

Verónica Patricia Sarmiento Argüelles

**La Firmeza de la Declaración Tributaria.
Análisis Comparativo entre Colombia y Ecuador**

**Maestría Virtual en Tributación Internacional,
Comercio Exterior y Aduanas**

Bogotá, Colombia, 2020

Universidad Externado De Colombia

Facultad de Derecho

**Maestría Virtual en Tributación Internacional,
Comercio Exterior y Aduanas**

Rector:	Juan Carlos Henao
Secretaria General:	Martha Hinestroza
Directora(E) Departamento Derecho Fiscal:	Olga Lucia González
Directora de Tesis:	Jeannette Bibiana García
Presidente de Tesis:	Olga Lucia González
Jurado de Tesis:	Cesar Sánchez
	Carolina Acosta Ramos

Tabla de Contenido

	Págs.
Introducción	8
Capítulo I. Requisitos y Fiscalización de las Declaraciones Tributarias	10
1. Requisitos y procedimientos establecidos por la ley tributaria para la declaración de impuestos.	10
1.1. Facultades de fiscalización: requerimientos, liquidaciones, términos y ampliación de términos.	16
1.1.1. Elementos claves para la fiscalización tributaria	18
1.1.2. Facultades de Fiscalización	21
1.1.3. Fundamentos y límites constitucionales de las facultades de fiscalización y determinación tributaria.	22
1.1.4. Criterios de selección y técnicas de la fiscalización	22
1.2 Procedimientos que deben cumplir los contribuyentes para la presentación de las declaraciones tributarias en Colombia.	29
1.2.1. Registro Único Tributario- RUT.	29
1.2.2. Presentación y suministración de información.	30
1.2.3. Requerimiento ordinario.	31
1.2.4. Requerimiento especial	32
1.2.5. Contribuyente.	34
1.3 Declaraciones tributarias	35
1.3.1. Quienes están obligados y plazos para declarar.	37

1.3.2 Características de las declaraciones	38
Capítulo II. Firmeza de las Declaraciones Tributarias	39
2.1 Firmeza General, Conceptualización.	39
2.2 Antecedentes.	40
2.2.1. Ultima Legislación (Desde el año 2016 a la fecha)	44
2.3. Firmeza de la declaración tributaria	47
2.3.1 Reglas para determinar la firmeza de las declaraciones.	47
2.3.2 Criterio Jurisprudencial acerca del término especial de firmeza de la declaración tributaria.	53
2.4. Suspensión del término de firmeza y los actos que definen esta acción.	58
2.5 Inspección tributaria, notificación del auto.	61
2.5.1. Correcciones de las de las declaraciones según el concepto 14116 del 26 de julio de 2017 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.	64
2.5.2. Procedimientos para la corrección voluntaria de las declaraciones	65
2.5.3. Liquidación provisional.	73
2.5.4. Requerimiento especial	76
2.5.4.1. Criterio Jurisprudencial acerca de la suspensión del requerimiento especial	78
Capitulo III. Elementos y Procedimientos del Proceso de Determinación de Impuestos en Ecuador	84
3.1. Sistema tributario en Ecuador	84
3.1.1. Principios tributarios constitucionales.	85
3.1.2. Administración tributaria central.	86
3.1.3. Administración tributaria seccional.	87

3.1.3.1. Atribuciones de la administración tributaria seccional.	87
3.2. Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI)	88
3.2.1. Análisis de los procesos administrativos efectuados por los contribuyentes.	89
3.2.1.1. Contribuyentes.	89
3.2.1.2. Registro Único de Contribuyentes (RUC).	90
3.3. Facultades de la Administración Tributaria.	90
3.3.1. Facultad Determinadora.	91
3.3.2. Facultad Resolutiva.	93
3.3.3. Facultad Sancionadora.	94
3.3.4. Facultad Recaudadora.	95
3.3.5. Facultad Reglamentaria.	95
3.4. Infracciones Tributarias.	96
3.4.1. Declaración y Pago de impuestos en Ecuador	96
3.5. Términos de la firmeza de la declaración en Ecuador.	97
3.5.1. Formas de determinación.	107
3.5.1.1. Determinación Directa.	107
3.5.1.2. Determinación presuntiva.	112
3.5.2. Particularidades de la Determinación Tributaria.	116
3.5.3. Plazos para efectuar un Proceso de Determinación Tributaria.	117
4. Conclusiones	119
Referencias Bibliográficas	123

Índice de Gráficos

	Págs.
Gráfico 1. Principios tributarios en Ecuador.....	85

Índice de figuras

	Págs.
Figura 1. Casos en las que una declaración se considera no presentada	13
Figura 2. Funciones de la División de Fiscalización DIAN.....	19
Figura 3. Documentos requeridos dentro de la actuación de fiscalización	20
Figura 4. Tipos de Administraciones Tributarias.....	86
Figura 5. Facultades de la Administración Tributaria.....	91
Figura 6. Faltas en las que incurriría un contribuyente	114

Introducción

La presente investigación aborda los conceptos y las consecuencias inherentes a la firmeza de las declaraciones tributarias, en particular la declaración de Renta, teniendo en cuenta las amplias facultades de fiscalización de la Administración Tributaria tanto en Colombia como en Ecuador. Ello se debe a que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y el Servicio de Rentas Internas, ayudan a garantizar la seguridad fiscal de los Estados mediante la administración y control al cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias y las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

La principal herramienta para mejorar el recaudo y, en general, la cultura de la tributación, sin necesidad de crear impuestos adicionales, consiste en llevar a cabo un proceso de auditoría tributaria, que le permita a la Administración verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales, a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes retenedores.

Es así como, en Colombia, por intermedio de la DIAN, se vienen implementando y desarrollando de forma progresiva políticas de mejoramiento en los procedimientos tributarios, con el fin de determinar que la información reportada en cada una de las declaraciones tributarias por las diferentes personas naturales o jurídicas, sociedades, asimiladas y demás entidades públicas y privadas sea verídica. Por ello, se procederá a comparar los procesos de fiscalización de la Administración tributaria de Colombia y Ecuador; así como la fundamentación legal de la

firmeza de las declaraciones tributarias presentadas en ambos países y así evidenciar las diferencias para arribar a las conclusiones de este estudio.

A su vez, y lo que resalta para este análisis, es que la administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación (comprendida la imposición de sanciones), discusión, cobro y devolución, así como todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Atendiendo a estas consideraciones, la siguiente monografía se orientó a conocer la regulación de la firmeza de la declaración tributaria y a analizar las amplias facultades de fiscalización que ostentan las Administraciones Tributaria en Colombia como en Ecuador.

La presente monografía se compone de tres capítulos. El primero orientado a describir los requerimientos y procedimientos de fiscalización de la Administración Tributaria respecto a las declaraciones de Renta. El segundo capítulo se relaciona con la firmeza de las declaraciones, incluyendo aspectos teóricos, conceptuales y legales. Finalmente, en el capítulo tercero, se realiza un análisis de derecho comparado, tomando como base los elementos y los procedimientos que tiene que adelantar la autoridad tributaria ecuatoriana, para la revisión de las declaraciones tributarias en Ecuador. Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones del estudio.

Capítulo I. Requisitos y Fiscalización de las Declaraciones Tributarias

1. Requisitos y procedimientos establecidos por la ley tributaria para la declaración de impuestos.

La declaración tributaria es un documento diseñado por la DIAN, en la cual el declarante del impuesto debe consignar la información necesaria para dar a conocer a la Entidad, la realización de hechos que generan tributo, la autoliquidación del tributo y demás datos fundamentales para su correcta determinación y control.

De conformidad con el artículo 746 del Estatuto tributario (E.T.) se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

A partir del año 2013, y específicamente con la reforma introducida por la Ley 1607 de 2012, se realizaron importantes modificaciones al régimen de los diferentes impuestos que deben pagar tanto las personas naturales, las personas jurídicas y demás contribuyentes de los impuestos. El impuesto sobre la renta para personas naturales estableció una clasificación de personas naturales en empleados y trabajadores por cuenta propia, así también se previó la creación de dos sistemas presuntivos de determinación de la base gravable del impuesto mínimo alternativo IMAN y el impuesto Alternativo Simple IMAS.

Posteriormente en las reformas tributarias sucesivas, tenemos nuevas modificaciones en la legislación como la creación del impuesto a la riqueza (Ley 1739 de 2014); siendo la reforma más sustancial la introducida con la Ley 1819 de 2016, en la cual se eliminaron el IMAN y el IMAS y se diseñó el nuevo sistema cedular en el impuesto sobre la renta de personas naturales y el aumento de la tarifa del 25% al 34% para el impuesto de renta de las personas jurídicas, con la derogatoria del CREE. Más adelante, tenemos otra modificación significativa, con la aprobación de la Ley 1943 del 2018, en la cual se agregó el artículo 689-2 al ET para implementar el mecanismo del beneficio de auditoría en las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta, con el cual se pretende llevar un control sobre el aumento o disminución de los valores del impuesto determinado en las liquidaciones privadas que realicen los contribuyentes en sus respectivas declaraciones, otorgando beneficios relativos al término de firmeza de las mismas. Luego de la declaratoria de inexecutable de la Ley 1943 de 2018, el Congreso aprobó la Ley 2100 de 2019, en la cual se mantiene el beneficio de auditoría para los años 2020 y 2021, teniendo en cuenta el incremento en el impuesto neto de renta.

Tales reformas le impusieron al Gobierno Nacional y a la Administración Tributaria el reto de dar claridad y alcance a la aplicación de la nueva normatividad establecida en sucesivas leyes de reforma tributaria, a través de decretos reglamentarios y de la doctrina oficial.

Igualmente es un hecho relevante, el alto número de declaraciones que jurídicamente se configuran como no presentadas. Esto se debe a errores cometidos por parte de los contribuyentes al momento de realizar la presentación de las declaraciones tributarias por desconocimiento de los requisitos establecidos en la norma o por una mala interpretación de la misma, lo que hace

necesario que haya una guía clara para los contribuyentes. Además, existen declaraciones que se han presentado en forma oportuna y, aun así, presentan errores, por desconocimiento de la ley u omisión de requisitos formales por parte de los contribuyentes.

En este sentido, existen entonces declaraciones que habiendo sido presentadas sin el lleno de los requisitos adquieren la validez y firmeza en los tiempos y términos fijados por la ley, siempre y cuando no se haya proferido un auto declarativo por la DIAN que les dé la categoría de entenderse como no presentadas. Igualmente existe otra categoría de declaraciones aquellas que no tienen efecto legal, evento en el cual, no se requiere de un auto o actuación por parte de la Administración Tributaria que así lo determine.

Dentro de este marco, se considera que todo contribuyente está en la obligación de presentar las respectivas declaraciones tributarias en debida forma, en los lugares señalados y dentro de las fechas establecidas.

El no cumplimiento de alguno de los requisitos puede significar que su presentación no sea válida. El Estatuto tributario, en su artículo 580, describe en forma clara los eventos en los cuales una declaración tributaria se entiende por no presentada, en los siguientes casos:

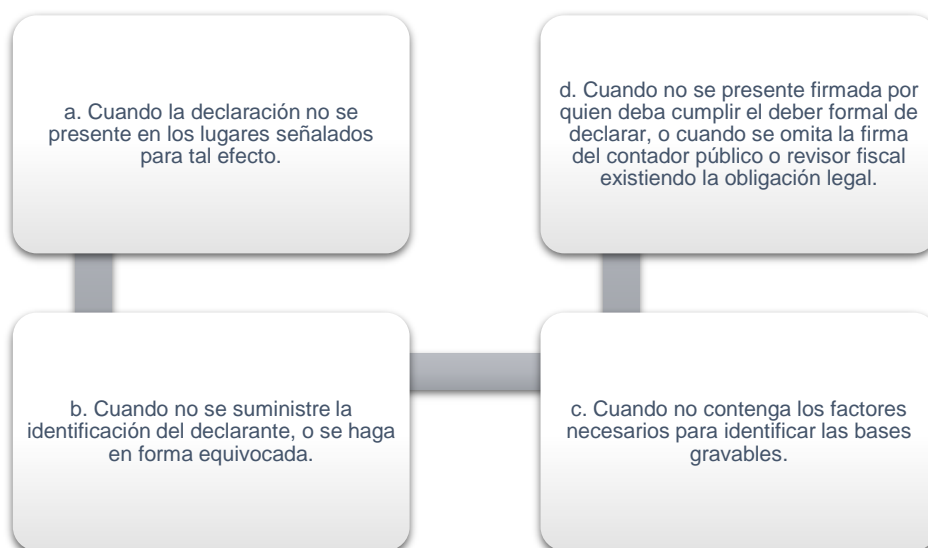


Figura 1. Casos en las que una declaración se considera no presentada

Fuente: Elaboración propia (2018) Sustentada en Artículo 580 del Estatuto tributario.

De acuerdo a lo consignado en el gráfico anterior, podemos decir que es evidente que la causal de “cuando la declaración no se presenta en el lugar señalado”, ya no tiene ningún efecto legal y para ello conviene subrayar que según el decreto 4583 de diciembre de 2006, (Presidencia de la República de Colombia, 2006) el cual fijaba los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias en papel, indicaba que la podrán presentar en cualquier banco del país y no solo en aquellos ubicados en la jurisdicción de la Administración a la que pertenece el contribuyente de impuestos nacionales administrados por la DIAN.

Ahora bien, las declaraciones tributarias se pueden presentar en forma litográfica o electrónicamente, tal como se precisa en el artículo 579-2 del Estatuto tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012 en los siguientes términos:

Presentación electrónica de declaraciones.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579 de este Estatuto, el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante resolución, señalará los

contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades que establezca el reglamento. Las declaraciones tributarias, presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas.

Además, cuando por inconvenientes técnicos no haya disponibilidad de los servicios informáticos electrónicos o se presenten situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente cumplir dentro del vencimiento del plazo fijado para declarar con la presentación de la declaración en forma virtual, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida en el artículo 641 de este Estatuto, siempre y cuando la declaración virtual se presente a más tardar al día siguiente a aquel en que los servicios informáticos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se hayan restablecido o la situación de fuerza mayor se haya superado.

En este último evento, el declarante deberá remitir a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prueba de los hechos constitutivos de la fuerza mayor. Cuando se adopten dichos medios, el cumplimiento de la obligación de declarar no requerirá para su validez de la firma autógrafa del documento.

En el evento en que se incumpla una de las anteriores circunstancias, la declaración tributaria se considera no presentada, y lo que se debe hacer es presentarla nuevamente, presentación que ya es extemporánea.

Tratándose de declaraciones litográficas que se presentan en bancos, estas entidades financieras realizan una revisión de la declaración que ayuda a evitar cometer un error que lleve a considerar una declaración como no presentada. En efecto, tales entidades están en la obligación de verificar el contenido de las declaraciones presentadas por el contribuyente, y para esto deben confrontar la información contenida en la declaración con el Registro Único

Tributario del contribuyente, además de otros aspectos que debe revisar tal como se establece en la Resolución de la DIAN No. 0478 del 2000. En todo caso, debe advertirse que el contribuyente es el responsable de cualquier error contenido en sus declaraciones tributarias.

Quienes tengan la obligación de presentar sus declaraciones a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN deben tener el instrumento de firma electrónica –IFE–. En este sentido, las declaraciones de Renta de personas naturales del año gravable 2016 requirieron de firma electrónica por primera vez, pues quienes la presentaron de forma virtual por algún período anterior, debieron firmarla con el mecanismo de firma respaldado con certificado digital. Seguidamente, una vez se firma la declaración con la firma electrónica, no es necesario desplazarse a ninguna entidad bancaria, pues dicha firma reemplaza la firma autógrafa. De haberse originado un saldo a pagar, es necesario generar el recibo oficial de pago (Formulario 490) y el pago puede hacerse tanto en forma electrónica mediante PSE como presencial en la correspondiente entidad financiera.

Se considera que la no presentación de las declaraciones tributarias por parte de los contribuyentes obligados al cumplimiento de tal deber formal origina la evasión de impuestos. En este sentido, la evasión de impuestos consiste en reducir o eliminar el pago de impuestos a través de métodos ilegales como, por ejemplo, la no declaración de los ingresos reales obtenidos o la declaración de gastos que no corresponden con la actividad económica que se desarrolla. Con frecuencia se presenta en las pequeñas y medianas empresas que al tratar de competir en el mercado ven como su mejor opción, la inclusión de costos y deducciones que no cumplen con

los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, o la no inclusión de la totalidad de los ingresos gravados con el tributo.

Sin embargo, la forma más común de evasión de impuestos es la no presentación de la declaración tributaria. En este sentido, la mayoría de estos contribuyentes, que no han presentado sus declaraciones a pesar de estar obligados legalmente, no existen para la Administración Tributaria, pues nunca se inscribieron en el Registro Único Tributario.

1.1. Facultades de fiscalización: requerimientos, liquidaciones, términos y ampliación de términos.

La DIAN como ente recaudador garantiza 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, aduaneras y cambiarias. En Colombia, la evasión tributaria constituye un fenómeno generalizado. Comúnmente los contribuyentes se inclinan por evitar todo pago de impuestos; de ahí surge la necesidad para la Administración de verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, a través de los procesos de determinación, entre los que se encuentra la fiscalización.

En ese orden de ideas, la fiscalización tributaria adquiere una perspectiva funcional en donde interviene a través de las actividades que el ordenamiento le permite realizar a esa administración para controlar la aplicación de normas tributarias efectuada por los obligados, Queralt (2004), en efecto la fiscalización tiene por objeto el examen de las declaraciones y autoliquidaciones de los obligados tributarios, así como la investigación de lo que puedan haber

ocultado, para ello contempla un conjunto de disposiciones y actividades realizadas por la Administración Tributaria, para prevenir el incumplimiento de obligaciones fiscales, controlar y verificar que los valores declarados y demás obligaciones de los obligados correspondan a su realidad económica y a su capacidad contributiva de acuerdo con la normativa correspondiente. Conviene subrayar que las actividades de control y verificación se desarrollan mediante las potestades de fiscalización que enumera el artículo 684 del Estatuto tributaria, las cuales puede agruparse en los conceptos de comprobación e investigación, Elizalde, Marín (2010) en específico se comprobara lo declarado y se investigara lo no declarado.

Para ello el área de la auditoría tributaria cuya competencia le corresponde a la División de Gestión de Fiscalización de la Administración competente, incrementa cada día, el número de investigaciones, lo que implica un retraso en los procesos tributarios dado que la elusión, evasión y en general el incumplimiento de las obligaciones formales tributarias constituyen comportamientos generalizados y reflejan la falta de cultura tributaria. Principalmente, la fiscalización se encarga de detectar este tipo de comportamientos mediante la investigación, para obtener de forma voluntaria el debido cumplimiento de las obligaciones o la corrección de las declaraciones cuando éstas no se hubieren presentado en debida forma o se hubiese detectado la existencia de inexactitudes.

Dentro de este marco, la División de Gestión de Fiscalización de las diferentes Direcciones Seccionales en la Administración Tributaria ejerce el control sobre las actividades relacionadas con la prevención, investigación, determinación, penalización, aplicación y liquidación de los tributos nacionales, de las sanciones, los derechos de aduana y comercio

exterior (López y Báez, 2003). También se encarga de proponer sanciones, multas y demás emolumentos por infracciones a regímenes tributario, aduanero y cambiario (que serán aplicadas por las Divisiones de Gestión de Liquidación tributaria o aduanera según el caso). Además, se encarga de ejercer seguimiento y control sobre las operaciones económicas internacionales en materia tributaria, aduanera y cambiaria, y en general las demás actividades de fiscalización para el adecuado control de cumplimiento de las obligaciones tributarias, contribuyendo de esta forma al desarrollo de la política social del Estado colombiano. Dichas labores fueron estipuladas y distribuidas mediante la Resolución 9 de noviembre de 2008, (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2008) y específicamente en el artículo quinto se precisan las funciones de la división de gestión de fiscalización para personas jurídicas o naturales según el tipo de contribuyente, objeto de investigación.

Por otra parte, dirige la participación en la planeación, ejecución y evaluación de los planes y programas de fiscalización y control destinados a determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, o que permitan detectar operaciones sospechosas relacionadas con el lavado de activos (López y Báez, 2003). Por último, suministra programas de fiscalización y control tendientes a detectar operaciones de lavado de activos y financiamiento del terrorismo.

1.1.1. Elementos claves para la fiscalización tributaria.

Entre los elementos claves para la fiscalización tributaria se debe comprender que la división de gestión de fiscalización tiene como objetivo determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y verificar la ocurrencia de hechos sancionables dentro de los diferentes

programas de fiscalización. Todo ello con el fin de obtener el cumplimiento de las obligaciones de los administrados y la correcta determinación del impuesto a cargo del contribuyente, de conformidad con las competencias, procedimiento y normatividad vigente (Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales, 2008) Las funciones esenciales de esta División según la normatividad vigente son las siguientes:

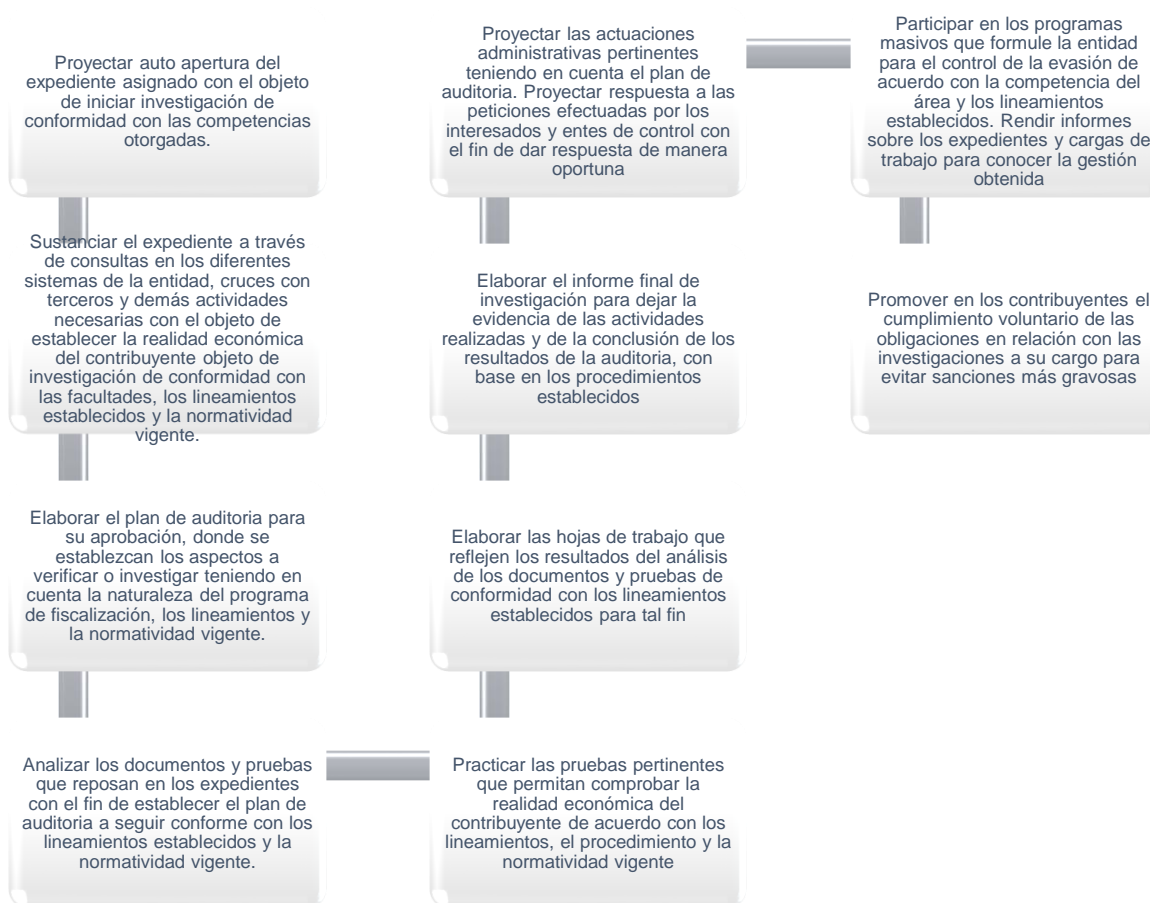


Figura 2. Funciones de la División de Fiscalización DIAN

Fuente: Elaboración propia (2018). Bajo la contextualización de la DIAN.

Para dar inicio a la actuación de fiscalización se requiere proferir un auto de apertura y conformar un expediente con los documentos que tengan relación con la actuación, de acuerdo

con la secuencia que la originó y el orden cronológico en el que se obtienen a lo largo de la investigación. Cabe destacar que el auto de apertura de las actuaciones de fiscalización en el área de auditoría tributaria se debe realizar por el sistema que contiene los principales datos del contribuyente a investigar. Se deben realizar los siguientes procesos.

Ordenar los documentos requeridos. Para llevar a cabo cada investigación de los contribuyentes, primero el despacho mediante una base de datos estudia las personas jurídicas o naturales a auditar, luego de analizar dicha base de datos se envía a la secretaria de fiscalización para hacer la selección y de allí asignarla a los diferentes auditores del área.

Asignación de investigaciones. La secretaria de fiscalización asigna a cada auditor un número definido de expedientes, allegando en dicho expediente el acta de reparto y los antecedentes tributarios de cada uno, de allí se procede a realizar el auto de apertura que es el documento con el que se inicia dicha investigación.

Tramitar formatos de núcleo, descargar obligaciones financieras. Adicionalmente a lo mencionado anteriormente se deben anexar los formatos núcleo, que son los siguientes:

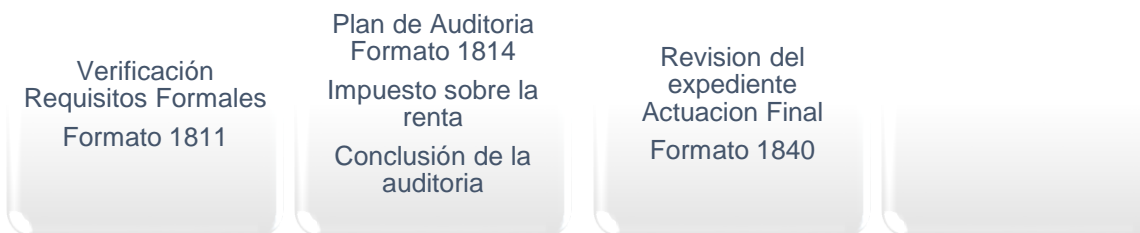


Figura 3. Documentos requeridos dentro de la actuación de fiscalización

Fuente: Elaboración propia (2018)

Adjunto al auto de apertura, se ingresa al sistema informático electrónico de la DIAN para descargar las obligaciones financieras del año investigado. En dicha plataforma da la opción para: declaración de Renta o IVA (Concepto a investigar) del año a investigar y el año anterior a este, Registro Único Tributario RUT, y por la página del RUES se consultan las Cámaras de Comercio, a que haya lugar.

1.1.2. Facultades de Fiscalización

Sobre el marco normativo de las funciones de fiscalización, Piza y Castro (2010) consideran que, en el ordenamiento colombiano, el primer referente a tener en cuenta es la Constitución, cuyos principios y valores en el contexto de un Estado de derecho irradian todos los escenarios de la vida en sociedad y, más aún, aquellos que comportan la regularización de las relaciones de los ciudadanos con la Administración.

El procedimiento tributario no escapa a esta realidad de tal suerte que todas las normas que lo regulan deben estar en concordancia con la Constitución. En palabras de García Berro (2004) citado por Piza y Castro (2010), en el procedimiento tributario entendido como el cauce formal de la actividad pública destinado a la aplicación de los tributos, terminan implicados de forma más o menos mediata todos los valores constitucionales que de cualquier modo se proyectan sobre el ordenamiento tributario.

En el ordenamiento tributario colombiano, Piza y Castro (2010) han expuesto que las facultades de fiscalización e investigación de la Administración Tributaria se encuentran consignadas en el artículo 684 E.T. y siguen los derroteros internacionales. En la disposición citada, se reconoce amplitud para el ejercicio de fiscalización siempre que se empleen para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales y la búsqueda de la justicia, principio que debe guiar el ejercicio de esta función según establece el artículo 683 del E.T.

1.1.3. Fundamentos y límites constitucionales de las facultades de fiscalización y determinación tributaria.

Piza y Castro (2010) manifiestan que las facultades de fiscalización y de determinación revisten un conjunto de prerrogativas especiales, podríamos decir, incluso exorbitantes, que colocan a la Administración en una posición de ventaja frente a los administrados, en tanto que representan el interés público. Para que tales facultades no se constituyan en abusivas, deben contar con un soporte constitucional que les dé fundamento y validez dentro del ordenamiento jurídico y así mismo las limite.

1.1.4. Criterios de selección y técnicas de la fiscalización

La Administración de Impuestos Nacionales ha desarrollado políticas de fiscalización que se basan en el reconocimiento de la incapacidad de actuar sobre el universo de contribuyentes, lo que conlleva la necesidad de seleccionar aquellos sobre los cuales se ejercerán las facultades de comprobación e investigación. Esta selección se hace basada en criterios dirigidos al cumplimiento transparente de la normatividad existente y la doctrina aplicable, con el aprovechamiento de la información, el análisis de riesgos, los procesos de inteligencia corporativa, la aplicación de los principios generales del derecho y de la auditoría y el código de ética de la Entidad.

En general, durante el desarrollo de los subprocesos y procedimientos de fiscalización encontramos los siguientes términos y definiciones:

- **Inicio, trámite y finalización del su procedimiento de fiscalización.** Consideran

Piza y Castro (2010) que el sub-procedimiento de fiscalización se inicia mediante los

criterios de selección, los cuales pueden dar lugar a un auto de apertura de la investigación. Este, si bien es un acto administrativo interno con fines de control administrativo, puede resultar en actuaciones ante terceros que necesariamente deben notificarse al obligado, por ejemplo, cuando se decreta una inspección.

- **Requerimiento especial.** Dentro de este marco, Piza y Castro (2010) hacen una evaluación del requerimiento especial, concebido como un acto administrativo de trámite, pero de obligatoria formulación. Con él se cierra la etapa de fiscalización dentro del procedimiento de revisión de las declaraciones que incluyen una autoliquidación del impuesto, que podría desembocar en la expedición de una liquidación oficial de revisión.
- **Emplazamiento para corregir.** El emplazamiento para corregir es un acto facultativo de la administración tributaria, y de acuerdo a ello soporta la facultad que tienen la Dian para que le profiera o envíe al contribuyente un emplazamiento para que corrija su declaración tributaria, que bien puede ser la declaración de IVA, de retención en la fuente o de renta. Con respecto al artículo 685 del Estatuto tributario, es la norma que soporta la facultad que tiene la DIAN para proferir o enviarle al contribuyente un emplazamiento con miras a que corrija su declaración tributaria, en este caso, de impuesto sobre la Renta, liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

No obstante, este acto no es obligatorio que en todos los casos se profiera. En efecto la sección cuarta del Consejo de Estado, (2015) define que no es coherente con su finalidad que se formule mientras está en curso una inspección tributaria o

culminada esta porque, con o sin emplazamiento, el contribuyente puede corregir, incluso una vez decretada la inspección. Es preciso argumentar que, como conclusión esencial, se evidencia que no se suspende el término para proferir un requerimiento especial.

En efecto, conviene subrayar que el contribuyente dispone de un mes para decidir si corrige o no su declaración, pues la razón del emplazamiento para corregir es precaver un litigio entre el contribuyente y la administración, y es razonable que conceda por un mes el plazo para continuar la actuación administrativa.

El contribuyente puede optar por acatar las instrucciones o sugerencias contenidas en el emplazamiento. Si el contribuyente decide no corregir su declaración, es recomendable que responda el emplazamiento indicando las razones por las que no corrige y las debidas pruebas o soportes que sustenten la posición tomada, puesto que con ello se puede evitar que la DIAN continúe con el proceso de investigación, si es que los indicios que tiene la DIAN son infundados y todo se trató de un error de análisis.

El emplazamiento para corregir suspende durante un mes el término que tiene la DIAN para notificar el requerimiento especial, según lo contempla el artículo 706 del Estatuto tributario, aspecto que conduce a que el término con que cuenta la Administración para realizar la facultad de fiscalización, se prorrogue.

- **Emplazamiento para declarar.** Así como el emplazamiento para corregir y el requerimiento especial anteceden las liquidaciones oficiales de revisión, el emplazamiento para declarar precede a la liquidación oficial de aforo, y cierra la etapa de fiscalización en lo concerniente al procedimiento para la explicación de este tipo de liquidaciones, cuando es claro deducir que no existe declaración ni por tanto autoliquidación del impuesto.

Una vez analizadas las pruebas obtenidas por la Administración, a través de medios contemplados por la Ley y las aportadas por los ciudadanos clientes en sus respuestas a los requerimientos y emplazamientos enviados (si hubo lugar a respuesta), se procede a proferir las liquidaciones oficiales.

- **Naturaleza Jurídica de las liquidaciones oficiales.** Si bien el contenido y formalidades en la expedición de cada una de las liquidaciones oficiales varía, hay un elemento común a todas. Se trata de su carácter de actos administrativos generadores de efectos jurídicos individuales, siendo posible definir las de manera general bajo este concepto. La doctrina administrativa no es unánime al definir el acto administrativo individual, personal o concreto.

Algunos acogen la teoría voluntarista que implica reconocer como elemento integrante del acto la voluntad de la Administración. Otros, por el contrario, en una tesis llamada declaracionista, prescinden del elemento voluntad en la construcción del concepto de acto Administrativo. Autores como Santofimio Gamboa (2004) adoptan

por regla general la tesis voluntarista, aun cuando reconocen la existencia de un grupo de actos que “por simple disposición normativa producen efectos jurídicos”.

- **Requisitos para la existencia, validez, y eficacia de las liquidaciones oficiales como actos administrativos.**

Los actos administrativos y, por tanto, las liquidaciones oficiales, al ser una manifestación del ejercicio reglado del poder público, deben cumplir unos requisitos generales para gozar de existencia, validez y eficacia dentro del ordenamiento jurídico. Este tema es abordado por la doctrina administrativista a partir del estudio de los elementos externos e internos del acto administrativo. En el primer grupo, está el sujeto activo y la voluntad; en el segundo, el objeto, los motivos y finalidades del acto. En lo que corresponde a los elementos externos, específicamente al sujeto activo, recordemos que todo acto debe ser proferido por un funcionario al que el ordenamiento haya revestido de expresa facultades para hacerlo, es decir, un funcionario competente. El elemento subjetivo implica revisar dos aspectos: el funcionario debe ser competente dentro de una entidad y, adicionalmente, la entidad misma debe ser competente para ocuparse de la materia de que se trate.

- **Liquidación oficial de revisión.** La liquidación oficial de revisión es el acto administrativo por medio del cual la Administración identifica, sustenta y modifica los elementos que considera indebidamente valorados u omitidos en la liquidación privada. Su objetivo sustancial es determinar correctamente el impuesto, modificando la liquidación privada, pero también puede ser el instrumento para la imposición de una sanción tributaria.

- **Presupuesto para la expedición de la liquidación oficial de revisión.** Según los postulados de Piza y Castro (2010), los actos que deben preceder la expedición de una liquidación oficial de revisión ponen fin a dicha etapa en el proceso de investigación. Cabe mencionar el emplazamiento para corregir como acto que también puede preexistir a la liquidación de revisión, cuando la Administración haya considerado pertinente invitar al obligado a corregir su propia declaración; así como que el requerimiento especial debe siempre notificarse previa la expedición y notificación de la liquidación de revisión.

Igualmente, puede preceder a la liquidación de revisión la ampliación al requerimiento especial, acto que es facultativo de la Administración expedirlo, en tanto que si no lo considera necesario no se emite y no se anula por ello la liquidación de revisión.

- **Contenido de la liquidación oficial de revisión**

Analizando ahora el contenido de esta liquidación, precisaremos que la competencia para su expedición radica en la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos correspondiente; para mayor claridad, para un contribuyente con domicilio registrado en el RUT en el departamento del Atlántico, la administración competente es la DIAN Seccional Barranquilla, de esta manera se comprende que si bien la DIAN es una Entidad de orden nacional, es realmente importante que, para generar un seguimiento adecuado a los impuestos y las empresas

que deben hacerse cargo de estos; este mismo seguimiento se pueda realizar de manera local o seccional. La seccional correspondiente podrá hacerlo, según el artículo 702 del E.T., por una sola vez, para cada liquidación privada, de suerte que, si la Administración expide una liquidación oficial para un impuesto por un determinado periodo gravable, no podría válidamente expedir una segunda liquidación de revisión sobre el mismo impuesto y periodo, por lo que tal proceder desconocería el artículo en comento, y las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la primera carecerían de soporte legal. Se aclara que la liquidación privada de los responsables del impuesto sobre las ventas, también podrá modificarse mediante la adición a la declaración, del respectivo período fiscal, de los ingresos e impuestos determinados como consecuencia de la aplicación de las presunciones contempladas en los artículos 757 a 760 inclusive.

- **Trámite, contenido y efectos de la liquidación oficial de corrección solicitada.** Se destaca que, para seguir este trámite, la Ley 1819 de 2016 eliminó la liquidación oficial de corrección, y estableció como procedimiento que las correcciones en las cuales se disminuye el valor a pagar o se aumenta el saldo a favor, se pueden hacer por el medio que se encuentre obligado el contribuyente a presentar sus declaraciones tributarias, presentando una declaración de corrección, de conformidad con el artículo 589 E.T.

La norma indica que las correcciones en las que se pretenda disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, las cuales deben efectuarse dentro del primer año

siguiente al vencimiento del plazo para declarar, ya no implicarán presentar proyectos de corrección en papel y esperar a que la Administración Tributaria se pronuncie dentro de los siguientes 6 meses. Estas serán automáticamente aceptadas como una corrección a la declaración inmediatamente anterior del año y periodo que se esté corrigiendo. Se destaca que este procedimiento se aplica efectivamente desde finales del año 2017, una vez ajustada la plataforma tecnológica de la DIAN para tal efecto.

1.2 Procedimientos que deben cumplir los contribuyentes para la presentación de las declaraciones tributarias en Colombia.

De acuerdo a los elementos que la DIAN ha establecido como procedimientos necesarios para las declaraciones tributarias, una serie de documentos que se rigen bajo el nuevo esquema de renta cedular, aplicable para personas naturales, y los diferentes regímenes de tributación para el impuesto de renta de personas jurídicas (ordinario y especial para las ESAL); a continuación, se presentaran los documentos que la Ley estipula.

1.2.1. Registro Único Tributario- RUT.

Constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto de Renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del régimen común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), respecto de los cuales esta requiera su inscripción, de conformidad a lo establecido en el artículo 1.6.1.2.2. del decreto 1625 de 2016.

Es pertinente precisar que el artículo 18 de la ley 1943 de 2018, eliminó todas las referencias al régimen común y simplificado del impuesto a las ventas y del impuesto nacional al consumo. Las normas que se refieran al régimen común y al régimen simplificado, se entenderán referidas al régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA).

El Número de Identificación Tributaria – NIT- constituye el número de identificación de los inscritos en el RUT. Permite la individualización inequívoca de los inscritos, para todos los efectos, en materia tributaria, aduanera y de control cambiario y, en especial, para el cumplimiento de las obligaciones de la misma naturaleza según lo contenido en el Artículo 1.6.1.2.5. del Decreto 1625 de 2016; este decreto tiene el objetivo de compilar y racionalizar las normas de carácter reglamentario que rigen en el Sector de Hacienda y contar con un instrumento jurídico único en materia tributaria que contenga todas las normas reglamentarias que se encuentran vigentes.

En especial para el cumplimiento de las obligaciones, el RUT permite contar con información veraz, actualizada, clasificada y confiable de todos los sujetos obligados a inscribirse en el mismo, para desarrollar una gestión efectiva en materia de recaudo, control y servicio que a su vez facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, así como la simplificación de trámites y reducción de costos.

1.2.2. Presentación y suministración de información.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 631 del Estatuto tributario, el Director de la Dian podrá solicitar mediante resolución a las personas o entidades contribuyentes y no

contribuyentes la información para realizar los cruces y estudios tributarios. En desarrollo de tal facultad, se expiden anualmente resoluciones en las que, para cada año gravable, se establece de manera general los grupos o sectores de personas (naturales o jurídicas) o entidades obligadas a suministrar información, los plazos, modos y lugares para su entrega, y, los contenidos y características o especificaciones técnicas de la información. Tal facultad que ostenta el director de DIAN tiene respaldo en los artículos 662 a 630, 631-1. 631-2 del ET.

Es necesario acotar que la información es necesaria para realizar estudios o cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

1.2.3. Requerimiento ordinario.

El requerimiento ordinario es aquel que se expide con fundamento en las facultades de investigación y fiscalización, que tiene la administración tributaria. Tiene fundamento legal en el artículo 684 del Estatuto tributario. Este requerimiento no es obligatorio expedirlo y tiene como destinatario al contribuyente o a terceros que hubieren realizado operaciones económicas con el contribuyente investigado.

El requerimiento ordinario soporta todas las ampliaciones que considere necesarias el funcionario competente que lo expide y el contribuyente de acuerdo con el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 debe responderlo en el plazo mínimo de 15 días calendario. Sin embargo, al ser este un plazo mínimo, el administrado no está obligado a atender el requerimiento de información en un plazo inferior al que la ley le concede. Correlativamente, si el administrado no entrega la información dentro del plazo que le fijó la Administración, siendo este inferior al legal, la DIAN

no lo puede sancionar por no informar. Solo incurre en la infracción sancionable cuando no suministra la información dentro del plazo legal o en un plazo superior, si la Administración se lo concedió. (Sección Cuarta, Consejo de Estado, Sentencia 20389 del 19 de mayo de 2016, radicado 54001-23-33-000-2012-00021-01(20389) MP. Martha Teresa Briceño, 2016).

Adicional a ello, la DIAN, de acuerdo con el primer inciso del artículo 565 del E.T, debe notificar los requerimientos de información de manera electrónica, personalmente o a través de la red de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Por consiguiente, el requerimiento ordinario no tiene la capacidad de suspender los términos de revisión ni de firmeza de las declaraciones tributarias, y la ausencia de expedición de los mismos no es causal de nulidad del acto administrativo de la liquidación del impuesto.

Respecto a lo expresado anteriormente, encontramos que, de conformidad con lo establecido en el artículo 563 del E.T., modificado por el artículo 103 de la Ley 2010 de 2019, la notificación por medios electrónicos, será el mecanismo preferente de notificación de los actos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

1.2.4. Requerimiento especial.

El requerimiento especial es un acto administrativo que profiere la Dian con el cual se da inicio formal el proceso de fiscalización a las declaraciones tributarias privadas presentadas por el contribuyente, tiene como finalidad proponer la modificación de la declaración presentada

inicialmente por el ciudadano, cuando la Dian tiene indicios o pruebas de que esa declaración tiene errores o inconsistencias.

Se reconoce que este requerimiento especial tiene obligatoria su expedición, aun cuando sea un acto preparatorio o de trámite. Considerando que este requerimiento especial es proferido por la Dian en contra de un contribuyente, proponiéndole la modificación de la declaración privada, siempre que se determinen inconsistencias o errores en la declaración presentada, (Zornosa, 2010, p 6), el mismo debe contener todos los puntos a modificar con explicación de las razones en las que se sustentan dichas correcciones y las pruebas en que se fundamentan.

Este requerimiento contendrá la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretenden adicionar a la liquidación privada, su expedición se realiza por una sola vez, para cada declaración tributaria, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 710 del estatuto tributario, el requerimiento especial debe ser remitido al declarante con anterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

El término para dar respuesta al requerimiento especial es de tres meses contados a partir de su notificación al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. El funcionario competente puede ampliar este requerimiento especial por una sola vez y lo puede hacer dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo que se le concedió para responder el primero.

De esta manera según el artículo 706 del ET, el término para notificar un requerimiento especial se suspenderá cuando se practique una inspección tributaria de oficio, por un período de tres meses contados a partir de la notificación del auto que haya decretado la inspección. Lo anterior también tendrá lugar cuando dicha inspección sea solicitada por el contribuyente. Igualmente, el término para notificar el requerimiento podrá ser suspendido durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento a corregir.

1.2.5. Contribuyente.

Es aquella persona física o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos. Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado. Es una figura propia de las relaciones tributarias. Se determina y define en concreto y de acuerdo con la ley de cada país. El contribuyente es, en sentido general, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, siendo el sujeto activo el Estado, a través de la Administración.

La DIAN para cumplir con mayor efectividad la gestión fiscal, viene desarrollando la estrategia de segmentación y caracterización de contribuyentes conforme lo señala “Guía Metodológica Para Segmentación de Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” con el fin de establecer el número de contribuyentes personas jurídicas, naturales no asalariadas y de personas asalariadas a nivel nacional.

1.3 Declaraciones tributarias

Se puede definir la declaración tributaria es un documento privado que se debe presentar ante la Administración Tributaria, en la cual el contribuyente o responsable da cuenta de la realización de hechos gravados, cuantía y demás circunstancias requeridas para la determinación de su Impuesto.

Las declaraciones tributarias, para Cermeño, De Bedout, García y Clopatofsky (2016), son un documento privado, en ningún momento tienen la connotación de un documento público, pues un documento es público cuando ha sido elaborado por un funcionario público o este ha participado en su elaboración, eventos que no corresponden a las declaraciones tributarias (Gerencie, 2016). En la declaración tributaria se reconoce o manifiesta la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos; documento que además goza de reserva por disposición expresa de los artículos 15 de la Constitución Política y 584 del E.T.

Las declaraciones tributarias deben presentarse en las fechas que el Estado ha determinado para hacerlo, en caso contrario puede generar sanciones, el periodo de presentación y la forma de realizar las declaraciones tributarias, dependen del tipo de impuesto que va a pagarse y del tipo de persona que va a pagar, contribuyente, responsables o agentes de retención en la fuente.

Es importante mencionar que en Colombia se deben presentar las siguientes declaraciones tributarias:

- Declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, que debe presentarse anualmente por aquellas personas que cumplan con los requisitos para declarar que la ley ha determinado.
- Declaración de Impuesto a las Ventas, que puede ser bimestral o cuatrimestral, dependiendo de los ingresos del contribuyente en un periodo.
- Declaración de retención en la fuente, realizadas por los agentes retenedores mensualmente.
- Declaración del impuesto de timbre, para los documentos que la ley determine que debe pagarse.
- Declaración anual de activos en el exterior.
- Declaración de Gravamen Movimientos Financieros semanal
- Declaración del Impuesto al Patrimonio (anual)
- Declaración de Impuesto al Consumo (todas las variedades)
- Declaración de Activos en el Exterior.

De esta manera las declaraciones tributarias son elaboradas por los contribuyentes, que son particulares, y en su elaboración no concurre un funcionario público. Sí bien un funcionario de la Administración de Impuestos está revestido de la facultad de revisar la información declarada por el contribuyente, Cermeño, De Bedout, García y Clopatofsky (2016) sostienen que eso no convierte a la declaración en un documento público, puesto que, aun en el caso de que la declaración elaborada y presentada por el contribuyente sea revisada, confrontada o modificada por la Administración de Impuestos, esta no pierde su naturaleza de privada, puesto que sigue representando información que es propia y reservada del contribuyente.

1.3.1. Quienes están obligados y plazos para declarar.

A este respecto, el obligado al pago del impuesto, ya sea como contribuyente o sustituto, establece cuál es su obligación tributaria, con base en los elementos objetivos que surgen de su desenvolvimiento contable y económico. En la legislación colombiana, esta determinación se realiza a través de declaraciones.

En el decreto No. 2345 de diciembre 23 de 2019, por medio del cual se modificó el Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria para sustituir la Sección 2 del Capítulo 13, Título 1, Parte 6 del Libro 1, se establecieron los plazos para declarar y pagar.

Tratándose específicamente del impuesto sobre la renta y complementarios, en el referido decreto se precisa quienes están obligados a presentar tal declaración y se señala que tendrán tal obligación aquellas personas naturales y sucesiones ilíquidas cuando los ingresos brutos, compras y consumos, compras con tarjeta de crédito, consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras superaran 1.400 UVT, y cuando el patrimonio supera 4.500 UVT, cifras para obligados por el año gravable 2019. De igual forma, en Colombia son declarantes de impuesto de Renta todas las personas jurídicas y entidades asimiladas, que sean residentes fiscales en Colombia, que posean activos en el exterior, independientemente de si son nacionales o extranjeras, excepto las indicadas expresamente en la ley. De igual manera, estarán obligadas a declarar impuesto sobre la renta, las sociedades extranjeras no residentes, siempre y cuando vendan inversiones poseídas en Colombia o cuando reciban ingresos de fuente nacional y no se les haya practicado las correspondientes retenciones en la fuente.

El artículo 868 del Estatuto Tributario establece la UVT, como la medida de valor que permite ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a los impuestos y obligaciones administrados por la Dian, la cual se reajustará anualmente en la variación del índice de precios al consumidor (IPC) para ingresos medios certificada por el DANE y es actualizado cada año mediante resolución expedida por la DIAN.

1.3.2 Características de las declaraciones

Las declaraciones tributarias se encuentran amparadas por reserva según el artículo 583 E.T., de modo que una declaración tributaria jamás podrá considerarse como pública, pues de ser así, cualquier persona haciendo uso del derecho de petición podría tener acceso a este tipo de información.

Consideran Cermeño, De Bedout, García y Clopatofsky (2016) que las declaraciones tributarias son tan privadas que, para que un tercero pueda tener acceso a una declaración que repose en las oficinas de la Administración de Impuestos, deberá presentar una autorización del contribuyente, tal como se establece en el artículo 584 del Estatuto Tributario.

En este sentido, la naturaleza de documento privado de que goza una declaración tributaria se fundamenta en el artículo 15 de la Constitución Política relativo al derecho a la intimidad. En este caso se trata de la intimidad económica, en razón a ello es que solo un funcionario judicial mediante una orden oficial, puede levantar la reserva de que gozan las declaraciones tributarias. Esto precisamente para garantizar el derecho a la intimidad, específicamente a la intimidad económica.

Capítulo II. Firmeza de las Declaraciones Tributarias

2.1 Firmeza General, Conceptualización.

En palabras de Piza y Castro (2010), este concepto se predica de las declaraciones que incorporan una autoliquidación y deviene de su naturaleza provisional. Por ello, mientras no transcurra el término legal para la firmeza, la Administración potencialmente podrá modificarlas. De allí deriva la expresión legal contenida en el E.T., como firmeza de las declaraciones.

Por otro lado, Cermeño, De Bedout, García y Clopatofsky, (2016), consideran que el concepto de firmeza, según el Consejo de Estado en sentencia de agosto 1 de 2013 Exp. 18571, comporta un efecto jurídico muy importante, para los dos sujetos involucrados, esto es, para la Administración de Impuestos, de un lado, y por otro, para el contribuyente. Esta impide a la Administración tributaria, después de transcurrido determinado tiempo, ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación tributaria declarada por un contribuyente, es decir, establecer la veracidad del contenido de las declaraciones. Lo anterior, es una garantía a favor del contribuyente, en cuanto una vez transcurrido el término legal, la declaración tributaria no puede ser objeto de modificación o cuestionamiento alguno por parte de la Administración Tributaria.

Es así como, al referirse al término de firmeza, en aras de hacer una presentación sistemática e integral, conviene precisar -tal como lo habíamos afirmado líneas atrás- que el acto administrativo en virtud del cual la DIAN puede modificar una declaración tributaria, se

denomina Liquidación Oficial de Revisión, previa notificación del Requerimiento Especial a que alude el artículo 705 del Estatuto tributario. Justamente, establecen los artículos 702 y 703 del E.T. que la Administración Tributaria podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes mediante la expedición de una liquidación oficial de revisión, pero previo a esta liquidación, deberá notificar un requerimiento especial el cual debe contener todos los puntos que proponga modificar, para efectos de que el contribuyente ejerza su defensa.

2.2 Antecedentes.

La firmeza de las declaraciones tributarias en Colombia tiene inicio con la expedición del Decreto 1651 de 1961, por medio del cual se dictaron normas de procedimiento para la aplicación de la Ley 81 de 1960. Concretamente los artículos 24 y 29 establecieron la firmeza de las declaraciones del impuesto de renta y patrimonio. Lo anterior significaba que las declaraciones luego de transcurrir este término no podían modificarse ni por el contribuyente ni por el Estado mismo.

Estas disposiciones rigieron por 26 años hasta que fueron derogadas expresamente por el Decreto 2503 de 1987, por medio del cual se establecieron normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos que administraba la entonces denominada Dirección General de Impuestos Nacionales. Este Decreto pudiera decirse técnicamente que fue uno de los pilares fundamentales para estructurar el Estatuto tributario vigente, porque la mayoría de su contenido permanece casi incólume.

El artículo 53 del citado Decreto 2503 establecía que la declaración tributaria quedaría en firme, dentro de los dos años siguientes contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar, siempre que no se hubiera notificado requerimiento especial.

Finalmente, también quedaría en firme la declaración, si vencido el término de seis (6) meses para notificar la liquidación oficial de revisión, ésta no se notificó. Así pues, el cambio introducido por el Decreto 2503 de 1987 fue sustancial, y pudiera afirmarse que las normas contenidas en tal decreto han sobrevivido y se encuentran previstas con sutiles cambios en la legislación actual.

De igual forma, al guardar estrecha relación con la firmeza mencionada, el artículo 54 del Decreto en mención se refería a la suspensión de términos. En efecto, preveía el citado artículo que los términos para proferir el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión, para fallar los recursos y para que la declaración quedara en firme, se suspendería en el evento de llevarse a cabo una inspección tributaria; suspensión que puede ser por el tiempo que dure la práctica de la inspección, cuando el contribuyente la haya solicitado, o, hasta tres (3) meses cuando fuere practicada de oficio por la Administración Tributaria. Con esta disposición, el término de firmeza de la declaración que se suspende durante la inspección tributaria, lo cual implica una prórroga en el tiempo de la competencia de la Administración.

Con base en esta disposición, se podría afirmar que los dos años para que la declaración tributaria alcanzara su firmeza se ampliarían o prorrogarían durante los términos que durara la suspensión, lo cual implicaba una prórroga de competencia. Ahora bien, este decreto expedido en

1987 fue recopilado por el Decreto especial 624 de 1989, contenido del Estatuto tributario (en adelante E.T.), estableciéndose el término de firmeza de las declaraciones tributarias en el actual artículo 714 y lo referente a la suspensión de términos, en el artículo 706 ibídem.

Así las cosas, históricamente siempre se ha tenido un término de firmeza para la totalidad de las declaraciones tributarias en general, es decir, aplicable a las declaraciones del impuesto sobre la Renta, la cual es objeto de nuestro estudio.

Más adelante, con la Ley 383 de 1997, en su artículo 41, se estableció un término de firmeza especial, diferente a los anteriores, para el caso concreto de las personas o empresas inversionistas en compañías beneficiarias de las exenciones para las zonas del Cauca y Huila por el desastre del Río Páez. En efecto, advirtió la aludida disposición que cuando la DIAN determinara que las empresas receptoras de la inversión no destinaron la totalidad de la misma, la firmeza de la declaración el impuesto de Renta del inversionista sería de tres (3) años.

Luego, en el año 1998, con la expedición de la Ley 488 se consagró un término de ‘‘firmeza especial’’ aplicable durante los años gravables 1996, 1997 y 1998. Efectivamente, los artículos 22 y 111, este último transitorio de la precitada Ley, establecieron una figura en virtud de la cual, el término de firmeza general se reduciría de los dos años que ya conocemos como término general, a 4 meses para los periodos fiscales 1996 y 1997, término que sería aplicable a aquellos contribuyentes que corrigieran el impuesto neto de Renta liquidado por el mismo, y de 6 meses para la declaración del impuesto de renta del año 1998, siempre y cuando se reflejara un aumento del impuesto neto de renta en relación con el declarado en el año inmediatamente anterior. En

efecto, se exigía dicha disposición un incremento de un 50% para el año gravable 1996, un 40% para el 1997 y en un 30% para el 1998.

Esta figura fiscal le permitió al Estado incrementar los niveles de tributación, y a la vez, algunos contribuyentes se beneficiaron de ella, en el sentido de que no fueron objeto de fiscalización alguna, por el reducido tiempo que tenía la DIAN para ejercer su facultad fiscalizadora.

Tales términos de firmeza reducidos fueron igualmente previstos en la Ley 633 de 2000 en su artículo 17, por el cual modificó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el cual quedó así:

Artículo 689-1. Beneficio de Auditoría. Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Esta disposición estableció que para el caso de las declaraciones que arrojaban una pérdida fiscal, la Administración Tributaria podía ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende la compensación de la pérdida en años posteriores. Así mismo se estableció que en el caso de los contribuyentes que en los años anteriores al periodo en el que pretendían acogerse al beneficio de auditoría, no

hubiesen presentado declaración de renta y complementarios, y cumplieran con dicha obligación dentro de los plazos que había señalado el Gobierno Nacional para presentar las declaraciones correspondientes a los periodos gravables 2000 a 2003, era aplicable el termino de firmeza de la liquidación prevista en este artículo.

Ahora bien, la Ley 788 de 2002, en su artículo 24, creó otra firmeza especial, para un caso diferente a los anteriormente anotados. En efecto, la referida ley estableció un término de firmeza de 5 años contados a partir de la presentación de la declaración respectiva, para aquellas declaraciones en las cuales se hubieren determinado pérdidas fiscales. Es importante destacar que estas leyes están derogadas. Sin embargo, son un antecedente importante de la legislación actual, luego de las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se modificaron los artículos 714 y 705-1 del Estatuto Tributario, normas que como lo precisamos anteriormente consagran los términos de firmeza de las declaraciones tributarias en general.

Luego de revisar el concepto general y los antecedentes de la figura de la firmeza tributaria, se procede a analizar el marco normativo vigente y posteriormente las formas específicas de firmeza tributaria. Por consiguiente, en el siguiente apartado se detalla la normativa vigente.

2.2.1. Ultima Legislación (Desde el año 2016 a la fecha)

Tal como lo hemos precisado anteriormente, la firmeza de la declaración de renta, está regulada en la Ley tributaria y consiste en el término que tiene la DIAN para ejercer sus facultades de fiscalización. Trascurrido ese término, sin que la administración tributaria revise la

declaración, esta se torna en inmodificable tanto para la Administración como para el contribuyente. Con la reforma contenida en la Ley 1819 de 2016, se amplió el término general de firmeza a 3 años, pues con anterioridad a la expedición de la referida ley, el término general de firmeza era de dos años.

Es necesario acotar que la firmeza de las declaraciones tributarias comporta un efecto jurídico importante, tanto para la Administración de impuestos como para el contribuyente (Ávila, 2018). No obstante con la expedición de la Ley 1819 de 2016 surgieron algunas dudas de cómo se aplicaría este nuevo plazo, sin embargo tanto la jurisprudencia como la doctrina en materia tributaria han sido coincidentes en señalar que las normas que regulan la firmeza de las declaraciones tributarias tienen naturaleza procedimental y en consecuencia son de aplicación inmediata, por lo tanto el nuevo término de firmeza de tres años aplicaría para aquellas declaraciones que se presenten a partir de su vigencia, es decir a partir del 29 de diciembre de 2016, fecha de expedición de la Ley 1819 de 2016 (Instituto Nacional de Contadores Públicos, 2017).

En ese orden de ideas, surgió una duda para todos los contribuyentes que tenían la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al periodo gravable 2016 dentro de los plazos del año 2017. Al respecto, la DIAN emitió el concepto No. 14116 del 26 de Julio de 2017, denominado “Unificado sobre procedimiento tributario y régimen sancionatorio” en el cual se precisó acerca de la aplicación del nuevo término de firmeza contenido en el artículo 714 del E.T luego de las modificaciones introducidas por el referido Artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.

Señaló la DIAN en el citado concepto lo siguiente:

Es menester aclarar que los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias que introdujo la Ley 1819 de 2016, regirán para los periodos gravables 2017 en adelante (DIAN, 2018. pág. 15)

En el concepto número 1543 de fecha 6 de diciembre de 2018, haciendo referencia al inciso transcrito arriba, la Dirección Jurídica de la DIAN manifiesta que debe reconsiderarse y, en su lugar, señalar que los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias consagrados en la Ley 1819 de 2016 son aplicables para las declaraciones presentadas a partir de la vigencia de la misma, con independencia del periodo gravable a que correspondan.

Siguiendo con lo planteado respecto a la firmeza de las declaraciones tributarias, la Ley 1819 de 2016, plantea que, a partir de la emisión de la misma, la DIAN tendría la facultad de revisar y verificar los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición; de manera que podrá solicitar información amplia y suficiente sobre las bases a partir de las cuales se calculan los tributos.

Por consiguiente, la afectación al principio de seguridad jurídica tiene un efecto directo en las actividades de las empresas nacionales, pues al ampliar el plazo de firmeza puede según Jaramillo (2017) afectar notablemente la confianza de los contribuyentes que se ven sujetos por un amplio periodo a la posibilidad de auditoría sobre sus denuncias rentísticas. Esto, como es de suponer, afecta directamente el valor de las Compañías pues la provisión de contingencias se triplica. Desde el punto de vista de eficiencia procesal, carecen también de sentido y fundamento estas disposiciones que fomentan dilaciones.

Concretamente, el artículo 714 del Estatuto Tributario fue modificado a través del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, estableciéndose que el término de firmeza de las declaraciones tributarias será de 3 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar cuando se han presentado en dicha fecha, o desde la presentación de la declaración cuando ha sido extemporánea, o por último desde la fecha de la presentación de la solicitud de devolución o compensación. De la misma manera, la declaración tributaria quedará en firme si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

2.3. Firmeza de la declaración tributaria

2.3.1 Reglas para determinar la firmeza de las declaraciones.

Partiendo de la Ley 1819 del 2016 se puede expresar que existen algunos lineamientos que permitan determinar la firmeza de las declaraciones tributarias. A este respecto, Vázquez (2016) ha considerado que esta modificación puede tener alto impacto para las compañías, dada la ampliación del término dentro del cual la DIAN puede auditar sus liquidaciones privadas.

En efecto, el artículo 714 del Estatuto tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, amplió el plazo general de firmeza de las declaraciones tributarias a tres años contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar o la fecha de presentación en caso de declaraciones extemporáneas.

Del mismo modo, este termino de tres años aplica para que el contribuyente pueda corregir las declaraciones tributarias que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor (Artículo 588 ET, modificado por el artículo 107 de la Ley 2010 de 2019).

Asimismo, según la Ley 1819 de 2016, para el caso de las declaraciones en las cuales se determinen o compensen pérdidas fiscales, el artículo 147 del Estatuto tributario estableció que el término de firmeza será de 6 años contados a partir de la fecha de su presentación. Sin embargo, esta regla no es coincidente con la regla prevista en el artículo 714 para las declaraciones en las cuales se liquide una pérdida fiscal. En efecto, dispone esta norma que la declaración tributaria en la que se liquide una pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, esto es, 12 años, incluso hasta 15 si la compensación ocurre en cualquiera de los dos últimos años que se tienen para hacerla.

Desde este contexto, aplicando el principio general de interpretación que indica que la norma posterior prevalece sobre la anterior, debe entenderse atendiendo el nuevo régimen, que las declaraciones en las que se liquiden pérdidas fiscales están sujetas a un término de firmeza distinto y más amplio al previsto para aquellas en las que tales pérdidas se compensen.

Pero más allá de ello, de estas disparidades en los términos de firmeza, surgen una serie de inquietudes sobre la aplicación de las reglas de firmeza cuando se registren o compensen pérdidas y ponen de presente la evidente afrenta al principio de seguridad jurídica que comportan algunas modificaciones de la Ley 1819 de 2016.

Esta discrepancia quedo solucionada en el artículo 117 de la ley 2010 de 2019, en el cual se establece que el término de firmeza de los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes que determinen o compensen pérdidas fiscales, o que estén sujetos al régimen de precios de transferencia será de cinco años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, o si se presentó de forma extemporánea se contará a partir de la presentación de la misma.

Se destaca, además, que la extensión del plazo de firmeza solo aplica a las declaraciones presentadas con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. El principio de seguridad jurídica y las normas generales sobre modificación de términos procesales demandan que así sea. Realmente este un aspecto bastante relevante que debe ser aplicado y explicado en forma precisa.

En cuanto a admitir la firmeza de las declaraciones, se argumenta en Sentencia 19647 radicado No. 25000-23-27-000-2011-00122-01(19647) de Consejo de Estado - Sala Plena Contenciosa Administrativa - Sección Cuarta, de 15 de mayo de 2014 Consejero ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, referido a la Firmeza de la declaración con perdida fiscal, de acuerdo a ello se interpuso una demanda que obligo a estudiar los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración del impuesto presentada por Cóndor S.A. Cía. de Seguros Generales, en el sentido de rechazar una pérdida fiscal e imponer sanción por disminución de pérdidas. Después de revisar la doctrina y la jurisprudencia la magistrada Carmen Teresa Ortiz, ratifica lo que expuesto por sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad de dichos actos, tras concluir que el denuncia rentístico no estaba en firme cuando se

expidió el requerimiento especial, como lo alegaba la parte actora, porque no habían vencido los 5 años que el artículo 147 del E.T establecía.

En ese orden de ideas, se establece como término de firmeza las declaraciones tributarias que reporten pérdidas fiscales. Al respecto la Sala precisó que dicho término se aplica a todas las declaraciones que reporten pérdidas, sin perjuicio de que acrediten los requisitos contemplados en el art. 689-1 ib. para tener derecho al beneficio de auditoría, como ocurría con el denunciado privado de la compañía demandante, de la misma manera el pronunciamiento se respalda con el término de firmeza de las declaraciones que arrojan pérdida fiscal reiterada en la sentencia 17180 del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 12 de marzo de 2012, Ponente Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.

Finalmente, para esclarecer repetidas ambigüedades, la sala expone que el término de firmeza para las declaraciones que reportan pérdidas fiscales es el consagrado en el artículo 147 del Estatuto Tributario y no el del artículo 689-1 de dicho ordenamiento.

En virtud de este caso y otros en el mismo orden de ideas, en la ley de crecimiento económico, ley 2010 de 27 de diciembre de 2019, tuvo a bien el legislador incluir en su artículo 117 la modificación referenciada en líneas anteriores, unificando términos entre los mencionados artículos y eliminando la anterior diferencia entre 5 y 6 años para la firmeza de la declaración.

Otro asunto que amerita una especial mención es respecto al régimen simple de tributación - SIMPLE-, que, si bien no es específicamente el tema de este estudio, sustituye la declaración de renta, tema que estamos tratando.

El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación –Simple- es un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo. (Artículo 903 E.T. incluido inicialmente por artículo 66 de la ley 1943 de 2018, exequible para la vigencia 2019 y nuevamente introducido por el artículo 74 ley 2010 de 2019, vigente a partir de su publicación).

El régimen de procedimiento, sancionatorio y de firmeza de las declaraciones del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE - es el previsto en el Estatuto Tributario. (Artículo 916 E.T. incluido por artículo 74 ley 2010 de 2019). Esto significa que el término de firmeza de la declaración presentada bajo el régimen simple es de 3 años contados a partir de la fecha límite para declarar o de su presentación en caso que la misma sea extemporánea, como norma general.

Adicionalmente, en la legislación colombiana encontramos normas especiales en virtud de las cuales las declaraciones tributarias pueden alcanzar su firmeza en tiempos diferentes a la norma general de los tres años. Tal es el caso de las declaraciones de IVA con saldo a favor, las cuales de conformidad con el inciso segundo del artículo 714 del Estatuto Tributario, en las que el

término de firmeza de tres años, si no se ha notificado requerimiento especial, inicia en el momento en que se presente la solicitud de devolución y no en la fecha de vencimiento para declarar o en la de su presentación. Este mismo inciso expresa que a las declaraciones de IVA en las que se imputan los saldos a favor a los periodos siguientes se les aplica el termino general de firmeza.

Cuando en las declaraciones de renta se compensen pérdidas fiscales cuyo término de firmeza son 5 años, las declaraciones de IVA y retención en la fuente del mismo periodo gravable no ven afectado su término de firmeza de tres años según la norma general. Al respecto la DIAN mediante oficio 48953 de 2007 señaló:

«Lo mismo sucede con lo establecido en el último inciso del artículo 147 del Estatuto Tributario, donde se precisa que el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de presentación, el cual no afecta el término de firmeza de las demás declaraciones tributarias del contribuyente.»

Es decir que la norma particular no afecta la norma general del término de firmeza contenido en los artículos 705 y 705-1 del estatuto tributario.

Si la declaración de IVA arroja un saldo a favor y el de renta no, la firmeza de la declaración de IVA no operará cuando quede en firme la declaración de renta, tal como lo ha señalado la sección cuarta del Consejo de estado en sentencia 17428 del 5 de diciembre de 2011 Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia:

«Ahora bien, cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, para la Sala, el término de firmeza de la declaración de ventas se debe contar a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del E.T. La facultad que puede ejercer la administración tributaria para modificar los denuncios de ventas y retención en la fuente en virtud de los hallazgos que pueda advertir cuando fiscaliza el denuncia de renta no se puede interpretar de manera restrictiva, puesto que la intención del legislador, precisamente, fue ampliar esas facultades. De manera que, así como cuando la declaración de renta presenta un saldo a favor, el término de firmeza se cuenta a partir de la solicitud de devolución de saldo a favor, tratándose de la declaración del impuesto sobre las ventas debe aplicarse la misma regla, independientemente de que eso implique que los términos de firmeza de la declaración de renta y venta corran de manera independiente cuando el denuncia de renta no contempla un saldo a favor y la de ventas sí.»

Es decir, se debe aplicar la norma especial contenida en el artículo 705 E.T. pues este contiene un procedimiento especial para las declaraciones con saldos a favor.

2.3.2 Criterio Jurisprudencial acerca del término especial de firmeza de la declaración tributaria.

Para iniciar el análisis del criterio jurisprudencial sobre la firmeza de la declaración tributaria, se indica que una vez transcurrido el término legal sin notificarse requerimiento especial la declaración tributaria se torna inmodificable. En este sentido, el término de firmeza de dicha declaración tributaria es de tres años contados desde el vencimiento del plazo para declarar siempre que no se haya notificado requerimiento especial.

El criterio de firmeza de la declaración tributaria, se extrae de la sentencia del Consejo de Estado Exp. 021185-16-D de 26 de junio de 2008, en la cual según la Sala significa que, transcurrido el término legal sin que se hubiere notificado el requerimiento especial, la declaración tributaria se torna inmodificable tanto para la Administración como para el contribuyente. En este sentido se infiere que, tratándose de declaraciones presentadas oportunamente, el artículo 714 del Estatuto tributario establece el término de firmeza general de “dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar” (norma vigente al momento del fallo), siempre que no se haya notificado requerimiento especial.

En concordancia con lo dispuesto en esa norma, el artículo 705 *ibidem*, dispone que el requerimiento especial deba notificarse antes de que opere dicho término de firmeza. Significa lo anterior que el término de firmeza respecto de cada declaración tributaria empieza a correr desde la fecha límite en que esa liquidación privada debe presentarse o a partir de la fecha de presentación, en el caso que la misma sea extemporánea. De igual manera, como en relación a una vigencia gravable se presentan declaraciones de retención en la fuente y de IVA durante el mismo período, y de Renta en el año siguiente al denunciado, el artículo 705-1 del Estatuto tributario unificó los términos de firmeza de esas declaraciones –renta, IVA y retención en la fuente- con la finalidad de darle la oportunidad a la Administración de modificar el IVA y las retenciones, cuando encontrara hallazgos en la liquidación privada de Renta. Por lo tanto, el término de firmeza y de notificación del requerimiento especial de la declaración de IVA y de retención en la fuente es igual al de la liquidación privada de Renta del mismo año gravable.

Para el efecto, citó la sentencia 18478 radicado No. 08001-23-31-000-2005-02765-01(18478) de Consejo de Estado Sección Cuarta, de 29 de noviembre de 2012 Ponente Martha Teresa Briceño De Valencia, en la que señala que, dentro del término de firmeza de una declaración, la modificación a la misma, es posible, no solo para la Administración tributaria sino para el contribuyente y que una vez esta firmeza se produce, es inmodificable para las dos partes.

Por su parte, el artículo 647-1 dispone en lo pertinente, frente al procedimiento para la corrección de estas declaraciones:

Parágrafo 1°. Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.

Así, definió el procedimiento al cual debe acudir el contribuyente que va a incrementar el valor de las pérdidas y las consecuencias de la misma. Como bien lo señaló este despacho mediante el Concepto 027530 de abril 27 de 2012:

Ahora bien, el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 647-1, tuvo como fundamento controlar la práctica evasiva de los contribuyentes en cuanto aumentaban o disminuían las pérdidas sin sanción o control alguno. De ahí que se optó porque la disminución de las pérdidas se considerara para efectos de las sanciones tributarias como una disminución del saldo a favor, en cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada o disminuida en la corrección.

Pero el término general de firmeza presenta excepciones. Tal es el caso de las declaraciones amparadas con el beneficio de auditoría, frente a las cuales el legislador dispuso un plazo de firmeza especial. El beneficio de auditoría se aplicaba para los contribuyentes que en las

declaraciones iniciales del impuesto de Renta cumplan los requisitos para acceder a ese tratamiento especial – presentación oportuna, incremento del impuesto de renta y pago-. Esa liquidación privada –la inicial acogida con el beneficio- puede ser modificada, siempre y cuando la corrección (i) se presente antes del término de firmeza especial y (ii) mantengan los requisitos cumplidos en la inicial. En tal sentido, la declaración de corrección estará amparada con el beneficio de auditoría cuando al igual que la declaración inicial hubiere cumplido los requisitos exigidos en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario para acceder a ese tratamiento especial. Es por eso que los requisitos para acogerse al beneficio de auditoría necesariamente deben cumplirse con la presentación de la declaración inicial. (...) - Si la declaración de renta se rige por el término de firmeza general –artículo 714 E.T. (Concepto 027530 de abril 27 de 2012).

Dentro de este marco, aplica al proceso de auditoría en declaración de renta, respecto a las declaraciones iniciales de renta que cumplan los requisitos para acceder al tratamiento especial y posteriormente a la corrección de la declaración tributaria, amparada con el beneficio de auditoría siempre que cumpla con los requisitos del artículo 689-1 del Estatuto tributario.

En la ley 1943 de 2018, declarada inexecutable por la Corte Constitucional por medio de la sentencia C 112 de 2019, se estableció un beneficio de auditoría que afectaba los términos de firmeza de las declaraciones tributarias, el cual fue revivido en la ley 2010 de 2019 en su artículo 123 y contempla dos términos de firmeza dependiendo del incremento del impuesto a la renta que presente la declaración.

La ley no considera la fecha de vencimiento para declarar, sino la fecha de presentación oportuna de la declaración de renta, de manera que, si tal declaración se presenta antes del vencimiento para declarar, el cómputo del término de firmeza se inicia antes, siempre y cuando haya sido presentada en forma oportuna, es decir antes del vencimiento para presentar la respectiva declaración.

El beneficio de auditoría está contemplado en el artículo 689-2 del estatuto tributario y consiste en un término de firmeza de 6 meses para la declaración de renta, cuando haya incremento del impuesto neto de renta en un 30% en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior. La firmeza sería de 12 meses cuando la relación del incremento con el impuesto neto de renta sea del 20%.

En Concepto 18552 del 17 de julio de 2018, la DIAN señaló que el beneficio de auditoría (en virtud del cual se acortaba el período de firmeza de la declaración de renta), no se extendía a las declaraciones del IVA y de retención en fuente, sino que para estas declaraciones la firmeza operaba de conformidad con las normas generales.

Lo expresado en este concepto se encuentra nuevamente en el párrafo 4 del mencionado artículo 689-2, respecto de las declaraciones de IVA y retención en la fuente para los años 2019 y 2020. En dicho párrafo se expresa que los términos de firmeza para los períodos comprendidos en tales años, serán los previstos en los artículos 705 y 714 del E.T.

2.4. Suspensión del término de firmeza y los actos que definen esta acción.

Respecto a este punto, Cermeño, De Bedout, García y Clopatofsky, (2016) manifiestan que las labores de fiscalización de la Administración pueden concluir en actos de carácter preparatorio, a través de los cuales al administrado se le insta o se le propone corregir su declaración. Si estos actos se manifiestan dentro del término de firmeza que establece la Ley en el caso particular, en principio, son válidos, tomando en consideración que la autoridad tributaria efectivamente desplegó sus facultades fiscalizadoras dentro del plazo con que contaba para hacerlo.

El término de firmeza se suspende en algunos casos, y ello quiere decir que se da una pausa que extiende el término de firmeza por el tiempo que dure la suspensión. Por ejemplo, si la firmeza es de 3 años, pero se suspende por tres meses, entonces la firmeza se alcanzará a los 3 años y 3 meses.

El requerimiento especial debe ser proferido por la DIAN antes que la respectiva declaración tributaria quede en firme.

Con respecto a los actos, que definen la suspensión del término de firmeza, conviene subrayar, lo establecido en la ley 1819 de 2016 se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, en los siguientes casos:

- Cuando la Administración de Impuestos, de oficio practique una inspección tributaria. En este caso el término para proferir el requerimiento especial se suspende por tres meses.

- Cuando el contribuyente solicite la práctica de una inspección tributaria. La suspensión será por el tiempo que dure la inspección tributaria.
- Cuando se notifique emplazamiento para corregir. En este caso el término se suspende por un mes.

Es importante anotar que, si la inspección tributaria o el emplazamiento para corregir no se realizan simultáneamente, los tiempos de firmeza de cada uno se suman, de manera que la suspensión podría terminar siendo de 4 meses.

En este aspecto encontramos en la (Sentencia 21029 Sección Cuarta del Consejo de Estado del 14 junio de 2018 MP Stella Jeannette Carvajal Basto, 2018), la Corporación en sus consideraciones manifestó:

A partir de la naturaleza del emplazamiento para corregir, la Sala indicó que su razón de ser desaparece cuando se notifica con posterioridad a la práctica de la inspección tributaria, la cual ocurre en la etapa conminatoria de la actuación administrativa, pues la Administración no actúa con fundamento en indicios de inexactitud, sino en elementos probatorios que pudo verificar directamente y que, en tal evento, dicho emplazamiento no suspende el término preclusivo para notificar el requerimiento especial.

Señaló, además, que

“Si se emplaza para corregir estando en curso una inspección tributaria o finalizada esta diligencia, ese emplazamiento no suspende el plazo preclusivo que tiene la administración tributaria para notificar el requerimiento especial, ni modifica las condiciones en que puede corregirse el denuncia tributario después de haberse decretado la inspección tributaria”, pues dicho

emplazamiento “no tiene la virtud de suspender un plazo que ya está suspendido” y “no hay razón que justifique ampliar por un mes más, de una parte, el plazo que la legislación tributaria prevé para que el contribuyente corrija en las condiciones favorables anteriormente anotadas”.

En consecuencia, si el emplazamiento para corregir se expide durante o después de la práctica de inspección tributaria, no suspende el término preclusivo con que cuenta la Administración para notificar el requerimiento especial.

Al respecto, se reitera en la previamente citada sentencia 21029 que, el emplazamiento para corregir enviado durante o con posterioridad a la práctica de la inspección tributaria, no tiene el efecto de suspender el término para notificar el requerimiento especial, porque en esas condiciones no se fundamenta en indicios de inexactitud, como lo exige el artículo 685 del Estatuto Tributario, sino en hechos que fueron verificados directamente por la Administración durante “la etapa conminatoria subsiguiente a la etapa de cumplimiento del deber legal y a la etapa persuasiva prevista para corregir el denuncia ya presentado”.

En virtud de lo manifestado anteriormente, es claro que se debe notificar el emplazamiento y posteriormente el auto de inspección para que puedan sumarse los términos y así poder tener los 4 meses de suspensión de firmeza para las declaraciones sujetas a revisión.

Como se mencionó en líneas anteriores, la inspección tributaria es uno de los mecanismos para suspender el término de firmeza, debido a su importancia en el desarrollo del presente

proyecto investigativo se procede a explicar en mayor profundidad el concepto en el siguiente acápite.

2.5 Inspección tributaria, notificación del auto.

Se entiende por inspección tributaria, en el Estatuto tributario, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

A este respecto, la Administración podrá ordenar la práctica de una inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Dentro de este marco, el Estatuto tributario de acuerdo al inciso tercero del artículo 779, regula que la inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla, la cual se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron. Destacando entonces que, cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma.

Al respecto en la Sentencia 21029 Sección Cuarta del Consejo de Estado del 14 junio de 2018 MP Stella Jeannette Carvajal Basto, encontramos ciertas precisiones sobre la notificación de la inspección tributaria.

La Sala ha dicho que, a diferencia de la inspección tributaria realizada por solicitud del interesado, la practicada de oficio suspende el término referido por tres (3) meses, lo cual constituye una limitación para la Administración, sin perjuicio que, desde el auto que decreta la inspección tributaria, se disponga como duración de esa prueba un término inferior a los tres (3) meses.

Así mismo, al analizar la expresión “se practique inspección tributaria” prevista en el artículo 706 del Estatuto Tributario, sostuvo que la suspensión está condicionada a la realización efectiva de la inspección, el plazo de suspensión se cuenta a partir de la notificación del auto que la ordenó, y si la inspección no se realiza en dicho plazo, “así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría”.

En relación con la causal suspensión que opera “durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir”, es necesario señalar que, conforme con el artículo 685 del Estatuto Tributario, el emplazamiento para corregir es un acto facultativo de la Administración que no resulta obligatorio o indispensable en el proceso de determinación del tributo, y procede cuando existen indicios de inexactitud en la declaración privada.

En la sentencia 19044 radicado 2007-01182 de junio 3 de 2015 Sección Cuarta del Consejo De Estado Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, igualmente encontramos referencias a la exigibilidad de la realización de la inspección tributaria para que sea efectiva la suspensión de términos de firmeza.

Considera la Sala que

Se destaca que el artículo 779 del Estatuto Tributario establece cuándo se entiende iniciada la práctica de la inspección tributaria, pero no fija ni plazo alguno de duración ni término dentro del cual deba desarrollarse.

Por otra parte, el término de tres meses señalado en el artículo 706 ibídem, es de suspensión del término para notificar el requerimiento especial, acto previo a la liquidación oficial de revisión, en los casos en que la entidad oficial decreta, de oficio, la práctica de la inspección tributaria.

En consecuencia, en los casos en que la declaración privada se presente dentro de los plazos señalados para el efecto, si se practica de oficio la inspección tributaria, el término para notificar el requerimiento especial, que en principio es de dos años, contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, se suspende por tres meses, contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Ahora, ya que la ley no fija un término para la realización de la inspección tributaria, sólo del inicio, lo importante es que la prueba se realice para que se configure el supuesto de hecho que da lugar a la suspensión del término para notificar el requerimiento especial por tres meses.

2.5.1. Correcciones de las de las declaraciones según el concepto 14116 del 26 de julio de 2017 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Por disposición del artículo 274 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 589 del E.T., a partir del año 2018, ya no es necesario presentar ningún proyecto de corrección a la declaración para que fuera aprobada por la Dian tal como se venía efectuando hasta diciembre 31 de 2017. Actualmente solo basta con presentar la corrección a la declaración por el medio legal que le corresponda (virtual por la página web de la Dian o litográfica en bancos) disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor.

Con respecto al concepto unificado sobre procedimiento tributario y régimen tributario sancionatorio, la DIAN publicó tal acto administrativo con el fin de precisar detalles y aclarar dudas sobre estos temas, específicamente lo relativo a la corrección de las declaraciones tributarias que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor.

En efecto el concepto define que un año contado a partir de la presentación de la declaración, será el término para presentar la corrección de la declaración tributaria, en la cual se genere un menor valor a pagar o mayor saldo a favor. (Inciso Primero Artículo 589 del Estatuto Tributario). Manifestó la DIAN que lo anterior quiere decir que se elimina la posibilidad de contar el año para corregir desde la fecha de la última corrección, sin superar los dos años de los que habla el artículo 588 del E.T. (correcciones que aumentan el valor a pagar o disminuyen el saldo a favor) como establecía el régimen anterior.

Respecto del momento a partir del cual entra a operar tal procedimiento, señaló que los vencimientos ocurridos antes de la entrada en vigencia del Art. 274 de la Ley 1819 de 2016 aplicaría el régimen anterior en su integridad, es decir, podrán corregir su declaración tributaria desde la última corrección sin superar dos años desde el vencimiento del plazo para declarar (PwCTax & Legal Times, 2017).

Lo anterior, toda vez que el párrafo transitorio establece que dicha norma entrará a regir una vez se ajusten los sistemas informáticos de la DIAN, cuya fecha límite es el 1 de enero de 2018 (Parágrafo Transitorio Artículo 589 del Estatuto Tributario).

Finalmente, aclaró la entidad que cuando el sistema se ajuste con lo estipulado en el párrafo transitorio, todos los contribuyentes sin excepción alguna, no deberán presentar proyecto de corrección con el fin de ajustar su declaración tributaria. Sin embargo, los proyectos de corrección que se presenten antes del ajuste al sistema, deberán tramitarse y resolverse aun cuando el mencionado ajuste entre a regir.

2.5.2. Procedimientos para la corrección voluntaria de las declaraciones

La legislación tributaria en Colombia, ofrece la posibilidad al contribuyente de corregir sus declaraciones tributarias cuando considere que se ha presentado con errores o con inconsistencias.

Conviene subrayar que en la corrección voluntaria existen dos plazos para hacerlo:

- Tres años si como producto de la corrección se incrementa el impuesto a pagar o se disminuye el saldo a favor, según el artículo 588 del estatuto tributario, modificado por la Ley 2010 de 2019.
- Un año si como producto de la corrección se disminuye el valor a pagar o se incrementa el saldo a favor (artículo 589 del estatuto tributario). En ambos casos, los plazos se cuentan desde la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

En este contexto, Piza y Castro (2010) consideran que las declaraciones tienen una importancia procesal en las etapas de determinación y discusión del tributo. Por tanto, su modificación posterior está restringida a un procedimiento que tiene términos perentorios. Sin embargo, la corrección de las declaraciones antes del vencimiento del plazo para declarar, no se somete a ningún procedimiento y la Administración tendrá que considerar la última declaración presentada como la definitiva.

De igual manera, los contribuyentes podrán corregir o modificar las declaraciones tributarias mediante la presentación de una nueva, si corrigen los errores cometidos en la declaración inicial. Entonces, será esta última declaración la que sustituye entonces la anterior, en los términos previstos en la ley vigente.

Dentro de este marco, una declaración tributaria puede ser objeto de modificación por la Administración Tributaria y por el mismo contribuyente. Es así como para el caso en el que la Administración pretenda modificar la declaración tributaria, debe observar lo previsto en el Artículo 705 del E.T.

Sin embargo, el estatuto tributario contiene tres artículos que regulan la facultad y la oportunidad legal del contribuyente para corregir voluntariamente sus declaraciones tributarias, para ello es necesario mencionarlos y definir sus especificaciones con respecto al tema:

- Artículo 589 del Estatuto Tributario que precisa que el contribuyente puede corregir una declaración tributaria para disminuir el impuesto a pagar o incrementar el saldo a favor, dentro del año siguiente a la fecha de vencimiento para declarar. Como se observa, en este caso la declaración aún no está en firme, pero el contribuyente ya no la puede corregir después de un año (Legis, 2016 p12).
- Artículo 588 del Estatuto Tributario establece que el contribuyente puede corregir la declaración para incrementar el impuesto a pagar, disminuir el saldo a favor, modificar algún otro concepto del pasivo o patrimonio, o datos informativos, dentro de los tres años siguientes al vencimiento de la fecha para declarar (luego de las modificaciones introducidas por la Ley 2010 de 2019). Aunque con la nueva firmeza de 3 años, algunos doctrinantes ya habían considerado que ese sería el término durante el cual el contribuyente podrá corregir su declaración (Legis, 2016 p12).
- Artículo 590 del Estatuto Tributario, Correcciones provocadas por la administración, fue modificado por el artículo 108 de la Ley 2010 de 2019, adicionado con el artículo 95 de la Ley 1943 de diciembre 28 de 2018, adicionando un párrafo y un párrafo transitorio. Se plantea de la misma forma como lo viene estableciendo el artículo 709 y 713 E.T., en cuanto a que habrá lugar a corregir la declaración tributaria con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación y dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación

de revisión. El cambio fundamental para las Correcciones provocadas por la administración se constituye, en que se crea un incentivo en donde el contribuyente podrá decidir pagar total o parcialmente las glosas planteadas en el pliego de cargos, requerimiento especial o liquidación de revisión, según el caso, liquidando el interés bancario corriente más dos puntos porcentuales, evitando la aplicación de intereses moratorios futuros y obteniendo reducción en la sanción por inexactitud. Lo importante esta, en que este pago total o parcial, se efectuará sin perjuicio de la posibilidad que tiene el contribuyente de seguir discutiendo los asuntos de fondo.

Ante esta perspectiva, el Consejo de Estado históricamente ha manifestado que el contribuyente sólo puede corregir los aspectos considerados en el requerimiento especial, por cuanto ya ha perdido la oportunidad de corregir voluntariamente cuando tenía libertad para corregir todo lo incluido en la declaración tributaria.

Específicamente la Sentencia de octubre 30 de 2008, expediente 16254 emitida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, M.P. Ligia López Díaz, señaló:

Ha sido criterio reiterado de la Sala, en relación con la corrección de las declaraciones con ocasión del requerimiento especial que tiene connotaciones diferentes a cuando ésta es voluntaria, porque la corrección provocada de los artículos 709 y 713 del E.T. sólo faculta al contribuyente para modificar su declaración en relación con los hechos que han sido objeto de requerimiento o de liquidación oficial

Adicional a ello es importante traer a colación, el análisis cuando se presentan las dos disposiciones en los Artículos 705 y 714 del E.T; para el caso de las declaraciones de IVA y retención en la fuente, en referencia es relevante analizar el contenido del Artículo 705-1 E.T. e identificar las diferencias para evitar posibles discrepancias o ambigüedades al aplicar tales disposiciones.

La firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente, si bien les aplica el término general, por estar supeditadas a la firmeza de la declaración de renta pueden tener un término de firmeza diferente, por cuanto una declaración de IVA o de retención solo queda en firme una vez quede en firme la declaración de renta del mismo año gravable.

El artículo 705-1 regula la firmeza de las declaraciones de IVA y retención en particular, por lo que este es el artículo que se debe aplicar a estas.

Dice el referido artículo:

«**Termino para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.** Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.»

Si se suspende el término de firmeza de la declaración de renta, se suspende también el término de firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente.

Así lo ha entendido la sección cuarta del consejo de estado en sentencia 14560 del 6 de octubre de 2006:

«Entonces, si se suspende el término para notificar el requerimiento especial en el impuesto sobre la renta por alguno de los eventos señalados en el artículo 706 del Estatuto Tributario, también se suspende el plazo de firmeza de las declaraciones de retención en la fuente y de IVA de acuerdo a lo que dispone el artículo 705-1 ib., pues señala que los términos "serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable". Así las cosas, la intención del legislador fue crear identidad en los plazos que tiene el Estado para verificar las declaraciones de ventas y retención en la fuente cuando coinciden con el período de renta. Por tanto, el auto de inspección tributaria que ordenó la verificación del impuesto de renta del año gravable 1997 al contribuyente de autos, suspendió el término para proferir el requerimiento especial respecto de los periodos de IVA del mismo año.»

En consecuencia, de los diferentes escenarios mencionados previamente, el emplazamiento para corregir es un acto previo al requerimiento especial, y tiene la particularidad de hacer más costosa la sanción por corrección, ya que esta se duplica si se corrige la declaración con posterioridad a la notificación del emplazamiento para corregir. El mismo conlleva dos aspectos negativos para el contribuyente: hace más onerosa la sanción por corrección, y aumenta el tiempo de firmeza de la declaración en un mes.

Esto suele ser más complejo cuando se observa el contenido del artículo 706 que señala al respecto lo siguiente:

El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

- Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.
- Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.
- También se suspenderá el termino para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir, Legis (2016)

En otras palabras, la suspensión del término al que alude el artículo 706 es para notificar el requerimiento especial pero no para que la firmeza alcance su cometido. En un ejemplo sencillo, puede ocurrir que la Administración Tributaria se encuentre investigando a un contribuyente, al cual pretende incrementarse sus bases impositivas.

De esta manera, para que haya claridad en este aspecto, podemos entenderlo de la siguiente manera: un aspecto es la firmeza de la declaración, otra notificar el requerimiento especial y otra la suspensión de términos. El requisito para que haya firmeza de la declaración es que no se haya notificado requerimiento especial dentro del plazo fijado en la ley. Si hay notificación del requerimiento especial no puede hablarse de firmeza de la declaración. Ahora bien, si se dan algunas de las causales para suspender los términos, simplemente se debe sumar el plazo de suspensión a los tres años, prorrogando de esta manera la competencia del ente fiscalizador, dependiendo si la inspección se realizó a solicitud del contribuyente o de manera oficiosa.

Para resaltar el término que tiene la Administración Tributaria para notificar el requerimiento especial en el evento de que haya proferido emplazamiento para corregir, el Consejo de Estado

en Sentencia de 2017 marzo 09, con radicado N° 21511 expuso una perspectiva bajo el análisis de la doctrina para el caso en específico (Consejo de Estado, 2015).

Respecto a este proceso, conforme con el artículo 714 del E.T., la declaración adquiere firmeza si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial. Para este caso, el plazo de dos años vencía el 13 de abril de 2007. Sin embargo, la DIAN expidió el emplazamiento para corregir 110632007000015 del 12 de marzo de 2007, notificado por correo certificado el 16 de marzo de 2007. De tal manera que a partir del 16 de marzo de 2007 se suspendió por un mes el término para que la Administración notificara el requerimiento especial, de conformidad con el artículo 706 del E.T., esto es, hasta el 16 de abril de 2007. En relación con este aspecto, se aclara que el efecto de la "suspensión de términos" consiste en que durante el lapso en el que se presenta dicho fenómeno, en este caso durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir, deja de contarse el término inicial.

Se expresa que la DIAN notificó el Requerimiento Especial 110632007000046 el 14 de mayo de 2007, y se evidencia que se hizo dentro de los dos años que refiere el artículo 705 del E.T., y que, en consecuencia, la declaración de renta que presentó la demandante por el año 2004 no adquirió firmeza.

2.5.3. Liquidación provisional.

La ley 1819 de 2016 introdujo en los artículos 255 a 261 - modificando el artículo 764 y adicionando los artículos 764-1 a 764-6 al Estatuto tributario, las denominadas liquidaciones provisionales, las cuales se erigen en un nuevo acto administrativo, de carácter preparatorio no definitivo, mediante el cual la DIAN puede determinar y liquidar obligaciones fiscales de los contribuyentes de forma provisional, su aceptación implica que las sanciones derivadas de la liquidación se reducirán en un 40 % y la firmeza de la declaración será de seis meses.

Lo anterior, teniendo cuenta lo dicho en la exposición de motivos del proyecto de ley (Gaceta 894 de 2016) “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones de la ley 1819 de 2016” en la que se afirma que con el fin de agilizar la etapa de fiscalización se propone un procedimiento abreviado denominado liquidación provisional, Concretamente dicha exposición sostiene:

“Se incluyen en el proyecto, procedimientos de investigación y discusión abreviados, basados en el aprovechamiento de las tecnologías y la información, así como sistemas de fiscalización no intrusiva para agilizar y definir en corto tiempo la situación de un contribuyente respecto de su incumplimiento en las obligaciones tributarias. [...]

Con el fin de ser más eficientes en el ejercicio de fiscalización, se propone la “Fiscalización Electrónica”, como parte del procedimiento de investigación y determinación del tributo y de las obligaciones formales. [...]

Para la solución del problema de la cobertura del control y capacidad operativa de la DIAN, se crea el “Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico”. En este sentido, se abrevia la etapa de fiscalización (cuatro meses) con la creación de la Liquidación Provisional, que es adecuada

jurídicamente entre otros, para: i) la modificación de la declaración (inexactos), y ii) la determinación del importe del impuesto para el no declarante (omisos).

Se entiende que, fue la voluntad del legislador otorgar facultades a las dependencias de fiscalización para la expedición de la denominada "liquidación provisional", con el fin - entre otros - de hacer más eficiente el proceso de fiscalización.

Asimismo, se argumenta en la sentencia con radicado 20931 de 22 de septiembre de 2016 que es una "fiscalización electrónica" en el entendido que, será a partir de la información que llegue a la administración tributaria - en principio - donde estarán los elementos que se tendrán en cuenta, para la determinación de la liquidación provisional.

Por otra parte, el artículo 764 del Estatuto tributario, en relación con la facultad de emitir la liquidación provisional sostiene:

Artículo 764. Liquidación Provisional. La Administración Tributaria podrá proferir Liquidación Provisional con el propósito de determinar y liquidar las siguientes obligaciones:

- a) Impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos y retenciones que hayan sido declarados de manera inexacta o que no hayan sido declarados por el contribuyente, agente de retención o declarante, junto con las correspondientes sanciones que se deriven por la inexactitud u omisión, según el caso;
- b) Sanciones omitidas o indebidamente liquidadas en las declaraciones tributarias;
- c) Sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales.

Es necesario mencionar que, la legislación quiso darles una firmeza especial a aquellos contribuyentes que se acogieran a la liquidación provisional. Esto es, un término de 6 meses después de la fecha de la presentación de la declaración (en razón de la liquidación provisional) o de la corrección siempre y cuando se cumplan con los presupuestos contenidos en el Estatuto tributario.

De esta manera la DIAN, sustenta la posición de que las liquidaciones provisionales como un acto meramente preparatorio, bajo el que dicha liquidación precede o impulsa una decisión posterior de carácter definitivo.

Sin embargo, es necesario acotar, que cuando se rechace la liquidación, la administración igualmente y de conformidad con el concepto Unificado sobre Procedimiento Tributario y Régimen Tributario Sancionatorio, una vez rechazada la liquidación, la administración deberá proceder a notificar la liquidación indicando que reemplaza para todos sus efectos legales al requerimiento especial, pliego de cargos, o emplazamiento previo por no declarar, según sea el caso.

Sin embargo, es posible que la simple notificación en la cual se indique lo antes referido no cumple con las exigencias contenidas en el artículo 764 -2 del E.T., pues el mismo artículo en su segundo inciso expresamente refiere a la ratificación de tales actos por parte de la administración, lo cual de acuerdo al criterio de Martín (2017) deriva en la necesaria expedición de un acto administrativo motivado diferente a la mera notificación, aun cuando la norma no lo previera expresamente.

En conclusión existe una dicotomía, que ha sido difícil analizarla pues la Ley 1819 del 2016, ha creado una concepción de liquidación provisional tan modificable, que algunas veces toma la forma de acto administrativo y en otras oportunidades le da el tratamiento de acto previo o preparatorio, actos o actuaciones que en esencia jurídica de acuerdo con el derecho procesal administrativo tienen la característica de ser o servir como requisito para proferir el acto definitivo correspondiente; creando dos regulaciones procedimentales de manera paralela frente a la liquidación provisional, pero con efectos jurídicos distintos.

2.5.4. Requerimiento especial

Como se mencionó anteriormente, este es un requisito previo a la liquidación de revisión y debe contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, con explicación de las razones en que se sustenta para modificar la declaración tributaria del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

En este orden de ideas, se destaca que cuando la DIAN profiere un requerimiento especial, es importante conocer el plazo o término que el contribuyente tiene para darle respuesta, puesto que, si se pierde la oportunidad legal para hacerlo, se deben asumir algunas consecuencias que pueden resultar onerosas. En este sentido, según la normativa referida al tema, el plazo que tiene el contribuyente para dar respuesta al requerimiento especial es de 3 meses contados desde la fecha en que fue notificado el requerimiento.

Así lo contempla el artículo 707 del Estatuto tributario:

Respuesta al requerimiento especial. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el

contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas.

Si el contribuyente no responde oportunamente el requerimiento especial, la DIAN profiere la liquidación oficial de revisión sin que el contribuyente haya logrado rebatir los cuestionamientos formulados, de modo que la liquidación oficial de revisión contendrá todas las modificaciones planteadas en el requerimiento. Pero quizás la consecuencia más onerosa para el contribuyente que no atiende el requerimiento especial es la sanción por inexactitud, que en respuesta al requerimiento especial se puede bajar del 160 % al 40 %, reducción que no se logra si no se responde el requerimiento especial. En la liquidación oficial, la reducción que se puede lograr si se aceptan los cuestionamientos de la DIAN y se presenta la corrección es de solo el 50 %, es decir que la sanción por inexactitud se reducirá al 80 % del mayor impuesto o menor saldo a favor.

Tenemos otra consecuencia por no responder el requerimiento especial, que consiste en no poder acogerse al principio del “Per Saltum”, el cual permite saltarse la segunda instancia para recurrir el asunto directamente a la instancia superior, y dentro del procedimiento tributario sería acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Este principio está contemplado en el párrafo único del artículo 720 del E.T., que indica como indispensable dos requisitos: haber dado respuesta en debida forma al requerimiento especial y no haber presentado el recurso de reconsideración.

2.5.4.1. Criterio Jurisprudencial acerca de la suspensión del requerimiento especial

Teniendo en cuenta que la temática analizada contiene elementos tributarios, estos procesos son de conocimiento del Consejo de Estado como Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo. En ese orden de ideas, en la Sentencia 14495 de la Sección Cuarta con radicación 73001-23-31-000-2002-01875-01 Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié del 21 de septiembre de 2006, la Corporación alude que de acuerdo al artículo 705 del E.T, el término para notificar el requerimiento especial es de dos años contados desde le vencimiento del termino para presentar la declaración de renta. desde la fecha de vencimiento del término para declarar la renta. Igualmente, el artículo 706, modificado por la Ley 223 de 1995 artículo 251, permite la suspensión tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado la inspección tributaria se define en el artículo 799 del Estatuto Tributario como un medio de prueba distinto de la inspección contable consagrado en el artículo 782 ib. La finalidad de la inspección tributaria es constatar la veracidad de los hechos declarados, mediante la utilización de medios de prueba autorizados por la normativa colombiana en donde se incluyen la verificación de los libros contables. En efecto, la inspección tributaria tiene como objetivo principal realizar diversas actuaciones tendientes a recaudar distintos medios de prueba, dentro de los cuales, puede estar o no incluida la contabilidad del contribuyente.

En el caso analizado por el Consejo de Estado, se expone que la implicada en la actuación se le practicó tanto una inspección contable como una inspección tributaria. Para lo cual los funcionarios de la DIAN realizaron las labores propicias y se acercaron al local del individuo para realizar los procesos requeridos, no obstante, el momento de levantar las actas se expone la imposibilidad de realizar la inspección contable porque los libros de contabilidad se encontraban en la Ciudad de Bogotá por requerimiento de la Fiscalía Nacional en relación a una investigación penal en donde se relacionaba a uno de sus trabajadores.

Teniendo en cuenta lo anterior, se puede verificar que además de la inspección contable que no se pudo realizar por la ausencia de los libros de contabilidad y sus respectivos soportes por causas no imputables a la Administración, en el desarrollo de la misma se allegaron otros medios de prueba, permitiendo afirmar que efectivamente se practicó esta acción y que surtió los efectos legales de suspender el término para notificar el requerimiento especial (Consejo de Estado, 2006).

De esta manera, el Consejo de Estado concluye que, a pesar de las falencias presentadas con los libros de contabilidad, las pruebas allegadas al caso permiten verificar que si se realizó la inspección tributaria porque existen documentos que permiten constatar la acción.

Adicional a ello, la Corporación se pronuncia frente al desconocimiento del debido proceso y la fuerza mayor alegada por la actora que de acuerdo al artículo 781 del E.T, la no presentación de los libros y comprobantes de contabilidad, cuando la administración lo exija, constituye índice en contra del contribuyente y permite a la Administración desconocer entre otros conceptos, los

pasivos, costos y deducciones declarados, salvo que el contribuyente los acredite plenamente, para lo cual no podrá invocar su contabilidad como medio de prueba, a menos que justifique la no presentación, comprobando de manera plena hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito. En este orden de ideas, la demandante afirma que no se pudo presentar los libros de contabilidad debido a que no se encontraban en la ciudad de domicilio de la empresa, pero ella no podía presentar como medio de prueba la contabilidad propia porque la ley y la jurisprudencia del Tribunal han definido que esta es inadmisibles como prueba para desvirtuar los hechos que dieron lugar a los procesos de inspección tributaria y contable (Consejo de Estado, 2006).

Por otra parte, la decisión de la Sección Cuarta del Consejo de Estado Sentencia 15111 de 03-05-2007 con radicación 05001-23-31-000-2000-02861-01 Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié, en donde se estudia la posibilidad de que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales haya quebrantado al contribuyente, el derecho de contradicción consagrado en el artículo 29 Superior, al pretermitir el término de tres meses de suspensión de la Inspección Tributaria, a partir de la fecha en que se decretó el Auto de Inspección Tributaria, que le suspendía el término para notificar el requerimiento especial.

En las pretensiones de la demanda se especifica que un ciudadano presenta ante la DIAN la devolución de un saldo a favor por concepto del impuesto de Renta y complementarios. Frente a esta petición, la entidad procede a suspender el término del trámite y comunica al ciudadano la necesidad de hacer verificaciones contables para lo cual requiere la información y la comprobación solicitada, no obstante, no se hace allegar las peticiones de la DIAN y esta oficina profirió Auto de Inspección Tributaria con su respectiva notificación. Posteriormente, al

Administración emite la liquidación de revisión contra la cual se interpuso el recurso de reconsideración.

En el caso en específico, el demandante afirma que la DIAN quebrantó el derecho de contradicción consagrado en el Artículo 29 Superior al pretermitir el termino de tres meses de suspensión de la Inspección Tributaria, a partir de la fecha en que se decretó el auto de inspección, en efecto, el demandante afirma que la actuación se interrumpió por 34 días, omitiéndose así al contribuyente el término que disponía para dar respuesta al dicho requerimiento de acuerdo a lo establecido en los artículos 705 y 706 del E.T.

En la respuesta de la demanda la DIAN se opone a la pretensión del actor precisando que la inspección tributaria procede de oficio o a petición de parte y que su fin último, es una investigación que se practica a la contabilidad y/o datos presentados en el denuncia rentístico del declarante, con el objetivo de examinar las bases de contabilidad, verificar las bases gravables y tributos declarados por el contribuyente. Asimismo, expone que el requerimiento especial en materia tributaria, es un auto meramente de trámite y no decisorio, donde se propone al contribuyente unas modificaciones a su denuncia rentístico, para ser analizados y controvertidos por la entidad, y que por ser un acto de trámite no puede ser confrontado respecto de las nulidades especiales que se consagran en la legislación tributaria o de las generales del Código Contencioso Administrativo (Consejo de Estado, 2007).

Debido a la decisión de la DIAN se demandó ante el Tribunal Administrativo de Antioquia que niega las pretensiones del demandante afirmando que el artículo 706 del E.T, expone que la

Administración cuenta con un término de dos años, siguientes a la presentación de la declaración, para notificar el requerimiento especial el cual puede ser suspendido por tres meses en el evento de declararse inspección tributaria.

El tribunal precisa que la finalidad de esa disposición es que a la Administración no se le contabilice ese periodo dentro del término inexorable para expedir el requerimiento, cuando considere necesario auscultar e investigar la situación real del contribuyente. Igualmente, advierte que el término de tres meses no significa que la administración pierda su competencia para expedir el requerimiento especial antes de su vencimiento y el hacerlo, no conllevaría para el contribuyente la más mínima vulneración de algún derecho, toda vez que el plazo está determinado a favor de la Administración y no del administrado quien conservará sus derechos para impugnar por vía judicial o administrativa.

En el análisis del caso en concreto, la jurisprudencia del Tribunal recuerda que la suspensión del término para proferir el requerimiento especial empieza a correr desde la fecha en que se notifica el auto de la inspección tributaria, pero solamente operará cuando la diligencia se practica, para lo cual basta que dentro del periodo se realice al menos una prueba relacionada con la inspección, puesto que se demuestra que mientras los funcionarios o inspectores no realicen algunas actividad propias de su encargo no puede entenderse como efectuado la inspección ni menos que hubiese empezado (Consejo de Estado, 2007).

De acuerdo a lo anterior, la inspección se refiere a un medio de prueba personal en donde predomina la actividad directa del funcionario e implica que éste examine los hechos relevantes

para el caso, verificando su existencia y demás circunstancias que deben establecerse con su inmediación. De esta manera, cuando se finalice la inspección se debe realizar un acta que no requiere notificación o traslado, si media requerimiento especial, pues en dicha oportunidad se surten su publicidad y contradicción.

De acuerdo al Consejo de Estado, los funcionarios autorizados para la práctica de dicha diligencia están facultados para iniciarla y llevarla hasta su conclusión, pudiendo en su desarrollo, practicar o realizar todas las acciones necesarias para materializar la inspección de la exhibición y verificar la exactitud de las declaraciones o establecer la existencia de hechos gravados o no.

En este punto cabe resaltar que la Sala argumenta que la expresión “constatación directa” no se puede entender necesariamente como el desplazamiento de los funcionarios a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, pues a través del cruce de información con terceros es posible constatar los datos que amerita el caso. Por ende, para que la inspección tributaria tenga valor probatorio se requiere que exista jurídicamente, que posea validez legal y eficacia probatoria. Entonces se debe ordenar por el respectivo funcionario autorizado para ello, notificada dentro del término legal o sea antes de que produzca la firmeza de la declaración privada y en caso de inspección contable, se requiere la presencia de un contador público (Consejo de Estado, 2007).

Capítulo III. Elementos y Procedimientos del Proceso de Determinación de Impuestos en Ecuador

3.1. Sistema tributario en Ecuador

Actualmente, la Administración Tributaria en el Ecuador es el órgano del Estado que tiene por finalidad la aplicación, percepción y fiscalización de los impuestos, a través de una serie de normas que regulan las relaciones entre el fisco y el contribuyente.

Se conceptualiza el sistema tributario desde la noción jurídica más básica. Un “sistema” es un conjunto de principios y reglas sobre una materia determinada, cuyas disposiciones normativas se encuentran ordenadas en forma metódica y entrelazadas entre sí con un fin global, que se desenvuelven dentro de una ordenanza jurídica predeterminedada y presta un conjunto de servicios a través de una estructura pública de administración (De La Guerra, 2012).

Asimismo, el sistema tributario ecuatoriano debe procurar que la base de la estructura impositiva se sustente en aquellos impuestos que sirvan para disminuir las desigualdades y que busquen una mayor justicia social. Además, esto constituye un instrumento de política económica que, además de brindarle recursos públicos al Estado, permite el estímulo de la inversión, el ahorro y una mejor distribución de la riqueza. Por ello, es necesario introducir, en el marco jurídico que lo rige, herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que posibilite el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir. Para la creación y aplicación de la normativa

tributaria en el Ecuador, existen principios específicos creados tanto constitucionalmente, cuanto de forma legal.

3.1.1. Principios tributarios constitucionales.

La Constitución, vigente desde el 20 de octubre del 2008, establece como principios tributarios los siguientes:



Gráfico 1. Principios tributarios en Ecuador

Fuente: Constitución de Ecuador (2008)

La Administración Tributaria en el Ecuador ha ido evolucionando en los últimos años. Ha pasado de tener solo control sobre el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes con el Fisco hacia la incidencia estratégica en los ecuatorianos mediante promoción del cumplimiento, ya no obligatorio sino voluntario, de las obligaciones tributarias, entendiendo que todos de una u otra manera deben incidir en que los contribuyentes paguen los impuestos que ya recaudaron al momento de realizar cierta transacción, por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado.

En el Ecuador se identifican claramente tres tipos de Administraciones Tributarias, a saber:

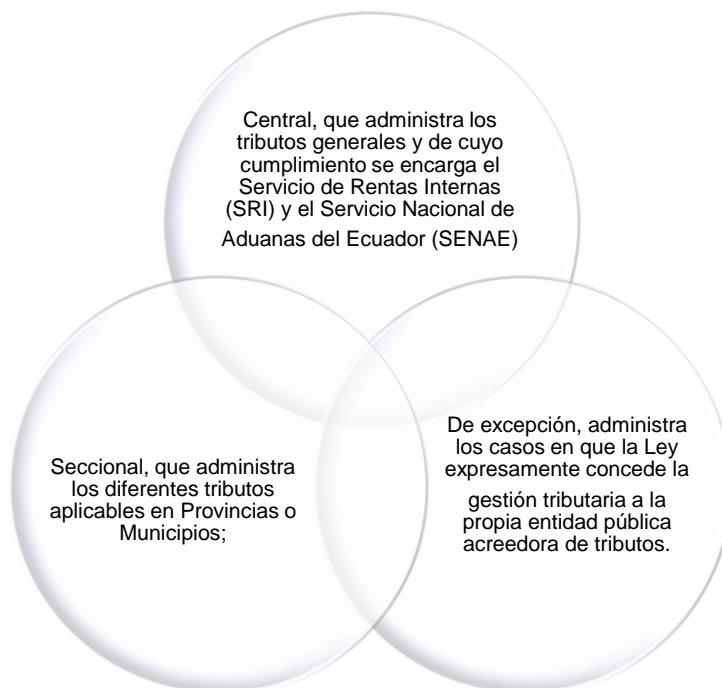


Figura 4. Tipos de Administraciones Tributarias

Fuente: Estatuto tributario de Ecuador.

3.1.2. Administración tributaria central.

La dirección de la administración tributaria corresponde en el ámbito nacional al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la Ley establezca. En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la Ley de la materia y en las demás normativas aplicables.

La misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o del tributo creado, y sean recaudados por la administración central;

3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por Ley a las municipalidades (Código Tributario, 2005)

3.1.3. Administración tributaria seccional.

En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la Ley determine. A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos (Código Tributario, 2005).

3.1.3.1. Atribuciones de la administración tributaria seccional.

- a) Regular, mediante ordenanza, la aplicación de tributos previstos en la Ley a su favor.
- b) Crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecuta.
- c) Aprobar a pedido del alcalde o alcaldesa traspasos de partidas presupuestarias y reducciones de crédito, cuando las circunstancias lo ameriten.
- d) Reglamentar los sistemas mediante los cuales ha de efectuarse la recaudación e inversión de las rentas municipales.

Dentro de este orden de ideas, el Estado Ecuatoriano se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales. En el marco de esta organización territorial, por

razones de conservación ambiental, étnico culturales o de población, podrán constituirse regímenes especiales de gobierno: distritos metropolitanos, circunscripciones territoriales de pueblos y nacionalidades indígenas, afro ecuatorianas y montubias y el consejo de gobierno de la provincia de Galápagos.

3.2. Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI)

El antecedente más remoto de esta institución lo encontramos en el siglo pasado, con la creación de la Dirección General de Rentas en 1928, mediante la promulgación de la Ley Orgánica de Hacienda, publicada en el Registro oficial N° 448 del 16 de noviembre de 1927. Este se debe al asesoramiento prestado al País por la Misión Kemmerer (Misión que emitió un informe con las propuestas para modernizar el Estado y reestructurar el manejo de las finanzas públicas y el sistema bancario, una de las metas propuestas por el entonces presidente Isidro Ayora) (Aguirre, 2009).

En este orden de ideas, la proyección del Servicio de Rentas Internas pasó a ser un organismo con mayor desarrollo técnico, con personería jurídica propia, de derecho público, patrimonio y autonomía financiera, con el fin de tener una mejor recaudación a favor de las arcas fiscales y garantizar a la administración tributaria el marco legal, necesario para la aplicación de la normativa tributaria. De esta manera el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el país se rige bajo el mandato del Servicio de Rentas Internas (SRI).

3.2.1. Análisis de los procesos administrativos efectuados por los contribuyentes.

3.2.1.1. Contribuyentes.

Según cita Andrade (2010) del Código Tributario:

Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generado. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.

Dentro de este marco, el contribuyente es el realizador del hecho imponible y por lo tanto es el que asume la posición de deudor de la obligación tributaria, ya que este es el obligado por la Ley para que cumpla con todas las prestaciones tributarias que se imputen. El contribuyente nunca perderá esta calidad porque es quien debe soportar siempre la carga tributaria.

Los contribuyentes son aquellos respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Es toda persona física o natural y jurídica o moral obligada a cumplir y hacer cumplir los deberes formales, según lo establecen las leyes tributarias del país. Para ello es necesario obtener el Registro Único de Contribuyentes (RUC) el cual identifica a las personas naturales en sus actividades fiscales y además facilita a la administración para dar seguimiento al cumplimiento de los derechos y deberes de éstos.

La identificación de los contribuyentes ante la administración tributaria tiene que aparecer registrada en todos los documentos impresos que utilice el contribuyente. Es el individuo, persona natural o jurídica (sujeto pasivo), a quien la Ley impone la carga impositiva derivada del hecho imponible de la obligación tributaria, aunque este realice su traslación a otras.

3.2.1.2. Registro Único de Contribuyentes (RUC).

En este orden de ideas, el Registro Único de Contribuyentes, conocido por sus siglas como RUC, corresponde a la identificación de los contribuyentes que realizan una actividad económica lícita. Por lo tanto, todas las sociedades, nacionales y extranjeras, que inicien una actividad económica o dispongan de bienes o derechos por los que tengan que tributar tienen la obligación de acercarse inmediatamente a las oficinas del SRI para obtener su número de RUC, presentando los requisitos para cada caso. El RUC contiene una estructura que es validada por los sistemas del SRI y de otras entidades que utilizan este número para diferentes procesos.

Si existen cambios en la información otorgada en la inscripción al RUC, deberá acercarse a actualizar su registro en un plazo no mayor a 30 días, presentando los requisitos según el caso. De igual forma, si la sociedad cesa sus actividades, deberá informarse al SRI en un plazo no mayor a 30 días, presentando los requisitos según el caso.

3.3. Facultades de la Administración Tributaria.

Las facultades que posee el SRI se encuentran detalladas en el artículo 67 del Código Tributario, y son detalladas en la gráfica siguiente:

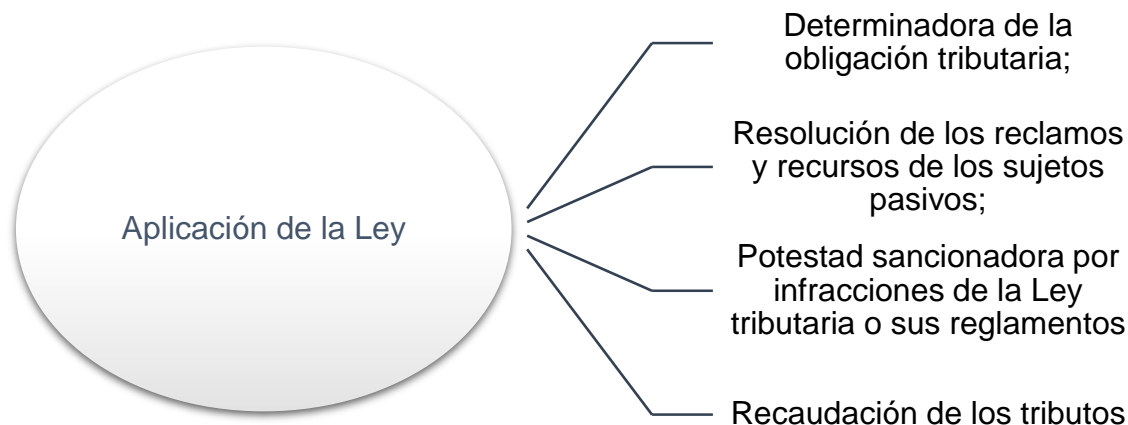


Figura 5. Facultades de la Administración Tributaria

Fuente: Código Tributario de Ecuador

3.3.1. Facultad Determinadora.

La determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación (Código Tributario, 2005).

En virtud de esta, la Administración Tributaria puede establecer, en cada caso en particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del impuesto. El Código Tributario establece, además, que esta facultad comprende la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la

composición del impuesto, y la adopción de las medidas legales que se estimen para esa determinación.

En Ecuador existen tres sistemas de determinación Tributaria: Directa, Presuntiva y Mixta. La primera es por medio de la determinación efectuada por el propio sujeto pasivo, la misma que se realiza mediante las declaraciones que este presenta, en los plazos, formas, y con los requisitos que la Ley dispone, una vez configurado el hecho generador. Así, por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta, la determinación directa será realizada por el propio contribuyente, quien en base a los resultados que arrojen sus estados financieros, determinará el valor del impuesto causado, y lo declarará haciendo todas las precisiones del caso en los formularios 101, 102 o 102A establecidos para el efecto.

El segundo, es por medio de la actuación administrativa, en donde el SRI establece la obligación tributaria directa o presuntivamente. Directa, cuando lo hace a través de las propias declaraciones del sujeto pasivo, y presuntivamente cuando no es posible la determinación directa, y se la hace con base en hechos o indicios que permiten establecer el hecho generador. Siguiendo el ejemplo del Impuesto a la Renta, en el caso de que el contribuyente no hubiere efectuado por sí mismo su declaración, la Administración Tributaria efectuará la determinación con base en la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre los documentos, datos, e informes que obtenga de terceros.

Es decir, si mediante pruebas se llegó a establecer que el contribuyente tuvo ingresos por medio de terceros y este no declaró, la Administración Tributaria determinará sobre esa base la

cuantía de impuesto que deberá ser pagada. Por otra parte, la determinación presuntiva se la efectuará en el caso de que el contribuyente no mantenga libros contables o soportes de los mismos sobre los cuales efectuar su declaración, y establecerá su ingreso sin posibilidad de deducciones, sobre el cual se aplicará una tarifa o porcentaje fijo que constituirá el impuesto causado.

Finalmente se cuenta con un sistema de determinación mixta, que es la que efectúa la administración con base en los datos requeridos por ella a los sujetos pasivos, los mismos que quedan vinculados por tales datos para todos los efectos.

3.3.2. Facultad Resolutiva.

El artículo 69 del Código Tributario de la República del Ecuador, establece que las autoridades administrativas que la Ley determine están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria (Dirección Nacional Jurídica, Departamento de Normativa, 2005).

Asimismo, en ejercicio de esta facultad, la Administración tributaria deberá emitir resoluciones debidamente motivadas, tal como se mencionó, enunciándose las normas o principios jurídicos en las que se hayan fundado, y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando se resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos

pasivos, o cuando se absuelvan consultas sobre aplicación de la Ley, según el Artículo 81 del Código Tributario del Ecuador.

La facultad resolutoria de la Administración Tributaria permite a cada área o unidad del SRI responsable por cada tipo de proceso, resolver o decidir cuáles serán las acciones que deberán tomar tanto la Administración Tributaria como el contribuyente, frente a las situaciones o hechos que se puedan haber suscitado en su relación. Es así, por ejemplo, que el Área de Ciclo Básico emitirá Resoluciones de Exclusión de RISE una vez que se haya verificado que los contribuyentes ya no cumplen con las condiciones para seguir perteneciendo a este régimen, mientras que el Departamento de Devolución de Impuestos emitirá las resoluciones de devolución de IVA o Impuesto a la Renta, una vez verificada la pertinencia de su realización.

3.3.3. Facultad Sancionadora.

El artículo 70 del Código Tributario de la República del Ecuador, permite a la Administración Tributaria imponer sanciones en los casos y medidas previstos en la Ley. En ejercicio de esta facultad, el SRI puede aplicar penalidades como consecuencias de conductas ilegales realizadas por los sujetos pasivos de impuestos. En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la Ley” (Código Tributario, 2005).

Esta facultad permite, por ejemplo, que el Área de Infracciones de las Direcciones Regionales del SRI o a su vez las unidades responsables dentro del Departamento de Gestión Tributaria en las Direcciones Provinciales, impongan sanciones por contravenciones o faltas reglamentarias una vez verificado el cometimiento de infracciones tributarias, o que el Área de Fedatarios

Fiscales (funcionarios fiscales en Ecuador) expida Resoluciones de Clausura cuando el sujeto pasivo haya sido hallado como infractor dentro de las causales para la aplicación de este tipo de sanción.

3.3.4. Facultad Recaudadora.

Esta facultad permite a la Administración Tributaria ecuatoriana recibir o cobrar los tributos que deban ser pagados por los contribuyentes, en la forma o por los sistemas que la Ley o el reglamento establezcan para el efecto. El artículo 71 del Código Tributario establece además que ese cobro podrá también efectuarse por medio de los agentes de retención o percepción que la Ley establezca, o que, permitida por ella, instituya la Administración.

Con el fin de cumplir con esta facultad recaudadora, la Administración Tributaria ecuatoriana cuenta con una serie de mecanismos que le permiten cumplir con este objetivo, que van desde el diseño de formularios para recaudación de impuestos periódicos, anticipos, retenciones, percepciones y pagos en cuenta, hasta el establecimiento de convenios con Instituciones Financieras para lograr su cobro.

3.3.5. Facultad Reglamentaria.

El artículo 7 del Código Tributario de la República del Ecuador, permite a las administraciones públicas crear normas con rango reglamentario, es decir, normas subordinadas a las leyes, ya sean reglamentos, decretos o instrucciones. Esta facultad se rige por dos principios fundamentales, el primero es la reserva de la Ley, y el segundo es la subordinación jerárquica.

Cabe destacar que, en Ecuador, es al Presidente de la República a quien corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. Por su parte, al Director General del SRI y al Gerente General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, corresponderá dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias, y para la armonía y eficiencia de su administración en sus respectivos ámbitos. De esta manera, ningún reglamento podrá modificar el sentido de la Ley, crear obligaciones impositivas, o establecer exenciones no previstas en ella.

3.4. Infracciones Tributarias.

Defraudación. Constituye defraudación todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria (Código Tributario, 2005)., Por ejemplo: La obtención de crédito fiscal con comprobantes de ventas no autorizados por el Servicio de Rentas Internas; o realizar actividades empresariales bajo el nombre de una institución sin fines de lucro, pues están exentas de impuestos.

3.4.1. Declaración y Pago de impuestos en Ecuador

La declaración de Impuesto a la Renta es obligatoria para todas las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, conforme los resultados de su actividad económica; aun cuando la totalidad de sus rentas estén constituidas por ingresos exentos.

Determinación por el sujeto pasivo. La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración. Para la declaración del impuesto, deberán declarar los sujetos pasivos después del mes de haber realizado las operaciones. Hay que señalar que los sujetos pasivos que transfieren bienes o presten servicios con tarifa cero, además de los que están sujetos a retención total del IVA deberán declarar semestralmente.

Para realizar el pago del impuesto se debe hacer primero la liquidación del mismo sobre el monto total de las operaciones gravadas. Del impuesto liquidado se deducirá el valor del crédito tributario. La diferencia que resulte de la operación se convierte en el valor que debe ser pagado. En el caso de que exista un saldo a favor del sujeto pasivo será tomado como crédito tributario, efectivizándose en el mes siguiente. Para el caso de declaración, liquidación y pago del IVA para mercaderías y servicios importados la liquidación del IVA se realiza en la misma declaración de importación, donde el pago debe ser efectuado antes de la desaduanización. (Vásquez 2014).

3.5. Términos de la firmeza de la declaración en Ecuador.

El sistema de Declaraciones en Ecuador incluye la entrega de información de detalle de compras. Eventualmente se ha exigido también de ventas, con el fin de poner operativo un sistema de información cruzada de los contribuyentes que está permitiendo determinar diferencias de pago en las declaraciones. La percepción de la ciudadanía de que se está ejerciendo un control ha sido en la práctica más efectiva que el propio sistema de cruces de información. En una época de crisis tan aguda como la que ha atravesado el Ecuador, el crecimiento notable de la recaudación en términos reales solo puede explicarse por un control de los “nichos de evasión” latentes en el sistema de la economía. De otra parte, este sistema y el de

facturación facilitan el proceso de devolución del IVA, establecidos en la Ley para agentes exportadores, Sector Público, Diplomáticos, etc., los cuales deben sustentar sus compras dentro del mercado formal y observando la normativa legal de la facturación. Sus solicitudes representan una valiosa base de datos para el control de la informalidad.

En opinión de Narváez (2006), cuando por cualquier medio se hubiere verificado el incumplimiento de la presentación de alguna declaración por parte del sujeto pasivo o que se encuentre en mora en el pago del respectivo impuesto o de cualquier otra obligación tributaria firme, el Servicio de Rentas Internas autorizará, por una sola vez, la impresión de los documentos con un plazo de vigencia de tres meses, tiempo dentro del cual, el contribuyente deberá cumplir con sus obligaciones tributarias a fin de que pueda ser autorizado para la impresión de los documentos por el término anual.

El Servicio de Rentas Internas podrá ampliar el período de vigencia de los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención, para los sujetos pasivos que hayan cumplido de manera ejemplar con sus obligaciones tributarias.

Así mismo, podrá dicha entidad suspender la vigencia de la autorización de los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención, cuando el contribuyente incumpliere la presentación de sus declaraciones o mantuviere impaga una deuda tributaria firme por más de 60 días. Esta suspensión también procederá cuando por cualquier medio el Servicio de Rentas Internas compruebe inconsistencias en la información o que se han alterado las

condiciones originalmente establecidas, presentadas por los sujetos pasivos autorizados a emitir dichos comprobantes por medios electrónicos.

Respecto al tiempo que tiene la Administración Tributaria para ejercer su facultad determinadora, el artículo 94 del Código Tributario establece que caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

- En tres años que serán contados desde la fecha de la declaración realizada por el sujeto pasivo. Así por ejemplo, si un contribuyente que según su noveno dígito del RUC debió realizar su declaración de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2011 el 10 de abril del 2012 y presentó su declaración de manera tardía el 18 de mayo de 2012, la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria caducará en tres años contados desde la fecha de la declaración, es decir, que la Administración Tributaria podrá ejercer su facultad determinadora hasta el 18 de mayo de 2015.
- En seis años desde que venció el plazo para presentar la declaración cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración o la hubiese presentado incompleta. Por ejemplo, si un contribuyente que según su noveno dígito del RUC debió presentar su declaración de Impuesto a la Renta del año 2010 hasta el 12 de abril de 2011 y no la presentó. En ese caso, la Administración Tributaria luego de un análisis realizado al contribuyente verifica con la información presentada por terceros que en el año 2011 el contribuyente mantuvo ingresos que no fueron declarados. Así, la Administración

Tributaria podrá ejercer su facultad determinadora, sin que esta caduque, hasta el 12 de abril de 2017.

El mismo tiempo regirá para los casos en los cuales la Administración Tributaria verifique que el contribuyente no presentó su declaración de manera completa, por ejemplo, un contribuyente que tiene ingresos por su actividad económica y en relación de dependencia, que en su declaración de Impuesto a la Renta incluyó únicamente los ingresos por su actividad económica, la Administración Tributaria podrá ejercer su facultad determinadora sin que esta caduque hasta seis años contados desde la fecha en la cual el contribuyente debió presentar su declaración.

- En un año cuando la Administración Tributaria deba verificar un acto de determinación que hubiese realizado contado desde la fecha en la cual se notificó dicho acto. Por ejemplo, la Administración Tributaria notificó a un contribuyente el acta de determinación el 8 de enero de 2014, por lo cual podrá ejercer su facultad determinadora hasta el 8 de enero de 2015 para verificar la determinación realizada.

En este contexto, los plazos antes mencionados que corresponden a la caducidad son interrumpidos con la notificación de la orden de determinación que cumpla con los requisitos legales antes indicados. Así pues, se debe considerar que de acuerdo a lo que establece el artículo 95 del Código Tributario, la orden de determinación no produce efectos legales si la Administración Tributaria dentro de los veinte días hábiles siguientes a la notificación de la

orden de determinación no iniciare los actos de fiscalización o cuando, iniciados, se suspendan por más de 15 días consecutivos.

En caso de que alguna de las condiciones establecidas en el párrafo anterior pasaren, se entenderá como no notificada la orden de determinación, por lo tanto, no causará ningún efecto legal. La Administración Tributaria podrá notificar una nueva orden de determinación si se encuentra dentro del tiempo antes de que aplique la caducidad de la facultad determinadora.

Se debe considerar que una vez notificada la orden de determinación, si faltase menos de un año para que aplique la caducidad de la facultad determinadora, la Administración Tributaria tendrá para culminar el proceso determinativo. Es decir, para notificar el acta de determinación final, un año contado desde la fecha de notificación de la orden correspondiente; por ejemplo, un sujeto pasivo que presentó su declaración de Impuesto a la Renta del año 2010, el 12 de abril del 2011, y fue notificado con la orden de determinación el 11 de abril de 2014, es decir un día antes de que la facultad determinadora caducase, la Administración Tributaria podía notificar el acta de determinación definitiva al contribuyente un año contado desde la fecha de la notificación de la orden de determinación, es decir, hasta el 11 de abril de 2015.

Respecto a la corrección manifiesta de las declaraciones, Corredor (2015) indica que a primera vista no tendría sentido pensar en corregir declaraciones en firme, porque para qué hacerlo si la autoridad tributaria ya no puede cuestionar las mismas. Eso es totalmente cierto, pero es posible encontrar circunstancias en las cuales el contribuyente pueda pensar en corregir situaciones anormales que le repercuten en diligencias posteriores.

Existen casos que la corrección permitida por la Ley puede alcanzar declaraciones que estén en firme, con lo cual no solo el contribuyente sana su situación, sino que paga lo que ha debido pagar en su oportunidad. En consecuencia, se entiende que la corrección que se comenta, permite considerar la corrección de declaraciones en firme, si con esa corrección el contribuyente sana su situación tributaria y paga lo que haya debido pagar.

Naturalmente, si se corrige una declaración en firme, dicha declaración no pierde firmeza y la corrección mantiene esa misma condición, pero con el alivio al contribuyente de haberle abierto las puertas para sincerar aspectos anómalos dentro de sus declaraciones tributarias. Se trata de una regla excepcional y especial que busca apelar a la buena voluntad de los contribuyentes para que corrijan posibles errores en sus declaraciones, buscando con ello sanear aspectos irregulares y pagando lo que en su momento deberían haber pagado.

Base legal que aplica la administración tributaria para emitir una orden de determinación.

Todo hecho económico debe ser identificado y registrado por el SRI, como un crédito o débito bajo el concepto de derechos y obligaciones del Estado y de los contribuyentes. Dado el volumen de registros, la información debe estar centralizada en una sola base de datos, enlazada en el ámbito nacional a través de una red de comunicaciones.

Se prevé a futuro la interconexión con otras instituciones tanto del sector público como del sector privado, además de cruces de información acerca de los contribuyentes. Los objetivos podrían sintetizarse en: 1) Un efectivo control de las obligaciones del contribuyente, a través de cuentas individualizadas; 2) Oportunidad de la información acerca de los ingresos netos que

produce la recaudación de los impuestos de responsabilidad del SRI. La presentación de declaraciones por medios magnéticos y transmisión electrónica de datos consolidará, definitivamente, el funcionamiento de este sistema; así como la explotación del software financiero cuya adquisición se encuentra en proceso.

El artículo 68 del Código Tributario, de acuerdo al registro oficial N° 126 por medio del cual el Presidente Constitucional de la república del Ecuador dispone la facultad determinadora y aprueba lo dispuesto en el mismo, en ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; composición del tributo correspondiente, cuando se advierte la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

El artículo 89 del Código Tributario (Registro Oficial 126, 2005), dispone:

La Determinación por el sujeto pasivo. - La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la Ley o los Reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

La declaración así efectuada es definitiva y vinculada para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en el que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la Administración.

Asimismo, el artículo 91 del Código Tributario (Registro Oficial 126, 2005), manifiesta:

Forma Directa. La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registro y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración

tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables, de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

De igual manera, el artículo 64 del Código Tributario señala que la dirección de la Administración tributaria corresponde, en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la Ley establezca.

El Servicio de Rentas Internas, SRI, fue creado mediante la Ley No. 41, publicada en el Registro Oficial 206 del 2 de diciembre de 1997, con el objetivo de modernizar la administración de las rentas internas para el incremento de las recaudaciones que garanticen el financiamiento del Presupuesto General del Estado.

El SRI fue creado como una entidad técnica y autónoma, cuya gestión está sujeta a las disposiciones de su Ley de creación, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno, y de las demás leyes y reglamentos aplicables. Dentro de las facultades otorgadas al Servicio de Rentas Internas en su Ley de Creación, según consta en el numeral 2 del artículo 2, se establece la facultad de efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad. Adicionalmente, el numeral 9 del mismo artículo faculta a la Administración Tributaria para solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o

de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley.

Por otro lado, el Código Tributario en su artículo 67 establece que las Facultades de la Administración Tributaria son: de aplicación de la Ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la Ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos. La facultad determinadora se encuentra estipulada en el artículo 68 del Código Tributario, el cual establece:

Facultad determinadora. - La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

En este mismo sentido, la fiscalización tributaria puede ser conceptuada como el conjunto de actividades cuya finalidad es obtener y/o comprobar que la recaudación obtenida por el Fisco corresponde a las obligaciones originadas en la totalidad de los hechos grabados realizados. El objetivo principal de la fiscalización o determinación tributaria es el evitar la evasión, por lo cual con este proceso el sujeto activo del impuesto pretende verificar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Bajo este contexto, la Administración Tributaria del Ecuador realiza determinaciones a varios sujetos pasivos de manera aleatoria. El Servicio de Rentas Internas distingue como Grandes Contribuyentes, a los sujetos pasivos, aquellas empresas privadas, nacionales e internacionales, considerando su importante movimiento tributario y por ser de mayor relevancia en la economía del país, con el objeto de identificar, conocer, controlar y servir a estos contribuyentes.

Esta distinción se efectúa con base en un análisis de la magnitud de sus operaciones y situación financiera, con relación a ingresos, costos y gastos, activos, pasivos y patrimonio, el Servicio de Rentas Internas realiza determinaciones de manera frecuente a los mismos, de manera que, por medio de estas determinaciones se puede controlar, no solo a estos Grandes Contribuyentes, sino también, controlar a los clientes y proveedores de los mismos.

Por la facultad determinadora contenida en el Código Tributario del Ecuador, mediante la aplicación de las técnicas y procedimientos de la auditoría tributaria, la Administración Tributaria lleva a cabo el mandato legal de fiscalizar el cumplimiento tributario de los contribuyentes. La determinación tributaria está definida por la Administración Tributaria como un examen que realiza un auditor o un equipo de auditores designados por el Servicio de Rentas Internas, de conformidad con los procedimientos establecidos por la Ley, a las declaraciones, contabilidad o registros, con el objeto de establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía de un tributo.

Se puede mencionar que a mediados del año 2014 el Servicio de Rentas Internas realizó una publicación denominada “Lo que debes saber cuándo el SRI te está determinando”, la cual va adjunta a las órdenes de determinación que se notifican al contribuyente y son el inicio del

proceso determinativo, con la finalidad de dar un pequeño enfoque al contribuyente del proceso que va a enfrentar, en ella se define al proceso de determinación de la siguiente manera:

Es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la Administración Tributaria, tendientes a establecer, en cada caso particular la existencia del hecho generador, el sujeto obligado (contribuyente, sujeto pasivo o responsable), la base imponible la cuantía del tributo.

Lo anterior, ratifica lo expresado en este aparte sobre fundamentos legales que soporta la determinación tributaria del SRI.

3.5.1. Formas de determinación.

El Código Tributario en sus artículos 91, 92 y 93, establece tres formas de determinación que pueden ser realizadas por parte de la Administración Tributaria, y es así como señala la determinación realizada en forma directa, en forma presuntiva y en forma mixta. Las formas de determinación directa y presuntiva son analizadas en los capítulos siguientes del presente documento.

3.5.1.1. Determinación Directa.

Dentro de las determinaciones que realiza el sujeto activo, Servicio de Rentas Internas, se encuentra la determinación directa al Impuesto a la Renta, que es un acto administrativo en el cual se refleja la decisión de la Administración Tributaria, por tanto, es impugnabile. Según Patiño (2013), en su libro Sistema Tributario Ecuatoriano, la determinación directa se entiende:

como el ejercicio de la actividad fiscal encomendada a la administración tributaria para verificar y controlar el cumplimiento cabal de la prestación pecuniaria obligatoria de los contribuyentes (...), no es más que la

materialización del poder o facultad de la administración tributaria para comprobar las declaraciones, verificar registros y datos contables, rectificar las omisiones, liquidar los impuestos, vigilar que en ellas se hayan cumplido las obligaciones establecidas en la Ley sobre la aplicación correcta de tarifas, deducciones, exenciones, etc. Así como para establecer las sanciones pecuniarias que acarreen las omisiones en las que hubiere incurrido el declarante y denunciar las violaciones penalmente sancionadas para lo cual podrá utilizar todas las fuentes de información disponibles, sea directamente del contribuyente o de terceros (...).

Dentro de este marco, Giuliani (2011) considera respecto a la determinación directa, que hay determinación con base cierta cuando la Administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él: en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

Por otra parte, Toscano (2013) indica que “es importante destacar que para que proceda la determinación directa, la administración debe contar con información documental que le permita establecer en forma cierta e irrefutable la base imponible y la cuantía de la obligación.”

Por ende la determinación directa del Impuesto a la Renta se la puede definir como una verificación que realiza la Administración Tributaria, ejerciendo su facultad determinadora, a la declaración presentada por el propio contribuyente tomando como fuentes para dicha verificación la contabilidad, registros y demás documentos que posee el sujeto pasivo, la información que posee la Administración Tributaria en sus bases de datos, la cual es alimentada por otros sujetos pasivos a través de los anexos que están obligados a presentar e información y

documentación proporcionada por terceros; es decir, en la determinación directa el sujeto activo establece la base imponible y la cuantía del tributo de un sujeto pasivo en base a información real y existente.

Bajo este contexto, la determinación directa es realizada con base en la documentación existente de la cual se establecerá la base imponible y la cuantía del tributo de manera objetiva y equitativa, por lo cual no siempre se determinan valores a favor de la Administración Tributaria, pues existen ocasiones en las cuales el resultado de la determinación es un saldo a favor del sujeto pasivo lo que genera un pago indebido y por tanto el contribuyente se encuentra en todo el derecho de solicitar la correspondiente devolución.

Atendiendo a las consideraciones anteriores, el artículo 258 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a los procedimientos de la determinación tributaria establece:

Procedimientos de determinación tributaria. - La Administración Tributaria definirá los procedimientos para la realización de determinaciones tributarias efectuadas por el sujeto activo o de forma mixta; así como las correspondientes prioridades para efectuarlas. La determinación tributaria se efectuará por el departamento, área o unidad del Servicio de Rentas Internas facultado para realizar procesos de determinación. Cuando las circunstancias lo ameriten, el Director General del Servicio de Rentas Internas, los Directores Regionales o Provinciales podrán disponer la actuación conjunta de dos o más de estos departamentos, áreas o unidades.

Consecutivamente para iniciar un proceso determinativo, es necesario que la Dirección Nacional de Gestión Tributaria asigne según la jurisdicción del contribuyente al departamento correspondiente de cada Dirección Zonal o Provincial los contribuyentes, impuestos y períodos fiscales que se van a determinar, mismos que son seleccionados en base a criterios técnicos y parámetros de riesgo.

Aunado a ello, el departamento correspondiente, asigna el proceso determinativo al funcionario quien a partir de ese momento será responsable del proceso de determinación del contribuyente asignado y deberá realizar su trabajo de manera objetiva, responsable y ética siguiendo las guías de procedimientos y criterios emitidos por la Dirección Nacional de Gestión Tributaria que son de aplicación obligatoria con la finalidad de que todos los procesos determinativos sean realizados con base en parámetros establecidos y evitar de esa manera que sea el criterio del funcionario responsable el que establezca lo que se va a revisar y la manera de hacerlo.

Por otro lado, esto implica una orden de Determinación, la cual es admitida como el proceso de determinación tributaria iniciado para el contribuyente con la notificación de la orden de determinación, de conformidad con el artículo 259 del Reglamento para la Aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno. El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas, en su caso, dispondrán el inicio del proceso de determinación tributaria, para lo cual emitirán la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo.

Dentro de este marco, para que una determinación genere efectos deberá sujetarse a todas las disposiciones legales, en el caso del inicio del proceso determinativo, para que la orden de determinación sea válida de conformidad con la normativa tributaria deberá contener los siguientes requisitos:

- Identificación de la autoridad que la emite.
- Número de la orden de determinación.
- Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda.
- Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo.
- Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso.
- Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo.
- Obligaciones tributarias a determinar.
- Funcionario responsable del proceso de determinación.
- Lugar y fecha de emisión.
- Razón de la notificación.

La notificación debe ser realizada de conformidad con lo estipulado en el Código Tributario y dentro del plazo que tiene la Administración Tributaria para ejercer su facultad determinadora.

Respecto a la notificación el Código Tributario establece:

Art. 105.- Concepto. - Notificación es el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales.

Art. 106.- Notificadores. - La notificación se hará por el funcionario o empleado a quien la Ley, el reglamento o el propio órgano de la administración designe. El notificador dejará constancia, bajo su responsabilidad personal y pecuniaria, del lugar, día, hora y forma de notificación.

Art. 114.- Horario de notificación. - La administración tributaria podrá notificar los actos administrativos dentro de las veinticuatro horas de cada día, procurando hacerlo dentro del horario del contribuyente o de su abogado procurador.

Para efectos de este artículo, si la notificación fuere recibida en un día u hora inhábil, surtirá efectos el primer día hábil o laborable siguiente a la recepción.

3.5.1.2. Determinación presuntiva.

La determinación presuntiva es una forma de determinación que puede realizar la Administración Tributaria. La determinación presuntiva es realizada cuando la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación directa.

En este sentido, Villegas (1986) considera sobre la determinación presuntiva lo siguiente:

(...) cuando el fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos certeros necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y - en su caso - cuál es su dimensión pecuniaria (...). La determinación se practica sobre la base de indicios o presunciones discreta y razonablemente aplicados.

A este respecto se refiere en:

El artículo 92 del Código Tributario establece: Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo

causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la Ley respectiva.

Según lo establece el artículo 18 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando las rentas se determinen presuntivamente, estas serán la base imponible, por lo cual no puede realizarse ninguna deducción para el cálculo del impuesto. La determinación presuntiva se realiza cuando la Administración Tributaria no puede realizar una determinación de manera directa ya sea porque el contribuyente no hubiese presentado su declaración de impuestos correspondiente y no mantiene registros contables que permitan determinar sus tributos en base a los mismos, o si a pesar de haber presentado la declaración de impuestos, la misma no tiene los documentos que respalden lo declarado o en casos en los que no puede realizarse la determinación directa porque se han evidenciado que existen mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición, cuando no se hubiesen registrado en la contabilidad compras o ventas, cuando existan diferencias físicas en los inventarios que no hayan sido justificadas, cuando existan cuentas bancarias que no hayan sido registradas o exista un incremento injustificado de patrimonio.

Es decir, cuando la Administración Tributaria dentro de su revisión verifique que el contribuyente no tiene datos confiables o exista indicios de que la información presentada conduce a un error en la determinación del impuesto; es por esta razón que únicamente el sujeto activo del impuesto tiene la facultad de aplicar este tipo de determinación.

Adicionalmente, cuando la Administración Tributaria procederá a determinar los impuestos de manera presuntiva cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y

registros contables, obligados a llevar, solicitados por el sujeto pasivo previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación.

Sucede que en varios casos la Administración Tributaria se ha confirmado que la falta de entrega de información obedece a una mala asesoría que tienen los sujetos pasivos que se enfrentan a los procesos de determinación. Con referencia a lo estipulado anteriormente el grafico a continuación resume lo establecido por la entidad:



Figura 6. Faltas en las que incurriría un contribuyente

Fuente: Presentación de la Administración Tributaria “Por qué glosa el SRI” (2005).

Cuando la Administración Tributaria decida que debe realizar una determinación presuntiva, los funcionarios competentes que la apliquen tienen la obligación de motivar la procedencia de dicha determinación en un acta en la cual deben explicar, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que indujeron a realizar este tipo de determinación. En este sentido, la determinación presuntiva, al ser justamente realizada en base a presunciones, admite pruebas en contra durante el proceso determinativo o durante las impugnaciones legalmente establecidas; por este motivo la Administración Tributaria siempre tratará de realizar una determinación directa antes que una presuntiva.

En el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno se establecen los criterios generales para la determinación presuntiva, y nos indica que cuando sea procedente la determinación presuntiva, esta se fundamentará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio:

1. El capital invertido en la explotación o actividad económica;
2. El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable;
3. Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;
4. Los gastos generales del sujeto pasivo;
5. El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico;
6. El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y,
7. Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la Ley.

En consecuencia, la Administración tributaria debe tener algún factor cierto en base al cual pueda realizar su determinación de manera presuntiva. Cabe indicar que, si un contribuyente mantiene más de una actividad económica, considerando que cada una tiene un propio origen y utilidad, la Administración Tributaria puede aplicar al mismo tiempo tanto la determinación directa como la determinación presuntiva y para el cálculo de impuesto causado deberá consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto correspondiente a la renta global.

De acuerdo al artículo 34 de la Ley de Régimen Tributario Interno, existe un límite para la determinación presuntiva al indicar que el impuesto resultante de la aplicación de una determinación presuntiva no será inferior al retenido en la fuente, es decir que el impuesto a la renta determinado por la Administración Tributario no puede ser menor al crédito tributario a favor del sujeto pasivo, por lo tanto no podrá existir la posibilidad de que se genere un saldo a favor del contribuyente como sí ocurre en la determinación directa.

3.5.2. Particularidades de la Determinación Tributaria.

Los Procesos de Determinación Tributaria se efectúan sobre una selección del total de contribuyentes. La selección es realizada por la Administración Tributaria que maneja los contribuyentes a nivel nacional, en base a parámetros de selección definidos que obedecen a criterios técnicos, parámetros de riesgo, y de acuerdo a la coyuntura del país. Los sujetos pasivos, deben conocer que, en la realización de la determinación tributaria, es decir de la determinación realizada por el sujeto activo en ejercicio de su facultad determinadora, no son aplicables las reservas de información o sigilo establecidos en otras normas diferentes a las tributarias.

Adicionalmente, de conformidad con el artículo 90 del Código Tributario reformado con la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 del 29 de diciembre del 2007, la obligación tributaria que se determine por parte del sujeto activo causa un recargo del 20% sobre el principal.

3.5.3. Plazos para efectuar un Proceso de Determinación Tributaria.

La Administración Tributaria puede efectuar los procesos de determinación dentro de los plazos que se encuentran establecidos en el Código Tributario, en el artículo 94, que establece:

Art. 94.- Caducidad. - Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la Ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte;
3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

Se debe considerar que la caducidad es el período de tiempo en el cual la Administración Tributaria puede hacer uso efectivo de su facultad determinadora. De conformidad con el artículo 95 del Código Tributario, se interrumpen los plazos para la caducidad con la notificación legal de la orden de verificación que emita la autoridad competente de la Administración Tributaria,

siempre que los actos de fiscalización se inicien dentro de los 20 días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la orden, y no se interrumpa por más de 15 días consecutivos el proceso de determinación.

Cuando la orden de determinación se emite faltando menos de un año para que aplique la caducidad, la Administración Tributaria deberá culminar el proceso de determinación máximo en un año desde la fecha de emisión de la orden de determinación. Con esto, se puede inferir que la Administración Tributaria podría ampliar el plazo de la caducidad un año más al plazo establecido en el artículo 94 del Código Tributario, en el caso de notificar la orden el último día para opere la caducidad.

En el caso de que la orden de determinación se hubiese emitido faltando más de un año para que opere la caducidad, el proceso de determinación deberá culminar dentro de los plazos establecidos en el artículo 94 del Código Tributario. Si el proceso de determinación culminase luego de los plazos antes indicados, dicho proceso no tendrá validez, pues la facultad de la Administración Tributaria para determinar los impuestos habría caducado.

De manera general un proceso de determinación tributaria inicia con la notificación de la orden de determinación que es notificada al sujeto pasivo, en el cual se detalla el período fiscal que será objeto de la revisión, el impuesto, así como el funcionario responsable del proceso que actuará como representante de la Administración Tributaria en la ejecución de la determinación. Una vez que se ha tratado de manera general el proceso determinativo, en el capítulo siguiente se trata de la determinación directa que realiza la Administración Tributaria.

4. Conclusiones

Luego de presentado el análisis de la información considerada para lograr el objetivo de la investigación, orientado a la firmeza de la declaración tributaria y su impacto en la facultad de fiscalización de la administración tributaria, la investigadora hace las siguientes consideraciones.

En cuanto al primer capítulo referido a los requisitos y fiscalización de las declaraciones tributarias, se observa que esta tuvo una evolución. Y con ello se hizo necesario por parte del Gobierno Nacional y la Administración tributaria lograr dar claridad y alcance a la aplicación de la nueva normativa introducida por las leyes 1819 de 2016, 1943 de 2018 y 2010 de 2019, a través de decretos reglamentarios y doctrina oficial para así tener eficiencia en el proceso de fiscalización a los contribuyentes.

La DIAN como ente regulador garantiza 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, aduaneras y cambiarias, a través de las divisiones de Fiscalización, realiza todas las actividades relacionadas con estas funciones, bajo una normatividad y criterios establecidos, en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 684 E.T.

Del análisis de este capítulo, podemos concluir que el proceso de fiscalización en Colombia es bastante complejo y susceptible de ineficiencias, en razón a esta misma complejidad, lo cual ocasiona un control limitado a la evasión y elusión de impuestos.

Con respecto al capítulo 2, referido a la firmeza de las declaraciones tributarias, se esgrime que existen varios elementos vinculados a este proceso, dado por el término para notificar el requerimiento especial. Este término es de tres años, el cual empieza a contarse a partir de la fecha del vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable correspondiente, si esta es oportuna. Si es extemporánea, el término inicia a partir de la fecha de presentación de la liquidación privada y si refleja un saldo a favor, se cuenta a partir de la presentación de la solicitud de compensación o devolución (arts. 705 y 714 del E.T.).

Se ha podido percibir durante el desarrollo del estudio, que jurisprudencia y doctrina en materia tributaria han sido concurrentes en señalar que las normas de firmeza de las declaraciones tributarias tienen naturaleza procedimental y en consecuencia se generaron de aplicación inmediata, por lo tanto, el término de firmeza de tres años aplicaría a partir de la fecha de expedición de la Ley 1819 de 2016.

De igual manera, se pudo observar que estas normas de firmeza de las declaraciones tributarias presentan casos en que se suspende, en razón a los mismos procedimientos de fiscalización, determinados en la Ley, con lo cual la discusión sobre la determinación de los tributos se torna extensa para la Administración y a veces confusa para los contribuyentes.

El capítulo 3, se orientó a describir los elementos y procedimientos para emitir la determinación de las declaraciones en Ecuador, resaltando que la Administración Tributaria en la actualidad está ejerciendo un mayor control sobre los sujetos pasivos, y una de sus herramientas para ejercer este control es el de realizar determinaciones tributarias a los contribuyentes. Los

criterios para la selección de los contribuyentes que van a ser determinados son elegidos en base a parámetros de selección que obedecen a criterios técnicos, parámetros de riesgo, y de acuerdo a la coyuntura del país. Dentro de estas determinaciones, observamos que el término de firmeza para las declaraciones en Ecuador es mucho más simple, donde se configuran básicamente tres escenarios: tres años contados desde la fecha de declaración, seis años contados desde el vencimiento para declarar cuando sea omiso o inexacto y un año después de iniciado un proceso de determinación iniciado por la Administración.

Finalmente, el objetivo general del estudio sugirió realizar un análisis comparativo entre la firmeza en Ecuador y en Colombia, de acuerdo lo planteado, la firmeza de las declaraciones tributarias comporta un efecto jurídico muy importante, tanto para la Administración de Impuestos como para el contribuyente. Todo ello al comprobar que para las Administraciones constituye el lapso en el cual puede ejercer sus amplias facultades de fiscalización, con el fin de establecer la veracidad del contenido de las declaraciones.

Para llegar a la firmeza, el contribuyente está enlazado a ciertos tiempos, en el cual la declaración se vuelve inmodificable, ello se visualiza como una garantía dependiendo de la concepción y situación que se presente, considerando que la declaración no podrá ser objeto de controversias por parte de la Administración Tributaria colombiana. Este apartado, se puede sustentar en la expedición de la reforma tributaria estructural (Ley 1819 de 2016) la cual modificó el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, ampliándose a 3 años.

Asimismo, se establecen nuevas disposiciones en cuanto al término de firmeza de las declaraciones que se liquiden con pérdida fiscal y las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia el cual será de seis años contados a partir del vencimiento para declarar o presentación extemporánea.

En el Ecuador, la investigación no arroja referencias a modificaciones de la normatividad relativa a la firmeza de las declaraciones tributarias. Ello aporta estabilidad en los procesos de fiscalización al no haber variaciones ni casos excepcionales que amplíen los términos para desarrollar las investigaciones correspondientes.

La conclusión para esta investigación, en virtud de lo desarrollado en los tres capítulos, es que si bien las generalidades de los procedimientos de fiscalización son similares en ambos países; la determinación del impuesto y los términos de firmeza y su dilatación mediante actos administrativos y jurisdicciones contenciosa administrativa de Colombia en comparación al similar en Ecuador, deja en evidencia la complejidad de la legislación colombiana se convierte en una desventaja para el adecuado control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en comparación con la legislación ecuatoriana. Prueba de ello se evidencia que la Administración tributaria de Ecuador realiza auditorias cada año, mientras en Colombia, un expediente de fiscalización puede tardar varios años en resolverse. Por lo tanto, podemos llegar a la conclusión que lo ideal sería una reforma que simplifique los procedimientos y brinde a la DIAN las herramientas para lograr un eficiente desarrollo de sus funciones.

Referencias Bibliográficas

- Aguirre, P. (2009). El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria y la Facultad Normativa del Servicio de Rentas Internas. Quito, Ecuador: Tesis de maestría, Universidad Simón Bolívar.
- Andrade, L. (2010). *El Ilícito Tributario* (1 ed.). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Almeida Guzmán, Diego. (2001). “Curso de Legislación Tributaria Corporativa”. Quito, Editorial Ecuador.
- Cartilla práctica del impuesto de renta (2013). Cámara de Comercio de Bogotá Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, Editorial Kim pres Ltda.
- Cermeño C, De Bedout J, García S y Clopatofsky C, (2016), Procedimiento tributario teoría y práctica. Primera Edición. Legis Editores. Colombia.
- Coraggio Paolo. (2000) “El uso de las presunciones para la determinación de las obligaciones tributarias”. En Conferencia Técnica Capacidad Contributiva presupuesto jurídico y Fundamentos de la Administración Fiscal, CIAT, (documento electrónico).
- Córdova Arce, Alex. (2008). “La determinación del tributo sobre base presunta”. En César García Novoa, Catalina Hoyos Jiménez, Coordinadores, El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el siglo XXI, tomo II. Buenos Aires, Marcial Pons,
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. (19 de octubre de 2010). Registro Oficial Suplemento No. 303.
- Código Tributario. (14 de junio de 2005). Registro Oficial Suplemento No. 38, Resolución No. 009, Actualizado a 2010.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Concepto 14116 de 2017. Datos

Bibliográficos. Diario Oficial 50311 de 31 de julio de 2017

Congreso de la República. Ley 383 de 1997 (julio 10) Diario Oficial No. 43.083, de 14 de julio de 1997

Congreso de la República Ley 1607 de 2012 (diciembre 26) Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012

Corredor O. (2015), Documento tributario Número 562 Ecuador.

Consejo de Estado, Seccion Cuarta, Sentencia No 19382 del 05 de Marzo de 2015 radicado 25000-23-27-000-2010-00208-01(19382).

Consejo de Estado, Seccion Cuarta, Sentencia No 20594 de 4 de mayo de 2015 radicado 05001-23-31-000-2003-03468-01(20594)

Consejo de Estado, Seccion Cuarta, Sentencia 21511 de marzo 9 de 2017, Radicado 05001233100020120090901

Consejo de Estado, Seccion Cuarta, Sentencia 14495 de 21 de septiembre de 2006 radicado 73001-23-31-000-2002-01875-01.

Consejo de Estado, Seccion Cuarta, Sentencia 15111 de 03 de mayo de 2007 radicado 05001-23-31-000-2000-02861-01

Consejo de Estado, Seccion Cuarta, Sentencia 19044 de 03 de junio de 2015 radicado 76001-23-32-000-2007-01182-01

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2008). Resolución No. 9 de 04 de Noviembre de 2008.

Dirección Nacional Jurídica, Departamento de Normativa. (2005). CÓDIGO TRIBUTARIO.

Elizalde, M. M. (2010). La Estructura jurídica del tributo: El hecho Generador.

Estatuto Orgánico por Procesos del Servicio de Rentas Internas contenido en la Resolución NAC-DGERCGC14-00313, publicada en el Registro Oficial, Suplemento No. 134, (Quito, 30 de mayo de 2014), se crean los Directores Zonales y desaparecen los Directores Regionales.

Gerencie. (2016). gerencie.com. Recuperado el 37 de 05 de 2019, de

<https://www.gerencie.com/las-declaraciones-tributarias-son-un-documento-privado.html>

Instituto Nacional de Contadores Públicos. (2017). DIAN aclara la 'firmeza' de la declaración de renta luego de la reforma.

Legis. (2016). Estatuto tributario (Vigésima tercera edición).

López, H., & Baez Moreno, A. (2003). Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo.

Presidencia de la República de Colombia. (27 de Diciembre de 2006). Decreto 4583 de 2006.

PwC Tax & Legal Times. (2017). DIAN emite concepto Unificado sobre procedimiento tributario y régimen tributario sancionatorio.

Rodríguez, S. A. (2017). Comentarios sobre las liquidaciones provisionales tributarias.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 20389 de 19 de mayo de 2016 radicado 54001-23-33-000-2012-00021-01(20389)

De La Guerra, E. M. (2012). *El Régimen Tributario Ecuatoriano* (1 ed.). Quito, Pichicha, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP).

Dirección de impuestos y aduanas nacionales. Versión digital disponible en:

<http://www.dian.gov.co/>. (enero de 2018)

Dirección de gestión jurídica. Dian. (2017) concepto unificado sobre procedimiento tributario y régimen sancionatorio.

DIAN. Dirección de impuestos y aduanas nacionales. Nuestra entidad. [Online]. Actualizado en el 2009. [Citado en agosto 17 de 2017]. Disponible en Internet En:

<http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument> p. 1 de 15.

DIAN. Dirección de impuestos y aduanas nacionales. Información exógena. [Online].

Actualizado en el 2008. [Citado el 18 de octubre de 2017]. Disponible en Internet En:

<http://www.dian.gov.co/descargas/plegables/PlegableExogena.pdf> p. 1 de 2.

DIAN. Dirección de impuestos y aduanas nacionales. Solo para funcionarios de la DIAN.

[Online]. Actualizado en el 2009. [Citado en octubre 9 de 2017]. Disponible en Internet

En: <http://www.dian.gov.co/descargas/Insitu-Reestructuracion/Decreto-4048-22-10-2008.pdf>. 1 de 15.

DIAN. Dirección de impuestos y aduanas nacionales. Solo para funcionarios de la DIAN.

Reestructuración. [Online]. Actualizado en el 2009. [Citado en octubre 9 de 2017].

Disponible en Internet En: http://www.dian.gov.co/descargas/Insitu-Reestructuracion/0011_Resolucion_GruposInternos.pdf p. 2 de 15.

DIAN Requerimiento Especial 110632007000046 el 14 de mayo de 2007,

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2008). Resolución N° 9 de 04 de Noviembre de 2008.

Dirección Nacional Jurídica, Departamento de Normativa. (2005). CÓDIGO TRIBUTARIO.

Ecuador, Congreso Nacional. Código Tributario, en Registro Oficial, Suplemento No. 38. (Quito, 14 de junio, 2005).

Ecuador, Congreso Nacional. Código Tributario, en Registro Oficial, Suplemento No. 38. Quito, 14 de junio, 2005.

Ecuador, Asamblea Nacional, Constitución de la República del Ecuador, en Registro Oficial No. 449. Quito, 20 de octubre de 2008.

Ecuador, Congreso Nacional. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento No. 463. Quito, 17 de noviembre, 2004.

Ecuador, Congreso Nacional. Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en Registro Oficial No. 206. Quito, 2 de diciembre, 1997.

Ecuador, Presidencia de la República, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento No. 209. Quito, 8 de junio, 2010.

Estatuto Orgánico por Procesos del Servicio de Rentas Internas contenido en la Resolución NAC-DGERCGC14-00313, publicada en el Registro Oficial, Suplemento No. 134, (Quito, 30 de mayo de 2014), se crean los Directores Zonales y desaparecen los Directores Regionales.

Elizalde, M. M. (2010). La Estructura jurídica del tributo: El hecho Generador.

Gaceta Del Congreso 894 de 19/10/2016 Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara. Reforma Tributaria Estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

Consejo de Estado, 73001-23-31-000-2002-01875-01 (Consejo de Estado 21 de 09 de 2006).

Sección Cuarta del Consejo de Estado Sentencia 15111 de 03-05-2007 con radicación 05001-23-31-000-2000-02861-01 Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié

Consejo de Estado, Radicacion 76001-23-32-000-2007-01182-01 (19044) (Consejo de Estado 03 de 06 de 2015).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales . (2008). Resolución N° 9 de 04 de Noviembre de 2008.

Dirección Nacional Jurídica, Departamento de Normativa. (2005). CÓDIGO TRIBUTARIO.

Elizalde, M. M. (2010). La Estructura jurídica del tributo: El hecho Generador.

Gerencie. (2016). *gerencie.com*. Recuperado el 37 de 05 de 2019, de

<https://www.gerencie.com/las-declaraciones-tributarias-son-un-documento-privado.html>

Instituto Nacional de Contadores Públicos. (2017). DIAN aclara la ‘firmeza’ de la declaración de renta luego de la reforma.

López, H., & Baez Moreno, A. (2003). Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo.

Presidencia de la República de Colombia. (27 de Diciembre de 2006). Decreto 4583 de 2006.

PwC Tax & Legal Times. (2017). DIAN emite concepto Unificado sobre procedimiento tributario y régimen tributario sancionatorio.

Rodríguez, S. A. (2017). Comentarios sobre las liquidaciones provisionales tributarias.

Seccion Cuarta, Consejo de Estado 54001-23-33-000-2012-00021-01(20389) Mp. Martha Teresa Briceño (Consejo de Estado 19 de Mayo de 2016).

Sentencia 2012-00909 de marzo 9 de 2017, Radicación: 05001233100020120090901 (Consejo de Estado 2017).

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (2011) “Derecho Financiero”, décima edición. Buenos Aires, La Ley.

González, Jorge Iván; Corredor, Federico La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral ni progresiva. (2016), Revista de Economía Institucional, vol. 18, núm. 34, enero-junio, pp. 173-200 Universidad Externado de Colombia Bogotá, Colombia

Ley Orgánica de Hacienda, Registro oficial N° 448 del 16 de noviembre de 1927

López, H., & Baez Moreno, A. (2003). Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo.

Lozano Rodríguez, E. (2008). *Fundamentos de la tributación*. Bogotá: Ediciones Uniandinas.

Secretaria de Hacienda Distrital. (2017). Recuperado el 2017, de www.shd.gov.co

Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, *Gobierno Nacional, Ministerio Hacienda y crédito público*.

<https://www.pwcimpuestosonline.co/Repositorio%20PwC/PDF/Jurisprudencia/Consejo%20de%20Estado/Sección%204/Sentencias/2016/SEN-Exp-021185-16-D.pdf>

Oficio Número 017292 de 01-07-2016. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina. 100208221 – 000645. Bogotá, D.C.

Patiño Ledesma, Rodrigo. (2004) “Sistema Tributario Ecuatoriano, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo”, tomo I. Loja, Universidad Técnica Particular de Loja,

Patiño Ledesma, Rodrigo. (2013). “Sistema Tributario Ecuatoriano”. Cuenca, Universidad del Azuay.

Piza J & Castro J, (2010) Los deberes tributarios y el inicio e instrucción del procedimiento de gestión o administración tributaria, lección 15. p. 600-613. En texto. Curso de Derecho tributario procedimiento y régimen sancionatorio. Universidad Externado de Colombia.

Presidencia de la República. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA

1991. <http://es.presidencia.gov.co/normativa/constitucion-politica>

Presidencia-de-la-República Decreto Numero 1651 de 1961.

Presidencia-de-la-República decreto 2503 de 1987, Diario Oficial No. 38.168, de 30 de diciembre de 1987

Presidencia de la República de Colombia. (27 de Diciembre de 2006). Decreto 4583 de 2006.

PwC Tax & Legal Times. (2017). DIAN emite concepto Unificado sobre procedimiento tributario y régimen tributario sancionatorio.

República de Colombia. Congreso de la República. Estatuto Tributario Nacional. Decreto 624 de 1989. Versión digital disponible en: <http://estatuto.co/>. (septiembre de 2017)

Rodríguez, S. A. (2017). Comentarios sobre las liquidaciones provisionales tributarias.

Salort Vicente (2007) Auditoria tributaria. Ediciones Edimatri. Chile.

Santofimio Gamboa, Jaime Orlando. (2004) Tratado de derecho administrativo. Universidad Externando de Colombia

Sentencia 20385, del consejo de estado, (2016) CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA Bogotá D.C., diez (10) de marzo de dos mil dieciséis (2016) Radicación: 540012333000201200185

Sentencia No. 250002327000201200264 01 (20186) 01 [20385] CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA Bogotá, D. C., cinco (5) de mayo de dos mi dieciséis (2016)

Sentencia -019027-13D Consejo De Estado Sala De Lo Contencioso Administrativo Sección CUARTA, Radicación número: 08001-23-31-000-2007-00694-01(19027) Bogotá D. C. primero (1) de agosto de dos mil trece (2013)

- Toscano Soria, Luis A. (2013). “La determinación del impuesto a la renta por el sujeto activo”.
- En Albán Zambonino Marco y Montaña Galarza César, Coordinadores, Tópicos Contemporáneos del Derecho Tributario, Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años. Quito, editora jurídica Cevallos,
- Vásquez Villacís María Gabriela (2014). Proceso de determinación tributaria de impuesto a la renta. Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador Área de Derecho Programa de Maestría en Tributación
- Villas Jaramillo, Andrés. (2016) La declaración de Renta en Colombia. Universidad CES. Reporte de investigación.
- Villegas, Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, tomo I, tercera edición. Buenos Aires, Depama 1986.