

100208192-806

Bogotá, D.C., julio 17 de 2023.

Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Concepto General sobre la determinación provisional de los tributos y sanciones

Tema: Procedimiento tributario
Descriptores: Liquidación provisional
Fuentes formales: Artículos 640, 651, 701 y 764 a 764-6 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo.

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la determinación provisional de los tributos y sanciones de que tratan los artículos 764 y siguientes del Estatuto Tributario, no sin antes realizar las siguientes precisiones:

De acuerdo con la Circular 10 de 2022, por la cual se imparten directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la DIAN, “los conceptos expedidos por la DIAN, en ejercicio de las funciones, constituyen interpretación oficial y obligatoria para los funcionarios de la entidad y aunque no son obligatorios para los contribuyentes, son un criterio auxiliar de interpretación y sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro una vez se han publicado” (subrayado fuera de texto).

Empero, acorde con la referida Circular:

(...) cuando el concepto que se expide con posterioridad a la iniciación de la actuación administrativa es claramente opuesto a la interpretación normativa con que se viene

Subdirección de Normativa y Doctrina

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

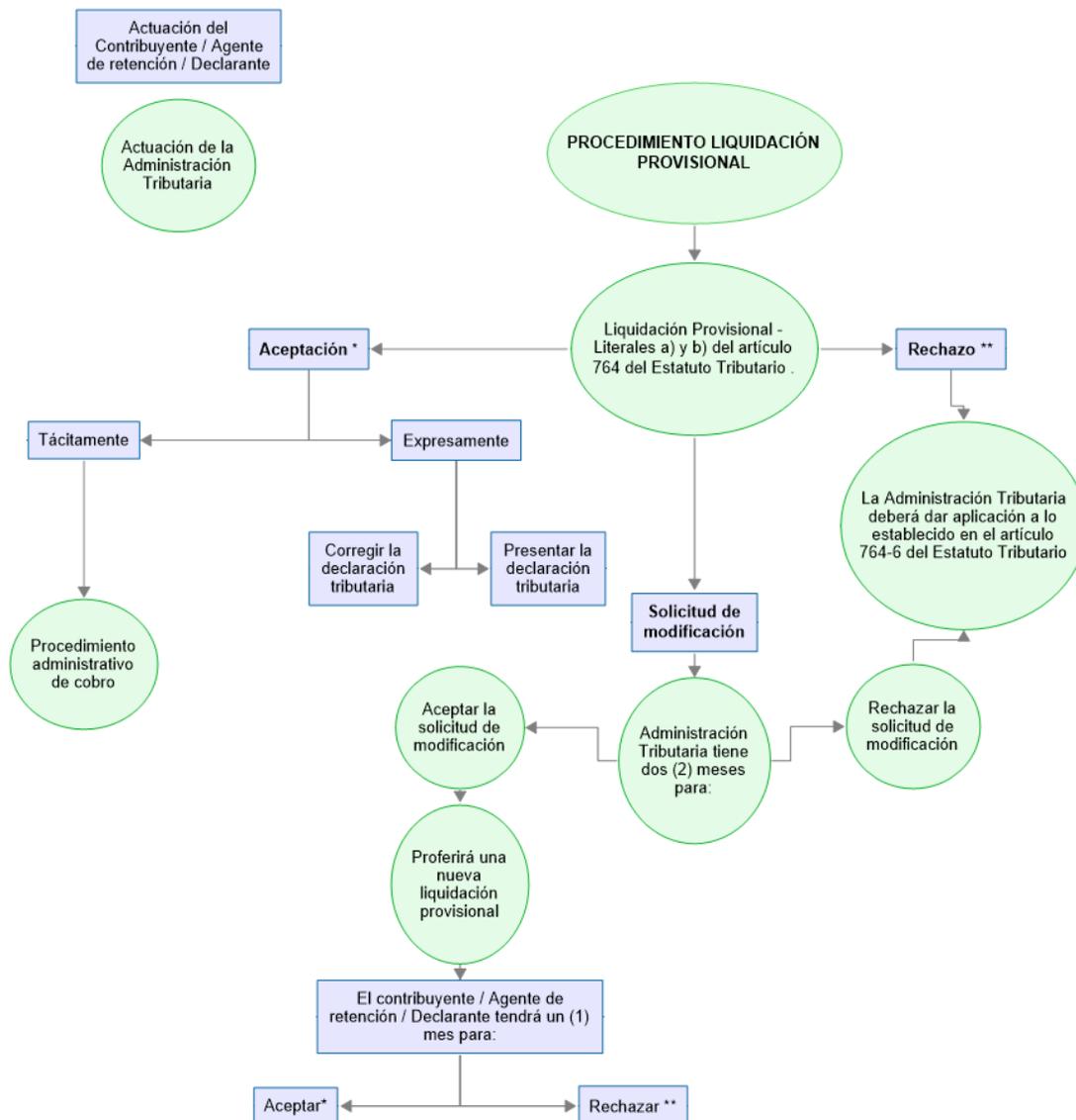
Código postal 111711

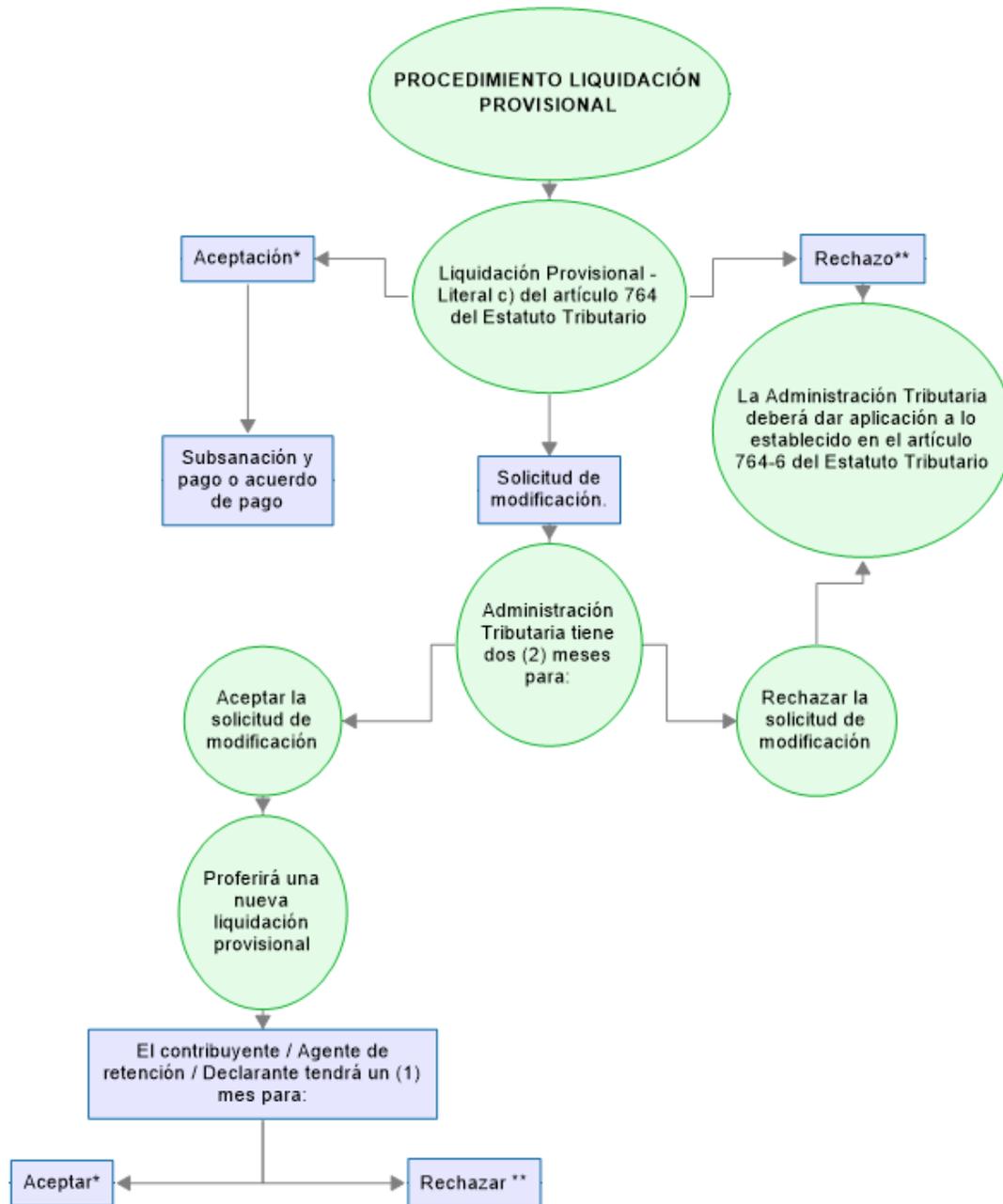
www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

adelantando el procedimiento, el funcionario deberá revisar la actuación con el fin de verificar su debida sustentación y dentro del marco de sus competencias definir la posibilidad de culminarlo con los parámetros normativos con que inició o definir si hay lugar al archivo de la misma. (subrayado fuera de texto)

Ahora, previo a entrar en la materia objeto de análisis, se expondrá, **de manera ilustrativa y a grandes rasgos**, el procedimiento de determinación provisional:





I. ACEPTACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

1. En caso de que la Administración Tributaria profiera liquidación provisional en los términos del literal a) del artículo 764 del Estatuto

Tributario y el contribuyente la acepte expresamente ¿qué sanciones debe liquidar? ¿debe proferirse un acto administrativo para aceptar o rechazar la reducción de las sanciones a que haya lugar?

El artículo 764 *ibidem* señala en su literal a):

ARTÍCULO 764. LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. <Artículo modificado por el artículo 255 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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;

(...) (subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 764-1 *ibidem* prevé, entre otras cosas, que “En todos los casos, si el contribuyente opta por aceptar la Liquidación Provisional, deberá hacerlo en forma total” (subrayado fuera de texto). Asimismo, indica en su parágrafo 2º:

PARÁGRAFO 2o. La Liquidación Provisional se considera aceptada cuando el contribuyente corrija la correspondiente declaración tributaria o presente la misma, en los términos dispuestos en la Liquidación Provisional y atendiendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario para la presentación y/o corrección de las declaraciones tributarias.

(...) (subrayado fuera de texto)

Ahora bien, dicha aceptación “en forma total” no se extiende al ámbito sancionatorio, ya que la Administración Tributaria sólo puede determinar y liquidar las sanciones derivadas de la omisión (cfr. artículo 643 *ibidem*) o inexactitud (cfr. artículos 647 y 648 *ibidem*) en la que ha incurrido el contribuyente.

En otras palabras, ya que las sanciones por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones tributarias (cfr. artículo 641 *ibidem*) y por su corrección (cfr. artículo 644 *ibidem*) deben ser liquidadas por el contribuyente, es éste quien debe determinarlas cuando acepta la liquidación provisional en los términos del parágrafo 2º del citado artículo 764-1, aplicando -cuando sea el caso- las reducciones de que trata el artículo 640 del Estatuto Tributario; reducciones que, como se sabe, obedecen a los principios de proporcionalidad y gradualidad que gobiernan el régimen sancionatorio tributario, sin que -para el efecto- sea menester su aceptación por parte de la DIAN a través de un acto administrativo.

En el caso de la corrección de la declaración tributaria con motivo de la aceptación de la liquidación provisional, la sanción a liquidar será la establecida en el numeral 1 o 2 del artículo 644 *ibidem* según si, para cuando se realiza la corrección, la Administración Tributaria ha notificado un auto que ordene visita de inspección tributaria.

Téngase en cuenta que, sólo cuando la liquidación provisional es rechazada, ésta tendrá el carácter -para todos los efectos legales- de un requerimiento especial, emplazamiento previo por no declarar o pliego de cargos, como lo señala el inciso 3° del artículo 764-2 *ibidem*. Esto significa que, en la medida que la liquidación provisional haya sido aceptada, no se está en presencia de una sanción formalmente propuesta ni determinada.

Por lo tanto, si la Administración Tributaria considera que el contribuyente no liquidó adecuadamente las referidas sanciones (incluyendo su reducción en los términos señalados), podrá dar aplicación a lo previsto en el artículo 701 *ibidem*:

ARTICULO 701. CORRECCIÓN DE SANCIONES. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). (...) (subrayado fuera de texto)

No sobra anotar que en este caso no tiene lugar la reducción sancionatoria de que trata el artículo 764-3 *ibidem*, ya que ésta “no aplica para las sanciones generadas por la omisión o corrección de las declaraciones tributarias” (subrayado fuera de texto), como lo precisa la referida disposición.

2. ¿Debe la Administración Tributaria ratificar la liquidación provisional mediante la cual se determina y liquida un tributo, cuando el administrado no se pronuncia en la oportunidad legal después de su notificación?

La Administración Tributaria no debe ratificar la liquidación provisional en este caso; de hecho, ésta se entiende aceptada y, por ende, presta mérito ejecutivo -tal y como se desprende del párrafo 2° del artículo 764-1 del Estatuto Tributario- con lo cual debe darse inicio al procedimiento administrativo de cobro.

3. ¿Qué actuación debe adelantar la Administración Tributaria cuando el administrado no se pronuncia dentro de la oportunidad legal habiéndosele notificado una liquidación provisional mediante la cual se liquida una sanción por el incumplimiento de una obligación formal diferente a la presentación de una declaración tributaria?

Como se expuso en el anterior punto, cuando la liquidación provisional versa sobre la presentación de las declaraciones tributarias, el silencio del contribuyente da lugar a una aceptación tácita, según lo dispone el párrafo 2° del artículo 764-1 del Estatuto Tributario; no obstante, esta misma consecuencia no se predica cuando dicha liquidación se refiere al incumplimiento de otras obligaciones formales distintas de la presentación de las mencionadas declaraciones.

En efecto, el párrafo 2° establece:

PARÁGRAFO 2o. La Liquidación Provisional se considera aceptada cuando el contribuyente corrija la correspondiente declaración tributaria o presente la misma, en los términos

dispuestos en la Liquidación Provisional y atendiendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario para la presentación y/o corrección de las declaraciones tributarias.

De igual manera se considera aceptada por el contribuyente, cuando este no se pronuncie dentro de los términos previstos en este artículo sobre la propuesta de Liquidación Provisional, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá iniciar el procedimiento administrativo de cobro.

Cuando se trate del incumplimiento de otras obligaciones formales, distintas a la presentación de la declaración tributaria, se entenderá aceptada la Liquidación Provisional cuando se subsane el hecho sancionable y se pague o se acuerde el pago de la sanción impuesta, conforme las condiciones y requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para la obligación formal que corresponda. En este caso, la Liquidación Provisional constituye título ejecutivo de conformidad con lo establecido en el artículo 828 del mismo Estatuto. (subrayado fuera de texto)

Nótese que la aceptación tácita de la liquidación provisional únicamente tiene lugar cuando se está ante el incumplimiento de una obligación formal relacionada con la presentación de las declaraciones tributarias. Precisamente, el inciso 2° del párrafo antes reseñado está conectado con el inciso 1° al emplearse la expresión “de igual manera”.

En cambio, en lo que se refiere al incumplimiento de otras obligaciones formales distintas a la presentación de las declaraciones tributarias, supuesto que está regulado en el inciso 3°, únicamente se entiende que existe aceptación de la liquidación provisional cuando “se subsane el hecho sancionable y se pague o se acuerde el pago de la sanción impuesta”; en otras palabras, cuando existe una aceptación “expresa”.

Por lo tanto, en este último evento el silencio se debe considerar un rechazo para efectos del procedimiento administrativo *sub examine*, lo cual conlleva a que la liquidación provisional se asimile a un pliego de cargos, como lo establecen los artículos 764-2 y 764-6 *ibidem*.

4. ¿Se permite suscribir una facilidad para el pago para acceder a la reducción de las sanciones de que trata el artículo 764-3 del Estatuto Tributario?

El artículo 764-3 del Estatuto Tributario prevé:

ARTÍCULO 764-3. SANCIONES EN LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. <Artículo adicionado por el artículo 258 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las sanciones que se deriven de una Liquidación Provisional aceptada se reducirán en un cuarenta por ciento (40%) del valor que resulte de la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario, siempre que el contribuyente la acepte y pague dentro del mes siguiente a su notificación, bien sea que se haya o no discutido.

(...) (subrayado fuera de texto)

Para este Despacho, es claro que el inciso 1° del reseñado artículo 764-3 exige que se pague la respectiva sanción, con lo cual, atendiendo a la literalidad de la norma, se descartaría de plano una facilidad para el pago.

II. MODIFICACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

1. **¿Qué actuación puede llevar a cabo el administrado si no está de acuerdo con la base sobre la cual se liquidó, mediante liquidación provisional, la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario?**

Tal y como lo indica el artículo 764-1 del Estatuto Tributario, el administrado podrá, por una única vez, solicitar la modificación de la liquidación provisional dentro del mes contado a partir de su notificación, manifestando “los motivos de inconformidad en un memorial dirigido a la Administración Tributaria”.

III. RECHAZO DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

1. **Cuando se ha notificado una liquidación provisional con ocasión del incumplimiento de otras obligaciones formales distintas a la presentación de la declaración tributaria ¿en qué caso procede la ratificación de la liquidación provisional como un pliego de cargos?**

Continuando con lo señalado en el punto #3 del Título I de este documento, la Administración Tributaria debe ratificar la liquidación provisional como un pliego de cargos, de conformidad con lo señalado en los artículos 764-2 y 764-6 del Estatuto Tributario, cuando el contribuyente la ha rechazado, ya sea porque expresamente así lo ha manifestado o porque ha guardado silencio sobre el particular.

Asimismo, de conformidad con el inciso 1° del artículo 764-2 *ibidem*, la Administración Tributaria también debe ratificar la liquidación provisional en el sentido antes expuesto cuando rechaza la solicitud de modificación de ésta.

IV. SANCIONES EN LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

1. **Habiéndose proferido liquidación provisional en torno a la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario ¿cómo debe proceder el obligado a informar, interesado en aceptarla?**

No sobra recordar que, de conformidad con el literal c) del artículo 764 del Estatuto Tributario, mediante liquidación provisional la Administración Tributaria puede determinar y liquidar las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales, como es el caso de la sanción prevista en el artículo 651 *ibidem*.

Dicho esto, en el escenario planteado resulta necesario remitirse al párrafo 2° del artículo 764-1 *ibidem*:

Cuando se trate del incumplimiento de otras obligaciones formales, distintas a la presentación de la declaración tributaria, se entenderá aceptada la Liquidación Provisional cuando se subsane el hecho sancionable y se pague o se acuerde el pago de la sanción impuesta, conforme las condiciones y requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para la obligación formal que corresponda. En este caso, la Liquidación Provisional constituye título ejecutivo de conformidad con lo establecido en el artículo 828 del mismo Estatuto. (subrayado fuera de texto)

Por ende, el obligado a informar debe subsanar la infracción cometida y pagar o acordar el pago de la sanción determinada en la liquidación provisional; sanción respecto de la cual, valga anotar, la Administración Tributaria debe considerar la reducción a que haya lugar en los términos del artículo 640 *ibidem*.

No obstante, pese a que en este evento la liquidación provisional tiene el carácter de acto administrativo definitivo, ello no implica que el obligado no tenga derecho a la reducción sancionatoria contemplada en el inciso 3° del mencionado artículo 651:

La sanción a que se refiere el presente Artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada, según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción (...). Para tal efecto, en uno y en otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma. (subrayado fuera de texto)

Así, el obligado a informar tiene derecho a las reducciones de que tratan los siguientes artículos del Estatuto Tributario: (i) 640, esto es, al 50% o 75% del monto previsto en la Ley; y (ii) 651, esto es, al 50% de la sanción impuesta. Empero, en el caso de esta última reducción será necesario que dicho obligado acepte la liquidación provisional dentro del mes contado a partir de su notificación, atendiendo lo previsto en el artículo 764-1 *ibidem*.

2. ¿Es viable dar aplicación a la reducción sancionatoria de que trata el artículo 764-3 del Estatuto Tributario cuando el administrado subsana la falta de suministro de información tributaria o su suministro en forma errónea?

El artículo 764-3 *ibidem* establece:

ARTÍCULO 764-3. SANCIONES EN LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. <Artículo adicionado por el artículo 258 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las sanciones que se deriven de una Liquidación Provisional aceptada se reducirán en un cuarenta por ciento (40%) del valor que resulte de la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario, siempre que el contribuyente la acepte y pague dentro del mes siguiente a su notificación, bien sea que se haya o no discutido.

Lo anterior no aplica para las sanciones generadas por la omisión o corrección de las declaraciones tributarias, ni para aquellas derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales que puedan ser subsanadas por el contribuyente en forma voluntaria antes de

proferido el Pliego de Cargos, en cuyo caso se aplicará el régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario. (subrayado fuera de texto)

Así las cosas, en lo que se refiere a la sanción de que trata el artículo 651 *ibidem*, ésta no puede ser objeto de la reducción antes reseñada cuando se ha determinado y liquidado mediante liquidación provisional.

Precisamente, el párrafo 1° del referido artículo 651 indica que el obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata dicha disposición antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 001054 del 05/08/2022, N° 001383 del 04/10/2022, N° 001454 del 24/10/2022, N° 000026 del 12/01/2023 y N° 000637 del 26/05/2023, y:

Doctor
ANDRÉS ESTEBAN ORDOÑEZ PÉREZ
Director de Gestión de Fiscalización
U.A.E. DIAN
aordonezp@dian.gov.co

Proyectó: Zulema Silva Meche y Julián López Avella – Subdirección de Normativa y Doctrina
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina
Revisó: Comité de Normativa y Doctrina del 06/06/2023