

Alcances Jurídicos y Procesales de la Inspección Tributaria en Colombia

Legal and Procedural Scope of the Tax Inspection in Colombia

Rafael Edinson Ruiz Acevedo

Código: 11.809.601

1) Resumen:

La Inspección Tributaria como medio probatorio en los procesos administrativos tributarios en Colombia, permite una evaluación de los parámetros que la oficina de impuestos considere pertinente para lograr una conducción al establecimiento de la realidad tributaria de cada uno de los contribuyentes; en ese sentido, es preciso entender, que el suscitado mecanismo trae consigo una serie de consecuencias jurídicas dentro del desarrollo procedimental, una de las más destacadas, es la suspensión de términos para la notificación del requerimiento especial, la liquidación de revisión o para el fallo del recurso de reconsideración; en mérito de lo expuesto, se han suscitado numerosas dudas entre los tributantes sobre la aplicación de la suspensión del término en los procesos administrativos adelantados, las cuales han sido resueltas por la emisión de conceptos jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y sentencias del Consejo de Estado, las cuales analizaremos en el presente. De la misma forma, estudiaremos las demás implicaciones jurídicas que la Inspección Tributaria genera a cada una de las partes y el comportamiento de los mecanismos empleados bajo las disposiciones de los principios de Inmediatez, publicidad y contradicción.

2) Abstract:

The Tax Inspection as a means of proof in tax administrative processes in Colombia, allows an evaluation of the parameters that the tax office considers relevant to achieve a guide to the establishment of the tax reality of each of the taxpayers; In this

sense, it is necessary to understand that the aforementioned mechanism brings with it a series of legal consequences within the procedural development, one of the most notable is the suspension of terms for the notification of the special requirement, the liquidation of review or for the ruling. of the reconsideration appeal; Due to the above, numerous doubts have been raised among taxpayers about the application of the suspension of the term in advanced administrative processes, which have been resolved by the issuance of legal concepts from the National Tax and Customs Directorate (DIAN). and rulings of the Council of State, which we will analyze herein. In the same way, we will study the other legal implications that the Tax Inspection generates for each of the parties and the behavior of the mechanisms used under the provisions of the principles of Immediacy, publicity and contradiction.

3) Palabras Clave:

Inspección Tributaria, DIAN, Contribuyente, Termino Procesal, Alcance Jurídico, Proceso Administrativo Tributario, Impuestos.

4) Key Words:

Tax Inspection, DIAN, Taxpayer, Procedural Term, Legal Scope, Tax Administrative Process, Taxes.

5) Introducción:

El Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) establece en sus artículos 778 y subsiguientes, la Inspección Tributaria como un medio probatorio en los procesos que adelanta la administración con el objeto de establecer “la exactitud de las declaraciones, la existencia de hechos gravables declarados o no y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales” (Artículo 779 ibídem), el suscitado medio probatorio, podrá ser adelantado de oficio o a petición de parte y dará inicio con la promulgación del Auto que así lo decrete, por lo tanto, esta actuación implicará necesariamente un conjunto de intervenciones procesales que causarán consecuencias jurídicas y económicas (Mayor – Menor valor a pagar, Mayor – Menor saldo a favor y

sanción) para las partes; pero es de estas afirmaciones, que nos permitimos plantearnos que la Inspección Tributaria encuentra su origen en el indicio que descubre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en su deber de ejercer la fiscalización de los tributos. Al respecto Piza Rodríguez & González Parra (2017) afirman:

“El deber de contribuir establecido en el artículo 95 de nuestra Carta Política se materializa mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias y los deberes formales, radicados en cabeza de los sujetos pasivos. Hacia la verificación del cumplimiento de unos y otros se encauza la actividad administrativa desarrollada dentro del procedimiento tributario de gestión, que se estructura a partir de la concatenación de otros subprocedimientos o etapas, el primero de ellos, la fiscalización tributaria y el segundo, la determinación del tributo.” (p.127).

Lo anterior, para comprender que la Inspección Tributaria, una vez formalmente iniciada imperiosamente significa una intervención en los procesos conducentes a la determinación fiscal que varían desde la suspensión de términos procesales de los mecanismos establecidos en el Estatuto Tributario hasta la importancia del acta dentro de la actuación administrativa, pasando claramente por los requerimientos jurídicos de solemnidad intrínsecos al procedimiento y que pueden resultar determinantes en una etapa judicial posterior en las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho.

En mérito de lo expuesto, en el presente texto se analizarán las premisas legales, doctrinales y jurisprudenciales que permitan englobar el concepto de Inspección Tributaria en Colombia desde la perspectiva jurídica y procesal, estudio que se realizará a partir de la siguiente pregunta: ¿Cuáles son los alcances jurídicos y procesales de la Inspección Tributaria en Colombia?

De acuerdo al interrogante planteado, el objetivo principal del presente ensayo consiste en determinar los alcances jurídicos y procesales de la Inspección Tributaria en Colombia. En ese sentido, se buscará poner de sentado que se requiere un indicio previo para la activación del mecanismo procedimental administrativo tributario y que

dentro del mismo, la Inspección Tributaria como medio probatorio, funge como eje central del carácter jurídico – legal del proceso.

Así las cosas, se ha estructurado la línea argumentativa de la siguiente forma: en primer lugar, se definirán conceptos jurídicos y terminología respecto de Inspección Tributaria, Procesos Administrativos Tributarios y Términos Procesales en Colombia.

En segundo lugar, se analizará la doctrina y la jurisprudencia con relación a la suspensión de términos procesales como consecuencia de la Inspección Tributaria en Colombia.

En tercer lugar, se Describirán las implicaciones Jurídicas para las partes dentro del proceso de Inspección Tributaria en Colombia.

6) Conceptos jurídicos y terminología respecto de Inspección Tributaria, Procesos Administrativos Tributarios y Términos Procesales en Colombia.

Dentro del estudio que se realiza en el presente texto académico, es de alta relevancia estructurar un apartado en el cual se pueda contextualizar al lector desde el punto de vista conceptual en cuanto a los términos más importantes que se emplearán en el desarrollo del mismo.

“Por lo general, la terminología se propone el objetivo de analizar y describir la estructura y la organización de las unidades de conocimiento en el interior de distintos sectores especializados: empezando con los que, por su rigor metodológico y el campo de interés bien limitado, han conseguido un nivel de codificación consolidado y muy evolucionado, así como las ciencias, hasta llegar a las tecnologías, las artes y las técnicas, los sectores de actividad profesional, artesanal y práctica.”. (Adamo, 2000, p. 86 – 87).

De tal forma, las acepciones que se logran dilucidar en este acápite darán una ruta a la interpretación del texto y permitirán la cercanía al lenguaje técnico del derecho

que se propone utilizar, recordando de la misma manera que “El lenguaje jurídico no es sólo un tipo de lenguaje especializado sino que además, se caracteriza por la utilización de términos ambiguos, vagos y emotivos que requieren en muchos casos de interpretación.”. (De Asís citado por García Restrepo, 2019, p. 2). De ahí, la importancia de no brindar simplemente una definición sino una interpretación proveniente de la doctrina y la jurisprudencia.

6.1) Inspección Tributaria en Colombia.

Como se ha venido relatando, la Inspección Tributaria encuentra su definición legal en el artículo 779 del Estatuto Tributario Colombiano “Se entiende por inspección tributaria, 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.”, de igual forma, dentro del suscitado artículo también se indican sus motivaciones y generalidades procesales.

A través de la Inspección Tributaria “la administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales; además, establece la existencia de hechos gravables. (...) El artículo preceptúa que la inspección tributaria se inicia una vez notificado el auto que la ordena; que de la diligencia debe levantarse un acta en la que se incluyan todos los hechos y pruebas examinadas y los resultados obtenidos y la fecha de cierre de la investigación y que debe ser suscrita por los funcionarios que adelantaron la diligencia. Finalmente, el artículo prevé que en los eventos en que de la inspección tributaria practicada se derive una actuación administrativa, el acta respectiva hará parte de ésta.”. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 2015, Rad. 76001-23-31-000-2007-01182-01[19044]).

Pero en este punto, una de las premisas que nos permite asimilar de fondo el concepto de Inspección Tributaria, es establecer qué debemos entender por medio de

prueba. “El medio de prueba es el instrumento a través del cual se busca lograr la convicción sobre el acaecimiento de un hecho particular” (Matheus López, 2002, p. 323 – 324). Incluso de esta preposición podemos plantearnos que el Estatuto Tributario reconoce la posibilidad de aplicación de otros medios probatorios propios de otras disposiciones legales colombianas como puede ser el caso de lo consagrado en el artículo 165 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012); la noción que hemos logrado construir, fungirá como núcleo central de la propuesta académica que estamos planteando en el presente texto.

6.2) Procedimientos Administrativos Tributarios en Colombia.

A la luz del esquema jurídico y legal empleado en Colombia, contamos con que las diferentes entidades Estatales pueden adelantar procesos contra los administrados con el fin de ejercer la eficiencia y eficacia en la regulación del gobierno nacional a los ciudadanos; de la misma forma, que los administrados podrán acceder a los distintos organismos del Estado, dependiendo del objeto social y competencia de cada uno, en busca de realizar reclamaciones, solicitar mediación en un conflicto con otro tercero o hacer valer derechos que han sido violados por dichos organismos o por entidades que tienen la obligación de regular. De esta forma, encontramos que el alcance procesal es de tal magnitud, que incluso en algunas circunstancias la ley puede atribuir facultades jurisdiccionales a las entidades administrativas conforme lo establece el inciso tercero del artículo 116 de la Carta Política de 1991. Así las cosas, debemos comprender que dentro del esquema tributario nacional está previsto que la administración pueda adelantar procesos en contra de los contribuyentes con el objeto de ejercer efectivamente la función de fiscalización de los tributos, en especial cuando se trata de contribuciones que son autoliquidadas por el contribuyente.

“La estructura del procedimiento de gestión ante impuestos declarados y autoliquidados por el sujeto pasivo es sustancialmente distinta al procedimiento de gestión frente a tributos liquidados directamente por la Administración tributaria; en el sistema de autoliquidación, el legislador defiere al propio obligado la calificación de los hechos generadores respecto de los cuales es sujeto pasivo, y aún de aquellas

operaciones económicas que tienen relevancia. Paralelo a esta calificación el sujeto pasivo interpreta las normas y es probable que lo haga en función de aquello que más le pueda convenir desde la perspectiva de disminuir su carga tributaria, asumiendo los riesgos propios de una eventual fiscalización por parte de las autoridades tributarias y de una posible determinación oficial que aumente su liquidación privada.” (Piza Rodríguez & González Parra, 2017, p. 128)

Resulta preciso concluir que el objeto de los procesos administrativos tributarios en Colombia para el contexto del presente ensayo va ligado a la función de la administración de vigilar, revisar y determinar que los contribuyentes efectivamente hayan realizado de adecuada forma la interpretación de la norma tributaria y por consiguiente realizaran de manera acertada las contribuciones pertinentes. Lo anterior nos permite delimitar los procesos administrativos tributarios que estudiaremos en el presente texto, a saber, el requerimiento especial, la liquidación de revisión y el recurso de reconsideración, los cuales son adelantados por la DIAN en su función de “Administrar los impuestos sobre la renta y complementarios, sobre las ventas, nacional al consumo, al patrimonio, gravamen a los movimientos financieros, de timbre nacional, impuesto nacional a la gasolina y al ACPM; los derechos de aduana y comercio exterior, así como los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior, en lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción y los demás que las leyes determinen, que no estén asignados a otras entidades.”, conforme lo establece el artículo 3 del Decreto 1742 de 2020. Los procesos tributarios mencionados anteriormente, son los vitales para este estudio debido a que suspenden los términos procesales cuando se decreta la práctica de la Inspección Tributaria y los analizaremos uno por uno a continuación.

6.2.1) Requerimiento Especial.

Como se ha venido advirtiendo en el presente texto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tiene el deber de ejercer la fiscalización y/o revisión de las

declaraciones y contribuciones tributarias autoliquidadas por el contribuyente; dentro del suscitado ejercicio, se encuentran facultados para modificar la liquidación privada conforme se establece en el artículo 702 del Estatuto Tributario (Liquidación de Revisión), pero previo a ello, se debe realizar un Requerimiento Especial, siendo dicho acto administrativo el que da inicio al proceso debido cuando la DIAN tiene indicios de errores o inexactitudes en las declaraciones del contribuyente. “Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta. El requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada.” (E.T. Arts. 703 y 704.).

Como es sabido, bajo el principio de contradicción de los actos administrativos y de la defensa procesal “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.” (Art. 707 *Ibíd.*). De la misma forma, el funcionario que conozca de la respuesta al Requerimiento Especial podrá ordenar su ampliación por una sola vez dentro de los 3 meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo, con el objeto de anexar nuevas pruebas y con la facultad de incluir nuevos conceptos, hechos que permitan una nueva determinación en la liquidación e incluso en la sanción que no estuviesen contempladas en el requerimiento inicial; el contribuyente tendrá oportunidad de presentar respuesta a la ampliación en un término de 3 a 6 meses.

En cuanto a los términos de notificación y la interrupción de plazos a causa de decretarse la Inspección Tributaria dentro del procedimiento del Requerimiento Especial, se desarrollará en apartados más adelante con mayor amplitud.

6.2.2) Liquidación de Revisión.

Conforme la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (2012) “La liquidación oficial de revisión procede por una sola vez y consiste en la facultad que tiene la Administración de modificar la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. Su propósito es revisar la declaración privada y modificarla si no se ha presentado de conformidad con las disposiciones legales o si no refleja la situación económica del contribuyente, responsable o agente retenedor” [Rad. 68001-23-31-000-2007-00583-01(18405)].

Por su parte, el Estatuto Tributario dispone en su artículo 712 que “La liquidación de Revisión, debe contener: a. Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación, b. Período gravable a que corresponda, c. Nombre o razón social del contribuyente, d. Número de identificación tributaria, e. Bases de cuantificación del tributo, f. Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente, g. Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración, h. Firma o sello del control manual o automatizado.”. Es preciso aclarar, que la Ley Tributaria permite al contribuyente allanarse completa o parcialmente a lo propuesto en el Requerimiento Especial o en la Liquidación de Revisión a cambio de una disminución en el monto de la sanción pecuniaria impuesta, para ello, deberán cumplir con el procedimiento previsto para corregir la declaración privada y radicar un memorial en el que expongan cuales son los hechos a los que deciden acogerse conforme a los planteados por la DIAN.

En este acápite, resulta de alta relevancia realizar una diferenciación con otro tipo de liquidación que propuso el legislador en el estatuto tributario, **La Liquidación de Aforo**.

“La liquidación de aforo es el medio a través del cual, previo el agotamiento de una serie de etapas como el emplazamiento para declarar y la resolución sanción, se determina oficialmente el impuesto al contribuyente que persiste en la omisión de presentar el denuncia tributario” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 2009, Rad. 76001-23-31-000-2004-00345-01[16494]).

Así las cosas, la diferencia entre Liquidación de Revisión y de Aforo, se evidencia en que la primera, se realiza en virtud del indicio que demuestra un error o inexactitud en la declaración privada presentada, mientras tanto, la segunda, se realiza por la omisión de quien tiene el deber de declarar o contribuir, es decir, la administración liquida la carga tributaria por que de plano no fue presentada por el responsable de hacerlo.

6.2.3) Recurso de Reconsideración.

El artículo 720 del E.T. Dispone: “contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.”, para el tema que hemos venido delimitando en el presente ensayo, entenderemos que el Recurso de Reconsideración es la herramienta jurídica, que garantiza el principio de contradicción al contribuyente frente al proceso de Liquidación de Revisión; del mismo modo, se precisa en el suscitado artículo que cuando el contribuyente hubiese atendido de forma correcta el Requerimiento Especial, sin embargo, se hubiese continuado por parte de la administración tributaria con el proceso de Liquidación de Revisión, no será necesario agotar el Recurso de Reconsideración, puesto que el contribuyente podrá acceder de forma inmediata a la

jurisdicción de lo Contencioso Administrativo dentro de los 4 meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

En palabras de la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, “el recurso de reconsideración es el medio de impugnación indispensable para agotar la vía gubernativa frente a las liquidaciones oficiales, al no haberse interpuesto oportunamente, no puede darse por cumplido este presupuesto de la acción.”, en contraposición, anteriormente planteamos que la Ley establece una excepción, en la cual no se requiere del recurso de reconsideración para considerar que se ha agotado de manera efectiva la vía gubernativa. [Parágrafo Art. 720 del E.T.].

6.3) Términos Procesales en Colombia.

En una acepción general podemos encontrar que la Corte Constitucional en sentencia C 012 de 2002 manifestó lo siguiente.

“Los términos procesales constituyen en general el momento o la oportunidad que la ley, o el juez, a falta de señalamiento legal, establecen para la ejecución de las etapas o actividades que deben cumplirse dentro del proceso por aquél, las partes, los terceros intervinientes y los auxiliares de la justicia. Por regla general, los términos son perentorios, esto es, improrrogables y su transcurso extingue la facultad jurídica que se gozaba mientras estaban aún vigentes.” (Expediente D-3619, 23 de Enero de 2002).

De lo anterior, podemos extraer que se menciona la extinción de la facultad jurídica por el vencimiento del término, lo cual es indispensable para nuestro estudio, entendiendo que todos los procedimientos administrativos tributarios ya analizados contemplan los términos procesales de manera expresa en la Ley y los cuales se ven interrumpidos con la práctica de la Inspección Tributaria, por tanto, bajo este precepto, es de mucha importancia para la DIAN realizar las actuaciones tendientes a la fiscalización tributaria dentro de los tiempos contemplados en la Norma para evitar quedarse sin legitimación en la causa por vencimiento del término procesal. Pero es aquí, donde aparece la primer controversia respecto a este tema, puesto que,

complementando lo ya mencionado, aparece un concepto de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, que a priori, sería esta Alta Corte, el organismo de cierre para el tema específico que nos atañe.

“En general, los términos procesales que tiene el Estado para proferir las decisiones correspondientes son términos de tipo perentorio pero no necesariamente preclusivos. Es decir que, así esté vencido un plazo, la decisión correspondiente resulta válida y eficaz, salvo que el legislador expresamente haya consagrado otra disposición como cuando estipula la preclusión del término en el sentido de indicar que la Administración pierde competencia para decidir y que, en su lugar, surja el acto ficto o presunto favorable al administrado. El vencimiento de los plazos meramente perentorios puede implicar la responsabilidad personal del agente que se ha demorado en tomar la decisión pero no afecta la validez de la decisión misma. (...) Así, sólo cuando está expresamente previsto otro efecto, el vencimiento del plazo no comporta siempre y necesariamente un caso de silencio administrativo positivo y mucho menos de nulidad de los actos administrativos.” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 2012, Rad. 25000-23-27-000-2006-01364-01[17497]).

En virtud de lo mencionado, podemos concluir entonces, que los términos procesales hacen referencia al tiempo con el que cuenta la administración tributaria para iniciar y notificar efectivamente las actuaciones que conllevan los indicios de errores o inexactitud en las liquidaciones del contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante; tomando en cuenta, además, que todos los procesos tributarios tratados en el presente, cuentan con factores que a la vez suspende esos términos, el más común y determinante, la inspección tributaria, aunando en sentido estricto que la jurisprudencia del Consejo de Estado hace referencia al término en las decisiones que toma el agente administrativo y no en los términos con los que cuenta la administración tributaria para dar inicio al proceso y notificar al contribuyente de tal situación.

7) Análisis Doctrinal y Jurisprudencial de la suspensión de términos procesales como consecuencia de la Inspección Tributaria en Colombia.

Uno de los puntos de inflexión que dio inicio al presente estudio, es realizar el correspondiente análisis de la suspensión de términos procesales que se genera al decretarse la Inspección Tributaria en los procesos de Requerimiento Especial, Liquidación de Revisión y Recurso de Reconsideración; a priori, podríamos decir que los procesos tributarios antes mencionados corresponden a la cadena procesal emanada del ejercicio de fiscalización de los tributos que ejerce la DIAN, pero que dentro de ellos, deben respetarse las disposiciones para ejercerla de manera eficiente y garantizando la oportunidad y el debido proceso al procesado; siendo de esta forma, los artículos 706 y 710 del Estatuto Tributario establecen que el término para notificar el Requerimiento Especial y la Liquidación de Revisión se suspende por 3 meses cuando la Inspección Tributaria haya sido decretada de Oficio y hasta por el término que dure la misma cuando fuese practicada a petición de parte, de la misma manera, el artículo 733 ibídem suspende por los mismo periodos de tiempo y en las mismas condiciones ya descritas, el término para fallar el Recurso de Reconsideración cuando se practique dentro del proceso la Inspección Tributaria.

Es por lo anterior, que resulta importante lograr comprender la manera en que se materializan las disposiciones normativas cuando efectivamente el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante se enfrenta a uno de los procesos antes descritos, razón por la cual, la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales ha emitido una serie de conceptualizaciones jurídicas que puedan orientar los procesos administrativos llevados y finalizados en sede administrativa, por otra parte, la Sección Cuarta de la Sala de lo contencioso Administrativo del Consejo de Estado “que es la encargada de resolver las controversias relacionados con los impuestos y contribuciones fiscales y parafiscales” (Consejo de Estado, 2021), ha emitido abundante y constantemente jurisprudencia que ha clarificado las diversas controversias que se puedan generar respecto de la operación de la suspensión de términos tras practicarse la Inspección Tributaria, lo cual analizaremos en el siguiente apartado.

7.1) Conceptualización jurídica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

El artículo 55 del Decreto 1742 de 2020 indica que la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, tiene la competencia y función de emitir conceptos jurídicos unificados, recopilando doctrina y normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria para conceptualizar a los usuarios acerca de los temas que de manera generalizada o particular puedan ocasionar controversia por interpretación, para que, en mayor medida puedan adelantarse de manera uniforme los procesos que por sede administrativa ejecuta la entidad. A lo largo de los años posteriores a la promulgación del Estatuto Tributario (1989), la DIAN a través de la oficina directiva de Gestión Jurídica ha emitido algunos conceptos que buscan orientar al contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante sobre la forma en que opera la suspensión de términos cuando dentro del proceso adelantado se ha decretado la práctica de Inspección Tributaria; a continuación, procederemos a citar las manifestaciones más importantes sobre cada uno de los conceptos emitidos que traten sobre el particular de este apartado [suspensión de términos / Inspección Tributaria].

7.1.1) Concepto Tributario 35162 de 1999.

Es uno de los documentos de conceptualización emitido por la entidad, más amplio y conciso sobre el tema tratado, a pesar de que cuenta con algunas notas derogatorias por su longevidad, muchas de las consideraciones allí plasmadas se mantienen en firme hasta el día de hoy. La pregunta del usuario fue la siguiente:

“¿Si se ha decretado inspección tributaria y en consecuencia se encuentra suspendido el término para practicar el requerimiento especial puede la Administración Tributaria válidamente emplazar para corregir cuando, si bien por efecto de la notificación del auto que decretó la inspección tributaria está suspendido el término de dos años para notificar el requerimiento el emplazamiento se profiere y notifica por fuera de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar?” (DIAN, 1999, p.2).

Dentro de la respuesta que emite la administración tributaria, deja fuera de toda duda la manera en que operan los términos procesales para este particular, incluso refiere importantes consideraciones con relación a la finalidad de la Inspección Tributaria frente a este tipo de procedimientos.

“Sabido es que por disposición legal, son los indicios de inexactitud los que motivan el emplazamiento para corregir. Siendo así, no resulta coherente como tampoco jurídico que, habiéndose decretado inspección tributaria y en consecuencia teniendo ya la posibilidad de verificar directa y plenamente la existencia o no de la inexactitud, se decrete la inspección tributaria con la única finalidad de conseguir el fenómeno jurídico de la suspensión del término para notificar el requerimiento especial y en forma equivocada creer que también lo suspende para poder emplazar al contribuyente para que corrija. Precisamente el emplazamiento para corregir está previsto como una oportunidad al contribuyente dentro de los términos de ley, y como un mecanismo para evitar, en lo posible, mayores actuaciones por parte de la Administración Tributaria, y en consecuencia mayores sanciones al contribuyente, dada la gradualidad de las mismas en directa relación con las actuaciones administrativas. En síntesis, en criterio del Despacho la Administración Tributaria no puede fuera del término de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar por indicios de inexactitud emplazar para corregir, aún cuando el emplazamiento para corregir se notifique dentro del término, que por efecto de la notificación del auto que ordena la inspección tributaria se encuentra suspendido” (DIAN, 1999, p.4).

El documento continua con una pregunta que busca complementar la respuesta del anterior concepto, para una mayor amplitud de aplicación y alcance interpretativo de las disposiciones normativas cuestionadas

“¿Son válidas las declaraciones de corrección voluntarias que presentan los contribuyentes fuera de los dos (2) años previstos en la ley para el efecto, pero dentro del término de los dos años que tiene la Administración Tributaria para notificar el requerimiento especial por encontrarse suspendido por efecto de la notificación del auto que ordena inspección tributaria?” (DIAN, 1999, p. 4)

“Como excepción y de acuerdo con el Parágrafo 1o lb. el contribuyente, retenedor o responsable podrá corregir válidamente sus declaraciones tributarias, aunque se encuentre vencido el término previsto en éste artículo, pero cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir. El término de los dos años para corregir previsto en la norma anterior, salvo las taxativas causas contenidas en el mismo artículo (artículos 709 y 713 del E.T) por las cuales hay excepción a su aplicación, es perentorio para el contribuyente. Por tanto, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, únicamente las declaraciones de corrección presentadas dentro del término de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o dentro del término de la respuesta al pliego de cargos o dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir, pero sobre el supuesto de que el emplazamiento se haya notificado dentro de los años siguientes al vencimiento del plazo para declarar tal como lo prescribe el artículo 588 del E.T., son válidas las correcciones a las declaraciones tributarias.” (DIAN, 1999, p.5).

7.1.2) Concepto Tributario 73005 de 2002.

En este concepto, la Oficina Jurídica de la DIAN, busca orientar al contribuyente respecto del impuesto sobre la renta y complementarios que se acogieron al beneficio de auditoría, en relación a cómo opera para el particular la suspensión de términos ocasionada por la Inspección Tributaria decretada de oficio en virtud de requerimiento especial; es específico la pregunta formulada fue:

¿Respecto de las declaraciones tributarias de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que se acogieron al beneficio de auditoría es procedente suspender el término para notificar el requerimiento especial, dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración, mediante la práctica de inspección tributaria de oficio? (DIAN, 2002, p.1).

La suscitada Oficina realizó el debido análisis normativo para brindar una respuesta con el suficiente argumento y orientación para comprender la excepción por beneficio, el proceso gubernativo y el medio de prueba empleado dentro del mismo.

“El beneficio de auditoría previsto en la norma citada (artículo 17 Ley 633 del 2000, que modifica el Art. 689-1 del E.T.) radica en reducir el término de firmeza de las declaraciones tributarias de 2 años a 12 meses en razón al cumplimiento por parte del contribuyente de las obligaciones previstas para el efecto, como son la presentación oportuna de la declaración de renta y complementarios y el pago dentro de los plazos señalados por el Gobierno Nacional. De manera que siendo esta la finalidad del beneficio, ha expresado este Despacho que no les son aplicables las normas generales toda vez que no se trata de vacíos legales que deban suplirse con las disposiciones ordinarias, sino de especiales mecanismos que buscan precisamente sustraer de la aplicación general lo referente a la firmeza de la declaración. Por ello no es procedente aplicar a las declaraciones tributarias de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que se acogieron al beneficio de auditoría, los eventos de suspensión del término para notificar el requerimiento especial previstos en el artículo 706 del Estatuto Tributario. Debe tenerse en cuenta además que, según la norma mencionada y la del artículo 8o del Decreto 406 de 2001, mientras no se notifique el emplazamiento para corregir, opera la firmeza dentro de los doce meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración tributaria, lo que quiere decir que una vez notificado tal acto, se retoman los términos ordinarios con todas sus connotaciones.”. (DIAN, 2002, p. 2-3).

En lo anterior, podemos apreciar que se contempla una excepción especial dentro de la norma, denominada beneficio de auditoría, es importante comprender que con ocasión a la fecha del concepto tributario (2002), el suscitado beneficio aplicaba para los periodos gravables 2000 – 2003; sin embargo el mismo artículo del Estatuto Tributario (689-1), posterior a ello, fue nuevamente modificado por el artículo 33 de la Ley 1430 de 2010, concediendo el beneficio de auditoría a los periodos gravables 2011 – 2012; lo que nos permite evidenciar que a pesar de que pasen los años y los periodos gravables se queden sin vigencia, cuando se expida una norma que modifique dicho término de tiempo, le será aplicable la doctrina emanada de este concepto.

Resulta relevante asimilar que la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN ha emitido otros conceptos referentes al tema tratado, que no se plasmaron en el presente estudio, esto en razón a que, lo que se busca es estipular aquellos apartados que se consideran de mayor importancia por que ejemplifican la manera en que los

contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarantes los encuentran como una herramienta para comprender fehacientemente como opera la suspensión de términos a causa de la Inspección Tributaria en los distintos procesos que adelanta la Administración Tributaria.

7.2) Jurisprudencia del Consejo de Estado.

Para iniciar con este acápite, es preciso traer a colación una importante recopilación jurisprudencial que realizó la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado a través de la Sentencia Rad. No. 66001-23-33-000-2016-00766-01(24009) de 2020, referente a cómo en términos fácticos se debe entender desde cuando opera la suspensión de términos para notificar el Requerimiento Especial cuando se ha decretado de oficio la Inspección Tributaria.

“El artículo 706 del Estatuto Tributario dispone que cuando la autoridad tributaria decreta de oficio la inspección tributaria, el plazo para notificar el requerimiento especial se suspende por tres meses. Esta Sección precisó que la simple notificación del auto de inspección tributaria no basta para suspender el término de notificación del requerimiento especial, sino que deben recaudarse pruebas de forma efectiva y real (sentencia del 26 de marzo de 2009, exp. 16727, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; reiterada en sentencia del 21 de agosto de 2019, exp. 21027, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez). Esta Sala también consideró que cuando no logran practicarse las pruebas decretadas en el auto de inspección tributaria por causas atribuibles exclusivamente al contribuyente, la Dian no debe soportar las consecuencias negativas derivadas de la culpa del particular. En consecuencia, en estos eventos se suspende el término para notificar el requerimiento especial, aunque no sea posible recaudar la prueba (sentencia del 28 de junio de 2016, exp. 18727, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia (E)” (Consejo de Estado, 2020, p.12).

Lo expuesto, nos permite comprender que la precitada Sección del Alto Tribunal a través de las sentencias que emanan se ha preocupado porque el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante comprenda desde que momento se hace efectivo la suspensión de términos para notificar el Requerimiento Especial al

decretarse la Inspección Tributaria, con el objeto de que no haya lugar a controversias como las que se resolvió en la Sentencia Citada, puesto que la demandante alegaba que la DIAN había decretado la Inspección Tributaria de oficio con el único objeto de suspender el término para la notificación del Requerimiento Especial, hechos sobre los cuales el Consejo de Estado ha dejado claro que, la Inspección Tributaria no puede operar como un factor dilatorio del proceso si no que por el contrario debe materializarse como medio de prueba mediante la recopilación probatoria para entender que efectivamente se suspende el término, es por ello, que no es suficiente con el Auto que la decreta si no que debe ejecutarse para que se efectúe la suspensión de términos; claro está de la misma forma, que si la recopilación probatoria no puede realizarse por motivos atribuibles al procesado, la Administración Tributaria no deberá correr entonces con esa carga, y se entenderá que la suspensión del término se hará efectiva con la promulgación del auto y la certificación de que el proceso de recopilación no pudo realizarse por culpa del contribuyente.

Es ahora oportuno, que procedamos a estudiar lo que ha referido la suscitada Sala del Alto Tribunal respecto de cómo debemos comprender que opera el término de 3 meses en la Inspección Tributaria Oficiosa, con relación a si debemos comprender que la Administración Tributaria cuenta con 3 meses para practicarla completamente y finalizarla, o por otra parte, a que si dentro de esos 3 meses debe iniciar con la recopilación a través de sus delegados pero podrá extender la práctica de la misma hasta que lo considere pertinente para darla por finalizada; claro está, que si debe notificar el Requerimiento Especial dentro de esos 3 meses por los cuales inicialmente la legislación plantea una interrupción de términos.

“La Sección ha precisado que el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección, por un lapso fijo de tres meses, término no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución, siempre y cuando ésta efectivamente se realice. (Sentencia del 5 de abril de 2018, exp. 20241, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; sentencia del 17 de junio de 2010, exp. 16604, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, sentencia del 26 de marzo de 2009, exp. 16727, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia). (...) Dado que el artículo 779 no dispone plazo alguno para

finalizar la inspección, la Sección ha aclarado que la restricción del término de suspensión a 3 meses, no se aplica a la práctica de la misma que bien puede prolongarse por fuera de ese término, siempre que no exceda los dos años que establece el artículo 705 del E.T. (sentencias del 5 de mayo del 2011, exp. 17888, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño, del 26 de junio de 2011, exp. 18156, del 21 de noviembre de 2012, exp. 18508, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, sentencia del 15 de septiembre de 2016, exp. 19531, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia)” (Consejo de Estado, 2021, p. 10).

En Sentencia con Rad. No. 76001-23-31-000-2007-01284-01(25403) de 2021, emitida por la Mencionada Sala, también se ha dejado en claro que, conforme ya lo han manifestado, es perentoria la materialización de la Inspección Tributaria para que efectivamente se dé la suspensión de términos procesales; pero a la vez, se dirime un punto de controversia, manifestando también, que no se requiere el desplazamiento de los funcionarios comisionados por la DIAN hasta las instalaciones del domicilio del procesado para que efectivamente se entienda realizada la iniciación de la recopilación del material probatorio.

“La diligencia de inspección se decreta mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los comisionados para practicarla, debe iniciar una vez notificado el auto que la ordena levantándose un acta que dé cuenta de todo lo ocurrido en su desarrollo y de la fecha en que termina. Ha señalado la Sección que para que se cumpla con el objeto de la prueba, esto es, la constatación directa de los hechos que interesan en el proceso adelantado por la administración tributaria, no es necesario que los funcionarios comisionados para practicarla se desplacen a las oficinas del contribuyente, pues tal verificación puede realizarse a través de cruces de información, documentos, requerimientos, órdenes de inspección contable, etc., con el cumplimiento de los respectivos requisitos legales (sentencia del 5 de abril de 2018, exp. 20241, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 23384, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)”. (Consejo de Estado, 2021, p.11).

En mérito de todo lo expuesto en el presente apartado, podemos determinar que la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado ha emitido jurisprudencia dentro de los proceso de Nulidad y Restablecimiento del

Derecho referente a las actuaciones de la determinación de impuestos de la DIAN, que permite al contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante guiarse en lo concerniente a cómo debe efectuarse debidamente la suspensión de términos como consecuencia de la Inspección Tributaria.

8) Implicaciones jurídicas para las partes dentro del proceso de Inspección Tributaria en Colombia

Como bien se ha contemplado en el presente estudio, sabemos que tanto para la DIAN, como para el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante existen una serie de consecuencias jurídicas cuando de oficio o a petición del procesado se emite el Auto que decreta la Inspección Tributaria; por lo tanto, se buscará exponer al lector cuáles son esas principales implicaciones jurídicas para las partes, con el fin de que de una manera efectiva puedan entenderse cada una de ellas.

En primer lugar, resulta preciso analizar la obligatoriedad en la práctica de la Inspección Tributaria; muchos contribuyentes consideran que hacer caso omiso o evadir la práctica de la Inspección les ayudará de alguna forma en el proceso, bien sea por dilatarlo con el objeto de alegar el vencimiento de términos procesales para que las declaraciones queden en firme, o, por tratar de amañar a conveniencia el material probatorio que la DIAN a través de sus delegados pueda recopilar en la práctica de la Inspección; pero nada más alejado de la realidad, la Oficina de Gestión Jurídica de la DIAN ha dejado en claro que cuando el procesado solicite que se decrete la Inspección Tributaria en una oportunidad procesal y se niegue a la práctica de la misma, en oportunidades procesales posteriores no podrá solicitar que se decrete de nuevo, salvo que en primera instancia no haya facilitado su ejecución por motivos de caso fortuito o fuerza mayor.

“No puede ordenarse la práctica de inspección tributaria solicitada por el contribuyente en la etapa del recurso de reconsideración, cuando ésta, habiéndose ordenado en oportunidades procedimentales anteriores, no fue posible su práctica por no haberse puesto a disposición de la Administración la contabilidad, a menos que se

demuestre la existencia de causa justificativa, de la no presentación. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.”. (DIAN, 1994, p.1).

Por su parte, la jurisprudencia que hemos observado, también ha considerado que ante la negativa del contribuyente para realizar de adecuada forma la Inspección Tributaria sin válida justificación, no podrá afectar el debido proceso que debe realizar la Administración Tributaria. Lo anterior, deja claro que, la práctica de la Inspección Tributaria, aunque, pueda verse limitada por el procesado, siempre dicha negativa se cargará procesalmente al contribuyente, salvo que tenga previa y válida justificación de su oposición, en caso contrario deberá asumir las consecuencias procesales ya descritas.

8.1) Alcance Probatorio de la Inspección Tributaria.

El Estatuto Tributario ha establecido que la Inspección Tributaria es el medio probatorio a través del cual se constatan o verifican de manera DIRECTA los hechos dentro de un proceso adelantado por la Administración Tributaria, es aquí, que otorga total libertad a la Administración para que practique todos los medios probatorios que considere pertinentes, contemplados en el Estatuto Tributario o demás disposiciones legales, que conduzcan a que la Inspección establezca los hechos que interesan a los procedimientos tributarios, esto resultó tan relevante, para dar efectivo cumplimiento a lo estipulado en el artículo 742 ibídem “La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos”. Aparte subrayado que nos indica, que la Administración Tributaria debe obligatoriamente adelantar los procesos de determinación tributaria y como consecuencia las sanciones a que haya lugar, única y exclusivamente de aquellos hechos que estén plenamente demostrados. Pero entonces, resultaría obvio preguntarse ¿Cuál es el límite o alcance

que tiene la Administración Tributaria para la recopilación probatoria dentro de la Inspección, entendiéndolo que en el proceso actúan como juez y parte?

“Es necesario hacer claridad a los límites de la Administración, en razón a que debe sujetarse a los requisitos que establece el artículo 168 del C.G.P. esto es, que las pruebas deben ser lícitas, pertinentes, conducentes y útiles, como quiera que en la etapa administrativa el Estado actúa como juez y parte, entonces las pruebas que obtiene en desarrollo de las etapas de fiscalización, liquidación y discusión, las toma como válidas y ciertas, esto entra en discusión cuando los elementos probatorios no son suficientes o no se han tenido en cuenta los principios para obtener la verdad y la realidad.”. (Obando Castiblanco, 2016, p. 163 – 164).

Creo que el límite que se ha buscado establecer, se encuentra en la utilidad y conductividad del material probatorio que se recopile, esto es, que los medios probatorios que se pretendan utilizar en la práctica de la Inspección Tributaria deben ser conducentes a los indicios de inexactitud o errores que dieron pie al inicio del proceso de fiscalización o revisión para la determinación de tributos, así las cosas, tenemos que la Administración Tributaria puede acudir dentro de la Inspección a todos los medios probatorios contemplados en la legislación colombiana que considere pertinentes para la determinación de los hechos que demuestren la inexactitud o error en las declaraciones tributarias, pero con el limitante, que las actuaciones para la recopilación probatoria empleadas sean efectivamente las requeridas dentro del procedimiento para la conducción al establecimiento de los hechos alegados en contra del procesado, cumpliendo así, con el requisito de utilidad de la prueba. Los medios probatorios contemplados en la norma y generalmente empelados se encuentran en el Libro V “Procedimiento Tributario, Sanciones y Estructura de la Dirección de Impuestos Nacionales”, Título VI “Régimen Probatorio”, Capítulo II “Medios de Prueba” del Estatuto Tributario y el Artículo 165 del Código General del Proceso.

8.2) Relevancia de los principios de Publicidad y Contradicción en el proceso de Inspección Tributaria.

Como bien se ha establecido, la Inspección Tributaria es un medio probatorio, por lo tanto, debe cumplir con esos principios que se han desarrollado a partir de lo consagrado por los constituyentes en la Carta Política de 1991.

“En primer lugar, el Principio de publicidad probatorio, está consagrado normativamente en el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia y tiene como finalidad e intencionalidad, la de poner en conocimiento del contribuyente la garantía en la obtención de la prueba, en consideración a una confianza legítima en la actuación judicial o administrativa, por ende la falta de publicidad y/o conocimiento de las pruebas que soportan las decisiones administrativas que se profieran pone en contravía garantías de transparencia y legitimidad que deben ser la base de la comunicación entre la Administración y el contribuyente. La manera como se ejerce o se realiza el principio de publicidad está ligado a la publicación para los actos de contenido general o la notificación para actos de contenido particular, sea por ejemplo el caso de este último, las notificaciones en que conste con la simple introducción al correo, la notificación personal, aviso, edicto, publicación en el registro o cualquier otro medio que garantice el conocimiento del acto administrativo” (Obando Castiblanco, 2016, p. 170).

En la Inspección Tributaria, está claramente estipulado en la Ley que el auto que da inicio de la misma, deber ser notificado al contribuyente enterándolo de esa manera del inicio del proceso de recopilación probatoria pertinente, pero por otro lado, tenemos que “Cuando no proceda el requerimiento especial o el traslado de cargos, del acta de visita de la inspección tributaria, deberá darse traslado por el término de un mes para que se presenten los descargos que se tenga a bien.” (Estatuto Tributario, Art. 783). Esto lo que nos indica es que una vez practicada la Inspección Tributaria, dependerá de la etapa dentro del proceso de determinación tributaria si se corre traslado o no del acta de visita, a razón de que el mismo Estatuto Tributario ha establecido mecanismos procesales posteriores al requerimiento especial donde el procesado podrá manifestar lo que considere pertinente en su derecho de controvertir las pruebas aportadas en etapas procesales anteriores. Lo expuesto, nos ofrece una clara explicación acerca del principio de publicidad, entendido como el derecho que tiene el procesado de conocer la recopilación probatoria que ha recaudada la entidad administrativa con el fin de que

de esa manera pueda enterarse acerca de la conducencia del proceso y controvertir las pruebas aportados lo que va estrechamente ligado del segundo principio, denominado Contradicción.

“En segundo lugar, el Principio de contradicción probatorio, tiene también un relevante desarrollo constitucional en el artículo 29 de la Constitución Política, tiene su fundamento en que los afectados tienen la oportunidad de controvertir las decisiones judiciales o administrativas. Respecto a la contradicción de la prueba Cañón Ramírez, afirma: “Los medios de Prueba deben ser aportados al proceso deben ser controvertidos por los sujetos procesales, cuando menos han debido tener, tales sujetos, la posibilidad de controversia, lo cual se materializa en la presencia y participación de la práctica, en su aporte o discusión; por lo menos, deben haber sido informados oportunamente sobre la existencia, práctica, aporte o recaudo procesal del respectivo medio de prueba...” Continúa señalando; “La igualdad de las partes y la publicidad de las pruebas son elementos de la contradicción de las mismas (sólo se puede controvertir la prueba que se ha dado a conocer).” 23 Es de resaltar que el artículo 29 de la Constitución Política señala como presupuesto del debido proceso, la oportunidad para controvertir las pruebas, como un derecho, entonces todos los medios probatorios deben ser puestos en conocimiento del ciudadano y/o contribuyente, con el fin que este, pueda hacer parte de la discusión probatoria, conociendo, controvertiendo o allanándose.”. (Obando Castiblanco, 2016, p. 171 – 172).

Podemos evidenciar con lo citado, que los principios de publicidad y contradicción en los procesos de determinación tributaria van de la mano, por cuanto, es la oportunidad procesal que debe garantizarse al contribuyente para que conozca los fundamentos en los cuales se basan los procedimientos y de la misma forma cuente con la pertinencia de controvertirlos, es de ahí que la Inspección Tributaria puede considerarse intrínseca a los principios de publicidad y contradicción que orientan el régimen probatorio colombiano. Ahora si bien es cierto, la DIAN ha considerado que no en todas las etapas procesales debe correrse traslado del Acta de Inspección Tributaria, al respecto han referido

“No procede dar traslado del acta de inspección al contribuyente conforme al artículo 783 del Estatuto Tributario, cuando ésta es practicada en la etapa de discusión; dado que la misma se lleva a cabo en la etapa en que se ejerce el derecho de defensa, y además no existe dentro del ordenamiento legal tributario disposición que prevea la posibilidad de adición del recurso una vez vencido el término previsto para su interposición. Sin embargo, lo anterior no es obstáculo para que en la parte final del acta se permita al contribuyente efectuar descargos y observaciones a su contenido, cumpliéndose así los principios de publicidad y contradicción de la prueba, en cuanto que el funcionario a quien corresponda fallar el recurso deberá evaluarlos” (DIAN, 1994, p.2).

Es evidente, que lo que se busca establecer es que la Inspección Tributaria debe ser notificada al contribuyente para su correcta iniciación, y los hechos que resultado de la misma, se puedan demostrar probados, darlos a conocer al procesado conforme la etapa procesal que se adelante, entendiendo que en algunas de las suscitadas etapas, el desarrollo procesal intrínseco otorga oportunidades procesales posteriores para la adecuada contradicción.

9) Conclusiones.

A lo largo del desarrollo del presente estudio, se buscó determinar los alcances jurídicos y procesales de la Inspección Tributaria en Colombia como consecuencia de los procesos adelantados por la Administración Tributaria en su función de fiscalización y revisión para la determinación tributaria; desde esa óptica, se abordó desde todas las perspectivas, a saber, doctrinales, legislativas y jurisprudenciales los conceptos, interpretaciones, casos prácticos, debates y contradicciones que se habían generado acerca de las implicaciones que se derivan del decreto de la Inspección Tributaria.

Así las cosas, como primera medida, se realizó la recopilación que permitió conceptualizar los principales términos empleados y que sirvieron de columna para que el lector pueda comprender de adecuada manera el presente estudio, logrando estipular que la Administración Tributaria tiene la función de fiscalizar y/o revisar las

declaraciones tributarias y en caso de encontrar indicios de inexactitud o errores podrán proceder con la determinación tributaria que cuenta con los siguientes procedimientos: Requerimiento Especial, Liquidación de Revisión y Recurso de Reconsideración, en los cuales, se puede decretar la Inspección Tributaria como medio probatorio con el objeto de emanar sus actuaciones de hechos directamente verificados, así mismo, como comprendimos la cadena de procesos que se llevan a cabo en la determinación tributaria, pudimos estudiar también, la importancia de los términos procesales, que se deben cumplir a cabalidad para que las actuaciones sean completamente válidas y que en caso de agotar la vía gubernativa habiéndose suscitado irregularidades en los procedimientos se puede acudir a la jurisdicción administrativa (poder judicial) a través del proceso de nulidad y restablecimiento de derecho.

En segundo lugar, logramos analizar los conceptos interpretativos de la DIAN y del Consejo de Estado respecto de cómo opera la suspensión de términos en los procedimientos mencionados anteriormente, cuando se decreta de oficio o a petición de parte la Inspección Tributaria, determinando que para que se dé la suscitada suspensión no basta con decretar la Inspección, sino, que también debe efectivamente materializarse; del mismo modo, algunos conceptos emitidos por la DIAN pusieron de sentado la operación de los términos cuando los procesos se realizan bajo el presupuesto de excepciones especiales.

Por último, observamos algunas generalidades de las consecuencias jurídicas de la Inspección Tributaria, como su carácter de obligatoriedad, los medios probatorios que puede emplear y su limitante frente a comprender que la recopilación probatoria realizada debe ser conducente al efectivo establecimiento de los hechos que dieron inicio a la fiscalización tributaria, por otra parte, pudimos estudiar los principios constitucionales que sustentan la Inspección Tributaria y generan garantías procesales al contribuyente, agente retenedor o responsable.

10) Referencias Bibliográficas

- Adamo, G. (2000). La terminología en la teoría y la práctica de la traducción. Hieronymus Complutensis, 9-10, 83 – 96. Recuperado de: https://cvc.cervantes.es/lengua/hieronymus/pdf/09_10/09_10_085.pdf
- Código General del Proceso [CGP]. Ley 1564 de 2012. 12 de Julio de 2012 (Colombia).
- Concepto Tributario 67779 de 1994 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales]. Régimen Probatorio Inspección Tributaria. Noviembre 25 de 1994.
- Concepto Tributario 35162 de 1999 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales]. Emplazamiento al contribuyente para corregir declaraciones tributarias / Suspensión del termino para notificar requerimiento especial previo. Abril 13 de 1999.
- Concepto Tributario 73005 de 2002 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales]. Beneficio de Auditoría. Noviembre 12 de 2002.
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso Rad. 68001-23-31-000-2007-00583-01(18405), C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 19 de Abril de 2012.
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso Rad. 76001-23-31-000-2004-00345-01(16494), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 24 de Septiembre de 2009.
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso Rad. 25000-23-27-000-2004-01931-01(16998), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; 10 de Febrero de 2011.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso Rad. 76001-23-31-000-2007-01182-01 (19044), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 3 de Junio de 2015.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso Rad. 25000-23-27-000-2006-01364-01(17497), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 12 de Abril de 2012.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso Rad. 66001-23-33-000-2016-00766-01(24009), C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez (E); 23 de Julio de 2020.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso Rad. 76001-23-31-000-2007-01284-01(25403), C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; 24 de Junio de 2021.

Consejo de Estado. (2021). Sección Cuarta, ¿Quiénes somos? Recuperado de:
<https://www.consejodeestado.gov.co/seccion-cuarta/index.htm>

Constitución Política de Colombia [Const]. Artículo 96. 7 de Julio de 1991 (Colombia).

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-012/02 Expediente D-3619, M.P. Dr. Jaime Araujo Rentería; 23 de Enero de 2002.

Decreto 624 de 1989 [Con fuerza de Ley]. Por medio del cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. 30 de Marzo de 1989. D.O. No. 38.756.

Decreto 1742 de 2020 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por el cual se

Modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 22 de Diciembre de 2020. D.O. 51.536.

García Restrepo, J. E. (2019). Estrategia Tributaria, Elementos en el impuesto de renta De las sociedades. Bogotá D.C. – Colombia. Ecoe Ediciones S.A.S. Recuperado de: <https://vlex.proxyusc.elogim.com/#vid/878819902>

Matheus López, C. A. (2002). Sobre la Función y Objeto de la Prueba. Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho, 323 – 338. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5084974>

Obando Castiblanco, A. S. (2016). Aplicación de los principios constitucionales de la Prueba en el procedimiento administrativo tributario. Pensamiento Jurídico, No. 44, ISSN 0122 – 1108, PP. 161 – 227. Recuperado de: <https://revistas.unal.edu.co/index.php/peju/article/download/60956/pdf/309497>

Piza Rodríguez, J. R. (2017) Fiscalización y Determinación Tributaria. Teoría del Procedimiento Tributario Colombiano. Revistas Universidad Externado de Colombia. 127 – 208. Recuperado de: <https://vlex.proxyusc.elogim.com/#vid/950472997>

Sánchez, C. (19 de Febrero de 2020). Citar Leyes y Documentos Legales – Referencia Bibliográfica. NORMAS APA (7Ma edición). <https://normas-apa.org/referencias/citar-leyes-documentos-legales/>