

DECLARACION TRIBUTARIA - Validez de la declaración tributaria presentada con posterioridad al vencimiento del término para dar respuesta al emplazamiento / AFORO - Consiste en la facultad que tiene la administración para determinar la obligación tributaria / EMPLAZAMIENTO - Se hace a partir del momento en que se verifique que el sujeto pasivo no ha presentado la declaración

Dos son los aspectos que han de analizarse para sustentar la posición de la Sala respecto del tema materia de la consulta: el primero consiste en explicar sucintamente el procedimiento de determinación oficial de aforo; y el segundo, en analizar la validez de la declaración tributaria presentada con posterioridad al vencimiento del emplazamiento, analizando cada una de las situaciones preguntadas. La determinación oficial de aforo consiste en la facultad que tiene la administración para determinar la obligación tributaria, cuando el sujeto pasivo no cumple con su obligación formal de declarar, mediante un procedimiento con dos momentos ineludibles, los cuales se conocen como el emplazamiento y la liquidación de aforo. El legislador ha querido dar la oportunidad a quienes no han cumplido con su obligación de declarar, de otorgarles un nuevo plazo para que sean ellos quienes presenten la declaración. A partir del momento en que se verifique que el sujeto pasivo no la ha efectuado, la administración procederá a emplazar, para que en el término de un mes cumpla con la obligación omitida. Cumplido con el requisito del emplazamiento y una vez ejecutoriada la sanción por no declarar, la administración tiene cinco años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, para emitir el acto administrativo en virtud del cual se determina el valor a declarar por parte del sujeto pasivo, como lo instituye claramente el Estatuto Tributario, en el artículo 717. Por último, cabe además hacer notar, que el artículo 829 se refiere exclusivamente al cobro coactivo de los tributos y sanciones en general, mas no tiene como finalidad regular los efectos de los actos administrativos, pues esta regulación se encuentra en el código Contencioso Administrativo. Es contrario a las reglas de la interpretación legal, tomar en forma aislada una frase de un capítulo de un determinado estatuto, para aplicarla a una situación diferente de la que éste regula. Para la Sala en la hipótesis planteada, la declaración es valida y la sanción que corresponde aplicar es la de extemporaneidad. Cuando la sanción se encuentra recurrida en vía gubernativa, o demandada en vía jurisdiccional y la declaración se presenta antes de la liquidación de aforo, la declaración es válida liquidando la sanción por no declarar. Después de notificada la liquidación de aforo carecerá de validez cualquier declaración que presente el sujeto pasivo.

NOTA DE RELATORIA: Autorizada la publicación con oficio OFI-07-24991-OAJ-0410 de 17 de Septiembre de 2007.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero ponente: ENRIQUE JOSE ARBOLEDA PERDOMO

Bogotá, D. C, agosto dos (2) de dos mil siete (2007).

Radicación numero: 11001-03-06-000-2007-00054-00 (1837)

Actor: MINISTRO DEL INTERIOR Y DE JUSTICIA

Referencia: Validez de la declaración tributaria presentada con posterioridad al vencimiento del término para dar respuesta al emplazamiento.

El señor Ministro del Interior y de Justicia, Doctor Carlos Holguín Sardi, a instancia del Gobernador del Departamento del Atlántico, Doctor Carlos Rodado Noriega, formula consulta a la Sala en relación a la validez de una declaración tributaria presentada con posterioridad al vencimiento del término para dar respuesta al emplazamiento para declarar, y aún después de practicada la liquidación de aforo, con el propósito de sustituir la sanción por no declarar con la sanción de extemporaneidad, acudiendo al principio de favorabilidad aplicable en materia sancionatoria.

Por lo anterior se consulta si *“podría tener validez una declaración privada en la que se liquide una sanción por extemporaneidad en las siguientes hipótesis:”*

*“1. **Después** del vencimiento del mes que se otorga en el emplazamiento para declarar, sin que se haya expedido resolución sanción”.*

*“2. **Después** de notificada una resolución sanción que fue impugnada en vía gubernativa o jurisdiccional, y que por lo tanto, es un acto administrativo que en los términos del numeral 4° del artículo 829 del ET, no está ejecutoriado”.*

*“3. **Después** de notificada una liquidación de aforo que fue impugnada en la vía gubernativa o jurisdiccional, y que por esta razón, tampoco está ejecutoriada. En este caso, ¿la liquidación privada en la que se liquida la sanción por extemporaneidad, puede suplir la liquidación de aforo expedida por la administración, entendiendo que el contribuyente se encuentra en término para presentar declaraciones extemporáneas y pagar voluntariamente el impuesto, esto es, dentro de los cinco años a que se refiere el artículo 717 del Estatuto Tributario?”*

Consideraciones de la Sala:

Si bien de los antecedentes se desprende que se está preguntando por un caso particular, la Sala se pronunciará en forma general sobre los problemas jurídicos planteados.

Dos son los aspectos que han de analizarse para sustentar la posición de la Sala respecto del tema materia de la consulta: el *primero* consiste en explicar sucintamente el procedimiento de determinación oficial de aforo; y el *segundo*, en analizar la validez de la declaración tributaria presentada con posterioridad al vencimiento del emplazamiento, analizando cada una de las situaciones preguntadas.

1. Determinación oficial de aforo

La determinación oficial de aforo consiste en la facultad que tiene la administración para determinar la obligación tributaria, cuando el sujeto pasivo no cumple con su obligación formal de declarar, mediante un procedimiento con dos momentos

ineludibles, los cuales se conocen como el “emplazamiento” y la “liquidación de aforo”.

1.1 Noción de emplazamiento.

El legislador ha querido dar la oportunidad a quienes no han cumplido con su obligación de declarar, de otorgarles un nuevo plazo para que sean ellos quienes presenten la declaración. A partir del momento en que se verifique que el sujeto pasivo no la ha efectuado, la administración procederá a emplazar, para que en el término de un mes cumpla con la obligación omitida.

Al respecto dice el Estatuto Tributario, artículo 715:

“Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la administración de impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.”

El plazo que contempla la ley tiene dos finalidades, la primera consiste en llamar la atención al sujeto pasivo que tiene a su cargo la obligación de declarar, y que por alguna circunstancia no ha cumplido; y la segunda, tiene relación con el tema de las sanciones, ya que si el sujeto presenta la declaración dentro de ese mes, la penalidad por su retardo será la sanción de extemporaneidad. Si persiste en su omisión, se impondrá la sanción por no declarar, que es más gravosa que la anterior.¹

Una vez se ha emplazado al sujeto pasivo, éste tiene dos opciones: presentar la declaración, liquidando la respectiva sanción por extemporaneidad, por lo que en principio cesa el procedimiento de determinación oficial del impuesto, circunscribiendo la actuación de la administración a la verificación de la exactitud de la información consignada por el contribuyente en la declaración²; ó puede continuar con la conducta renuente, lo cual tendrá como consecuencia que la administración emita la resolución sanción por no declarar y se continúe el proceso de determinación oficial de aforo para establecer la obligación tributaria. Es importante recordar que la sanción por no declarar es un acto previo a la liquidación de aforo pero es un acto independiente, por lo que no es procedente que en una liquidación de aforo se sancione por no declarar al sujeto pasivo ya que la sanción tuvo que ocurrir con anterioridad a la liquidación oficial³.

1.2 Liquidación oficial de aforo.

Cumplido con el requisito del emplazamiento y una vez ejecutoriada la sanción por no declarar, la administración tiene cinco años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, para emitir el acto administrativo en virtud del cual se determina el valor a declarar por parte del sujeto pasivo, como lo instituye claramente Estatuto Tributario, en el artículo 717, que expresa:

“Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715, 716, la administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento

¹ Estatuto Tributario, artículo 643, Parágrafo 2º: “...En todo caso esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad, liquidada de conformidad con lo previsto en el artículo 642.”

² Concepto No. 853201 – 0174. Oficina Jurídica. DIAN.

³ Concepto No. 4320 de enero 25 de 1999, Oficina Jurídica DIAN

del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.”

La finalidad de la liquidación oficial de aforo es determinar la obligación tributaria del contribuyente como consecuencia de la omisión que tuvo éste al no presentar la declaración.

2. Validez de la declaración tributaria presentada con posterioridad al vencimiento del emplazamiento.

Como se explicó, es clara la normatividad en prever que al no presentar la declaración, la administración procede a emplazar al sujeto pasivo para que en el término de un mes, presente la declaración con la sanción de extemporaneidad. La cuestión consultada consiste en analizar los efectos y la validez de la declaración cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presenta la declaración con posterioridad al vencimiento del emplazamiento. En criterio de la Sala la declaración tendrá validez cuando se presente antes de que se haya emitido y notificado la liquidación de aforo⁴, ya que esta última determina la obligación formal que tiene el sujeto pasivo, pues a partir de ese momento el sujeto pierde la facultad de presentarla.

En este punto aparece importante transcribir varios apartes de una sentencia pronunciada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado frente al tema:

“Si bien el artículo 715 concede al contribuyente omiso, el término “perentorio” de un mes contado a partir de la notificación del emplazamiento, para que presente su declaración, e indica que debe advertírsele sobre las consecuencias legales en caso de persistir su omisión, lo cierto es que a términos del artículo 716 del mismo estatuto, la única consecuencia de no presentar la declaración con motivo del emplazamiento, es que la administración de impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar”

“Así las cosas, si el contribuyente presenta la declaración vencido el término del emplazamiento y antes de que la Administración expida la resolución sancionatoria, no cabe aducir que la consecuencia legal de no haber atendido el término del emplazamiento, es la inexistencia jurídica de la declaración, porque tal consecuencia no está prevista en ninguna norma.”

“Tampoco puede considerarse como no presentada la declaración, por no haber liquidado correctamente la sanción por extemporaneidad, porque tal hecho no está previsto en el artículo 580 del Estatuto Tributario...”⁵

De acuerdo con la jurisprudencia, es claro que la imposición de sanciones no afecta la validez de la declaración, ya que son temas independientes y por lo mismo puede reiterarse que el sujeto únicamente perderá la facultad de presentar la declaración cuando la administración haya notificado la liquidación oficial.

Dependiendo del momento en que se presenta la declaración, varían las sanciones que se deben imponer. La consecuencia legal que genera la omisión de presentar la declaración tributaria, consiste en la imposición de una sanción al sujeto pasivo, para el evento que nos ocupa se aplican dos clases de sanciones, por extemporaneidad y por no declarar, las cuales son excluyentes entre sí.

⁴ Ibidem P. 2

⁵ Consejo de Estado. Sentencia 25000-23-27-000-2000-0579-01. Sección Cuarta. M.P. Ligia López Díaz.

La sanción por extemporaneidad que se encuentra regulada en el artículo 641 del Estatuto Tributario:

“Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo retención objeto de la declaración tributaria sin exceder el ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso”.

“Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor”.

De la interpretación del artículo anterior se entiende que se aplicará esta sanción cuando el sujeto pasivo presente la declaración posteriormente al vencimiento legal y la misma se aplicará hasta tanto no se haya emitido y notificado la resolución sancionadora por no declarar, esta última corresponde a la otra sanción que puede imponer la administración, la cual se encuentra en el artículo 643 del Estatuto Tributario, que en lo pertinente expresa:

“1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento(20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento...”

Se tiene lugar al pago de esta sanción cuando transcurrido el mes que otorga la administración para el emplazamiento, el sujeto pasivo no presenta la declaración; por lo tanto, a partir de la notificación del acto sancionatorio esta será la que se tendrá que aplicar.

Como el tema objeto de consulta es la validez de la declaración presentada después del vencimiento del término legal y siempre liquidando la sanción por extemporaneidad, es necesario establecer los casos en los cuales es válido liquidar esta sanción. Ellos son: “cuando vencido el emplazamiento se presenta la declaración sin que se haya emitido la resolución de sanción por no declarar”; y “cuando se presenta la declaración después de emitida y notificada la resolución sancionadora por no declarar”, como pasa a explicarse:

2.1. Sanción que se debe aplicar cuando vencido el emplazamiento se presenta la declaración sin que se haya emitido la resolución sancionatoria por no declarar.

Estatuto Tributario, artículo 642:

“El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso”

La norma es clara al establecer un aumento en la sanción, es decir, con posterioridad al emplazamiento ya no será del 5%, si no del diez por ciento (10%),

pero es claro que la sanción que se debe aplicar en este caso es la de extemporaneidad.

2.2. Sanción que se debe aplicar cuando se presenta la declaración después de emitida y notificada la resolución sancionadora por no declarar.

La pregunta: ¿Cual es la consecuencia de presentar la declaración tributaria cuando la administración ya ha proferido la resolución sancionadora?, puede resolverse teniendo en cuenta tres hipótesis que obedecen al momento en que se cumpla con la obligación, pues una vez se notifica la sanción, se generan tres situaciones distintas a saber:

Primera hipótesis: cuando se presenta la declaración dentro del término para interponer recurso de reconsideración, para este caso la ley contempla lo siguiente:

Estatuto Tributario, artículo 643, parágrafo 2°:

“Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente, responsable o agente retenedor, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la administración, en cuyo caso, el contribuyente, responsable, o agente retenedor, deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria...”

De acuerdo con lo anterior, la ley le permite al obligado presentar su correspondiente declaración, adicionándole el pago de la sanción por no declarar con el beneficio de una disminución al diez por ciento del valor a pagar por la sanción. Es indudable que en este caso la sanción no desaparece sino que disminuye.

Segunda hipótesis, tiene ocasión cuando se presenta la declaración en el momento en que el acto sancionador está siendo discutido en vía gubernativa o jurisdiccional, y aún no se ha expedido liquidación de aforo. En estas situaciones es claro que la liquidación es válida pero la sanción es por no presentación de la declaración.

La tercera hipótesis: tiene ocurrencia cuando el sujeto pasivo presenta la declaración con posterioridad al momento en que la administración emitió y notificó la liquidación de aforo, en este caso, de acuerdo a todo lo expuesto, la declaración no es válida y se debe pagar la sanción por no declarar.

Ahora bien, de la forma como está redactada la solicitud de consulta, infiere la Sala que hay una inadecuada interpretación del numeral 4° del artículo 829 del Estatuto Tributario, que en lo pertinente expresa:

“Artículo 829.- Ejecutoria de los actos.

Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

“...”

4. 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, según el caso.”

En la medida en que éste numeral se tome en forma aislada, se podría pensar que mientras estén pendientes los procesos judiciales de revisión de impuestos o de

restablecimiento del derecho contra las decisiones sancionadoras, no se encuentran ejecutoriadas y por lo mismo, no producirían efecto alguno. De aquí se desprendería entonces, que si no producen efecto alguno, sería viable presentar las declaraciones tributarias y por lo mismo la sanción correspondiente sería la de extemporaneidad, mas no la que se genera por la no presentación de la declaración tributaria.

Este razonar es falso, pues el alcance de la norma no es el de negar la firmeza de los actos administrativos, sino la de consagrar la suspensión de su cobro coactivo mientras esté en curso el proceso contencioso administrativo contra tales actos, por las razones que en forma sucinta se exponen enseguida.

En primer término, por el efecto del artículo 140 del Código Contencioso Administrativo que regula la necesidad de prestar caución cuando se demanden actos administrativos que contienen obligaciones tributarias en éstos términos: *“Si se trata de impuestos, bastará que se otorgue caución a satisfacción del ponente para garantizar el pago con los recargos a que haya lugar en cuanto fuere desfavorable lo resuelto”* Entonces, como para admitir la demanda es necesario caucionar, (salvo que se quiera pagar en virtud del principio *solve et repete*), no se puede seguir con el cobro coactivo, pues la finalidad de la caución es la de suspender la ejecución del acto administrativo que está ejecutoriado. La interpretación lógica del numeral 4° del artículo 829 no es otra que la de suspender el cobro coactivo mientras se decide el proceso judicial, de allí que en forma expresa, y como causal diferente de la de “falta de ejecutoria del título” el artículo 831 del Estatuto Tributario consagre como excepción a dicho cobro la “interposición de demandas de restablecimiento del derecho o proceso de revisión de impuestos ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo.”

En segundo término, según el artículo 135 del código Contencioso Administrativo, para poder demandar la nulidad de un acto administrativo de contenido particular es necesario haber agotado la vía gubernativa, pues a partir de éste momento se encuentra en firme por lo que su cumplimiento es obligatorio.⁶ Entonces, si para demandar se requiere que el acto esté ejecutoriado, sería un contrasentido interpretar el citado numeral 4 del artículo 829 en el sentido de que si se ha demandado y el proceso está en curso, el acto no está ejecutoriado. Un acto administrativo no puede estar ejecutoriado y luego “desejecutoriado”. El acto administrativo está en firme, pero puede suspenderse su ejecución mediante la caución del artículo 140 del c.c.a., según se expuso.

Por último, cabe además hacer notar, que el artículo 829 se refiere exclusivamente al cobro coactivo de los tributos y sanciones en general, mas no tiene como finalidad regular los efectos de los actos administrativos, pues esta regulación se encuentra en el código Contencioso Administrativo. Es contrario a las reglas de la interpretación legal, tomar en forma aislada una frase de un capítulo de un determinado estatuto, para aplicarla a una situación diferente de la que éste regula.

Con base en las premisas anteriores, la Sala RESPONDE:

1. En la hipótesis planteada, la declaración es valida y la sanción que corresponde aplicar es la de extemporaneidad.

2. Cuando la sanción se encuentra recurrida en vía gubernativa, o demandada en vía jurisdiccional y la declaración se presenta antes de la liquidación de aforo, la declaración es válida liquidando la sanción por no declarar.
3. Después de notificada la liquidación de aforo carecerá de validez cualquier declaración que presente el sujeto pasivo.

Transcríbase al señor Ministro del Interior y de Justicia y a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.

**ENRIQUE JOSE ARBOLEDA PERDOMO
SANTOS**
Presidente de la Sala

GUSTAVO E. APONTE

LUIS FERNANDO ALVAREZ JARAMILLO

LIDA YANNETTE MANRIQUE
Secretaria de la Sala
