

CONCEPTO N° 1437 [015641]
20-09-2023
DIAN

100202208-1437
Bogotá, D.C.

Tema: Procedimiento tributario
Descriptor: Liquidación provisional
Fuentes formales: Artículo 230 de la Constitución Política
Artículos 26, 27 y 31 del Código Civil.
Artículos **651** y **764-1** del Estatuto
Tributario

Apreciado

Corresponde a este Despacho decidir sobre la reconsideración de los conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina de acuerdo con el numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

En su escrito solicita la reconsideración de los siguientes puntos abordados en el Concepto 009461 - interno 806 de julio 17 de 2023 (Concepto General sobre la determinación provisional de los tributos y sanciones):

1. “(...) cuando un contribuyente no se pronuncia expresamente (al caso de obligaciones formales diferentes de la obligación de declarar), se entiende rechazada tácitamente la liquidación provisional (...).”
2. “(...) cuando el contribuyente acepta la liquidación provisional y debe aplicar la sanción por no enviar información o enviarla con errores, está supeditada la reducción de la sanción al 50% (posterior a pliego de cargos) (...),” (subrayado fuera de texto)

La primera solicitud de reconsideración se argumenta así:

“(...) el sentido gramatical de la norma no es suficiente para realizar la interpretación puesto que el tenor literal al que se acude en el concepto puede dar lugar a por lo menos dos interpretaciones completamente opuestas que de hecho han sido oficialmente adoptadas en la entidad.

Una de las interpretaciones es clara en el procedimiento PR-COT 0432 vigente desde el año 2021 hasta la fecha y otra interpretación totalmente contraria está en el concepto objeto de estudio (...)

Vale la pena resaltar en este punto que los procedimientos internos son vinculantes, tal como lo es el “PR-COT 0432”. En este se ilustró las etapas del proceso de liquidación provisional (...), con un flujo de acuerdo con la normatividad, estándares y la aplicación de la ley que tenía sobre este asunto en la entidad, consideración que es opuesta a la establecida en el diagrama de flujo planteado en el concepto, el cual no se acompasa con lo ya establecido por la misma administración.

(...)

(...) el párrafo 2° objeto de interpretación tiene un vacío de tal magnitud que conllevó a que la entidad durante mas (sic) de dos años lo interpretase de cierta forma y sobre el que se estructuraron múltiples procesos internos y que hoy es controvertido con una posición opuesta mediante la doctrina analizada.

Razón por la que no se requiere mayor esfuerzo para aceptar que la (sic) no es suficientemente claro, no zanjando la discusión de si el inciso segundo del artículo se refiere solo a liquidaciones provisionales que versen sobre obligaciones formales relacionadas con la presentación de declaraciones tributarias o si la consecuencia que este prevé se predica también de liquidaciones provisionales que versen sobre las demás obligaciones formales.

A su vez, el vacío se profundiza en la medida que, de concluirse que el inciso 2° del párrafo citado no se refiere a estas últimas liquidaciones provisionales, en todo caso no se establece una consecuencia para el silencio del contribuyente frente a dichas liquidaciones.

En tal sentido, la interpretación en el concepto parece devenir del entendimiento según el cual el inciso segundo y el primero se encuentran vinculados porque el segundo comienza con la expresión “de igual manera”, pero el tercero se encuentra en un supuesto diferente, excepcional y excluyente por iniciar con la expresión “cuando”.

Incluso puede señalarse que bajo el criterio literal habrían (sic) otras posibilidades de interpretación válidas, por ejemplo, la de entender que el inciso 3° al iniciar con la expresión “cuando”, establece un criterio especial para la aceptación expresa (derivada del inciso 1°), lo anterior porque solo el inciso 1° es el que exige una actividad adicional del contribuyente para dar la consecuencia de entender su aceptación. Incluso como se comentará, así fue dispuesto desde la misma consideración legislativa que precede la existencia de la disposición.

Hechas las anteriores salvedades se puede aseverar que en el caso objeto de análisis el sentido gramatical no es un criterio hermenéutico suficiente para clarificar el alcance de la norma.

(...)

Ahora bien, la intención de la norma objeto de análisis es clara y se encuentra fidedignamente establecida. Para consultarla es necesario acudir al Proyecto de Ley,

debates y, en general, el trámite legislativo que dio lugar a la adición al Estatuto Tributario del artículo estudiado.

Para ilustrar dicho trámite, en primer lugar, se señala que el artículo objeto de estudio fue adicionado por la Ley 1819 de 2016. A su vez, el Proyecto de Ley que dio lugar a la misma fue radicado bajo el número 178/2016 (Cámara) y 163/2016 (Senado) y publicado en la Gaceta N° 894 del 19 de octubre de 2016. Este texto en su artículo 224 propuso adicionar el artículo 764-1 al Estatuto Tributario.

La versión propuesta coincide en su mayoría con el contenido que fue aprobado y que se encuentra vigente a la fecha. No obstante, la misma encuentra diferencias precisamente en cuanto a su parágrafo 2° y que además incluía un tercer parágrafo que fue retirado en el trámite legislativo.

El parágrafo segundo (inicialmente propuesto) comprendía dos incisos que en la norma actual corresponden al inciso 1° y 3° del artículo 764-1 ET. Es decir, en el Parágrafo 2° se regulaba el supuesto de aceptación expresa tanto para las liquidaciones relacionadas con la obligación de declarar, como para las liquidaciones provisionales relacionadas con las demás obligaciones formales.

Nótese desde allí, que el texto del Inciso 2° inicial (hoy inciso 3°) se ubicó como explícita aclaración en el supuesto de hecho del inciso 1° para el caso de obligaciones formales, es decir, el modo de aceptación de la liquidación provisional en el caso de las obligaciones formales respondiendo al que deba subsanar y pagar (o acordar el pago), como a su vez, que dicha liquidación provisional, para el caso, constituía el título ejecutivo al tenor del artículo 828 del estatuto tributario.

Por su parte el parágrafo 3° (inicialmente propuesto) establecía que “cuando el contribuyente no se pronuncie dentro de los términos previstos en este artículo sobre la propuesta de Liquidación Provisional, la misma se entenderá rechazada”.

De la lectura del parágrafo 3° resulta evidente que la propuesta inicial de la norma buscaba que el silencio ante la liquidación provisional se entendiese como un rechazo, en todo caso dicha situación se predicaba tanto para las liquidaciones provisionales referentes a la obligación de declarar, así como para las demás liquidaciones provisionales.

Así, en el trámite legislativo el contenido del artículo fue debatido y modificado. Según el Informe de Ponencia para el primer debate, el cual fue publicado en la Gaceta 1088 y 1090 de 2016, la modificación fue la siguiente:

“ARTÍCULO 224. Mediante el cual se adiciona el artículo 764-1 al Estatuto Tributario. El cambio propuesto consiste en la eliminación del parágrafo 3 propuesto, para incluirlo en el parágrafo 2, y a su vez indicar que en caso de que el contribuyente guarde silencio la administración pueda iniciar el cobro coactivo con base en la liquidación provisional propuesta”.

De tal manera, con esta modificación se eliminó el párrafo 3° propuesto y se agregó el actual inciso 2° al párrafo 2° del [artículo 764-1](#) del ET. Este es evidentemente un tema de técnica legislativa que no se soporta, pues no existe la intención de diferenciar las liquidaciones provisionales entre las de obligaciones formales (diferentes de las de declarar) y las otras, de cara a la forma de rechazarla por parte del contribuyente.

(...)

Ni en el Proyecto de Ley, ni en su párrafo 3°, ni en la justificación de su eliminación, ni en la inclusión del inciso 2°, se hizo diferenciación alguna sobre el silencio como medio de rechazo o aceptación frente a la liquidación provisional, sino que propuso un tratamiento idéntico tanto para las liquidaciones referidas a la obligación de declarar como a las liquidaciones referidas a las demás obligaciones formales.

Así las cosas, la intención del legislador, y por lo tanto el espíritu de la norma es evidente, el silencio o falta de respuesta del contribuyente ante la liquidación provisional de cualquier tipo de obligaciones, sin distinción alguna, faculta a la administración a iniciar el cobro coactivo. Lo anterior adicionalmente es la interpretación que se alinea al sentido útil de la norma.

(...)

(...) en el texto analizado no se encuentra expresamente consagrada la consecuencia “rechazo” a la conducta “silencio del contribuyente” frente a las liquidaciones provisionales de obligaciones formales distintas a la declaración (así como tampoco frente a ningún otra).

Para establecer dicha consecuencia, se requiere el desarrollo de un razonamiento jurídico específico y llegar a ella vía interpretación, tal como se hizo en el concepto, pero abandonando el sentido razonable y útil de la ley.

Establecer una consecuencia jurídica (rechazo) de una conducta (silencio) implica reglar, establecer o crear una etapa del procedimiento tributario que no está prevista por la ley; facultad que coloca un escenario el cual excede el alcance en materia doctrinal. Esto formalmente, conforme a lo contemplado por el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, pero fundamentalmente por el principio de reserva de Ley establecido en la Constitución Política en los artículos 150, numeral 12, y el 338.”

Por su parte, la segunda solicitud de reconsideración se sustenta así:

“(…) si la Liquidación provisional no es objeto de rechazo no reemplazaría al pliego de cargos, por lo que nada obsta para que el contribuyente no pudiese reducir la sanción al 10% conforme se indica en el Parágrafo 1 del [artículo 651](#), bajo el entendido que no le ha sido emitido pliego de cargos. En ese sentido resulta necesario aclarar este alcance.”
(subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en el pronunciamiento objeto de disenso, la Subdirección de Normativa y Doctrina indicó, entre otras cosas:

I. “ACEPTACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

(...)

3. ¿Qué actuación debe adelantar la Administración Tributaria cuando el administrado o 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?

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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?

(...)

(...) 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.

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.” (subrayado fuera de texto)

Una vez expuestos los argumentos de la solicitud de reconsideración presentada por el Director de Gestión de Fiscalización U.A.E. DIAN y lo manifestado en el Concepto 009461 - interno 806 de julio 17 de 2023 cuya reconsideración se pretende, este Despacho presenta las siguientes consideraciones:

I. Aceptación o rechazo tácito de la liquidación provisional

Los artículos 764 a 764-6 del Estatuto Tributario se refieren a la liquidación provisional y, entre otras, al procedimiento que debe seguirse para que la administración la profiera y las conductas que el contribuyente puede adoptar con respecto a ella. Para el caso que nos ocupa, la controversia gira alrededor del [artículo 764-1](#) del Estatuto Tributario y la consecuencia que se le atribuye al silencio del contribuyente cuando se trata de una liquidación provisional cuyo objeto es el incumplimiento de obligaciones formales diferentes a la presentación de la declaración tributaria.

El [artículo 764-1](#) del Estatuto Tributario tiene la siguiente estructura:

1. El primer inciso tiene tres literales que se refieren a las oportunidades en las que la administración tributaria debe proferir la liquidación provisional una vez ha optado por

esta vía procesal¹.

2. El segundo inciso, se refiere a las posibles conductas que puede desplegar el contribuyente frente a una liquidación provisional; esto es: aceptarla, rechazarla o modificarla. Para cualquiera de estas alternativas el contribuyente dispone de un (1) mes².

3. El tercer inciso, se refiere a la conducta que debe seguir la administración cuando el contribuyente opta por modificar la liquidación provisional. En este evento, la administración puede proferir una nueva liquidación provisional o rechazar la solicitud de modificación presentada por el contribuyente³.

4. El cuarto inciso regula qué ocurre cuando la administración profiere una nueva liquidación provisional. En este caso, el contribuyente puede aceptarla o rechazarla⁴.

5. El quinto inciso precisa que la aceptación de la liquidación provisional debe ser total⁵.

Adicionalmente, el artículo tiene dos párrafos. El párrafo 1 tiene dos incisos con dos restricciones para la administración; a saber:

1. La administración solo puede proferir una liquidación provisional, salvo cuando el contribuyente proponga su modificación. En este caso, es posible expedir una segunda liquidación provisional⁶.

2. La liquidación provisional no puede expedirse de manera concomitante con el requerimiento especial, con el pliego de cargos o con el emplazamiento previo por no declarar⁷.

Por su parte, el párrafo 2 del artículo tiene tres incisos.

1. El primer inciso versa sobre la **aceptación expresa** de la liquidación provisional. Este evento se da cuando el contribuyente corrige la declaración tributaria o la presenta⁸.

2. El segundo inciso se refiere a la **aceptación tácita** de la liquidación provisional por el contribuyente. Este evento se da cuando el contribuyente **guarda silencio** frente a la liquidación provisional que se le haya notificado. En este evento, la administración queda facultada para iniciar el procedimiento de cobro⁹. Es importante tener en cuenta que este inciso está directamente relacionado con el primer inciso del párrafo al punto que inicia con la expresión “de igual manera”; es decir, se aplican las mismas reglas para las liquidaciones provisionales en las que se corrigen inexactitudes o se refieren a la no presentación de las declaraciones tributarias.

3. El tercer inciso se refiere a la **aceptación expresa** de las liquidaciones provisionales que se refieren al incumplimiento de deberes formales diferentes al deber de presentar

que se refieren al incumplimiento de deberes formales **diferentes al deber de presentar la declaración tributaria**¹⁰. Esta se da cuando el contribuyente subsana el hecho sancionable y paga o acuerda el pago de la sanción impuesta. Contrario a lo que sucede con el inciso segundo, este inciso trae una regla especial para las liquidaciones provisionales que se refieran al incumplimiento de otros deberes formales. Contrario a lo que sucede con las liquidaciones provisionales reguladas en los primeros dos incisos, en este caso, el silencio del contribuyente no tiene efecto alguno. Por el contrario, la aceptación solo se da cuando el contribuyente subsana el hecho sancionable y paga o acuerda el pago de la sanción correspondiente.

Así y a la luz del artículo 27 del Código Civil, la estructura del párrafo 2 permite concluir que, dependiendo del objeto de la liquidación provisional, esta puede ser aceptada expresamente, aceptada tácitamente o rechazada, de diferentes maneras. La siguiente tabla resume este entendimiento:

Objeto de la liquidación provisional	Aceptación expresa	Aceptación tácita	Rechazo
1. Inexactitudes en las declaraciones tributarias	Debe ser total y se da cuando el contribuyente corrige la declaración en los términos de la liquidación privada de acuerdo con las reglas del E.T. (Ver: Inc.1, Par. 2, Art. 764-1 , E.T.)	Silencio por parte del contribuyente en el término de un (1) mes contado a partir de la notificación de la liquidación privada. (Ver: Inc.2, Par. 2, Art. 764-1 , E.T.)	Debe ser expreso por parte del contribuyente.
2. Omisión de la Presentación de la declaración tributaria	Debe ser total y se da cuando el contribuyente presenta la declaración en los términos de la liquidación privada de acuerdo con las reglas del E.T. (Ver: Inc.1, Par. 2, Art. 764-1 , E.T.)	Silencio por parte del contribuyente en el término de un (1) mes contado a partir de la notificación de la liquidación privada. (Ver: Inc.2, Par. 2, Art. 764-1 , E.T.)	Debe ser expreso por parte del contribuyente.
3. Imposición de sanciones por el incumplimiento de deberes formales diferentes de la omisión de la presentación de la	Se da únicamente cuando el contribuyente subsana el hecho sancionable y se paga o acuerda el pago de la sanción impuesta. (Ver: Inc. 1, Par. 2, Art. 764-1 , E.T.)	No prevista en la norma.	Se presenta cuando el contribuyente no acepta expresamente la liquidación provisional (Inc. 3, Par.2, Art. 764-1 , E.T. en concordancia con

presentación de la declaración tributaria.	impuesta. (ver. inc. 3, Par. 2, Art. 764-1 , E.T.)	en concordancia con el artículo 764-2 , E.T.)
--	--	---

Así las cosas, para el tercer supuesto descrito en el cuadro anterior, no se puede presumir una aceptación tácita ante el silencio del contribuyente. A diferencia de lo que ocurre con el primer y el segundo supuesto, la norma no prevé tal consecuencia. Además, no se podría presumir una aceptación tácita cuando lo que exige la norma de parte del contribuyente es que realice la acción de subsanar el hecho sancionable, de ahí que esa acción positiva de subsanar no pueda darse de manera tácita ni por omisión.

Ahora bien, en gracia de discusión y como lo plantea la Dirección de Gestión de Fiscalización de esta Entidad, otra interpretación del párrafo 2° del [artículo 764-1](#) *ibidem* podría ser que el tratamiento previsto en el inciso 2° es aplicable sobre cualquier liquidación provisional cuando el contribuyente ha guardado silencio y que el inciso 3° simplemente especifica la forma en la que debe darse la aceptación expresa en el escenario de las liquidaciones provisionales cuando están relacionadas con el cumplimiento de otras obligaciones formales diferentes a la presentación de declaraciones tributarias.

Esta interpretación, sin embargo, no solo exige leer de una manera diferente el texto del párrafo 2 que se viene estudiando, sino que no se ajusta a los antecedentes legislativos de la medida.

En lo que a los antecedentes se trata, es importante exponer el cambio realizado durante el trámite legislativo, así:

Gaceta del Congreso No. 894 de 2016 / Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara	Gaceta del Congreso No. 1088 de 2016 / Ponencia para primer debate proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara y 173 de 2016 Senado
<p>Artículo 224. Adiciónese el artículo 764-1 al Estatuto Tributario el cual quedará así:</p> <p>Artículo 764-1. Procedimiento para proferir, aceptar, rechazar o modificar la liquidación provisional. (...)</p> <p>(...)</p> <p>Parágrafo 2°. 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</p>	<p>MODIFICACIONES EN LA PARTE XII DEL PROYECTO DE LEY: PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO</p> <p>(...)</p> <p>ARTÍCULO 224</p> <p>(...) El cambio propuesto consiste en la eliminación del párrafo 3 propuesto, para incluirlo en el párrafo 2, y a su vez indicar que <u>en caso de que el contribuyente guarde silencio la administración pueda iniciar el cobro coactivo con base en la liquidación provisional propuesta.</u></p>

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

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.

Parágrafo 3°. Cuando el contribuyente no se pronuncie dentro de los términos previstos en este artículo sobre la propuesta de Liquidación Provisional, la misma se entenderá rechazada.
(subrayado fuera de texto)

(...)

ARTÍCULO 224. Adiciónese el [artículo 764-1](#) al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 764-1. PROCEDIMIENTO PARA PROFERIR, ACEPTAR, RECHAZAR O MODIFICAR LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. (...)

(...)

PARÁGRAFO 2°. 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)

Llama la atención que el silencio del administrado inicialmente se concibió como un rechazo “tácito” de la liquidación provisional en el párrafo 3° del [artículo 764-1](#). Sin embargo, en el proceso legislativo fue modificado para señalar en el párrafo 2° todo lo contrario: este silencio implicaba una aceptación “tácita”.

No obstante, en lugar de introducirlo al final del párrafo 2°, el legislador optó por incluirlo a renglón seguido del inciso 1°, el cual -como se sabe- versa sobre liquidaciones provisionales relacionadas con la presentación de declaraciones tributarias y las declaraciones inexactas.

Para este Despacho, la ubicación del inciso 3 del párrafo 2 que se viene estudiando es trascendente. Por su ubicación, era claro que el tratamiento previsto en el párrafo 3° del [artículo 764-1](#) *ibidem* (versión original del proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara) aplicaba para cualquier liquidación provisional. Sin embargo, habiéndose podido mantener así o haberse regulado el silencio como un inciso final del párrafo 2°, el legislador lo incluyó antes de regular la aceptación de las liquidaciones provisionales relacionadas con el cumplimiento de otras obligaciones formales diferentes a la presentación de declaraciones tributarias.

Asociado a lo anterior, en la lectura y aplicación del párrafo 2° del [artículo 764-1](#) del Estatuto Tributario el operador jurídico no puede -a su libre criterio- modificar el orden en el que fue redactada la disposición, ya que se estaría atribuyendo funciones y competencias que no le corresponden y que constitucionalmente están reservadas al Congreso de la República.

Tampoco es nimio el asunto aquí analizado pues involucra la posible vulneración del derecho fundamental al debido proceso (cfr. Artículo 29 de la Constitución Política) y el desconocimiento del espíritu de justicia (cfr. [Artículo 683](#) del Estatuto Tributario). En efecto, habiéndose notificado una liquidación provisional relacionada con el cumplimiento de otras obligaciones formales diferentes a la presentación de declaraciones tributarias y acontecido el silencio del contribuyente, en lugar de dar paso al procedimiento previsto en el [artículo 764-6](#) del Estatuto Tributario, que le permite a dicho administrado continuar discutiendo en sede administrativa la existencia y alcance de la obligación tributaria “incumplida”, la Administración Tributaria podría cobrar coactivamente un “título ejecutivo”. De esta forma, el contribuyente no podría discutir ante la administración el hecho sancionable ni argumentar un eventual eximente de responsabilidad, ni tampoco tendría oportunidad de subsanar el hecho sancionado. Así las cosas, la interpretación propuesta en la solicitud de reconsideración debe ser rechazada.

Así, para el Despacho la figura del silencio como una aceptación tácita del acto administrativo debe aplicarse e interpretarse de manera restrictiva, exigiéndose su consagración expresa en la Ley.

Por último, es importante advertir que los procedimientos internos de esta Entidad, como lo es el PR-COT 0432, aunque vinculantes para sus funcionarios en el desarrollo de sus

funciones, deben enmarcarse en la Ley y su reglamentación, tal y como se desprende del artículo 230 de la Constitución Política, y -cuando haya lugar a ello- también deben enmarcarse en la interpretación oficial de la Dirección de Gestión Jurídica o de la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN; por tal razón, dichos procedimientos no pueden ser empleados en la aplicación e interpretación de la Ley como criterio auxiliar.

Por las razones expuestas, **se confirma** el Concepto 009461 - interno 806 de julio 17 de 2023, en el entendido que, en cuanto a la liquidación provisional que se refiere a la imposición de sanciones por el incumplimiento de deberes formales **diferentes** de la omisión de la presentación de la declaración tributaria, el rechazo por parte del contribuyente se da siempre que no acepte expresamente la liquidación provisional, sin que haya lugar a presumirse una aceptación tácita ante el silencio del contribuyente.

II. Aceptación de la liquidación provisional relacionada con la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario

Sobre este punto, se comparten los argumentos expuestos por la Dirección de Gestión de Fiscalización, teniendo en cuenta que en el mismo Concepto 009461 - interno 806 de 2023 se explicó que “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” (subrayado fuera de texto).

En otras palabras, mientras la Liquidación Provisional no sea rechazada, formalmente no se puede considerar como un pliego de cargos y, por ende, en la liquidación de la sanción de que trata el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario que deba realizar el administrado, éste deberá dar aplicación a lo previsto en el parágrafo 1° del citado [artículo 651](#):

PARÁGRAFO 1o. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente Artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente Artículo reducida al diez por ciento (10%).

(...) (subrayado fuera de texto)

Por ende, en lugar de una reducción al 50% de la sanción, ésta debe reducirse al 10%.

Así las cosas, **se reconsidera** el punto #1 del título IV del mencionado pronunciamiento para en su lugar manifestar lo siguiente:

“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 cabe recordar que, de conformidad con el numeral 3) 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 párrafo 1° del mencionado artículo 651:

PARÁGRAFO 1o. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente Artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente Artículo reducida al diez por ciento (10%).

(...) (subrayado fuera de texto)

Esto, ya que, mientras la Liquidación Provisional no sea rechazada, formalmente no se puede considerar como un pliego de cargos. En otras palabras, el obligado tendrá derecho a la reducción prevista en el párrafo 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario, siempre y cuando la Liquidación Provisional no haya reemplazado al pliego de cargos. Ahora, una vez la Liquidación Provisional ha reemplazado el pliego de cargos, no habrá lugar a dicha reducción.

En resumen, 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; o (ii) 651, esto es, al 10% de la sanción impuesta. Sin embargo, 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* pues, de no aceptarse, la liquidación provisional se entenderá rechazada y, por ende, resultará improcedente la reducción al 10% y, por en (sic) contrario, procederá la ratificación

de que trata en numeral 3 del artículo 764-6 del Estatuto Tributario.

Si el obligado a informar rechaza la liquidación provisional y teniendo en cuenta que ésta reemplaza al pliego de cargos en los términos de los artículos 764-2 y 764-6 *ibidem*, en lugar de la reducción al 10% de la sanción dicho obligado tendría derecho a una reducción al 50% de la suma determinada, de acuerdo con el inciso 3° del artículo 651 *ibidem*, siempre que subsane la infracción y pague o acuerde el pago de la respectiva sanción.”

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,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUERO

Director de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Notas al pie

1. ↑ La Liquidación Provisional deberá ser proferida en las siguientes oportunidades:
2. ↑ Una vez proferida la Liquidación Provisional, el contribuyente tendrá un (1) mes contado a partir de su notificación para aceptarla, rechazarla o solicitar su modificación por una única vez, en este último caso deberá manifestar los motivos de inconformidad en un memorial dirigido a la Administración Tributaria.
3. ↑ Cuando se solicite la modificación de la Liquidación Provisional, la Administración Tributaria deberá pronunciarse dentro de los dos (2) meses siguientes al agotamiento del término que tiene el contribuyente para proponer la modificación, ya sea profiriendo una nueva Liquidación Provisional o rechazando la solicitud de modificación.
4. ↑ El contribuyente tendrá un (1) mes para aceptar o rechazar la nueva Liquidación Provisional, contado a partir de su notificación.
5. ↑ En todos los casos, si el contribuyente opta por aceptar la Liquidación Provisional, deberá hacerlo en forma total.
6. ↑ **Parágrafo 1°** (primer inciso). La Liquidación Provisional se proferirá por una sola vez, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda proferir una nueva con ocasión de la modificación solicitada por el contribuyente.
7. ↑ **Parágrafo 1°** (segundo inciso). En ningún caso se podrá proferir Liquidación Provisional de manera concomitante con el requerimiento especial, el pliego de cargos o el emplazamiento previo por no declarar.
8. ↑ **Parágrafo 2°** (primer inciso). 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.

9. ↑ **Parágrafo 2º** (segundo inciso). 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.
10. ↑ **Parágrafo 2º** (tercer inciso). 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.