

¿La sanción por no declarar y la liquidación oficial de aforo en un solo acto administrativo?

En los últimos años, ha surgido un debate respecto a si, en el proceso de determinación oficial de impuestos por ausencia de declaración privada (omisos), la administración tributaria puede combinar en un solo acto administrativo la sanción por no declarar y la liquidación oficial del impuesto (aforo). Este escrito plantea si, en aras del debido proceso y del derecho de defensa, la autoridad debería o no incluir ambas actuaciones en un solo acto, o si, por el contrario, bajo el principio de economía procesal, se podrían fusionar dichas actuaciones y bajo qué requisitos.

El procedimiento general de determinación oficial de impuestos, en aplicación de los artículos 715, 643 y 717 del Estatuto Tributario (E.T.), dispone que, en primera instancia, se debe emplazar, luego imponer la sanción por no declarar, y finalmente, expedir la liquidación de aforo. Este procedimiento exige haber agotado el proceso del artículo 715 (emplazamiento) y 643 (sanción). De la lectura de este procedimiento, se infiere que estos tres pasos deben seguir un orden cronológico y no se pueden fusionar en un solo acto la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. Primero, porque cuando se impone la sanción por no declarar, el declarante puede, dentro del término para interponer el recurso, presentar la declaración privada y liquidar la sanción por no declarar reducida en un 50%, sin perjuicio de la reducción de la sanción en los términos del artículo 640 del E.T. Segundo, porque cuando se liquida oficialmente el impuesto, ya no es necesario presentar declaración privada para tener derecho al descuento, pero se pierde el derecho a presentar declaración privada, anulando la posibilidad de que el declarante elija autónomamente los valores a declarar.

Además del procedimiento general, existe un procedimiento especial de determinación oficial del impuesto para los omisos, reglado en el artículo 298-2 del E.T., aplicable al impuesto al patrimonio. Según este artículo, si los omisos no presentan declaración tras ser emplazados, la administración está autorizada a imponer la sanción por no declarar y liquidar oficialmente el impuesto en un solo acto administrativo. Si en el procedimiento general se permitiera fusionar sanción y aforo, el procedimiento especial del artículo 298-2 del E.T. perdería sentido.

El Consejo de Estado¹ había sostenido que no era posible fusionar en un solo acto administrativo la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. Sin embargo, en sentencias² más recientes, ha afirmado que, en virtud del principio de economía procesal, la administración sí podría incluir en un solo acto la sanción y la liquidación de aforo, siempre y cuando se otorgue al declarante omiso la posibilidad de acceder a la reducción de la sanción por no declarar al 50%, a condición de que acepte la liquidación oficial de aforo. Estas sentencias aclaran que, si el acto administrativo fusionado no permite la reducción de la sanción, es anulable por violación del derecho fundamental al debido proceso.

¹ Exp. 16967 de 2015, MP. Jorge Octavio Ramírez, y Exp. 20979 de 2016, MP. María Teresa Briceño

² Exp. 21977 de 2019, MP. Milton Chaves, y Exp. 23212 de 2020, MP. Julio Roberto Pizza R.

Es de anotar que algunas entidades territoriales, amparadas en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, han venido aplicando la práctica de sumar en un solo acto administrativo la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. En ocasiones, ni siquiera otorgan la posibilidad de disminuir la sanción en un 50%, y cuando lo hacen, uno de los requisitos es aceptar en su totalidad la liquidación de aforo, lo cual se considera violatorio de la ley, ya que dicho requisito no se encuentra contenido en el artículo 643 del E.T.

La discusión aún continúa y, en lo personal, considero que no se debería fusionar en un solo acto la sanción por no declarar y la liquidación oficial del impuesto, por las siguientes razones:

1. No tendría sentido el procedimiento especial del artículo 298-2 del E.T.
2. Se violaría el precepto legal del artículo 717 del E.T., que dispone "agotado el procedimiento del 715, 643, (...)"
3. Haría nugatoria la posibilidad de presentar la declaración privada dentro del término para interponer recurso sobre la resolución de sanción por no declarar, y poder denunciar en esta las cifras que el declarante considere.
4. Limitaría la posibilidad de corregir la declaración presentada con ocasión de la imposición de la sanción por no declarar.

Norbey Vargas Ricardo²

nvargas@estrategiafiscal.com.co

Junio 6 de 2024

² Abogado, Contador, Especialista en Impuestos y Magíster en Derecho – Asesor Tributario