio de gradualidad: La sanción debe ser aplicada de forma gradual, individualizando cada conducta según su gravedad, además se tienen en cuenta factores como la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado. El consejo de estado afirma lo siguiente:

Para la correcta aplicación de la ley, debe existir una evaluación previa a la conducta del infractor, dada la gravedad y efectos que conlleva la aplicación de dicha sanción. Se hace entonces necesario ponderar la gravedad de la falta y del perjuicio causado con la omisión, para determinar si es pertinente la sanción (Sentencia 14451, 2005).

Principio de favorabilidad: Se define como aquel principio que busca favorecer al contribuyente donde se establece que, aunque la infracción se haya cometido bajo la vigencia de una ley anterior, si existe una norma posterior que lo favorezca, se aplicará la que sea más conveniente al contribuyente. El consejo de estado afirma lo siguiente:

Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar la Constitución (Sentencia C-527, 1996).

Además de estos principios, para el análisis del caso de estudio es importante ampliar el principio de eficiencia tributaria, mencionado anteriormente como el puente para la correcta ejecución de la función fiscalizadora y recaudadora de la Administración:

Principio de eficiencia: Este se desarrolla tanto en el recaudo como el diseño del tributo; el diseño del tributo, de acuerdo al artículo 150 numeral 12 de la Constitución Política, busca establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley; en cuanto al recaudo se centra en la obtención de la mayor cantidad de recursos al menor costo posible.

Es importante tener presente la existencia de los principios mencionados, creados por la constitución y la ley, los cuales son avalados jurisprudencialmente para caracterizar como correctas las actuaciones de los contribuyentes y de la administración; ya que son de uso y aplicación en la liquidación de sanciones en contra de las actuaciones de los contribuyentes. El procedimiento sancionatorio tiene comienzos con la manifestación de una conducta aparentemente sancionable por parte de un contribuyente y sobre la cual la Administración

tributaria debe ejecutar sus acciones, mediante los actos administrativos los cuales se nombrarán a continuación.

Pliego de cargos

Es un documento que contiene la explicación de supuestos de hecho y de derecho que soportan el acto preparatorio como requisito previo a la imposición de la sanción, la indicación del plazo para responder y la dependencia ante la cual se debe enviar; con él se inicia el proceso de discusión administrativo sancionatorio, dado que en él se propone la determinación de la sanción.

El pliego de cargos debe ser notificado particularmente de acuerdo a las siguientes variables: (i) cuando la sanción se imponga en una liquidación oficial, prescribe con el término para notificar la liquidación, (ii) cuando la sanción se imponga en una resolución independiente, se notificará en el término de dos años siguientes a la presentación de la declaración y, (iii) cuando se imponga por medio de una resolución independiente el pliego de cargos, en casos especiales como sanciones a contadores y sociedades de contadores públicos, igual que la sanción por no declarar prescriben en el término de cinco años.

El contribuyente puede o no responder al pliego de cargos, entendiendo que si responde está utilizando la oportunidad de exponer sus puntos en contra y poniéndolas en consideración de la administración y si fuere el caso una reducción de la sanción. Si bien no existe una disposición específica sobre el tiempo adecuado para responder al pliego de cargos, el estatuto tributario en casos específicos indica que el término es un mes a partir de la notificación del mismo.

Resolución sanción

La resolución sanción es el acto que continua el procedimiento sancionatorio después del pliego de cargos, en esta se resuelve la sanción a imponer al contribuyente de acuerdo a los supuestos violados y para proferirla la Administración tributaria tiene un término de 6 meses posteriores al agotamiento del término para responder el pliego de cargos. Sobre esta el contribuyente puede proceder con un Recurso de reconsideración, manifestando sus posiciones contrarias a la Resolución sanción y en ese caso recibirá como respuesta Resolución que resuelve el Recurso de reconsideración.

A partir de la notificación de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración, el contribuyente cuenta con cuatro meses para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa instaurando el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la resolución sanción y de la resolución por medio de la cual se resuelva el recurso de reconsideración.

Si el contribuyente no presenta el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la resolución sanción y de la resolución por medio de la cual se resuelva el recurso de reconsideración, la Administración contará con un título ejecutivo ejecutoriado, el cual la facultará para iniciar el proceso de cobro coactivo.

Cobro coactivo

Corresponde al procedimiento administrativo de cobro usado como mecanismo mediante el cual la Administración en forma coercitiva requiere el pago de obligaciones en contra del contribuyente; ya sean estos impuestos, sanciones, intereses, entre otros, sin necesidad de acudir a un órgano jurisdiccional, siempre y cuando estas consten en un documento claro, expreso y exigible.

Los títulos ejecutivos son mencionados en diferentes compendios normativos, en los cuales se caracterizan por ser documentos claros, expresos y exigibles, además prestan mérito ejecutivo a favor del estado colombiano; el CPACA determinó algunos de los documentos que corresponden a títulos ejecutivos, los cuales se enumeran a continuación:

1. Actos administrativos ejecutoriados en los cuales se imponga a favor de cualquier organismo estatal, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, de conformidad con los casos previstos por la ley.
2. Las providencias judiciales ejecutoriadas que impongan a favor de cualquier organismo estatal, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Los contratos o documentos en que constan las garantías, en conjunto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.

4. Las demás garantías presentadas por cualquier concepto a favor de cualquier organismo estatal, las cuales serán debidamente integradas con el acto administrados ejecutoriado que declare la respectiva obligación garantizada.
5. Las demás obligaciones que consten y se deriven en forma clara, expresa y exigible de un documento proveniente del deudor.

Además, el artículo 828 del ET describe tácitamente los títulos ejecutivos que prestan mérito ejecutivo los cuales se menciona a continuación:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.
2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.
3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.
4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.
5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la DIAN.

Como fue mencionado, el cobro coactivo es la etapa final del procedimiento sancionatorio el cual tiene lugar una vez la resolución sanción queda en firme; a través de los títulos ejecutivos la administración tiene la potestad de cobrar los recursos que le pertenecen a la nación. Además del procedimiento del Pliego de cargos y sus actuaciones siguientes, existen otros procedimientos aplicables, como es la Liquidación oficial de Aforo, el cual es aplicable en los casos de omisión de alguna obligación tributaria y la Liquidación provisional, la cual simplifica algunas controversias puntuales.

A continuación, se expone en tabla resumen las diferentes sanciones que son descritas en el Estatuto tributario, sus particularidades, los valores correspondientes a la sanción y las conductas sancionables, el cual servirá de apoyo para el análisis del caso de estudio.

Tabla 3 Resumen de sanciones

TIPO DE SANCIÓN	NORMA	CONDUCTA SANCIONABLE	VALOR SANCIÓN
Sanción por Extemporaneidad	Art. 641 y 642 E.T	Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, es decir una vez vencido el plazo máximo para su presentación.	<p>El valor de la sanción depende de si el contribuyente la liquida y paga antes o después del emplazamiento para declarar.</p> <p>Antes del emplazamiento: 5% del total del impuesto a cargo por cada mes o fracción de mes de retraso, sin exceder del 100% del impuesto o retención.</p> <p>Después del emplazamiento: 10% del total del impuesto por cada mes o fracción de mes de retraso, sin exceder del 200% del impuesto o retención.</p>
Sanción por no declarar	Art. 643 E.T	Los contribuyentes, agentes retenedores o responsable obligados a declarar, que omitan la presentación de las declaraciones tributarias	<p>Impuesto de renta y complementarios: El 20% de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Valor total de las consignaciones bancarias del periodo no declarado, o 2. Ingresos brutos del periodo no declarado, o 3. Los ingresos brutos de la última declaración presentada. <p>Impuesto al valor agregado IVA: El 10% de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Valor total de las consignaciones bancarias del periodo no declarado, o 2. Ingresos brutos del periodo no declarado (Gravados), o 3. Los ingresos brutos de la última declaración presentada (Gravados). <p>Retención en la fuente: El 10% de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pagos realizados por medio del sistema financiero, o 2. Costos y gastos del periodo, o 3. El total de las retenciones declaradas en la última declaración presentada. <p>GMF: 5 veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.</p> <p>Ingresos y patrimonio: 1% del patrimonio líquido de la entidad obligada a su presentación.</p>
Sanción por corrección de las declaraciones	Art. 644 ET	Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, tienen errores en sus declaraciones y se corrige generando un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor.	<p>Si se corrige después del vencimiento del plazo para declarar y antes de que se produzca emplazamiento para corregir: 10% del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella</p> <p>Si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir: 20% del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella.</p>
Sanción por inexactitud	Art. 647-648 ET	Se constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, cuando por	La sanción por inexactitud será equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, o al 15% de los valores inexactos en

		omisión o inclusión de datos se derive un menor a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente.	<p>el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.</p> <p>Para los siguientes casos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del 200% del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes. 2. Del 160% de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del ET o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del ET 3. Del 20% de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del ET o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 ET 4. Del 50% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la DIAN y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de Régimen simple de tributación.
Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones.	Art. 670 ET	Ocurre cuando la administración tributaria mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución, o cuando el contribuyente corrige la declaración disminuyendo el saldo a favor objeto de la devolución y/o compensación.	<p>La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El 10% del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción. 2. El 20% del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la DIAN rechaza o modifica el saldo a favor.

Capítulo 2. Desarrollo del postulado con base al caso de estudio objeto de análisis

Caracterización de la compañía

INDUSTRIA SA llega a Colombia en los años 60, como solución a la creciente demanda de insumos químicos para la industria textil en Medellín, esta compañía se convirtió en poco tiempo en una empresa líder de la región y una de las principales del mundo en su sector.

INDUSTRIA SA, es una compañía colombiana que hace parte de un grupo Multinacional, con dos fábricas de producción en el país, una ubicada en la ciudad de Itagüí y otra en la ciudad de Medellín; es una compañía dedicada a la producción y comercialización de

productos químicos los cuales son usados como materia prima en la industria textil, cosmética, farmacéutica, papelería y minera principalmente.

Hechos relevantes

1. El 6 de abril de 2011, INDUSTRIA SA presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios para el periodo gravable 2010, liquidando un saldo a favor de \$845.000.000.
2. El 19 de mayo de 2011, INDUSTRIA SA presentó la solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto sobre la renta y complementario del periodo gravable 2010.
3. El 28 de febrero de 2013, INDUSTRIA SA fue notificada del Requerimiento especial emitido el 25 de febrero de 2013, en el cual la DIAN propuso modificar el impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2010.
4. EL 24 de mayo de 2013, INDUSTRIA SA presentó la respuesta al Requerimiento Especial, encontrándose dentro del tiempo estipulado para hacerlo.
5. El 13 de noviembre de 2013, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión, disminuyendo el saldo a favor e imponiendo sanción por inexactitud, como se ve a continuación:

Tabla 4 Modificación de la declaración de renta con la liquidación oficial de revisión

Concepto	Declaración	Liquidación Oficial de Revisión	Diferencia
Impuesto sobre la Renta	\$948.000.000	\$1.081.000.000	\$133.000.000
Sanción por inexactitud	\$0	\$212.000.000	\$212.000.000
Saldo a favor	\$845.000.000	\$500.000.000	\$345.000.000

6. El 17 de marzo de 2018, INDUSTRIA SA presentó el Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Liquidación Oficial de Revisión ante el Tribunal administrativo de Antioquia.
7. El 1 de junio de 2016, el Tribunal administrativo de Antioquia profirió la sentencia en primera instancia mediante la cual negó las pretensiones de la demanda presentada por la compañía el 17 de marzo de 2014.

8. El 17 de junio de 2016, INDUSTRIA SA presentó Recurso de apelación en contra de la sentencia de primera instancia.
9. El 6 de noviembre de 2019, el Consejo de Estado profirió sentencia de segunda instancia, modificando parcialmente la sentencia en primera instancia, modificando únicamente el monto de la sanción por inexactitud disminuyéndola a \$132.000.000.
10. Dado lo anterior, el único resultado del proceso que se llevó a cabo, fue una disminución del saldo a favor, sin embargo, luego de aplicada la sanción y el mayor impuesto continúa existiendo saldo a favor de INDUSTRIA SA, por lo que no existe un título que sustente que la compañía tiene alguna deuda a favor de la administración.

Tabla 5 Disminución del saldo a favor

Impuesto sobre la renta Año gravable 2010	Valor
Saldo a favor liquidado	\$845.000.000
Mayor impuesto a cargo de acuerdo a la Liquidación oficial de revisión	\$132.000.000
Sanción por inexactitud ajustada por el consejo de estado	\$132.000.000
Saldo a Pagar	\$0
Nuevo Saldo a favor	\$580.000.000

11. La DIAN en resultado de la sentencia proferida por el Consejo de estado, procede a cargar la supuesta deuda en la plataforma MUISCA del contribuyente, indicando que tiene una deuda a cargo por concepto de impuesto de Renta de \$264.000.000.
12. El 18 de enero de 2021, INDUSTRIA SA presentó ante la Subdirección de Gestión de comercio exterior de la Subdirección de registro aduanero un Derecho de petición mediante el cual solicitó la continuación de un trámite de depósito aduanero iniciado el 18 de febrero de 2020. Del mismo modo, el mismo día 18 de enero de 2021, INDUSTRIA SA presentó un Derecho de petición, solicitando la eliminación de la supuesta deuda del estado de cuenta en la plataforma de la DIAN, por concepto del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2010.
13. El 25 de enero de 2021, la Autoridad aduanera manifestó que al adelantar la gestión para solicitar a la Dirección seccional de impuesto de Medellín la depuración de la cuenta de la compañía y encontrar inconsistencias, la Dirección de Cobranzas depuró el estado de cuenta de la compañía e informó que no se presentaban obligaciones ni acreencias a favor de la DIAN objeto de cobro, haciendo la siguiente aclaración:

“Vale la pena aclarar que, por la renta del 2010 en la fecha del 6 de noviembre de 2020, el Consejo de Estado le modificó el reintegro del mayor saldo devuelto, pero solo en las sanciones; por no existir un título ejecutivo para ejercer cobro no se certifica ninguna deuda”

Análisis del caso

En el entendido del caso expuesto, es cierto que el saldo a favor incluido en la declaración inicial realizada por el contribuyente fue devuelto en su totalidad por la Administración tributaria, sin embargo, a la compañía en ningún momento le fue notificado un pliego de cargos o una resolución sanción por la cual se iniciara un proceso por devolución improcedente, como exigencia de la devolución de un saldo a favor devuelto indebidamente.

Revisando los hechos, es claro que la Liquidación oficial de revisión del impuesto de Renta del año gravable 2010 fue notificada en debida forma el 15 de noviembre de 2013, por lo tanto el término para imponer la sanción por devolución improcedente, exigir la devolución del saldo y adicionalmente la liquidación de los intereses respectivos tiene un plazo de dos años desde la notificación de la Liquidación oficial de revisión, según lo expuesto en el artículo 670 del ET; dado lo anterior, la Administración tuvo hasta el 15 de noviembre de 2015 para abrir este proceso y no lo hizo.

Es por lo anteriormente expuesto que no existió en este caso, un título ejecutivo claro, expreso y exigible, que le confiriera a la DIAN el sustento del cobro indicado; y que dadas las circunstancias y al no abrir oportunamente el procedimiento sancionatorio adecuado, la facultad que tenía la Administración para hacerlo prescribió.

LINEA DE TIEMPO



Capítulo 3. Procedimiento adecuado en los casos de devoluciones improcedentes

Las devoluciones improcedentes son particulares a la luz del estatuto tributario, y como bien fue mencionado anteriormente, se requiere de un procedimiento especial para ejercer sanciones por este caso; de este modo aunque la Administración tributaria está en la obligación de devolver los saldos a favor solicitados por los contribuyentes dentro del término estipulado para tal acción, también debe ejercer su función fiscalizadora posterior a la devolución o desde el momento de la solicitud, de este modo se encuentra facultada para iniciar un procedimiento sancionatorio por devolución improcedente.

Una vez la Administración tributaria posterior a ejercer fiscalización encuentra que el saldo a favor devuelto no procedía, debe interponer una liquidación oficial de revisión al contribuyente en la cual determine la inexistencia total o parcial del derecho a la devolución solicitada, este es un procedimiento autónomo e independiente al procedimiento de determinación del tributo.

Del mismo modo, es posible que la determinación de la sanción se haga de parte del contribuyente una vez realice una corrección en una declaración que inicialmente haya arrojado un saldo a favor el cual haya sido devuelto por la Administración, en este caso será el contribuyente quién voluntariamente liquide la sanción del artículo 670 ET; sin embargo, en caso de que no la liquide es deber de la Administración la interposición de la Liquidación oficial de revisión.

Las sumas devueltas por la Administración, en los casos mencionados anteriormente deberán ser reintegrados junto con los intereses moratorios que corresponden, estos deben ser liquidados sobre el valor que haya sido devuelto o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago.

La sanción correspondiente tiene dos aplicaciones diferentes, en el caso en que sea el contribuyente quien haga la corrección este deberá liquidar la sanción del 10% de la suma devuelta en forma indebida, del mismo modo, en el caso en que sea la administración quien rechace o modifique el saldo a favor, la sanción corresponderá al 20% de la suma devuelta en exceso o indebidamente.

El término establecido para interponer esta sanción por parte de la Administración es de 3 años posteriores a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión. En los casos en que se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente en sus declaraciones del periodo siguiente, la Administración Tributaria debe exigir su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación.

Aunado a lo anterior, esta sanción en los casos en los que el contribuyente utilice documentos falsos o logre una devolución de manera fraudulenta, se impondrá una sanción adicional equivalente al 100% del monto devuelto o compensado en forma improcedente. Cuando se compruebe lo anterior aquellas figuras como el Representante Legal, Contador Público o Revisor fiscal que hayan firmado la declaración sin salvedad, deberán responder solidariamente. Además, se dará traslado del pliego de cargos por el término de 1 mes para responder al contribuyente.

La Administración tributaria no podrá iniciar un proceso de cobro hasta tanto no tenga la resolución que falle negativamente una demanda o recurso contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución o compensación, en los casos en los que estos estuvieren pendientes de resolver en sede administrativa o en la jurisdiccional.

Conclusiones

En este trabajo se aclaró el procedimiento de fiscalización tributaria por parte de la administración de impuestos nacionales en lo concerniente a la aplicación de la sanción en casos de devoluciones indebidas, enfocado particularmente al caso de estudio presentado en la compañía INDUSTRIAS SAS reconociendo principalmente la correcta aplicación del procedimiento tributario colombiano y aplicación del mismo para los casos de devoluciones improcedentes, demostrando que para estos casos no es suficiente con demostrar la inexactitud en las declaraciones, sino que es necesario proceder con el pliego de cargos y/o la resolución sanción para solicitar los valores devueltos de forma indebida a los contribuyentes.

Además, se identificó el proceso de fiscalización como una herramienta importante para el ejercicio de control y auditoría tributaria, la cual es ejercida por la DIAN y que tiene como objetivo principal identificar el incumplimiento de las obligaciones; adelantando programas con el fin de diseñar estrategias encaminadas a la detección de: evasores, inexactos, omisos, contrabandistas, entre otros; del mismo modo, la fiscalización se encarga de ubicar a quienes incurrir en fraudes, abuso fiscal y aquellos errores formales que afectan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, logrando a través de diferentes métodos la corrección de aquellas conductas sancionables.

Frente al caso particular planteado, se concluye que los procesos de fiscalización deben ser una herramienta efectiva frente a los procesos de devolución, basados en una exhaustiva revisión de la información suministrada por el contribuyente; esto sumado a la aplicación del procedimiento tributario y sancionatorio de acuerdo a lo establecido en el ordenamiento jurídico colombiano, permite minimizar el riesgo de errores en devoluciones que generen improcedencias sobre las mismas, lo cual supone un amplio conocimiento por parte de los funcionarios de la administración de la normatividad tributaria actual.

Bibliografía

- Avila Nieto, H. F. (2018). *Minimización del riesgo de fraude fiscal en las devoluciones improcedentes del impuesto a las ventas «un modelo de fiscalización tributaria»*. Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca.
- Carmeño C, C. C., De Bedut, J. C., Andrés G, S., & Clopatofsky D, C. M. (2017). *Procedimiento tributario* (Legis (ed.); Segunda).
- Ley 57, (1887).
- Ley 1607, (2012).
- Sentencia C-527, (1996).
- Sentencia 14451, (2005).
- Sentencia C-762, (2009).
- Sentencia 19053, 15 (2014). <https://www.satena.com/corporativo/estado-financiero>
- Sentencia 26702, (2022).
- Concepto DIAN 0003 del 12 de julio, (2002).
- DIAN. (2022). *ABECÉ sistema de facturación electrónica*.
<https://www.dian.gov.co/Prensa/Aprendelo-en-un-DIAN-X3/Paginas/Abece-Sistema-de-Factura-Electronica.aspx>
- Díaz Niño, Y. P., Gutierrez Abril, M. M., & Paez Marín, P. E. (2016). *Fraude en devoluciones de IVA: materialización, señales de alerta y mecanismos preventivos al interior de las organizaciones*. Universidad Piloto de Colombia.
- García Restrepo, G., & Castrillon Sánchez, L. A. (2018). *El debido proceso, una aproximación al ámbito tributario*.
- Moreno, G. A. (2019). *Desarrollo del marco conceptual de la obligación tributaria y antecedentes en el Derecho Colombiano*.
[https://repository.udca.edu.co/bitstream/11158/1364/1/DESARROLLO DEL MARCO](https://repository.udca.edu.co/bitstream/11158/1364/1/DESARROLLO%20DEL%20MARCO)

CONCEPTUAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA %28GUSTAVO
MORENO%29.pdf

Noreña, L. (2016). Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.*, Número 75, 143-178.

OCDE -BID. (2020). *Panorama de las Administraciones Públicas América Latina y el Caribe 2020 - Colombia.*

Parra, F. W. (2013). *Principio De Lesividad En Ámbito Sancionatorio Tributario Colombiano* (20.^a ed.).

Pizza Rodriguez, julio R. (2011). *La función de fiscalización tributaria en Colombia.*

Sepúlveda, C. (2021). *Evasión de IVA e impuesto de renta es 20% del recaudo tributario en Colombia.* La República. <https://www.larepublica.co/economia/evasion-de-iva-e-impuesto-de-renta-es-20-del-recaudo-tributario-en-colombia-3211548>

Vasco Martínez, R. (2018). *Temas de procedimiento tributario.* Centro interamericano jurídico - financiero.

Lista de Ilustraciones

Ilustración 1 Documentos electrónicos	19
Ilustración 2 Causales para suspensión de términos del Requerimiento especial	25
Ilustración 3 Actuaciones ante el requerimiento especial.....	25
Ilustración 4 Causales para suspensión de términos en la liquidación oficial de revisión	27
Ilustración 5 Actuaciones del contribuyente en la liquidación oficial de revisión	27
Ilustración 6 Casos en los que se configura silencio positivo.....	29
Ilustración 7 Causales de nulidad en los actos administrativos	30
Ilustración 8 Línea del tiempo - Caso de análisis	42

Lista de Tablas

Tabla 1 Clases de actos de trámite	22
Tabla 2 características de las inspecciones tributarias y contables.....	23
Tabla 3 Resumen de sanciones	37
Tabla 4 Modificación de la declaración de renta con la liquidación oficial de revisión	39
Tabla 5 Disminución del saldo a favor	40