

CONCEPTO 14116 DEL 26 DE JULIO DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señores

CONTRIBUYENTES

Bogotá D.C.

**CONCEPTO UNIFICADO SOBRE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y
RÉGIMEN TRIBUTARIO SANCIONATORIO**

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

1. Corrección de las declaraciones tributarias

El artículo 274 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 589 del Estatuto Tributario, relativo a la corrección de las declaraciones tributarias que disminuyen el impuesto a cargo o aumentan el saldo a favor, indicando que únicamente el plazo para corregir dichos denuncios tributarios será de un año a partir del vencimiento del plazo para declarar.

Quiere decir ello, que se elimina la posibilidad de contar el año para corregir desde la última corrección, sin superar los dos años de los que habla el artículo 588 del Estatuto Tributario (correcciones que aumentan el valor a pagar o disminuyen el saldo a favor), como establecía el régimen anterior.

Sin embargo, es menester establecer para qué declaraciones opera el nuevo régimen, toda vez que, de acuerdo al artículo 40 de la Ley 153 de 1887, las normas de carácter procesal son de aplicación inmediata, salvo - entre otros supuestos -, que la norma establezca un plazo distinto.

De acuerdo a lo anterior, respecto de los vencimientos de las declaraciones tributarias que ocurran antes de la entrada en vigencia del artículo 274 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 589 del E.T., como se expresó, aplicará el régimen anterior en su integridad, es decir, podrán corregir su declaración tributaria aplicando el procedimiento dispuesto en el anterior artículo 589 del Estatuto Tributario, es decir, desde la última corrección sin superar dos años desde el vencimiento del plazo para declarar. Lo anterior, toda vez que el parágrafo transitorio de la norma en comento establece, que dicha norma empezará a regir una vez se ajusten los sistemas informáticos de la Dian.

Es importante aclarar que, cuando el sistema se ajuste de acuerdo a lo estipulado en el ya mencionado párrafo transitorio del artículo 589 *ibídem*, 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. Liquidación provisional

El procedimiento de liquidación provisional que se introdujo por la Ley 1819 de 2016 - artículos 255 a 261 - modificando el artículo 764 y adicionando los artículos 764-1 a 764-6 al Estatuto Tributario, se erige como un nuevo acto preparatorio, es decir, son las dependencias de fiscalización las encargadas de emitir dicha liquidación.

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, al respecto dicha exposición sostiene:

"1. 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. [...]"

3. 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. [...]"

4. 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)." (El subrayado es nuestro)

En dicho orden de ideas, 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.

Así mismo, argumenta 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 otro lado, 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. [...]" (El subrayado es nuestro)

De la norma transcrita, se evidencia, que la liquidación provisional es optativa para la administración tributaria, en el sentido de que, cuando cumpla los topes establecidos en el parágrafo 1 del mismo artículo, podrá hacer uso de dicho procedimiento, o bien del procedimiento general. Nótese, que la liquidación provisional se erige como un acto preparatorio y no definitivo, en donde se le propone al contribuyente un mayor impuesto, o una propuesta de impuesto, según el caso.

Así mismo, el inciso 3 del artículo 764-2 *ibídem*, dispone:

"ARTÍCULO 764-2. RECHAZO DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL O DE LA SOLICITUD DE MODIFICACIÓN DE LA MISMA.

[...]

La Liquidación Provisional reemplazará, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, al pliego de carpos o al emplazamiento previo por no declarar, según sea el caso, siempre y cuando la Administración Tributaria la ratifique como tal, sean notificados en debida forma y se otorguen los términos para su contestación, conforme lo indicado en este Estatuto." (El subrayado es nuestro)

En los casos que el contribuyente no desee acoger la propuesta que realiza la administración tributaria, podrá esta, notificar la liquidación provisional indicando que reemplaza el requerimiento especial, pliego de cargos, o emplazamiento previo por no declarar, siempre y cuando se otorguen los términos para su respuesta de acuerdo a la ley.

Quiere decir ello, que la liquidación provisional es un mero acto preparatorio, y que como tal, les corresponde a las dependencias de fiscalización su expedición.

2.1 Firmeza de la declaración en el procedimiento de liquidación provisional

El artículo 764-4 del Estatuto Tributario establece:

"ARTÍCULO 764-4. FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRODUCTO DE LA ACEPTACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. La firmeza de las declaraciones tributarias corregidas o presentadas por el contribuyente, con ocasión de la aceptación de la Liquidación Provisional, será de seis (6) meses a partir de la fecha de su corrección o presentación, siempre que se atiendan las formalidades y condiciones establecidas en este Estatuto para que la declaración que se corrige o que se presenta se considere válidamente presentada; de lo contrario aplicará el termino general de firmeza que corresponda a la referida declaración tributaria conforme lo establecido en el presente Estatuto." (El subrayado es nuestro)

De la lectura de la norma, se evidencia que el legislador quiso darle 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.

Ahora bien, la norma no ata la firmeza especial de que trata el artículo 764-4 del Estatuto Tributario, a la contenida en el artículo 714 del mismo Estatuto, es decir, los 6 meses para que su declaración, producto de la aceptación de la liquidación provisional se torne inmodificable, podrán superar los 3 años a los que se refiere el término de firmeza general, debido a que como se mencionó la firmeza de la liquidación provisional establece que será de 6 meses desde la corrección o presentación de la declaración.

Por otro lado, dentro de dicho término de 6 meses (firmeza especial), la administración tributaria podrá, según el caso, notificar glosas no debatidas en sede de la liquidación provisional, a través del procedimiento ordinario, toda vez que de acuerdo a lo estipulado en el parágrafo 1 del artículo 764-1 *ibídem*, la liquidación provisional solo se podrá proferir por una sola vez, salvo en los casos en los que el contribuyente propone modificaciones.

3. Firmeza de las declaraciones tributarias

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.

Ahora bien, en relación con las declaraciones del impuesto sobre la renta de aquellos contribuyentes que a su vez se encuentren sujetos al régimen de precios de transferencia, será de 6 años desde el vencimiento del plazo para declarar, o desde la presentación de la declaración si la misma fue extemporánea; es importante resaltar que la firmeza para el caso aquí contemplado, opera frente a toda la declaración tributaria y no sobre los aspectos u operaciones que tengan injerencia con la determinación del régimen de precios de transferencia.

Por su parte, el artículo 705 *ibídem* establece que el término para notificar el requerimiento especial será de 3 años, en los mismos eventos contemplados en los párrafos anteriores. Sin embargo, para efecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de contribuyentes que además están obligados al régimen de precios de transferencia, el término para notificar el requerimiento especial será de 6 años.

Lo anterior, toda vez que, de no coincidir necesariamente el término de firmeza de las declaraciones con aquel para notificar el requerimiento especial, haría inócua una firmeza especial o distinta al término general, pues no podría la administración hacer uso de sus facultades de fiscalización, pues aun cuando la declaración no se torne inmodificable, no existen herramientas para cuestionar la misma.

Por otro lado, 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.

3.1 Término para solicitar la devolución

Es importante destacar que el artículo 854 del Estatuto Tributario no sufrió modificaciones por parte de la más reciente reforma tributaria (Ley 1819 de 2016), motivo por el cual, el término para solicitar la devolución, de que trata el artículo en cita, seguirá siendo de dos años contados desde el vencimiento del plazo para declarar.

RÉGIMEN TRIBUTARIO SANCIONATORIO

1. Conducta sancionable

En el artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, dispuso el legislador, una serie de criterios de orden objetivo que permiten la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad en el régimen tributario sancionatorio sin que, al respecto, quepa el más mínimo margen de subjetividad por parte del funcionario público en la determinación de la sanción. En este sentido, se toma en consideración la fecha de la comisión de la conducta sancionable como uno de los señalados criterios.

Ahora bien ¿qué debe entenderse por conducta sancionable para tales efectos?

Al respecto, ya que el régimen tributario sancionatorio hace parte del *ius puniendi* del Estado, su estudio y análisis debe realizarse exclusivamente a partir de dicha óptica, con lo cual se hace necesario examinar, entre otros principios, el de legalidad.

En palabras de la Corte Constitucional, M.P. ALBERTO ROJAS RÍOS, Sentencia C - 412 de 2015, este principio *"exige que dentro del procedimiento administrativo sancionatorio la falta o conducta reprochable se encuentre tipificada en la norma - lex scripta- con*

anterioridad a los hechos materia de la investigación - lex previa” (subrayado fuera de texto).

La misma Corporación también precisa que “[e]l principio de tipicidad como desarrollo del de legalidad hace referencia a la obligación que tiene el legislador de definir con claridad y especificidad el acto, hecho u omisión constitutivo de la conducta reprochada por el ordenamiento, de manera que le permita a las personas a quienes van dirigidas las normas conocer con anterioridad a la comisión de la misma las implicaciones que acarrea su transgresión” (subrayado fuera de texto).

Asimismo, en la Sentencia C-713 de 2012, la Corte Constitucional, M.P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, expresó:

“El principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador no se reclama con el mismo grado de rigor que se demanda en materia penal, en virtud de la divergencia en la naturaleza de las normas, el tipo de conductas reprochables, los bienes objeto de protección y la finalidad de la sanción. Sin embargo, ello no obsta para exigir la tipicidad de las conductas reprochables, la predeterminación de la sanción y la existencia de un procedimiento que asegure el derecho a la defensa.

(...)

(...) en pronunciamiento efectuado en la Sentencia C-921 de 2001 (...) ésta Corporación señaló: 'debe recordarse que las conductas o comportamientos que constituyen falta administrativa, no tienen por qué ser descritos con la misma minuciosidad y detalle que se exige en materia penal, permitiendo así una mayor flexibilidad en la adecuación típica. // Es así como en algunas ocasiones los anteriores elementos no se encuentran previstos en el mismo instrumento normativo, sino que se hace necesario consultar el contenido de otras disposiciones para especificar cuál es la conducta ordenada o prohibida o cual es la sanción específica aplicable.'

Posteriormente, frente al derecho administrativo sancionatorio, esta Corporación en Sentencia C-860 de 2006, reiteró la flexibilidad que en esta materia adquieren los principios de legalidad y tipicidad como parte del derecho al debido proceso, no siendo exigible con tanta intensidad y rigor la descripción típica de las conductas y la sanción, y considerando incluso la admisibilidad de conceptos indeterminados y tipos en blanco (...)” (Subrayado fuera de texto).

De ahí que este Despacho comprenda que la conducta sancionable no sea nada diferente a la conducta plasmada en cada uno de los tipos sancionatorios en muchos casos, para lo cual debe de tenerse en cuenta el verbo rector plasmado en las diferentes normas, lo cual arroja como resultado lo siguiente:

SANCIÓN	CONDUCTA SANCIONABLE
Sanción por extemporaneidad en la presentación (arts. 641, 642 y 645 E.T.)	Presentar la declaración tributaria en forma extemporánea
Sanción por no declarar (art. 643 E.T.)	Omitir la presentación de la declaración tributaria
Sanción por corrección (arts. 644, 645 y 647-1 E.T.)	Corregir la declaración tributaria después del vencimiento del plazo para declarar
Sanción por no enviar información o enviarla con errores (art. 651 E.T.)	<p>No suministrar la información tributaria exigida</p> <p>Suministrar la información tributaria exigida en forma errónea</p> <p>Suministrar la información tributaria exigida en forma extemporánea</p>
Sanción por expedir facturas sin requisitos (art. 652 E.T.)	Expedir factura sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales a), h), e i) del art. 617 E.T.
Sanción de clausura del establecimiento (art. 657 E.T.)	<p>No expedir factura o documento equivalente estando obligado a ello, o expedirlo sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), o g) del art. 617 E.T. o reincidir en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales a), h), o i) del mismo artículo.</p> <p>Emplear sistemas electrónicos de los que se evidencie la supresión de ingresos y/o de ventas, llevar doble contabilidad, doble facturación o no registrar en la contabilidad ni en las declaraciones tributarias una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente.</p> <p>Violar el régimen aduanero vigente tratándose de las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o de las mercancías recibidas en consignación o en depósito.</p>

	Omitir la presentación de la declaración de retención, del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo u omitir su pago por un término superior a 3 meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago.
Sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT y obtención del NIT (art. 658-3 E.T.)	No inscribirse en el RUT antes del inicio de la actividad, estando obligado a ello. No exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el RUT (por parte del responsable del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas y/o del impuesto nacional al consumo). No actualizar la información contenida en el RUT dentro del mes siguiente al hecho que genera su actualización Informar datos falsos, incompletos o equivocados.
Sanción por gastos no explicados (art. 663 E.T.)	Declarar compras, costos y gastos que excedan de la suma de los ingresos declarados y los pasivos adquiridos en el año.
Sanción por no expedir certificados (art. 667 E.T.)	No expedir el certificado de retención en la fuente, incluido el certificado de ingresos y retenciones, dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional.
Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones (art. 670 E.T.)	Haber compensado u obtenido la devolución de saldos a favor en exceso

Sin embargo, en otros eventos se hace necesario realizar una lectura sistemática del tipo sancionatorio con el propósito de individualizar la conducta sancionable, a saber:

SANCIÓN	CONDUCTA SANCIONABLE
Sanción por corrección aritmética (art. 646 E.T.)	Incurrir en cualquiera de los errores aritméticos de que trata el art. 697 E.T.
Sanción por inexactitud (arts. 647-1 y 648 E.T.)	Presentar la declaración tributaria con alguna o algunas de las inexactitudes previstas en el art. 647 E.T.
Sanción por irregularidades en la contabilidad (art. 655 E.T.)	Incurrir en alguna de las irregularidades previstas en el art. 654 E.T.

Las antepuestas conclusiones, claro está, se realizan sin perjuicio de lo contemplado en el párrafo 3° del artículo 640 del Estatuto Tributario y en el artículo 676-2 *ibídem*, ya que el primero contiene un catálogo de sanciones por conductas reprochables que en ningún caso serán objeto de la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad, mientras que el segundo consagra un método específico para la aplicación de los principios de proporcionalidad y lesividad en materia de sanciones a entidades autorizadas para recaudar (artículos 674 a 676-1 *ibídem*).

1.1. Conducta sancionable y declaraciones tributarias

En lo atinente a las sanciones por extemporaneidad (artículos 641, 642 y 645 del Estatuto Tributario), por no declarar (artículo 643 *ibídem*) y por corrección (artículos 644, 645 y 647-1 *ibídem*), la ley se refiere a las "declaraciones tributarias" de manera genérica; por tanto, es menester comprender que, para efectos de la aplicación del artículo 640 *ibídem*, es necesario verificar si la misma conducta sancionable (presentación extemporánea, omisión de la presentación o corrección) se cometió en el pasado, con independencia del impuesto sobre el cual versa la declaración tributaria.

En materia de correcciones de las declaraciones, resulta apropiado recordar que no todas generan sanción, a saber: aquellas realizadas en aplicación del artículo 589 del Estatuto Tributario y las contempladas en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 (desarrolladas en la Circular DIAN 118 del mismo año).

1.2. Configuración de la conducta sancionable

Respecto de ciertas sanciones, se observa necesario realizar las siguientes aclaraciones:

SANCIÓN	SE CONFIGURA LA MISMA CONDUCTA SANCIONABLE CUANDO...
Sanción por enviar información con errores (art. 651 E.T.)	Se envía la información tributaria con errores, independientemente de que en el pasado se hubiese suministrado incurriendo en los mismos errores o en otros diferentes.
Sanción por expedir factura sin requisitos (art. 652 E.T.)	Se expide una factura incumpliendo con alguno de los requisitos de que tratan los literales a), h) o i) del art. 617 E.T., independientemente de que en el pasado se hubiese expedido una factura sin el cumplimiento del mismo requisito u otro diferente.

Sanción de clausura del establecimiento (art. 657 E.T.)	Se omite la presentación de la declaración de retención, del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo u omitir su pago por un término superior a 3 meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago, habiéndose incurrido en el pasado en la misma conducta.
Sanciones relativas al RUT (art. 658-3 E.T.)	No se exhibe en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el RUT (por parte del responsable del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas y/o del impuesto nacional al consumo), no se actualiza la información contenida en el RUT dentro del mes siguiente al hecho que genera su actualización, o se informan datos falsos, incompletos o equivocados; habiéndose incurrido en el pasado en la misma conducta.
Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones (art. 670 E.T.)	Se compensa u obtiene la devolución de saldos a favor en exceso, independientemente de que en el pasado se hubiese compensado u obtenido la devolución en el mismo sentido.
Sanción por inexactitud (arts. 647-1 y 648 E.T.)	Se presenta la declaración tributaria con alguna o algunas de las inexactitudes previstas en el art. 647 E.T., independientemente de que en el pasado se hubiese incurrido en las mismas inexactitudes u otras diferentes.
Sanción por irregularidades en la contabilidad (art. 655 E.T.)	Se incurre en alguna de las irregularidades previstas en el art. 654 E.T., independientemente de que en el pasado se hubiese incurrido en la misma irregularidad o en otra diferente.

2. Firmeza del acto administrativo

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la DIAN, el artículo 640 del Estatuto Tributario exige verificar si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante cometió la misma conducta sancionable en un determinado lapso de tiempo y ésta fue sancionada "*mediante acto administrativo en firme*".

Así las cosas ¿cuándo cobra firmeza un acto administrativo?

Valga destacar al respecto que, en materia tributaria, la ley únicamente prevé la ejecutoria de los actos administrativos para efectos del cobro coactivo en el artículo 829 *ibídem*, el cual contempla como circunstancias de ello:

- Cuando contra el acto administrativo *"no proceda recurso alguno"*
-
- Cuando *"vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma"*
- Cuando *"se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos"*
- Cuando *"los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva"*

En este orden de ideas ¿son similares las figuras de la firmeza y de la ejecutoría?

El Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. DANIEL MANRIQUE GUZMÁN, Sentencia del 19 de noviembre de 1999, Radicación No. 25000-23-24-000-8635-01(9453), con base en lo estipulado en el Código Contencioso Administrativo explicó:

"El fenómeno procesal de la firmeza implica en principio, que la decisión se torna incuestionable en sede administrativa, lo que a su vez conlleva su ejecutoriedad. Y acaece, para este caso, ante la ocurrencia de cualquiera de dos condiciones: el transcurso del plazo sin mediar la interposición del recurso, o la notificación de la providencia definitiva, de conformidad con lo establecido en el artículo 62 numerales 2° y 3° del Código Contencioso Administrativo.

*En esta materia es necesario puntualizar que el término prescriptivo de las acciones de cobro previstas en el artículo 817 del Estatuto Tributario comienza a contarse a partir de la fecha de ejecutoria del acto administrativo que contenga la obligación. En el mismo sentido, el Código Contencioso Administrativo en su artículo 66 cuando contempla el decaimiento del acto administrativo por el transcurso del tiempo, parte de la firmeza o ejecutoria de las respectivas decisiones, norma que guarda armonía con lo previsto por el artículo 68 numeral 1° *ib.* para efectos del mérito ejecutivo de los actos, que sólo se adquiere a partir de la firmeza o ejecutoria." (Subrayado*

fuera de texto).

De manera que, resulta palmario que para la referida Corporación los términos firmeza y ejecutoria son asimilables, toda vez que uno conlleva el otro.

La situación tampoco difiere en el caso de la Ley 1437 de 2011 - Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - cuyo artículo 87 comparte cierta similitud con lo señalado en el artículo 829 del Estatuto Tributario, al establecer:

"ARTÍCULO 87. FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

Los actos administrativos quedarán en firme:

1. *Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.*
2. *Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.*
3. *Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.*
4. *Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.*
5. *Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo. " (Subrayado fuera de texto).*

Por tanto, el acto administrativo mediante el cual la DIAN impone una sanción - dígase liquidación oficial o resolución independiente (artículo 637 del Estatuto Tributario) - queda en firme cuando se verifique alguna de las circunstancias contempladas en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 829 *ibídem*.

3. Aplicación del artículo 640 del Estatuto Tributario en el tiempo

Aprovechando la ocasión, este Despacho considera apropiado resolver el siguiente interrogante: ¿En qué eventos deben atenderse los criterios plasmados en el artículo 640 del Estatuto Tributario?

Al respecto, resulta menester observar lo manifestado por la Corte Constitucional, M.P. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA, en Sentencia C-619 de 2001:

"(...) en relación con los efectos de la ley en el tiempo la regla general es la irretroactividad, entendida como el fenómeno según el cual la ley nueva rige todos los hechos y actos que se produzcan a partir de su vigencia. Obviamente, si una situación jurídica se ha consolidado completamente bajo la ley antigua, no existe propiamente un conflicto de leyes, como tampoco se da el mismo cuando los hechos o situaciones que deben ser regulados se generan durante la vigencia de la ley nueva. La necesidad de establecer cuál es la ley que debe regir un determinado asunto, se presenta cuando un hecho tiene nacimiento bajo la ley antigua pero sus efectos o consecuencias se producen bajo la nueva, o cuando se realiza un hecho jurídico bajo la ley antigua, pero la ley nueva señala nuevas condiciones para el reconocimiento de sus efectos.

La fórmula general que emana del artículo 58 de la Constitución para solucionar los anteriores conflictos, como se dijo, es la irretroactividad de la ley, pues ella garantiza que se respeten los derechos legítimamente adquiridos bajo la ley anterior, sin perjuicio de que se afecten las meras expectativas de derecho. No obstante, la misma Carta fundamental en el mencionado artículo, autoriza expresamente la retroactividad de las leyes penales benignas al reo, o de aquellas que comprometen el interés público o social. Ahora bien, cuando se trata de situaciones jurídicas en curso, que no han generado situaciones consolidadas ni derechos adquiridos en el momento de entrar en vigencia la nueva ley, ésta entra a regular dicha situación en el estado en que esté, sin perjuicio de que se respete lo va surtido bajo la ley antigua." (Subrayado fuera de texto).

De modo que, atendiendo la jurisprudencia constitucional, se llega a las siguientes conclusiones:

En primer lugar, es apenas obvio que, tratándose de sanciones que deban ser liquidadas por el contribuyente, o propuestas o determinadas por la DIAN, con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, deba tenerse en cuenta los criterios que permiten la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad del régimen tributario sancionatorio. Esto no es nada diferente al efecto general inmediato del que goza cualquier ley.

Lo anterior se extiende inclusive a las sanciones originadas a partir de conductas sancionables cometidas antes del 29 de diciembre de 2016, en virtud del principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

En segundo lugar, si las sanciones fueron propuestas o determinadas por la DIAN con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, no obstante son objeto de discusión en sede administrativa, deberá atenderse asimismo lo consagrado en el artículo 640 *ibídem* si el acto administrativo que confirma la imposición de la sanción es proferido después de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, en vista de que se está en presencia de situaciones jurídicas en curso que no han generado situaciones consolidadas.

Por último, si el contribuyente liquidó una sanción antes del 29 de diciembre de 2016, aun cuando no haya realizado su pago, no podrá acogerse a lo señalado en el artículo 640 *ibídem*, toda vez que se trata de una situación jurídica consolidada a la luz del régimen tributario sancionatorio anterior.

4. Acumulación de rebajas sancionatorias

Se ha indicado reiteradamente que el artículo 640 del Estatuto Tributario comprende unos criterios objetivos que permiten la aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad en el régimen tributario sancionatorio.

En este sentido, las rebajas previstas en la norma en comentario - a saber, al 50% o al 75%, según el caso - son empleadas en la última instancia de determinación y liquidación de las sanciones, con lo cual, resultan acumulables con las aminoraciones que cada tipo sancionatorio contempla.

Dicha acumulación es posible en atención a la naturaleza de las rebajas sancionatorias; mientras las reducciones que prevén algunos tipos sancionatorios operan como consecuencia de la colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria, consistente en evitar un desgaste del aparato administrativo, los descuentos de que trata el artículo 640 *ibídem*, además de considerar lo anterior cuando la sanción es impuesta por la DIAN, también tienen en cuenta los antecedentes del contribuyente, para castigar con menor rigor a quien ha procurado actuar con mayor responsabilidad.

En consideración a lo previamente expuesto, revóquese el Concepto No. 006237 del 22 de marzo de 2017.

Atentamente;

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica