

**ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN
EL MUNICIPIO DE PAMPLONA DESDE EL AÑO 2005**

Trabajo de grado para optar al título de abogadas

YURY MARSELI HERNÁNDEZ MONSALVE

Y

KAREN JULIETH CASTRO FLOREZ

Tutor de Tesis

Especialista: ALBERTO GONZÁLEZ MEBARAK

Codirector de Tesis

Especialista: EDWIN ROBLES

**UNIVERSIDAD DE PAMPLONA
FACULTAD DE ARTES Y HUMANIDADES
PROGRAMA DE DERECHO
PAMPLONA, 2016**

AGRADECIMIENTOS.

A nuestros padres por apoyarnos incondicionalmente en nuestra formación profesional.

Al Dr. Edwin Robles por direccionar esta monografía y muy especialmente al Dr. Alberto González Mebarak, maestro constante en nuestras carreras como abogadas, por dedicarnos su vocación de enseñanza.

Yury Hernandez Monsalve y Karen Castro Flórez

**ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN
EL MUNICIPIO DE PAMPLONA (AÑO 2005)**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	10
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	11
DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA	11
JUSTIFICACIÓN	14
En el Ámbito Académico	15
En el Ámbito Profesional	15
En el Ámbito Social	16
OBJETIVO GENERAL	17
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	17
MARCO REFERENCIAL	18
Estado del arte	18
MARCO CONCEPTUAL	21
Políticas públicas tributarias	21
El procedimiento tributario	31
Fiscalización y determinación de los tributos	32
CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES Y PROCEDIMENTALES	35
DEL DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO	35
1.1. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	35
1.1.1. Principio de Legalidad	35
1.1.2. Principio de Certeza del Tributo	37
1.2. PRINCIPIOS QUE FUNDAN EL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA	38

1.2.1.	Equidad	38
1.2.2.	Eficiencia	39
1.2.3.	Progresividad	40
1.2.4.	Irretroactividad.....	41
1.3.	ELEMENTOS DEL TRIBUTO.....	42
1.3.1.	Sujeto Activo	43
1.3.2.	Sujeto Pasivo.....	46
1.3.3.	Hecho Generador	48
1.3.4.	Base Gravable	49
1.3.5.	Tarifa.....	51
1.4.	CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	52
1.4.1.	Noción de Impuesto	53
1.4.2.	Noción de Tasa.....	55
1.4.3.	Noción de Contribución	58
1.4.4.	Noción de Sobretasa.....	62
1.5.	EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL	63
1.6.	FACULTAD FISCALIZADORA.....	67
1.7.	DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS	68
CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO COLOMBIANO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA		71
2.1.	LA FUNCIÓN DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	76
2.2.	PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS.....	89
2.2.1.	Liquidación de corrección (E.T.N. Art. 589).....	90
2.2.2.	Liquidación oficial de aforo (E.T.N. Art. 715-719).....	92
2.2.3.	Liquidación oficial de revisión (Art. 702-714)	94
2.2.4.	Liquidación oficial de corrección aritmética (E.T.N. Art. 697-701).....	97
2.3.	NOTIFICACIONES	100
2.3.1.	Notificación electrónica	101
2.3.2.	Notificación personal	102
2.3.3.	Notificación por redes oficiales de correo, servicios de mensajería especializada	103

2.3.4. Notificación por edicto.....	104
2.4. SANCIONES TRIBUTARIAS.....	106
2.4.1. Sanción por corregir las declaraciones.....	109
2.4.2. Sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración	110
2.4.3. Sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento.	112
2.4.4. Sanción por no declarar.....	114
2.4.5. Sanción por corrección aritmética.....	115
2.4.6. Sanción por inexactitud.....	117
2.5. FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES PRIVADAS	118
2.6. RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIO	120
2.7. EL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO FRENTE AL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.	122
2.7.1. En cuanto a la corrección de las declaraciones	122
2.7.2. Respecto a las decisiones de recursos tributarios.....	122
CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN EN EL MUNICIPIO DE PAMPLONA	125
3.1. EJERCICIO DE LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN EN EL MUNICIPIO DE PAMPLONA	126
3.2. DETERMINACIÓN OFICIAL DE LOS TRIBUTOS EN EL MARCO NORMATIVO DEL ACUERDO No.027 DE 2005	128
3.2.1. Liquidación de Corrección y Sanción por Corregir	129
3.2.2. Liquidación oficial de Corrección Aritmética y Sanción por Corrección Aritmética.....	131
3.2.3. Liquidación Oficial de Revisión y Sanción por Inexactitud	139
3.2.4. Liquidación Oficial de Aforo y Sanción por no declarar	148
3.3. NOTIFICACIONES DE LOS ACTOS PROFERIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL MUNICIPIO DE PAMPLONA	152
3.4. DISCUSIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.....	152
3.5. DETERMINACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO E INDUSTRIA Y COMERCIO	155
3.5.1. Impuesto Predial	156

3.5.2. Impuesto de Industria y Comercio	164
CAPÍTULO IV. DISEÑO METODOLOGICO.....	168
4.1 Tipo de investigación.....	169
4.2. Instrumentos para la recolección de la información	169
4.3. Población y muestra de la entrevista.....	172
4.3.1. Muestra	174
4.4. Procesamiento y análisis de información.....	175
4.5. Tabulación y proyección de resultados.....	176
CONCLUSIONES	193
BIBLIOGRAFÍA	197
ANEXOS	206

Tabla de Tablas

<i>Tabla 1. Reformas tributarias en Colombia desde 1987-2008</i>	23
<i>Tabla 2. Elementos del Impuesto Predial.</i>	157
<i>Tabla 3. Elementos del Impuesto predial en Pamplona.</i>	159
<i>Tabla 4. Elementos del impuesto de industria y comercio</i>	166

Tabla de figuras.

<i>Figura 1. Diferencia entre evasión y elusión fiscal.....</i>	<i>66</i>
<i>Figura 2. Objeto del emplazamiento para corregir.....</i>	<i>77</i>
<i>Figura 3. El sujeto pasivo ante el emplazamiento para declarar.....</i>	<i>79</i>
<i>Figura 4. El sujeto pasivo ante el requerimiento especial.</i>	<i>83</i>
<i>Figura 5. Proceso de corrección de las declaraciones por un menor valor a pagar o mayor saldo a favor.</i>	<i>90</i>
<i>Figura 6. Proceso de notificación de actos distintos a los que deciden recursos.</i>	<i>105</i>
<i>Figura 7. Proceso de notificación de actos que resuelven recursos.</i>	<i>105</i>
<i>Figura 8. Proceso de imposición de sanciones.</i>	<i>108</i>
<i>Figura 9. Actos contra los que procede recurso de reconsideración.</i>	<i>121</i>
<i>Figura 10. Comparativo de la norma nacional y la local frente a la firmeza de las declaraciones 134</i>	<i>134</i>
<i>Figura 11. Casuística relacionada con la aplicación de los Arts. 345 y 367 del estatuto de rentas de Pamplona.</i>	<i>135</i>
<i>Figura 12. Comparativo entre los términos que establece la norma tributaria nacional y la local en cuanto al requerimiento especial y la expedición de la liquidación de revisión.</i>	<i>143</i>
<i>Figura 13. Ruta de acceso a información pública de Pamplona en sistema CHIP 172</i>	<i>172</i>
<i>Figura 14. Información sobre el género de la población entrevistada.</i>	<i>176</i>
<i>Figura 15. Información sobre edades de la población entrevistada.</i>	<i>177</i>
<i>Figura 16. Información sobre el nivel educativo de la población entrevistada.</i>	<i>177</i>
<i>Figura 17. Primera pregunta de entrevista aplicada.</i>	<i>178</i>
<i>Figura 18. Segunda pregunta de la entrevista aplicada.....</i>	<i>179</i>
<i>Figura 19. Tercera pregunta de la entrevista aplicada.....</i>	<i>180</i>
<i>Figura 20. Cuarta pregunta de la entrevista aplicada.</i>	<i>181</i>
<i>Figura 21. Quinta pregunta de la entrevista aplicada.</i>	<i>183</i>
<i>Figura 22. Sexta pregunta de la entrevista aplicada.....</i>	<i>184</i>
<i>Figura 23. Séptima pregunta de la entrevista aplicada.</i>	<i>185</i>
<i>Figura 24. Octava pregunta de la entrevista aplicada.....</i>	<i>186</i>
<i>Figura 25. Novena pregunta de la entrevista aplicada.</i>	<i>188</i>
<i>Figura 26. Mapa de riesgos de corrupción de Pamplona 2016.....</i>	<i>189</i>
<i>Figura 27. Seguimiento a mapa de riesgos de corrupción de Pamplona 2016.....</i>	<i>189</i>

Figura 28. Recaudo de impuesto predial en el municipio de pamplona (Vigencia fiscal 2008-2016) 191

Figura 29. Recaudo de impuesto de industria y comercio en Pamplona (vigencia fiscal 2008-2016) 192

INTRODUCCIÓN

A partir de la entrada en vigencia de la Constitución del año 1991, Colombia se erige como una República unitaria, descentralizada, conformada por entidades territoriales autónomas, dotadas de potestad para administrar tributos con el objeto de reducir su nivel de dependencia respecto de las transferencias que hace la Nación para atender sus gastos de funcionamiento e inversión; esto en las condiciones señaladas por la Carta Política en su artículo 294, artículo 300 (número 4), artículo 313 (número 4), artículo 317 y en el artículo 338.

Tratándose de recaudo o gestión fiscal, nuestra legislación ha desarrollado un grupo de normas que regulan sus procedimientos en aras de obtener de los ciudadanos el cumplimiento efectivo de sus obligaciones con los gastos públicos y la inversión social del territorio que habitan, sin que exista una vulneración a sus derechos por los entes competentes para exigirlos.

En consecuencia, el presente trabajo monográfico se orienta a identificar el procedimiento de determinación tributaria que consagra el estatuto tributario nacional desde una óptica jurídica y jurisprudencial actual, pues considerando que el derecho se caracteriza por ser cambiante es natural que no admita excepciones en asuntos tan imperativos como la regulación tributaria, materia requerida para dar cumplimiento a los fines estatales. En ese orden, analizaremos el procedimiento de determinación de tributos que consagra el estatuto de rentas del municipio de Pamplona (Norte de Santander), verificando que sus mandatos correspondan a las normas nacionales sobre el tema y aplicando una entrevista a los funcionarios encargados de

desarrollarlo en la secretaría de hacienda del ente municipal para observar cuál es la dinámica de su aplicación.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

¿Se ajusta el procedimiento de determinación de los tributos del municipio de Pamplona, a los preceptos legales de orden nacional en materia tributaria?

DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Desde una perspectiva doctrinal internacional, los Estados son los encargados de diseñar las políticas de gasto social pertinentes al interior de cada nación; pero también es un deber individual de los ciudadanos promover el bienestar de todas las personas, por lo que se requiere que el contribuyente dé cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias que le sean impuestas; entendiéndolas como conductas sociales que basadas en actuaciones privadas deben proporcionar fondos a las arcas públicas. (Lucy de Quiñones, 2010).

En esa instancia, el tributo ha sido entendido como un mecanismo de políticas públicas, creado para promover actividades que satisfacen necesidades colectivas. En razón de ello, cada Estado debe regular cuidadosamente el procedimiento para que el recaudo se ajuste a los principios constitucionales y legales que fundamentan su existencia. (Alonso L, 2010).

En Colombia, los procedimientos tributarios se codificaron por primera vez mediante el Decreto Ley 1651 de 1961. Desde el año 1945 con la expedición del Decreto Ley 2745, las normas tributarias colombianas se han instruido por el principio de sujeción a la norma superior de los funcionarios estatales y de los contribuyentes. (Bravo Arteaga, J, 2010).

Por lo novísimo del Derecho Tributario, en nuestro ordenamiento jurídico se generó un vacío conceptual en la materia, que fue parcialmente cubierto con posterioridad a la expedición de la Constitución Política de 1991 por la Corte Constitucional, toda vez que este nuevo órgano se refirió constantemente a temas trascendentales como el alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria y el poder fiscal de las entidades territoriales. (Zornoza, J, 2010).

Ese poder tributario que el constituyente de 1991 concedió a los gobiernos subnacionales en razón del proceso de descentralización, se ha convertido indispensable para la tributación territorial; pero su óptimo funcionamiento requiere de integridad entre la normativa nacional y local, pues esa uniformidad mejora las equivalencias entre el suministro de bienes públicos locales por parte de las autoridades y el pago de impuestos a cargo de los ciudadanos, lo que requiere que las autoridades a nivel territorial ejerzan un mayor control y vigilancia sobre las decisiones de gasto y manejo presupuestal. (Piza, J, 2008)

En consecuencia, los linderos del actuar territorial deben observar el principio de legalidad de los tributos, lo cual pese a ser muy difícil por la autonomía tributaria de las entidades territoriales, resulta imperativo para la formación de los recursos territoriales y estatales, así

como su correcta administración y gasto. De ahí que, al constituyente de 1991 se le haya rechazado la iniciativa de que los gobiernos locales tuvieran soberanía fiscal, pues debe protegerse al contribuyente territorial en cuanto a la predeterminación del tributo. (Bravo Arteaga, J, 2006)

JUSTIFICACIÓN

Con la promulgación de la Constitución Política Colombiana de 1991, se asumió el reto de la descentralización en nuestro país, consistente en dar cierta autonomía política, administrativa y fiscal a las denominadas entidades territoriales (Distritos, Departamentos y Municipios), esto ha representado desde entonces un proceso de ajustes y avances que ha ido evolucionando gradualmente a lo largo y ancho de todo el territorio nacional.

Actualmente en Colombia la gestión tributaria que adelantan las entidades territoriales, resulta esencial para su respectiva sostenibilidad, toda vez que los ingresos tributarios que perciben constituyen su principal fuente de recursos propios, no provenientes del sistema general de participaciones. Infortunadamente, el proceso de recaudo no es efectivo en todos los municipios, de ahí que el progreso regional sea desequilibrado, y observemos entes más prósperos que otros.

Lo anterior, si bien obedece a varios factores políticos y socioeconómicos, uno de los más significativos reside en la inversión que algunos dirigentes efectúan frente a la adopción de normativas actualizadas que les permiten mantener economías sólidas, mejorar herramientas de recaudo y promover el crecimiento fiscal, situaciones que sin duda les convierte en administraciones eficientes.

Por consiguiente, resulta imperativo analizar los procedimientos tributarios consagrados en las normas locales, observando si los marcos normativos obedecen no solo a los preceptos nacionales, sino también a los lineamientos doctrinales y jurisprudenciales sobre la materia. Indagar en este tema tan poco desarrollado y que notoriamente incide en la efectividad de los fines sociales y económicos de los municipios que habitamos, refleja nuestra intención de motivar desde territorios aún provinciales, la correcta estipulación y aplicación de las normas procedimentales que modelan el ejercicio de la facultad estatal para recaudar tributos.

Así las cosas, realizaremos un estudio investigativo de manera específica en el contexto del Municipio de Pamplona, ubicado en el Departamento de Norte de Santander, influyendo social, profesional y académicamente de la siguiente manera:

En el Ámbito Académico

Este análisis investigativo representa para la academia un aporte sustancial al contexto socio-económico y jurídico en el espacio territorial Norte Santandereano, en el que la Universidad de tiene mayor incidencia por su ubicación, reconociendo la capacidad analítica y propositiva que desde las aulas hacia la sociedad puede ser desarrollada.

En el Ámbito Profesional

La presente investigación permitirá fortalecer los conocimientos en materia de derecho Constitucional, Administrativo y Tributario, evaluando los conceptos principales que rigen estas

ramas del Derecho, analizándolos en su aplicación misma bajo una perspectiva normativa y jurisprudencial.

En el Ámbito Social

El desarrollo de esta investigación proporcionará argumentos sobre la vitalidad de sus normas tributarias municipales a nivel procedimental, lo cual permitirá la concientización tributaria y podrá conllevar a un incremento económico y fiscal del Municipio.

OBJETIVO GENERAL

Realizar un análisis conceptual y normativo del procedimiento de determinación de los tributos en el municipio de Pamplona, ubicado en el departamento de Norte de Santander.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Definir los conceptos básicos en materia tributaria colombiana frente a al Procedimiento Administrativo de Determinación de Tributos.
- Identificar el Procedimiento de Determinación de tributaria de conformidad a la jurisprudencia y normativa vigente en Colombia.
- Realizar un estudio comparativo entre la norma nacional y el Procedimiento de Determinación de tributos en el municipio de Pamplona, ubicado en el departamento de Norte de Santander.

MARCO REFERENCIAL

Estado del arte

EL Doctor en Derecho Alfredo Lewin, en el año 2002, se refirió extensamente a los principios constitucionales del Derecho Tributario, evaluando la posición de la Corte Constitucional frente a la aplicación de ellos en asuntos procedimentales. En su obra se observa que, por la inexistencia de una jurisprudencia consolidada sobre el tema, hay una notoria discrecionalidad en los fallos de constitucionalidad que impide advertir la línea argumentativa de la alta corporación sobre la materia.

El Doctor Augusto Saccone, en su obra titulada “*Manual de Derecho Tributario*” de 2005, señala que el concepto del derecho tributario y sus aspectos generales y procedimentales debe ser desarrollado ampliamente al interior de todas las naciones, pues la exigencia de recursos estatales conlleva a que entre la población que soporta el recaudo, y los agentes que efectivamente lo promueven haya una situación constantemente conflictiva, que requiere control y el abordaje de una correcta interpretación y aplicación legislativa.

En el año 2008, el Doctor en Derecho y especialista en estudios fiscales Julio Roberto Piza, estudió el contenido y alcance del poder tributario que a partir de la Constitución de 1991 tienen las entidades territoriales, analizando la relación jurídico-tributaria de los deberes y obligaciones

que se derivan de la legislación fiscal y finalmente examinando en un sentido lato el régimen procedimental y sancionatorio aplicable en materia de tributos territoriales.

La Dra. Lucy de Quiñones ha resaltado en su ejercicio profesional, la importancia de que se atiendan las obligaciones derivadas de un régimen tributario. En el año 2010, precisó en el “*Modelo de Código Tributario para América Latina*”, que el tipo de conducta que se espera del contribuyente es el cumplimiento voluntario de una obligación solidaria consistente en aportar una suma de dinero, siempre que la capacidad contributiva de la persona haya sido objeto de regulación legislativa, y se tomen ciertos hechos como razonables de gravabilidad. Así mismo, se espera que el Estado diseñe un sistema tributario que aliente al contribuyente a desarrollar ciertas actividades que el sistema económico y social debe estimular.

Por su parte, el Doctor en Derecho Juan Zornoza en el año 2010, señaló que la legislación tributaria colombiana no es consistente debido a lo novísimo de su desarrollo. En razón de ello, este académico afirma que conocer las bases conceptuales del derecho tributario colombiano, identificadas desde el análisis crítico del derecho positivo, resulta fundamental para conocer de forma detallada el marco de instituciones generales, aplicable a todo el cambiante sistema tributario de nuestro país.

El Doctor en Jurisprudencia Rafael Bravo Arteaga, en su libro “*Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*” publicado en el año 2012, realizó un estudio puntual de los conceptos, la evolución jurisprudencial, doctrinal y legal colombiana en materia tributaria, advirtiendo la necesidad de combatir el desequilibrio existente entre la facultad del Estado de percibir los tributos y la garantía de los principios que soportan dicho ejercicio frente a los derechos de los contribuyentes.

MARCO CONCEPTUAL

Políticas públicas tributarias

Juan Gómez Sabaini y Juan O'Farell en el año 2009, en su texto *“La Economía Política de la Política Tributaria en América Latina”* enfatizaron que la literatura en torno a la tributación de los países latinoamericanos es considerablemente rica en cuanto a los aspectos técnicos, basándose en variados informes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, que analizan el impacto de la aplicación de un nuevo impuesto, la eliminación de otro o de propuestas de reformas integrales o parciales. Sin embargo, se observa que gran cantidad de las propuestas tributarias encuentran importantes dificultades a la hora de ser llevadas a la práctica, ya sea porque no logran ser aprobadas o porque luego de aprobadas fracasan en sus objetivos.

Se cree necesaria la profundización de los aspectos políticos de la política tributaria ya que estos explican en gran parte cómo ciertas recomendaciones técnicas se vuelven inviables; en efecto, así como un análisis técnico puede proporcionar una serie de recomendaciones sobre las opciones óptimas, un análisis político-económico aportará la información necesaria sobre el subconjunto de opciones realmente factibles y contribuirá a que se evalúe el coste político de las diversas opciones de reforma.

En el año 2008, el Dr. Alfredo Lewin, en su obra titulada *“Historia de las Reformas Tributarias en Colombia”*, resaltó que en nuestro país desde el siglo XIX y principios del siglo XX se ha venido modificando la estructura fiscal, por ello, a pesar de que las finanzas públicas marchaban relativamente bien, el gobierno de Lleras Restrepo consideró conveniente estudiar el régimen fiscal para aumentar las arcas de la Nación, estudio que tuvo gran influencia en la reforma del año 1973 que se promulgó bajo la Presidencia de López Michelsen; posteriormente, se dieron múltiples reformas tributarias motivadas en distintos eventos propios de cada época. No obstante, tiene gran relevancia exaltar que en el año 2006 con el proyecto de ley 039, el gobierno de Álvaro Uribe Vélez propuso un cambio estructural al sistema tributario Colombiano, pues buscaba eliminar tratamientos de excepción tanto en el impuesto de renta como en el IVA, lo cual tuvo rechazo inmediato por los gremios de trabajadores ya que se afectaba directamente a los asalariados. Finalmente se aprobó la ley 1111 de 2006, que sin duda era muy diferente al proyecto inicial.

Puede decirse que las últimas reformas han sido eficientes en cuanto a recaudo se refiere, pero el sentimiento generalizado es que han mantenido y creado nuevas inequidades, inseguridad jurídica y complejidades en el sistema. El Dr. Lewin señaló que, desde 1986 se han aprobado 15 “reformas” que en conjunto han aumentado el nivel de tributación, pero han desarticulado el régimen normativo.

Se estima que la carga tributaria en Colombia aumentó en más de un 50 por ciento (50%), en solo quince años entre 1990 y 2005, donde aumentó el PIB en un 16 por ciento (16%); en contraste, debe señalarse la disminución de recaudos provenientes de los tributos departamentales y municipales, que equivalen a un 20 por ciento (20%) de los recaudos totales de la nación que para mediados del siglo pasado ascendían al cuarenta (40%).

A continuación, se relaciona el cuadro de las reformas tributarias en Colombia desde 1987 hasta 2008; anexo que el Dr. Lewin hizo a su obra, basándose en un cuadro que elaboraron Roberto Junguito y Hernán Rincón en su trabajo *“Política Fiscal en el siglo XX en Colombia”*:

Tabla 1. Reformas tributarias en Colombia desde 1987-2008

Gobierno	Año	Leyes	Medidas
José Manuel Marroquín	1898		Aumentó impuesto al tabaco, fósforo y cigarrillos
Rafael Reyes Reyes	1905	Ley 59	Aumentó la tarifa de aduanas y nacionalización de los impuestos departamentales.
José Vicente Concha	1914 y 1917	Leyes 26 y 69 y decr. 2089	Se crearon los primeros impuestos al consumo suntuario (Cerveza, fósforos y naipes)
Marco F. Suarez	1918	Ley 56	Estableció el impuesto cedular

Miguel Abadía Méndez	1927	Ley 64	Reestructuró el impuesto sobre la renta global, no cedular; establece tarifas progresivas; adopta exenciones
Enrique Olaya Herrera	1931	Ley 81	Dispuso el gravamen de las rentas de las sociedades, introdujo las deducciones por depreciación y estableció retención en la fuente a intereses de crédito externo.
Alfonso López Pumarejo	1935	Ley 78	Creó el impuesto sobre el exceso de utilidades y sobre el patrimonio.
Alfonso López Pumarejo	1936	A.Leg.19	
Alfonso López Pumarejo	1942	Ley 45	Creó una sobretasa al impuesto de renta a causa de los efectos de la segunda guerra mundial
Alfonso López Pumarejo	1944	Ley 35	Aumentó las tarifas en escalas de 1% a 22%
Mariano Ospina Pérez	1948	Decr-ley 1965	Estableció los recargos por ausentismo y soltería.
Gustavo Rojas Pinilla	1953	Decres. 270, 2317 y 2615	Gravaron los dividendos distribuidos por las sociedades anónimas en cabeza de los socios, y establecieron la doble tributación. Aumentaron las tarifas hasta el nivel de 32%
Gustavo Rojas Pinilla	1956		Sobretasa del 20% en el impuesto a la renta como consecuencia de la crisis fiscal por los bajos precios del café.

Alberto Lleras Camargo	1960	Ley 81	Gravó las ganancias de capital e incorporó un régimen de presunción de renta sobre la propiedad rural. Reestructuró el impuesto.
Alberto Lleras Camargo.	1961	Ley 1651	Estatuto de procedimiento tributario y sanciones.
Guillermo León Valencia	1963	Ley 21	Creó el impuesto a las ventas que solo entró en vigencia a partir de 1965. Sobretasa del 20% sobre el impuesto de renta por dos años.
Guillermo León Valencia	1963	Decreto - ley 3190	Estableció la retención en la fuente sobre toda clase de ingresos gravables.
Carlos Lleras Restrepo	1966	Decr. 2933	Estableció una tasa máxima de retención en la fuente de 10% sobre salarios.
	1967	Ley 63	Adopta medidas para controlar la evasión.
Carlos Lleras Restrepo	1967	Decr.-ley 444 y ley 64 de 1967	Introdujeron el impuesto sobre remesas del exterior y el impuesto a la gasolina y al ACPM
Misael Pastrana Borrero	1973	Leyes 4ª 5ª y 6ª	Establecieron un régimen de renta presuntiva en el campo. Se ampliaron las exenciones personales, principalmente del sector agropecuario. Modificaron el impuesto básico de renta a las personas jurídicas y establecieron una tarifa del 4% sobre los

primeros \$60.000 de renta y 6 sobre el exceso.

Alfonso López Michelsen	1974- 1975	Decrs. 2053, 2348 de 1974 y 2247 de 1975 y ley 49 de 1975	En renta modificaron el sistema de tarifas y de exenciones personales por uno de descuentos tributarios. Además, se elevó la tarifa marginal máxima del impuesto de renta a 56%. Respecto al IVA se amplió la base y subieron las tarifas, además se reclasificaron los productos en los distintos niveles tarifarios según los últimos datos de recomposición del gasto. En IVA también se permitió descontar todos los impuestos pagados en cualquier compra de las empresas, excepto los bienes de capital.
Alfonso López Michelsen	1977	Ley 52	Estableció retenciones en la fuente
Alfonso López Michelsen	1977	Ley 54	Elevó el ajuste por inflación de 8% a 14% den 1977 y a 60% de la tasa de inflación de ahí en adelante
Julio Cesar Turbay	1979	Ley 20	Denominada ley de Alivio Tributario
Belisario Betancur	1983	Leyes 9ª y 14	Déficit fiscal agudo. Reducción en las tasas: la tasa marginal máxima del impuesto de renta pasó de 56% a 49%. Estableció el IVA con una tasa única del 10%. Eliminó la doble tributación de las sociedades anónimas. Ley 14: de fiscos territoriales

Belisario Betancur	1983	De 3541	Reestructuró el impuesto sobre las ventas en forma de impuesto sobre el valor agregado.
Belisario	1985	Ley 55	Exoneró de la obligación de declarar a la gran mayoría de los asalariados
Virgilio Barco Vargas	1986	Ley 75	Reducción de las tasas máximas de renta, fijando 4 tasas marginales. La marginal máxima pasó a 30%. El 90% de los asalariados quedó exento de retención en la fuente. Eliminación de la doble tributación. Se autorizó el recaudo de impuestos en bancos. Eliminó exenciones, unificó tarifas de las sociedades, regula el componente inflacionario.
Cesar Gaviria Trujillo	1990	Ley 44	Facultad de los contribuyentes para fijar avalúo de los inmuebles. Sistema de tarifas flexible para el impuesto predial unificado
Cesar Gaviria Trujillo	1991	Ley 49	Estableció una amnistía tributaria que permitió la entrada de capitales colombianos puestos en el exterior. Aumento de la tasa del IVA del 10% al 12%. Redujo el arancel promedio del 16,5% al 7%.
Cesar Gaviria Trujillo	1991	Decr. 1744	Ajustes por inflación con ajustes tributarios
Cesar Gaviria Trujillo	1992	Ley 6ª	Sobretasa de 25% sobre el impuesto a la renta. Aumento de la tasa del IVA del 12% al 14%. IVA de 35-45% para bienes de lujo

Cesar Gaviria Trujillo	1993	Ley 100	Aumento en 10% los impuestos de nómina.
Ernesto Samper Pizano	1994	Ley 174	Estableció una renta presuntiva de 1,5% y aumentó la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido a 5%. Creó una exención del 30% de los pagos laborales.
Ernesto Samper Pizano	1995	Ley 223	Aumentó la tasa de impuesto de renta de 30 a 35%. Aumentó la tasa del IVA al 16% e incluyó en su base insumos y materiales para la construcción.
Ernesto Samper Pizano	1997	Ley 383	Combatió la lucha evasión y el contrabando
Andrés Pastrana Arango	1998	Decrs. 2330 y 2331	Emergencia económica. Creo el impuesto a las transacciones financieras (2x1000), por medio del mecanismo de emergencia económica y social
Andrés Pastrana Arango	1998	Ley 488	Los nuevos contribuyentes del impuesto a la renta son: cajas de compensación familiar y fondos de empleados de asociaciones gremiales. Eliminó renta presuntiva sobre el patrimonio bruto. La tarifa del IVA se redujo del 16% a 15%. Sobretasa a la gasolina y el ACPM.
Andrés Pastrana	2000	Ley 633	Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no sea inferior a la cifra que resulte mayor entre el 6% de su patrimonio líquido o el 1% de su

			<p>patrimonio bruto, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. La tarifa general del IVA es del 16%, la cual se aplicará también a los servicios, con excepción de los excluidos expresamente. Se creó un nuevo impuesto, a partir del 1° de enero de 2001, el Gravamen a los Movimientos Financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman. La tarifa sería del tres por mil (3x1000)</p>
Álvaro Uribe Vélez	2002	Decr. 1838	<p>Con base en la declaratoria de Estado de conmoción interior (decr. 1837 de agosto 11 de 2002) se creó un impuesto con el fin de atender los gastos para “preservar la seguridad democrática”. Impuesto sobre el patrimonio por una sola vez sobre los declarantes del impuesto de renta y complementarios del año fiscal 2001 con patrimonio bruto superior a \$169,5 millones, con una tarifa del 1,2% sobre el patrimonio líquido.</p>
Álvaro Uribe Vélez	2002	Ley 788	<p>Creó una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar impuesto sobre la renta equivalente al 10% del impuesto neto de renta para el año 2003. Creó tarifas diferenciales del IVA: 2%, 7% para los bienes y servicios gravados, se estableció que a partir del 1° de enero de 2005 pasarían a ser gravados, esta última será del 10%. En el mismo sentido se modificaron las tarifas para los vehículos automóviles.</p>

Álvaro Uribe Vélez	2003	Ley 863	Estableció una sobretasa del 10% del impuesto neto de renta durante los próximos tres años. Creó el impuesto de 0.3% al patrimonio poseído a 1° de enero de 2004 durante los próximos tres años y cuando dicho patrimonio fuera superior a \$3.000 millones (base 2004).determinó una devolución de 2 puntos del IVA para compras con tarjeta de crédito o de débito, de bienes y servicios a la tarifa del 16%. Excluyó nuevos bienes del impuesto del IVA e incluyó otros a la tarifa del 7%
Álvaro Uribe Vélez	2006	Ley 1111	Redujo las tarifas de impuesto de renta a las sociedades al 33% a partir del 2008, estableció la posibilidad de deducir el 40% de las inversiones realizadas en activos fijos productivos, eliminó impuesto de remesas, redujo la renta presuntiva y estableció por 3 años un impuesto de patrimonio para empresas y personas con riquezas superior a tres mil millones de pesos.

Tomado del anexo No 1. Del libro del Dr. Alfredo Lewin titulado “Historia de las Reformas Tributarias en Colombia”, publicado en el año 2008 P. 38-42.

Debe considerarse que las políticas públicas tributarias deben poseer aspectos técnicos y económicos óptimos para que mediante el proceso político de aprobación que consagra la Constitución Política de 1991, se conviertan en leyes precisas y ofrezcan desde una perspectiva jurídica la seguridad que necesitan las personas y las empresas que soportan las cargas públicas de la Nación; es precisamente esto lo que ha impedido que haya en nuestro país una reforma tributaria INTEGRAL.

El procedimiento tributario

Históricamente en todas las legislaciones del mundo, las personas se han visto sujetas a contribuir con los gastos públicos de sus naciones; Gianini en su libro “*Instituciones de Derecho Tributario*” de 1957, señaló que esa obligación contributiva se enmarca dentro del llamado derecho tributario, entendido como una rama del derecho administrativo que expone las normas, los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos; siendo una línea que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.

Es necesario puntualizar que la doctrina moderna ha admitido pacíficamente, siguiendo el concepto elaborado por Giannini, que el tributo se define por las siguientes características:

1. Son prestaciones debidas por mandato de la ley a un ente público. Es decir, la obligación de pagar el tributo es una obligación “*Ex Lege*”.
2. Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado. Son ingresos de Derecho Público.
3. Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas.

No obstante, desde principios del siglo XX se reformuló el concepto jurídico de tributo y dogmáticamente dejó de ser entendido como una relación de poder que ejercía el Estado sobre sus súbditos contra sus intereses patrimoniales, para convertirse en una relación jurídica intersubjetiva, en paridad jurídica de la administración con el contribuyente en desarrollo de un deber de contribuir a las cargas públicas (Muñoz Martínez, 2010)

En ese orden de ideas, para la imposición y recaudación de los tributos se diseña al interior de los sistemas jurídicos de cada país un procedimiento tributario; Ana María Delgado y Rafael Cuello, desarrollaron en el año 2008 un libro titulado “*Los procedimientos en el Ámbito Tributario*”; donde acertadamente precisaron que el procedimiento tributario está constituido por una serie de actos relacionados entre sí, con una finalidad común: gestionar, recaudar e inspeccionar los tributos, así como sancionar las infracciones tributarias.

El procedimiento tributario en Colombia, se encuentra regulado por el Estatuto Tributario Nacional y no es más que un procedimiento administrativo al que se le deben aplicar las reglas del debido proceso y del derecho a la defensa para garantizar los derechos del contribuyente en todas sus etapas: Fiscalización – Determinación – Discusión del Tributo – Imposición de Sanciones.

Fiscalización y determinación de los tributos

Julio Roberto Piza en el año 2008, definió la Fiscalización como una actividad administrativa que tiene por objeto el examen de las declaraciones y autoliquidaciones de los obligados tributarios, así como la investigación de lo que puedan haber ocultado –lo que no hayan declarado– o falseado en su declaración.

Esas facultades de Fiscalización se encuentran en el artículo 684 del Estatuto Tributario Nacional, y permiten a la administración tributaria:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

La fiscalización es el eje de la determinación de los Tributos, el profesor Bravo Arteaga en su obra "*Derecho Tributario. Escritos y reflexiones*" publicada en el año 2008, apuntó que:

La determinación de los tributos tiene por objeto traducir las normas de carácter general a cada caso concreto, por medio del acto administrativo generalmente llamado de liquidación, el cual debe contener la designación del sujeto pasivo, la descripción

genérica del hecho que se grava, la determinación de las bases gravables, la aplicación de la tarifa y el señalamiento de la cantidad por pagar. (P. 38).

En efecto, la ley que impone las obligaciones tributarias señala de manera general e impersonal un supuesto de hecho -el hecho gravado- cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación en cabeza del contribuyente, responsable o agente retenedor. Así pues, según lo ha precisado la Corte Constitucional, los procesos administrativos de determinación de obligaciones tributarias consisten en aplicar la ley que establece el tributo a la situación particular del sujeto obligado a pagarlo, en tal virtud no crean o constituyen las obligaciones tributarias -que surgen ex lege por la realización del hecho gravado-, sino que más bien las declaran.

CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES Y PROCEDIMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO

1.1. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

“Los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización.” (Alexy R, 1993, p. 86).

El derecho tributario como rama del derecho administrativo regula lo concerniente al nacimiento, determinación y aplicación del tributo, así como los derechos, obligaciones y prohibiciones que lo complementan; regulado con unos principios generales que a continuación abordaremos:

1.1.1. Principio de Legalidad

Este principio se refiere al nacimiento jurídicamente válido del tributo, es decir, a su origen, toda vez que se erige sobre la máxima de que la existencia de todo tributo está supeditada a la ley.

Así ha sido entendido en nuestro país, por lo que la creación de todo tributo en Colombia cobra vida en un ámbito jurídico a partir de la promulgación de una ley, de conformidad al numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política de 1991. Sin embargo, el artículo 338

ibídem aplica una excepción al principio de legalidad en su sentido más severo, pues otorga la facultad de determinar las tarifas de tributos territoriales a órganos de elección popular como asambleas y concejos por medio de sus ordenanzas o acuerdos.

Igualmente estos órganos pueden determinar los demás elementos del tributo siempre que el legislador lo autorice taxativamente. Jurisprudencialmente, lo anterior ha sido explicado así:

El principio de legalidad del tributo tiene las siguientes características: (i) Es expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado en últimas de los postulados del Estado Liberal. (ii) Materializa el principio de predeterminación del tributo, “según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal”. (iii) Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, con lo cual “se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso”. (iv) Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de “unidad económica”, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso y la de las asambleas departamentales o de los concejos municipales. (v) No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio). No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes. (Corte Constitucional, sentencia C-891 de 2012)

1.1.2. Principio de Certeza del Tributo

El principio de Certeza de los tributos, estipula que las normas tributarias deben ser lo suficientemente claras y precisas para que no den lugar a confusiones para el momento de concretar el recaudo; sobre este tema, la Corte Constitucional, reiteradamente ha señalado que:

El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen.”(Sentencia C- 569 del 2000)

Precisamente por la armonía que debe mediar entre el principio de legalidad y el de certeza, la máxima corporación ha indicado frente a la determinación de los elementos del tributo que, cuando el congreso autoriza a órganos colegiados territoriales para la fijación de algunos elementos de un tributo, no desconoce ninguno de los dos principios en mención. Toda vez que:

No siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y no se viola el principio de legalidad tributaria cuando uno de tales elementos

no está determinado en la ley, pero es determinable a partir de ella (Corte Constitucional, Sentencia C-690 de 2003)

1.2. PRINCIPIOS QUE FUNDAN EL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA

En nuestro ordenamiento Jurídico además de seguir los principios previamente expuestos, la tributación se basa en los principios que expresamente señala el artículo 363 de la Constitución, a saber: equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad.

A continuación, expondremos cada uno de estos:

1.2.1. Equidad

Según la Corte Constitucional el principio de equidad es:

Una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual. (Sentencia C-397 de 2011).

Lo anterior sugiere entonces la materialización de lo que predicaba platón en su obra “*La Republica*”, pues cuando se dé un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales habrá equidad e igualdad tributaria.

En consecuencia, se requiere que sobre las personas con igual capacidad económica recaigan las mismas cargas contributivas (Equidad Horizontal) y aquellos que tengan menores ingresos o distinta capacidad tributaria paguen valores diferentes (Equidad Vertical) para igualar así las cargas contributivas.(Spencer, M, 1993, p. 90).

1.2.2. Eficiencia

El principio de eficiencia se cimienta en que el recaudo de tributos debe ser provechoso, evitando a la administración efectos negativos como sobrecostos en la percepción de esos ingresos fiscales. Dicho de otra forma:

Este principio busca asegurar que la gestión tributaria reporte a la Administración y a los administrados el mayor resultado al menor costo. La Corte ha sostenido que la eficiencia de las medidas tributarias deberá analizarse en función del cumplimiento, a cargo de los administrados, del deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado; de tal suerte que si los mecanismos elegidos contribuyen directa o indirectamente al cumplimiento de éste deber, son

constitucionales por incorporar el principio de la eficiencia que la Constitución Política reclama del sistema tributario. (Corte Constitucional, Sentencia C-637 de 2000).

El profesor Bravo Arteaga con la intención de explicar este principio de forma práctica, expone en la tercera edición de su libro denominado *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, el ejemplo del impuesto de papel sellado que anteriormente se recaudaba en Colombia y cuyos costos de recaudación eran desproporcionados, ya que el Estado debía producir un papel de características únicas para evitar su falsificación y distribuirlo a nivel nacional para que se empleara en los actos para los que se exigía. Todo lo cual era desfavorable pues lo que se obtenía por el pago del impuesto, resultaba inferior al monto invertido en la administración del tributo. (2012, p. 106).

1.2.3. Progresividad

La progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad

formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias. (Corte Constitucional, Sentencia C-100 de 2014)

El principio de progresividad está relacionado con el impacto económico que un tributo puede generar a un grupo de contribuyentes, en comparación con los demás; en ese sentido coincide constantemente con el principio de equidad y la Corte Constitucional ha señalado que el de progresividad se desprende precisamente de la equidad vertical. (Pardo C, Parra C, 2006, p. 121).

1.2.4. Irretroactividad

La irretroactividad consiste en que una ley nueva rige hechos y actos que surjan a partir del momento en que entra en vigencia. En materia tributaria este principio tiene gran protagonismo, pues por mandato de la Constitución, las leyes tributarias no cuentan por ningún motivo con una aplicación en el tiempo hacia el pasado. Así lo ha expresado la Corte Constitucional:

La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto

siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad.
(Sentencia C-549 de 1993)

Es importante resaltar que antes de la constitución política de 1991 no había referencia normativa a la irretroactividad de las leyes sino disposiciones sobre los derechos adquiridos por leyes civiles, término que hace referencia a las normas aplicables a los particulares y no estrictamente a las que regulan el derecho privado. El constituyente de 1991 consagró expresamente la aplicabilidad de la irretroactividad de la ley en materia tributaria, como garantía máxima de estabilidad y seguridad jurídica. (Arteaga J, 2012, p.p. 82 - 85).

1.3. ELEMENTOS DEL TRIBUTO

Todas las obligaciones requieren la existencia de una relación jurídica entre al menos 2 individuos; por ello existe una relación jurídico-tributaria entre quien soporta la carga de contribuir y quien la impone. El artículo 338 de la Constitución Política Colombiana, señala que la norma creadora del tributo debe fijar claramente los sujetos pasivos, activos, el hecho y la base gravable así como la tarifa de los impuestos.

Es imprescindible entonces, exponer el significado de cada uno de estos conceptos apoyándonos en la doctrina tributaria y observando los pronunciamientos de las altas cortes nacionales sobre el asunto, para entender la naturaleza de los tributos y consolidar una comprensión unívoca de su desarrollo:

1.3.1. Sujeto Activo

Al igual que en la mayoría de legislaciones a nivel mundial, el sujeto activo de la obligación tributaria en Colombia es el Estado, entendido como aquel titular de cobro del tributo, quien tiene la facultad de percibir los beneficios recaudados de una obligación tributaria.

El Estado como sujeto activo mantiene bajo su sujeción a los particulares, pero con la finalidad esencial de realizar el bien común. En tal virtud, produce leyes tributarias mediante el ejercicio de las funciones de su poder legislativo, contenidas en el artículo 150 de la Constitución Política de 1991, cuyos numerales 11 y 12 consagran:

11) Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración.

12) Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

Es importante subrayar el papel protagónico del concepto de república unitaria en que está organizada Colombia, pues por la descentralización que introdujo la carta política de 1991, también se entienden como sujetos activos los Departamentos, Distritos y municipios. De otra parte, existiendo la posibilidad constitucional de que se establezcan contribuciones parafiscales, las empresas industriales y comerciales del Estado así como los establecimientos públicos, que hacen parte de la rama ejecutiva pueden cumplir función de sujeto activo de obligaciones tributarias parafiscales. (Bravo J, 2012. P.215).

Así, la Nación ejerce su función de sujeto activo mediante la Unidad Administrativa Especial -Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales DIAN-, Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público; no obstante, centraremos nuestra atención en las entidades territoriales como sujetos activos.

Al respecto, el profesor bravo Arteaga explica las 3 formas por las cuales las entidades territoriales llegan a ser sujetos activos, en los siguientes términos:

- 1) Por autorización genérica dada por ley expedida por el Congreso Nacional, para los respectivos organismos departamentales, distritales o municipales puedan establecer, cuando a bien lo tengan y dentro de ciertos límites cuantitativos, determinados tributos. Tal es el caso del impuesto de consumo de gasolina motor en el Distrito Capital de Bogotá, cuya creación fue autorizada por el artículo 156 del Decreto-Ley 1421 de 1993.
- 2) Por creación directa, mediante ley expedida por el Congreso Nacional, con atribuciones a las entidades territoriales para que, mediante actos de carácter general expedidos por las Asambleas Departamentales o concejos Distritales o Municipales, señalen las tarifas aplicables dentro de determinados límites: tal es el caso, por ejemplo, del impuesto de industria y comercio, donde hay una legislación nacional fundamental, hoy recogida en Código de Régimen Departamental (Decreto ley 1333 de 1986) y diversas legislaciones locales, en donde fundamentalmente cambia la tarifa, que es

fijada por los Concejos Distritales y Municipales, dentro de los límites establecidos por la ley.

3) Por cesión hecha por la Nación a los Departamentos y distritos o municipios mediante ley expedida por el Congreso Nacional. En este caso la ley ha creado con todos sus elementos jurídicos necesarios el correspondiente tributo y, posteriormente, lo ha cedido a las entidades territoriales; tal es la situación, por ejemplo del impuesto al consumo de cervezas, creado por ley y cedido posteriormente a los departamentos (ver L. 222/95, art. 185). (2012. Pp. 216-217).

Por todo lo anterior, la Corte Constitucional ha atribuido 3 significados a la noción de sujeto activo mediante sus fallos:

De un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecuniaria en que, en general se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, podemos hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos. (Sentencia C-987 de 1999)

1.3.2. Sujeto Pasivo

La Constitución Nacional, establece en su capítulo V, de los deberes y obligaciones, artículo 95, núm. 9º) que son deberes de la persona y del ciudadano: *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*.

En contexto, la Corte Constitucional basándose en la doctrina, distinguió *“entre sujeto pasivo de iure y sujeto pasivo de facto o socioeconómico. Así, el primero es quien tiene la obligación de pagar el impuesto, mientras que el segundo es quien efectivamente soporta las consecuencias económicas del mismo”*. Análogamente, Señalo que a diferencia de los tributos directos donde ambos sujetos coinciden, en los tributos indirectos, *“el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.”* (Sentencia C-987 de 1999)

Sobre esto, el Código Tributario para América Latina (MCTAL) distingue entre contribuyente: obligado por deuda propia (arts. 24 y 25) y el responsable obligado por deuda ajena (arts. 27 -31), es entonces responsable por ejemplo: el deudor solidario.

El Estatuto Tributario Nacional, también hace esta distinción en su art. 2o y 3o:

Artículo 2. Contribuyentes. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

Artículo 3. Responsables. Son responsables para efectos del impuesto de timbre, las personas que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley.

A pesar de que algunos tributaristas califican las anteriores nociones de poco acertadas o limitadas, lo cierto es que podemos identificar como responsable en cambio, es el sustituto del contribuyente, quien sin ser el titular de la capacidad económica que la ley grava, es designado por ella como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Como en los impuestos de consumo por ejemplo, que por las personas cuya capacidad económica quiere ser gravada por el legislador son muy numerosas y dispersas en el conglomerado social, lo cual dificulta la percepción del tributo. Por tal razón surge la conveniencia de sustituir el sujeto pasivo propio, o contribuyente, por un sujeto pasivo impropio, que, sin ser la persona a la cual va dirigida la carga tributaria, tiene una estrecha relación con ella y puede trasladar o repercutir el tributo sobre la misma de manera que solo queda como responsable ante el Fisco esa persona. (Bravo J, 2010, P.224).

En suma, el Profesor Bravo Arteaga afirma que en Colombia existen 4 sujetos pasivos: “*el contribuyente, el responsable, el codeudor solidario y el codeudor subsidiario*”. No obstante, en la presente investigación estudiaremos solo al contribuyente, quien es el realizador de un hecho

gravado por la ley, que constituye una clara manifestación de la capacidad contributiva de la persona.

1.3.3. Hecho Generador

José Luis Pérez de Ayala, citado por Cusgüen Eduardo lo define como: *“ese hecho hipotético establecido por la ley como un indicio o sistema de capacidad contributiva y cuyo acaecimiento u ocurrencia determina el origen de la obligación de pagar el tributo”* (2000, P.102).

En Colombia, la doctrina y la Corte Constitucional lo han llamado también como hecho gravable, hecho imponible o hecho impositivo; la alta corporación lo ha definido como:

El elemento que en general mejor define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación, este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal (Sentencia C-987 de 1999)

1.3.4. Base Gravable

La Corte Constitucional ha señalado que *“la base gravable es aquella dimensión económica que mide al hecho generador, sobre la que se aplica la tarifa y con esta operación obtener el valor del tributo”* (Sentencia C- 1114 de 2003) En otras palabras, la base gravable es aquella medición al hecho generador, pues sobre ella se aplica la tarifa, obteniendo con esta operación el valor del tributo.

Bravo Arteaga, la define como el aspecto cuantitativo del hecho gravado. El mismo autor realiza una detenida explicación de sus elementos constitutivos: las inclusiones, las exclusiones, los costos y las deducciones.

- a) Las inclusiones: *“son los elementos fundamentales de la base gravable y coinciden con la materia económica del hecho gravado.”* Expone como ejemplo que las inclusiones: *“Son los ingresos en el impuesto de renta y en el de industria y comercio; los precios de bienes y servicios en el impuesto de ventas y en los impuestos de consumo; la cuantía de las obligaciones documentales en el impuesto de timbre, y el valor de los inmuebles en el impuesto predial”*
- b) Las exclusiones: todos aquellos valores que no quedan comprendidos dentro de los límites conceptuales de las inclusiones y pueden ser lógicas o legales. Exclusiones lógicas por ejemplo: *“si el valor que se incluye es el ingreso percibido en un*

determinado periodo, los ingresos de otros periodos quedan excluidos por una exigencia conceptual.” Exclusiones legales, por ejemplo:

“En el caso de los gananciales recibidos por uno de los cónyuges al liquidarse la sociedad conyugal, el legislador ha preferido excluirlas del concepto de renta expresamente, para mayor claridad, con fundamento en que los derechos del cónyuge sobre los bienes sociales existen con anterioridad a la liquidación y por lo tanto no son constitutivos de enriquecimiento en ese momento”

c) Los costos: por ejemplo en el impuesto de renta *“están constituidos por las erogaciones necesarias para adquirir o producir bienes, cuya enajenación da origen a ingresos constitutivos de renta.”*

d) *Las deducciones:*

Se trata de valores que tienen relación lógica con las inclusiones y que deben detraerse por razones de equidad en la determinación de la cuantía de las obligaciones, o por la conveniencia, definida en cada caso por el legislador, para estimular determinadas actividades o prácticas dentro de la vida social y económica de la comunidad (2012. PP. 266 y 267).

1.3.5. Tarifa

Este elemento, ha sido definido por la Corte Constitucional como “...*la magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente*”. (Sentencia C- 155 de 2003)

Respecto a la fijación de la tarifa en las diferentes clases de tributos –impuestos, tasas y contribuciones–, la Alta Corporación consideró realizar una importante aclaración:

La Constitución dispone que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables de todos los tributos, y además las tarifas de los impuestos, definidos éstos como elementos esenciales del tributo. Pero, cuando se trata de tasas o de contribuciones, la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa [...] que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen, siempre y cuando el correspondiente acto de creación tributaria establezca el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto. La jurisprudencia de esta Corte ha interpretado, que sólo cuando se trata de impuestos, y si ese es el cometido del órgano de representación popular pluralista, y deliberativo, es obligación de quien crea el tributo fijar directamente la tarifa con los elementos inherentes a la misma, y por lo mismo, cuando la normatividad se refiera a tasas y contribuciones, la obligación de

los órganos populares pluralistas no se extiende hasta la fijación precisa y clara de la tarifa, sino hasta la determinación del sistema y el método, en virtud de los cuales otras autoridades habrán de fijar la tarifa de esas especies tributarias. (Sentencia C-704 de 2010)

1.4. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Eduardo Cusgüen Olarte asegura que la doctrina define los tributos como *“las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”*

Ahora bien, los tributos tienen una organización tripartita, por lo que se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones. Ello ha sido aceptada por la doctrina Colombiana, según puede corroborarse en el libro titulado *“la teoría de los tributos”* escrito por el profesor Mauricio Plazas vega, en el *“Tratado de Hacienda Pública”* del profesor Esteban Jaramillo, entre muchas otras obras nacionales.

La Corte Constitucional también ha mantenido esta tesis a lo largo de su jurisprudencia, estableciendo que *“El sistema fiscal comprende tres clases de gravámenes: los impuestos, las tasas y las contribuciones. Cada uno de ellos cuenta con características propias que impiden su asimilación”* por lo que es preciso determinar las nociones sobre cada especie de tributo:

1.4.1. Noción de Impuesto

La palabra impuesto en el sentido lato, es entendida como una contribución económica por parte de los ciudadanos para el sostenimiento y adecuado funcionamiento de la estructura estatal a la cual pertenecen.

El profesor Álvaro Arango precisa que sus características principales son:

“ a) La obligatoriedad, ya que ninguna persona respecto de la cual se realice el hecho generador del tributo puede negarse a su pago y,

b) La unilateralidad, puesto que el Estado no se compromete en forma particular a una contraprestación directa” (1999. P.99).

El Consejo de Estado en del 24 de octubre de 2002, le determinó unas características al impuesto, que a continuación citaremos:

Son impuestos, aquellos tributos que cumplen las siguientes características: 1. Son generales, lo cual significa que se cobran indiscriminadamente a quienes se encuentren dentro del hecho generador y no a un grupo social, profesional o económico determinado. 2. Son obligatorios. 3. No conllevan contra prestación directa e inmediata. 4. El Estado dispone de estos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos, por lo tanto van a las arcas generales, para atender los servicios y necesidades públicas. 5. La capacidad económica del contribuyente es un principio

de justicia y equidad que debe ir implícito en la Ley que lo crea, sin que pierda el carácter general.

Así las cosas, es imperioso remitirnos a la jurisprudencia de la honorable Corte Constitucional, en aras de consolidar el derrotero para tener una clara definición de impuesto. En virtud de ello, concretamente traemos a colación la sentencia C-927 de 2006, en donde la máxima corte precisó las condiciones básicas del impuesto:

(i) Tienen una vocación general, lo cual significa que se cobran sin distinción a todo ciudadano que realice el hecho generador; (ii) No guardan una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente; (iii) En cuanto ingresan a las arcas generales del Estado conforme al principio de unidad de caja, éste puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales; (iv) Su pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva; (v) La capacidad económica del contribuyente es un principio de justicia y equidad que debe reflejarse implícitamente en la ley que lo crea, sin que por ello pierda su vocación de carácter general.

Teniendo en cuenta los anteriores referentes, el impuesto es un gravamen de carácter general y obligatorio para todos los ciudadanos, dependiendo de su capacidad contributiva, que surge unilateralmente y en favor del Estado por la facultad tributaria que por disposición constitucional

posee el mismo; dicha obligación no constituye una contraprestación para los contribuyentes, ni tiene una destinación específica. No obstante, forma parte del presupuesto nacional y está sometido al control fiscal, siendo administrado por la Nación.

1.4.2. Noción de Tasa

El inciso segundo (2do) del artículo 338 de la Constitución Política no se refiere a las tasas de forma taxativa pero por el orden de las palabras y la lógica implícita a la naturaleza de los tributos, ello puede deducirse. Estipula el precepto constitucional: “... y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen”

Obsérvese que se refiere primero a las tasas cuando expresa: “recuperación de los costos de los servicios que les presten” y a las contribuciones cuando manifiesta: “participación en los beneficios que les proporcionen”. La Corte Constitucional ha analizado esto, interpretando lo siguiente:

La Corte debe observar, en primer término, que la tasa y la contribución no recibe en la norma constitucional un tratamiento unívoco. La tarifa de la tasa está dominada por la idea del costo que para el Estado significa el servicio demandado por el individuo. La contribución, a su turno, tiene como eje la compensación que le cabe a la persona por el

beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta.

Ahora bien, en cuanto a su definición podemos decir que las tasas son aportes económicos que hacen los usuarios de un servicio prestado por el Estado; este tipo de gravamen no debe confundirse con los impuestos, pues, en general es el pago obligatorio que una persona efectúa por la utilización de algún servicio público.

El artículo 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina las define como:

El tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

En sentencia C-040 de 1993, la Corte Constitucional expresó que se denomina tasa a un gravamen en que converjan los siguientes aspectos:

- El Estado cobra un precio por un bien o servicio ofrecido.
- El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.

- El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.
- El precio cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión.
- Ocasionalmente, caben criterios distributivos (ejemplo: tarifas diferenciales)
- Ejemplo típico: los precios de los servicios públicos urbanos (energía, aseo, acueducto).

La tasa, es pues la contraprestación que una persona paga por el derecho a la utilización de un servicio, pago que es voluntario, supeditado solo por la necesidad del usuario de acceder al servicio

Ese mismo año, la Corporación reafirmó la definición anterior, apuntando que las tasas:

Son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia ese servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta.

Toda tasa implica una erogación al contribuyente decretada por el Estado por un motivo claro, que, para el caso, es el principio de razón suficiente: Por la prestación de un servicio público específico. El fin que persigue la tasa es la financiación del servicio público que se presta.

La tasa es una retribución equitativa por un gasto público que el Estado trata de compensar en un valor igual o inferior, exigido de quienes, independientemente de su iniciativa, dan origen a él (Sentencia C-465 de 1963)

1.4.3. Noción de Contribución

En la sentencia C-545 de 1994, la Corte Constitucional se pronunció sobre la diferenciación entre las nociones de *contribución*, *contribución especial* y *contribuciones parafiscales*, precisando las siguientes diferencias conceptuales:

Contribución. Expresión que comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.

Contribución Especial. Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización.

Contribuciones Parafiscales. Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma.

De ahí que se consideren contribuyentes a todos los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias directas o por deudas propias y que al hablar de contribuciones tengamos que hacerlo dentro del entendido conceptual de especiales o parafiscales.

El profesor Álvaro Arango define las contribuciones especiales como un: “... *Ingreso público ordinario de carácter obligatorio y tasado proporcionalmente, que el Estado percibe de un grupo de personas destinado a un específico, del cual además del beneficio colectivo resulta una ventaja particular para los contribuyentes*” (1999. P. 105).

Por su parte, el profesor Rafael Bravo Arteaga afirma que son elementos característicos de la contribución especial son:

- a) *“Constituyen un ingreso tributario*
- b) *Tienen como causa la percepción por el contribuyente de un beneficio genérico para un grupo de personas*
- c) *Su producto debe estar destinado a una obra pública o la prestación de un servicio”*

En palabras del magistrado Álvaro Tafur Galvis:

Las contribuciones tienen carácter obligatorio, afectan sólo a un grupo determinado de personas cuyos intereses son comunes y sus necesidades se satisfacen con los recursos recaudados; no hacen parte del presupuesto nacional y tienen una destinación concreta y específica y cuando tales recursos son administrados por órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación, se incorporan al mismo pero únicamente con el objeto de registrar la estimación de su cuantía y en un capítulo aparte de las rentas fiscales. (Sentencia C-243 de 2005)

Por otro lado, La figura de la parafiscalidad nace en Francia y se implementó en Colombia con la constitución de 1991 con la finalidad única de avanzar en materia hacendística, ello en el entendido de que los recursos parafiscales “*son recursos extraídos en forma obligatoria de un sector económico para ser invertidos en el propio sector, con exclusión del resto de la sociedad.*” (Sentencia C-449 de 1992)

El artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional establece que:

Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán solo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable. Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración (Art. 29 del Decreto 111 de 1996).

Jurisprudencialmente, la máxima Corte colombiana ha venido desarrollando de manera muy específica el estudio de esta materia, tanto así, que en sentencia C-437 de 2011 con una explicación impecable de las características de la contribución parafiscal se concluyó que:

- (i) son expresión de la soberanía fiscal en cabeza del Estado; (ii) obligatoriedad, en cuanto son gravámenes obligatorios que no tienen el carácter de remuneración de un servicio prestado por el Estado, y cuya obligatoriedad deriva de su naturaleza de tributo y en dicho sentido se origina en virtud del poder coercitivo del Estado.; (iii) singularidad, en razón a que afectan únicamente a un grupo o sector económico determinado o particular, de manera que el sujeto pasivo no son todos los ciudadanos en general, sino que solo gravan a un grupo, sector o gremio económico o social.; (iv) especificidad, pues son gravámenes que tienen una destinación específica en cuanto se utilizan en beneficio del mismo sector económico que soporta el gravamen, de tal manera que su destinación debe ser específica porque se pretende garantizar el beneficio exclusivo del grupo, sector o gremio que los tributa; (v) contraprestación no proporcional o equivalente, al ser una contribución que no implica una contraprestación equivalente al monto de lo que se paga; (vi) No hacen parte del Presupuesto General de la Nación, de manera que no constituyen ingresos corrientes de la Nación, ni ingresan al Presupuesto General de la Nación, ni se someten a las normas de ejecución presupuestal; (vii) especialidad en la administración, ya que los recursos parafiscales son administrados por las agremiaciones o federaciones del propio sector económico gravado, de manera que estos recursos parafiscales son administrados por órganos que hacen parte de ese mismo renglón económico, y conforme al Decreto 111 de

1996, que compiló las normas orgánicas presupuestales, las actividades de manejo, administración y recaudo pueden realizarse en virtud de contrato que al efecto celebre la Nación o, directamente, a través de los órganos que hacen parte del Presupuesto General; (viii) naturaleza pública, ya que son recursos que pertenecen al Estado aun cuando no se cuentan como ingresos de la Nación, y no entran a formar parte del presupuesto nacional; (ix) carácter excepcional, en razón a que su regulación constituye una excepción, al tenor de lo dispuesto en el numeral 12 del artículo 150 constitucional; (x) sujeción al control fiscal, por cuanto están sometidos a control que por regla general ejerce la Contraloría General de la República; (x) libertad de configuración del Legislador, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 150-12 superior, corresponde al legislador fijar el régimen de las contribuciones parafiscales, lo que significa que tiene competencia para determinar lo concerniente a su recaudo, administración e inversión.

1.4.4. Noción de Sobretasa

Esta modalidad de tributo es indirecta, puesto que recaen sobre otros ya establecidos, cuyos recursos obtenidos tienen un fin específico. Es un recurso propio de nivel territorial.

En nuestro ordenamiento jurídico, la mayoría de municipios han implementado tres:

- La que recae sobre la gasolina y el ACPM,
- Las de áreas metropolitanas, del 2 x 1000 sobre el avalúo catastral
- Las incluidas en el impuesto predial unificado como sobretasa ambiental, de alumbrado público y bomberil. (esta última también puede imponerse sobre el impuesto de industria y comercio).

1.5. EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

Camargo Hernandez David, en su obra titulada *Evasión Fiscal: un problema a resolver*, la define así:

Es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción. (2005. P,12)

Por lo tanto, la evasión supone la violación de la ley. La Corte Constitucional ha especificado que bajo esta conducta:

El contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los

impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante etc) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita su pago.

Dentro del concepto genérico de la evasión fiscal, suele considerarse comprendido el fraude fiscal, consagrado expresamente como delito en otros ordenamientos. Generalmente, su configuración exige como ingrediente esencial, la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales, la cual se infiere concretamente de sus propias acciones o deliberadas abstenciones (comportamiento premeditado). (Sentencia C-015 de 1993)

En nuestro país evadir impuestos no es considerado un delito pero si una infracción que genera la imposición de sanciones. Por su parte la elusión fiscal, tal y como lo ha dicho el Ministerio de Hacienda y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye una actuación incorrecta desde una perspectiva moral y ética pero no conlleva a la imposición de sanciones porque no trasgrede la ley; toda vez que surge de una serie de maniobras ingenizadas por quien tiene la obligación tributaria abiertamente legales; bien sea porque el legislador lo permite indirectamente o por los vacíos legislativos en materia fiscal.

La Honorable Corte Constitucional en la sentencia C-015 de 1993 con ponencia del Magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz, conceptúo sobre la alusión fiscal en los siguientes términos:

A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta - admisible en algunos casos e inadmisible en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) - de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas.

A continuación, se señalan las diferencias medulares entre cada una de las figuras expuestas:

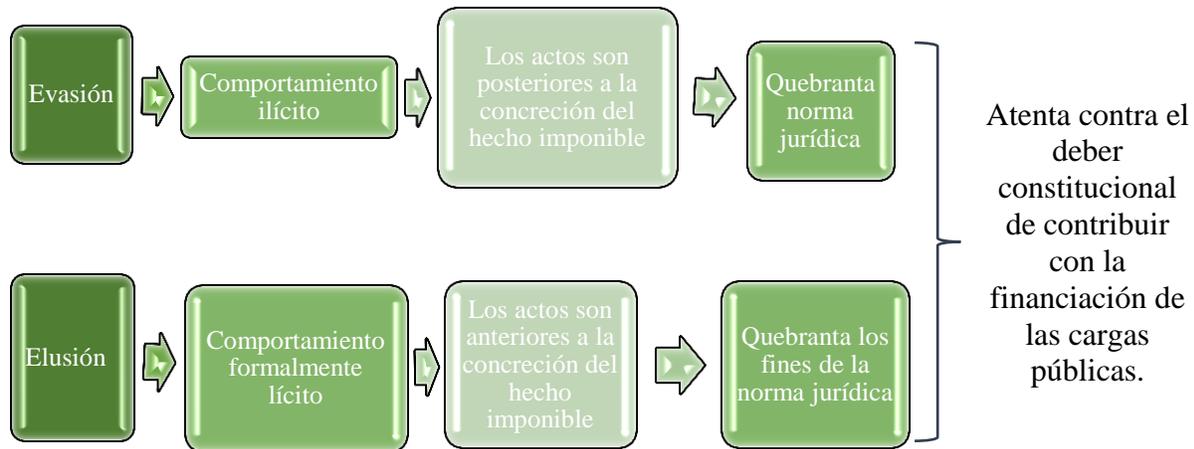


Figura 1. Diferencia entre evasión y elusión fiscal

En palabras de Felix Howald, la distinción entre evasión y elusión radica en que:

En el primer caso, el contribuyente trata de eludir una relación fiscal con el Estado, es decir, evita que se establezca una obligación fiscal (en su dimensión total) con ello normalmente no se infringe el derecho vigente; solo aprovecha las omisiones de la ley. En cambio en el segundo caso, si se trata de una violación de la ley; esto puede ser intencionalmente o por desconocimiento, total o parcial. Si además de la Ley Tributaria se viola la Ley Penal (por ejemplo, por la falsificación de documentos), se habla de *fraude fiscal*. (2000.P. 104).

1.6. FACULTAD FISCALIZADORA

La fiscalización hace parte del procedimiento tributario con el cual se busca garantizar el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias de los ciudadanos y reducir los niveles de evasión.

Esa fiscalización es una facultad que la ley otorga a las autoridades tributarias y consiste en el desarrollo de una función de verificación e investigación sobre la certeza de la declaración presentada o no por el obligado tributario. El Honorable Consejo de Estado en la Sentencia 9175 del 7 de mayo de 1999, con ponencia del Dr. Germán Ayala Mantilla, se pronunció sobre el alcance de las facultades de fiscalización a la luz de los artículos 683 y 684 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

(...) la facultad de fiscalización de la Administración, está enmarcada en el "asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales", y es únicamente con este fin que puede verificar la exactitud de las declaraciones tributarias, adelantar investigaciones para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones tributarias no declarados, citar o requerir al contribuyente o a terceros, y en general efectuar todas las diligencias necesarias "para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación", tal como expresamente lo establece el artículo 684 del Estatuto Tributario.

1.7. DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El Estatuto Tributario Nacional, implementado por el legislador colombiano en 1989 desarrolla en el título II, los deberes y obligaciones de los sujetos pasivos, considerándolos operadores dinámicos en cuanto al cálculo de sus obligaciones tributarias, al encomendarles la importante labor de determinar las sumas que deben cancelar al Estado. (Arts. 571 y Ss.) Este ejercicio se fundamenta en el principio de eficacia de la función pública y se materializa con las llamadas declaraciones privadas, consistentes en que el contribuyente o responsable, presente una declaración privada con autoliquidación ante la administración que ostente la calidad de sujeto activo.

En el sistema anterior al de las autoliquidaciones, la obligación tributaria se concretaba mediante dos actos sucesivos pero separados: la declaración, que realizaba el obligado tributario, en la que manifestaba o reconocía los elementos integrantes del hecho imponible, y la liquidación, que efectuaba la administración con los datos aportados por el contribuyente. (Piza J, 2010. P. 231).

Las autoliquidaciones tributarias fueron un gran avance del siglo XX en cuanto a hacer más rápido el recaudo de tributos, pues a la administración ya no le corresponde liquidar las obligaciones de cada sujeto pasivo, sino que en ejercicio de sus competencias fiscalizadoras se limita a verificar lo liquidado, procediendo a corregir las liquidaciones incorrectas e indagando sobre quienes no declararon, caso en el cual el sujeto activo procede a emplazar al omiso para

que declare, expidiendo la liquidación con su respectiva sanción, si este persiste en el incumplimiento de sus deberes contributivos. (Proceso de determinación).

Incluso hoy en día, el contribuyente o responsable conforme a los artículos 588, 641, 642, 644, 685 del Estatuto Tributario Nacional, autoliquida el valor de las sanciones a que se haya hecho titular por no cumplir sus obligaciones fiscales.

Sobre lo expuesto, la Corte Constitucional en el año 2012, conociendo un proceso de tutela manifestó que:

El proceso de determinación tributaria debe ser realizado directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o por la misma Administración cuando los anteriores no cumplen con ese deber. En este último caso, la Administración produce una **liquidación oficial del impuesto** y/o de la sanción por el incumplimiento de algún deber u obligación tributaria. (Sentencia T-716 de 2012)

Además, reiteró que el proceso de determinación exige: “i) establecer la ocurrencia del supuesto de hecho generador de la obligación tributaria o hecho gravable; ii) establecer la dimensión económica del mismo o base gravable; y, iii) aplicar la tarifa correspondiente”.

El estatuto tributario nacional, consagra en su capítulo II las disposiciones generales sobre las declaraciones tributarias, estipulando en el artículo 580 que se entenderá como no cumplido el

deber de presentar la declaración tributaria, o se tendrá por no presentada la declaración tributaria del sujeto pasivo, en los siguientes casos:

- ✓ Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto;
- ✓ Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada;
- ✓ Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables;
- ✓ Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.

Frente a la configuración de alguno de estos presupuestos, la administración *“debe proferir el auto declarativo que la tenga por no presentada, previo requerimiento al contribuyente para que corrija la inconsistencia advertida en la declaración”* pues según la jurisprudencia del Consejo de Estado:

“(…) la ocurrencia de cualquiera de las causales del artículo 580 del Estatuto Tributario, para considerar como no presentadas las declaraciones tributarias no opera “ipso jure” o de pleno derecho, sino que debe ser materia de un acto que así lo declare, en garantía del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable para hacer valer los factores y conceptos de su liquidación privada.” (Sentencia del 26 de noviembre de 2009)

CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO COLOMBIANO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

Siendo la facultad de fiscalización y el proceso de determinación de tributos un acto propio de la administración, requiere la aplicación y observación del debido proceso, deber de las autoridades de nuestro país y derecho fundamental de los ciudadanos. Reza el Artículo 29º constitucional *“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. [...]”* (Constitución Política de Colombia, 1991).

De la interpretación exegética de la norma anterior, podría deducirse que el debido proceso debe ser una garantía igual en procesos judiciales y administrativos. Pese a ello, la máxima Corte colombiana ha sostenido que *“la extensión de las garantías del debido proceso al ámbito administrativo no implica, sin embargo, que su alcance sea idéntico en la administración de justicia y en el ejercicio de la función pública.”*

(...) ello obedece a dos razones: La primera es que, el debido proceso judicial se encuentra ligado a la materialización de los derechos, la protección de la Constitución o de la ley; en tanto que la actuación administrativa atañe al adecuado ejercicio de funciones públicas de diversa naturaleza para la satisfacción de los intereses de toda la comunidad. Por ello, también ha puntualizado la Corte, la segunda debe ceñirse a la vez a los artículos 29 y 209, Superiores. Además, los procesos judiciales deben otorgar una

respuesta definitiva a los conflictos sociales, en tanto que las actuaciones administrativas son susceptibles de control ante la jurisdicción. Por ello, aunque el debido proceso se aplica en toda actuación administrativa o judicial, en el primer escenario ocurre bajo estándares más flexibles para asegurar la eficiencia, eficacia, celeridad y economía por parte de la Administración. (Sentencia C-034 de 2014)

En el procedimiento tributario muy especialmente se debe garantizar el debido proceso constitucional, incluso desde el momento en que la administración profiere actos administrativos debidamente motivados; pues así materializa la legalidad y seguridad jurídica de la administración tributaria, respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes; quienes pueden conocer las pruebas en que se funda la administración para ejercer sus potestades de fiscalización y determinación.

De conformidad con ello, en el vigente procedimiento tributario colombiano, el sujeto pasivo cuenta con oportunidades y recursos para debatir, los fundamentos legales que la administración describe como constitutivos de determinadas obligaciones fiscales.

Vale la pena resaltar que en materia procedimental la ley 383 de 1997 por la cual se expedieron normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión, impuso a los distritos y municipios la obligación de dar aplicación a los procedimientos que regula el Estatuto Tributario nacional en relación con los tributos administrados por ellos frente a las declaraciones tributarias, procesos de fiscalización, liquidaciones oficiales, imposición de sanciones discusión

y cobro. Posteriormente la ley 788 de 2002 confirmó dicha disposición pero otorgando a los entes territoriales la facultad de disminuir el monto de las sanciones y simplificar la aplicación de los procedimientos de administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio, ello acorde con la naturaleza de sus tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto de los montos establecidos. Cita dicha disposición:

Artículo 59. *Procedimiento tributario territorial.* Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

La Corte Constitucional en el año 2003 declaró la exequibilidad de esa norma con fundamentos muy válidos, en especial los siguientes:

3) En ese marco, consagrar que el procedimiento tributario nacional se aplique también como procedimiento tributario territorial, es una decisión legítima en cuanto no limita injustificadamente la autonomía de las entidades territoriales. Esto es así porque, por

una parte, la misma Carta ha establecido que las competencias que en materia tributaria se reconocen a tales entidades, se ejercen de acuerdo con la Constitución y la ley. De este modo, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario a aplicar en tales entidades. Mucho más si con esa decisión se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, circunstancias estas que optimizan el principio de eficiencia del tributo y que potencian la realización de uno de los derechos contenidos en el principio de autonomía de las entidades territoriales, cual es el de participar en las rentas nacionales.

Pero, por otra parte, no debe perderse de vista que la norma demandada deja a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo de la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos. Entonces, no se trata de una interferencia ilimitada del legislador, sino de una interferencia razonable, orientada a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados y eficaces para la administración y susceptible de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de esas entidades. (Sentencia C-114 de 2003)

Sobre esa facultad de los entes territoriales para armonizar los procedimientos tributarios de nivel nacional con las normas locales; pudiendo simplificar el término de aplicación de los procedimientos y reducir el monto de sanciones; el Consejo de Estado ha sostenido:

(...) la aplicación del procedimiento tributario nacional en el ámbito de las entidades territoriales no puede tomarse como una limitante a su autonomía, y que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 protegió el derecho que dichas entidades tienen a disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, para adecuarlos a “...las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo (...)” siempre, claro está, que no transgredan la Constitución Política y ley. Por su parte, la Sala ha admitido la posibilidad de que las normas expedidas por las entidades territoriales no consulten, en estricto sentido, el contenido del Estatuto Tributario Nacional, sin que por ello sean nulas o inaplicables, para lo cual se debe analizar si se presenta una real antinomia con este último que impida la aplicación de la norma territorial. (...) En esa medida, las entidades territoriales, en ejercicio de la autonomía fiscal que les es propia, pueden incorporar en sus respectivas jurisdicciones las disposiciones previstas en el Estatuto Tributario Nacional, mediante la expedición de los actos administrativos que resulten pertinentes, en tanto sean congruentes y compatibles con aquel, sin que esto signifique que deban ser idénticos, pues deben ajustarse a sus realidades y a sus necesidades, que no necesariamente son las mismas del nivel nacional. (Sentencia del 15 de octubre de 2015, Radicado: 76001-23-31-000-2006-03652-01(19948)).

2.1. LA FUNCIÓN DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

Esta herramienta de investigación, es una característica activa con que cuenta la administración para disminuir los niveles de evasión tributaria. (Pagani, Pedro José, 1993). La fiscalización entonces, es una facultad de control que recae en la administración de los entes territoriales de la nación para que mediante sus autoridades tributarias busquen la obtención de un mayor recaudo fiscal.

La fiscalización en nuestro ordenamiento jurídico generalmente se ejerce, frente a aquellos sujetos pasivos que estando registrados y teniendo oficialmente la obligación de declarar no lo hacen o declaran de forma equivocada, también se materializa identificando los sujetos pasivos morosos, mediante la observación de los términos en que se hayan pagado las liquidaciones privadas presentadas correctamente.

En otras palabras, la administración da cumplimiento a la función de fiscalización, emitiendo algunos actos para instar al sujeto pasivo a cumplir sus obligaciones fiscales antes de concretar el procedimiento de determinación tributaria, representado en la emisión de las diferentes liquidaciones (de revisión, de aforo y de corrección) que reposan en el título IV del Estatuto Tributario Nacional denominado “*Determinación del impuesto e imposición de sanciones*” Y que expondremos detenidamente en el acápite siguiente. Esos actos persuasivos con los que cuentan los entes territoriales como sujetos activos de obligaciones tributarias son los siguientes:

- **Emplazamientos:** son aquellas citaciones que la administración fiscal realiza para que el sujeto pasivo de una obligación tributaria concorra al cumplimiento de las mismas, en un plazo determinado. En nuestro sistema tributario colombiano estos emplazamientos son para corregir la declaración privada o se aplican como acto previo a la liquidación de aforo, así:

EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR DECLARACIÓN

El artículo 684 del ETN determina que cuando haya indicios de inexactitud en la declaración o autoliquidación del sujeto pasivo, la administración puede emplazarlo para que en el término de un (1) mes corrija la declaración y liquide la sanción de corrección contenida en el artículo 644 ibídem.

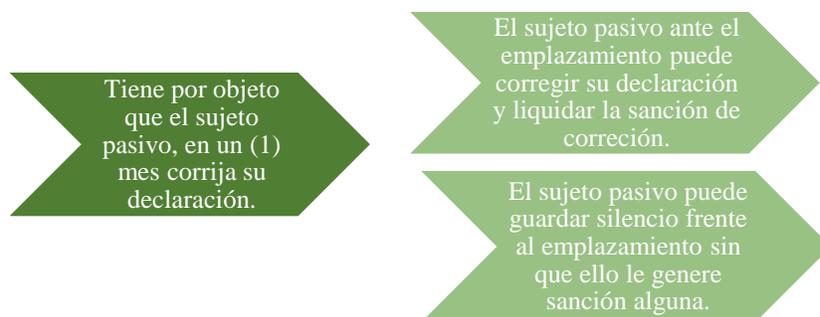


Figura 2. Objeto del emplazamiento para corregir

Sin embargo, cuando el sujeto pasivo no responde al emplazamiento ello no genera sanción; el Consejo de Estado, en sección cuarta emitió Sentencia del 17 de abril de 2008 Expediente 15236, manifestando frente a esto:

Como lo tiene precisado la Sala, la práctica del emplazamiento para corregir y su respuesta, son discrecionales; no es un acto obligatorio previo a la liquidación de revisión, ni su falta de respuesta ocasiona sanción alguna, por lo que no es necesario dentro del proceso de fiscalización y, si se produce, no tiene que guardar correspondencia, ni con el requerimiento especial ni con la liquidación de revisión.

En cuanto al término con el que cuenta la administración para notificar el emplazamiento para corregir, esta corporación en la misma providencia expuso: *“el emplazamiento para corregir debe ser notificado dentro del término de firmeza de la declaración, es decir, mientras la administración se encuentre en tiempo para notificar el Requerimiento Especial.”*

El Consejo de Estado fue claro con este término pues si bien la administración cuenta con dos años para notificar requerimiento especial a partir del vencimiento del plazo para declarar, ese plazo puede ser suspendido con el emplazamiento para corregir (por 1 mes) o con el decreto de practica de inspección tributaria de oficio o por solicitud del sujeto pasivo (por 3 meses). En ese orden de ideas, el término para emplazar no es de 2 años en sentido estricto, pues si la administración decreta practica de inspección de tributaria, ese término se suspende por 3 meses; lo cual extiende el plazo para notificar requerimiento y por ende para emplazar.

De igual forma si el emplazamiento se refiere a hechos que respondan a diferencias de criterios o de interpretación que no configuren inexactitud, el sujeto pasivo podrá corregir sin liquidar sanción alguna; en cambio si el emplazamiento se refiere a varios hechos constitutivos de inexactitud, el contribuyente, responsable o agente retenedor liquidará la sanción por corrección en lo que corresponda al que mayor valor origine.

EMPLAZAMIENTO PARA PRESENTAR DECLARACIÓN

En segundo término, el artículo 715 del ETN demanda que antes de expedir liquidación oficial de aforo; la administración debe emplazar públicamente a los incumplidos para que declaren en el término perentorio de un (1) mes. Por lo tanto, el sujeto pasivo puede tomar dos actitudes:

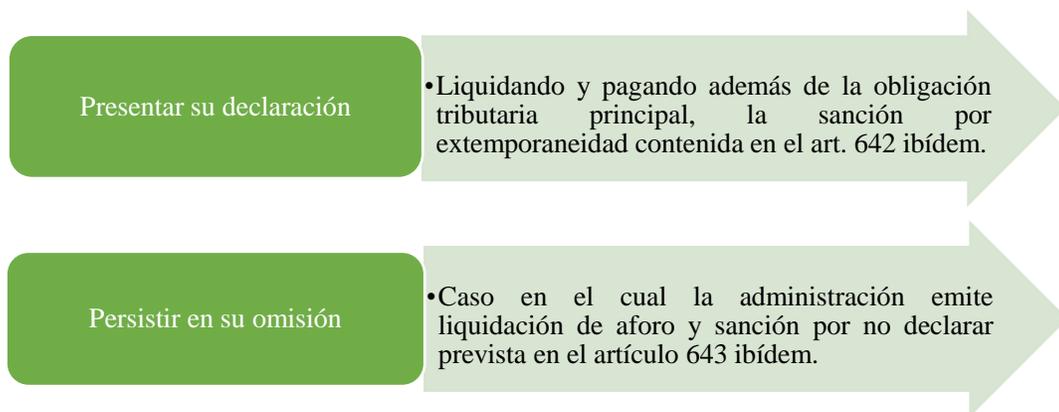


Figura 3. El sujeto pasivo ante el emplazamiento para declarar

Sobre el emplazamiento por no declarar, el Consejo de Estado mediante su Sección Cuarta en Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 16737; afirmó que *“en efecto, cuando el contribuyente no cumple con la obligación de presentar la declaración tributaria, el resultado que acarrea dicha omisión es la liquidación de aforo proferida por la administración, previo emplazamiento al contribuyente por no declarar.”*

- **Requerimientos ordinarios:** Encuentran su fundamento en las facultades de fiscalización que el legislador determinó en el artículo 684 del estatuto tributario nacional, por medio de los cuales se busca obtener de los sujetos pasivos o terceros información que ayude a la administración en la actualización de sus bases de datos, así como a una correcta determinación de obligaciones tributarias; para ello el destinatario del requerimiento ordinario cuenta con el término de quince (15) días calendario para emitir respuesta. (Art.261,ley 223 de 1995)
- **Requerimientos especiales:** Es un acto preparatorio u obligatorio que la ley tributaria consagra dentro del procedimiento de determinación para poder expedir la liquidación oficial siempre que sea del caso:

En el proceso administrativo para el recaudo tributario, antes de generar liquidación de revisión, la administración debe enviar un requerimiento especial al declarante por una sola vez con todos los puntos que se proponga modificar y las razones en que se sustenta. (E.T.N. Art. 703). Este acto se notifica a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del

vencimiento del plazo para declarar y si se declaró de forma extemporánea, el término se cuenta desde esa última fecha (ETN Art. 705).

El requerimiento especial por mandato de la ley tributaria colombiana debe contener:

- ✓ Los puntos que el declarante deba modificar, con explicación de las razones que dan lugar a dicha modificación
- ✓ La cuantificación de impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretendan adicionar a la liquidación privada. (Art. 703 y 704, ETN)

La notificación del mismo, se debe efectuar dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y en caso de que el contribuyente hubiere presentado la declaración con extemporaneidad, el término se cuenta a partir de la fecha de esa presentación.

Es de apuntar, que hay tres circunstancias que tienen legalmente la facultad de interrumpir dicho término, según el artículo 706 del ETN a saber:

- ✓ La práctica de Inspección tributaria por tres meses, contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

En criterio de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, cuando se ordena inspección tributaria de oficio el término no se suspende si la misma no se practica:

“ (...) la suspensión del término para proferir el requerimiento especial empieza a correr desde la fecha en que se notifique el auto que ordena la inspección tributaria, pero opera solamente cuando la diligencia se practica, para lo cual basta que dentro del período se realice al menos una prueba relacionada con la inspección, pues resulta claro que mientras los funcionarios comisionados o inspectores no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse como es obvio, que hubiesen efectuado la “inspección” ni menos que hubiese empezado.” (Sentencia del 3 de mayo de 2007, Expediente 15111)

- ✓ mientras dure la inspección tributaria cuando se practique a solicitud del contribuyente.
- ✓ También, se suspende durante un mes, contado a partir del día siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

Dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del requerimiento especial, el sujeto pasivo de la obligación tributaria a la luz del Estatuto Tributario nacional puede tomar 3ctitudes:

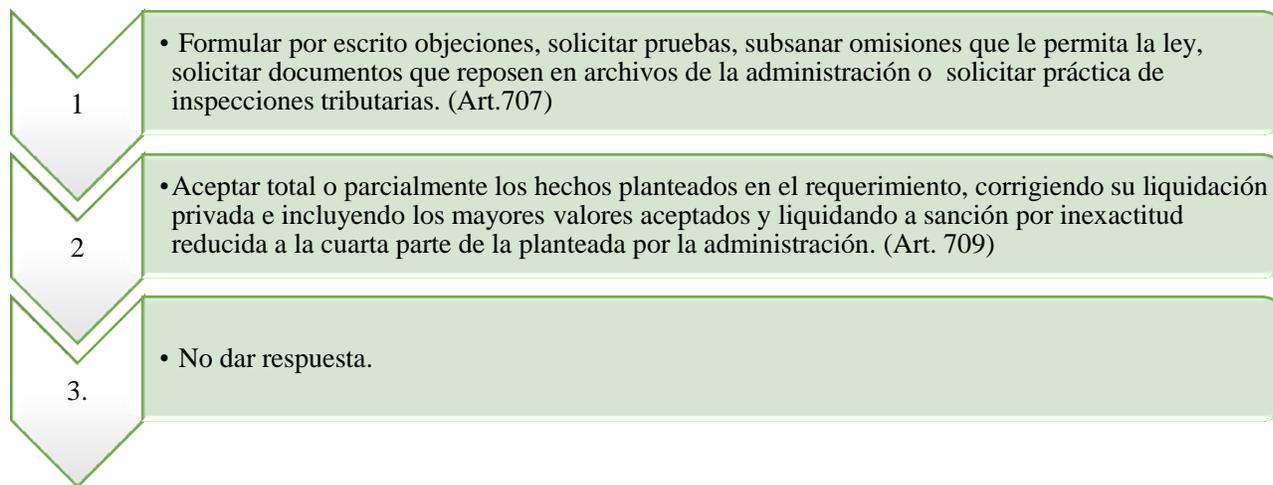


Figura 4. El sujeto pasivo ante el requerimiento especial.

El funcionario fiscal que conoce de la respuesta al requerimiento especial dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento del plazo para responderlo, puede ampliarlo por una sola vez y decretar las pruebas necesarias; para lo cual el sujeto pasivo cuenta con un plazo de respuesta a la ampliación, no inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6). (Art. 708. ETN).

Esa ampliación al requerimiento especial puede contener hechos y conceptos no previstos inicialmente y proponer una nueva determinación oficial de tributos. Por esta característica es que el Consejo de Estado ha defendido su operancia frente al eventual silencio del obligado tributario en cuanto al requerimiento especial inicial, en los siguientes términos:

“La norma es clara y así lo ha aceptado la Sala, en establecer que la ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como

proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, lo que significa que la ampliación no está condicionada al hecho de que el contribuyente responda o no el requerimiento especial inicial.” (Sentencia del 23 de Noviembre de 2005, Expediente 14891)

El artículo 709 del ETN también se aplica para la corrección que el sujeto pasivo hace a su liquidación privada, cuando acepta total o parcialmente los hechos planteados en la ampliación del requerimiento especial; teniendo la obligación de liquidar la sanción por inexactitud reducida a una cuarta parte. El sujeto pasivo debe adjuntar a la respuesta del requerimiento especial o al de su ampliación “*copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba de pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.*”

- **Resoluciones de sanción**

Son un acto administrativo independiente de la liquidación oficial por medio del cual la administración impone al sujeto pasivo, la sanción de la que se haya hecho acreedor por el incumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los tributos en su liquidación privada. Dicha sanción puede imponerse también en la respectiva liquidación oficial según lo dispone el artículo 637 del ETN, por lo que es elección de la administración escoger el acto por el cual las atribuye, a menos de que la ley expresamente hubiere señalado un orden de expedición separado.

“Concretamente estas sanciones son por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos o por no informar la clausura de establecimientos” (Corte Constitucional, Sentencia C-485 de 2003)

Para el procedimiento de aforo, el legislador por ejemplo estipuló la obligación de realizar los actos persuasivos por separado; por lo que debe emplazarse para que el sujeto pasivo corrija su declaración; si vencido el término para ello (1 mes) no corrigiera, debe aplicarse la sanción por no declarar y agotadas esas etapas proferir la respectiva liquidación de aforo. El honorable Consejo de Estado consideró inequívoco lo anterior al estudiar un procedimiento de aforo que se realizó en el municipio de Fómez sin observar el ETN:

Para la Sala es evidente que la administración Municipal omitió uno de los pasos previos a la expedición de la Resolución 01 del 2004 (por medio de la cual se liquida la obligación) como es el referente a la determinación e imposición de la sanción por no declarar, que otorga al contribuyente la prerrogativa que tal sanción se reduzca al 10 por ciento de la inicialmente impuesta, si la liquida y paga al presentar la declaración tributaria, es decir, que constituye una segunda oportunidad legal después del emplazamiento, para que el particular cumpla con el deber fiscal de declarar (arts. 716 y 643 del E.T.). Además, la etapa omitida por la administración ha sido determinada expresamente en la normatividad tributaria, como previa a la expedición de la

liquidación de aforo y contra el acto sancionatorio procede el recurso de reconsideración (art. 720 E.T.). Si el administrado después de emplazarlo para que declare y de sancionarlo por no hacerlo, persiste en la omisión de presentar el respectivo denuncia tributario, el ente fiscal territorial cuenta con facultades tendientes a determinar la carga tributaria respectiva (hecho generador, base gravable y tarifa) a través de la liquidación de aforo (art. 717) (Sentencia del 26 de octubre del 2009, Expediente 16351)

Por todo lo antepuesto, normalmente al interior de los gobiernos locales se tiene la concepción limitada de que la función fiscalizadora es un instrumento fundamental solo en el proceso de determinación; toda vez que claramente después de que se ha presentado la declaración, la administración debe fiscalizar dicha actividad verificando que las liquidaciones privadas presentadas se encuentren correctas; es decir que no sean inexactas o posean errores aritméticos, todo lo cual da paso a la expedición de liquidaciones y sanciones (proceso de determinación).

No obstante, lo cierto es que la fiscalización tiene un radio de aplicación que alcanza la etapa previa a que el sujeto pasivo de la obligación tributaria presenta su liquidación privada, y no solo frente a quienes estando obligados a declarar e identificados por la administración no lo hacen (omisos); sino porque la autoridad local competente puede desplegar todo un proceso de indagación o investigación para identificar a esos contribuyentes que la administración ignora, que son nuevos sujetos pasivos porque han adquirido tal calidad al incurrir en la comisión de un

hecho generador, pero no se encuentran en el Registro Único Tributario ni en bases de datos de la administración.

En ese sentido, la administración propendiendo por una gestión tributaria moderna y completa debe llevar un registro integral de la situación del contribuyente frente al sujeto activo, para así tomar el pulso regular de su comportamiento fiscal; información que debe ser constantemente actualizada. El ministerio de hacienda y crédito público en el año 2010 expidió un manual de fiscalización para entidades territoriales, donde exhaustivamente se refirió a la fiscalización como elemento esencial para combatir aspectos que erosionan el recaudo desde el punto de vista administrativo; en dicho texto, si bien identificó la necesidad de contar con un registro integral que se constituya confiable, a partir de la inserción de datos completos y verídicos que muestren la situación del contribuyente; también enfatizó sobre:

✚ La consolidación de *“un proceso objetivo de selección de casos para la fiscalización.”*

Puesto que la ausencia de planeación previa a la acción de la fiscalización, así como el desconocimiento de los factores que fomentan determinados tipos de conductas evasoras, desconocen la técnica tributaria y conllevan a la selección al azar, impidiendo *“la selección objetiva de los casos que requieren investigación según determinados índices de tributación o de rentabilidad en sectores específicos de la economía, su grado de evasión, clase de conducta, etc.”*

- ✚ Igualmente, destacó la importancia de que los funcionarios que cumplen con la tarea de administrar tributos posean un nivel profesional con conocimiento de las normas sustancial y procedimentales que regulan la tributación colombiana.

En virtud de lo previsto anteriormente, la administración que busca un recaudo efectivo y acorde a la gestión tributaria debe corregir las falencias de infraestructura administrativa que posee, adoptando medidas tecnológicas que faciliten las funciones de su planta de personal encargada del área tributaria, al igual que ejercer constante capacitación y formación de estos funcionarios. Ello con fundamento en el artículo 76. 14 de la ley 0715 de 2001 que estipula en cuanto al fortalecimiento institucional: *“Realizar procesos integrales de evaluación institucional y capacitación que le permitan a la administración local mejorar su gestión y adecuar su estructura administrativa, para el desarrollo eficiente de sus competencias, dentro de sus límites financieros”*

Así, podemos concluir que la fiscalización tiene por objetivo minimizar las cifras diferenciales entre la recaudación potencial y la real o lograda, por lo que la administración debe buscar que todos aquellos sujetos pasivos cumplan con su obligación legal, no solo otorgando al evasor la posibilidad de corregir su conducta fiscal dañina a través de instrumentos persuasivos para que el incumplido declare, o concediendo al contribuyente o responsable la posibilidad de corregir o completar su declaración; sino modernizando sus oficinas de recaudo e

implementando un sistema que active la función fiscalizadora desde una óptica administrativa previa a la presentación de una declaración privada; lo cual implica:

- ✓ Contar con una base de datos sobre los contribuyentes actualizada y veraz.
- ✓ Implementar mecanismos de divulgación tributaria con publicación de términos para declarar y pagar.
- ✓ Capacitar y actualizar jurídica y procedimentalmente a miembros encargados de la gestión tributaria de la entidad.
- ✓ Cruzar información con entidades oficiales, bancarias, etc.
- ✓ Utilizar indicadores económicos que permitan la fijación de sectores contribuyentes donde es más preocupante la evasión, así como otras técnicas de auditoría.

2.2. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS

Una vez se agota la etapa administrativa de fiscalización en cuanto a enviar emplazamientos o requerimientos al sujeto pasivo en los términos y condiciones que la ley demanda, se procede a desarrollar el procedimiento de determinación, que inicia con el acto administrativo de liquidación por el cual se establece el valor pecuniario de la obligación tributaria principal. El Estatuto Tributario Nacional consagra las siguientes:

2.2.1. Liquidación de corrección (E.T.N. Art. 589)

Esta liquidación es la que la administración debe emitir cuando el contribuyente ejerce su facultad de corregir la declaración presentada, porque liquidó en la inicial un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor; caso en el cual se agotan los pasos que consagra el artículo 589 del ETN y que se resume a continuación:

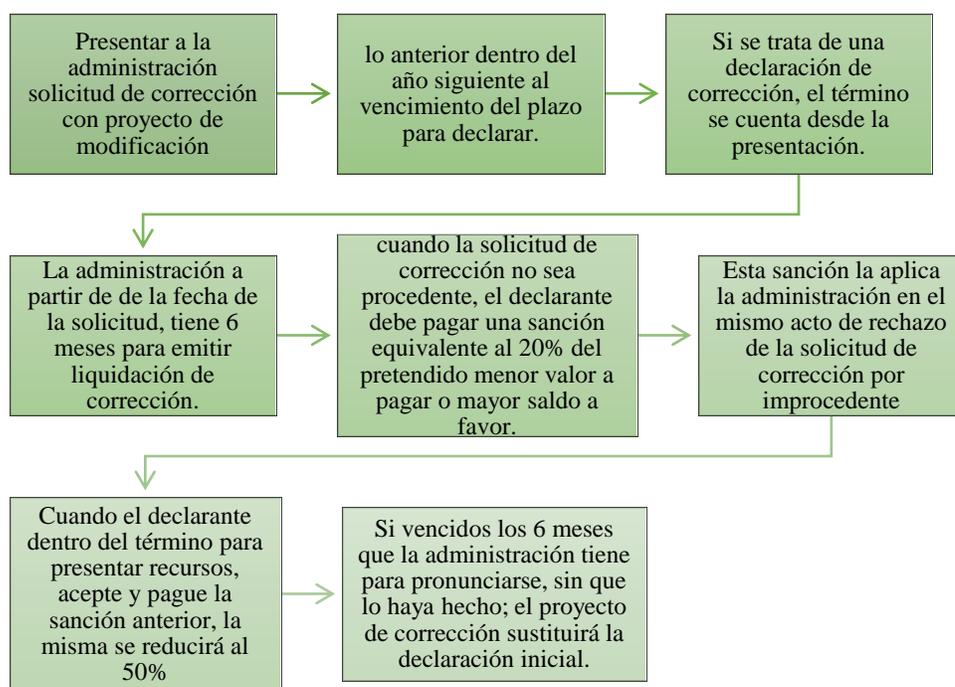


Figura 5. Proceso de corrección de las declaraciones por un menor valor a pagar o mayor saldo a favor.

En cuanto a esta liquidación, el Consejo de Estado se ha pronunciado en los siguientes términos:

La Sala encuentra que para enmendar este tipo de errores que inciden en una disminución del valor a pagar establecido en la liquidación privada, el ordenamiento tributario en el artículo 589 permite al contribuyente su corrección a través de una solicitud elevada a la administración, acompañada del respectivo proyecto de modificación, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración [artículo 8 de la Ley 383 de 1997], para que el ente fiscal practique la liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma, so pena de que tal proyecto sustituya la declaración inicial. Es importante resaltar que esta corrección de la declaración, no impide la facultad de revisión, la cual se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según sea el caso. (Sentencia del 20 de agosto 2009, Expediente 16142)

Ahora bien, es trascendental señalar que para estudiar la procedencia de la solicitud de corrección de la declaración, la administración solo toma en cuenta aspectos formales; por ejemplo: sobre el término de presentación o la real entrega adjunta del proyecto de corrección; precisamente porque no se estudian aspectos de fondo, es que la administración tributaria conserva su facultad de revisión. Así lo ha explicado el Consejo de Estado:

“(…) las solicitudes de corrección solo pueden negarse por motivos de forma, no por razones de fondo como “las relacionadas con el derecho al reconocimiento de costos, deducciones, descuentos, exenciones-excepciones, retenciones en la fuente, o pruebas

requeridas para su demostración, pues tales asuntos son materia de un proceso de revisión”.

Con fundamento en el artículo 589 del Estatuto Tributario, la Sala ha dicho que los requisitos formales son los siguientes:

- ✓ Presentar una solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente.
- ✓ Que la petición se realice dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del término para declarar o de la fecha de presentación de la declaración de corrección, según el caso, y
- ✓ Adjuntar proyecto de corrección.” (Sentencia del 9 de octubre de 2014, exp. 19774)

2.2.2. Liquidación oficial de aforo (E.T.N. Art. 715-719)

Evacuado el emplazamiento para declarar a que nos referimos en el acápite anterior, y vencido el término de un (1) mes sin que se presente declaración, la administración tributaria aplicará la sanción por no declarar. Igualmente dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, la autoridad recaudadora puede determinar mediante una liquidación de aforo la obligación tributaria del sujeto pasivo que no declaró.

Esta liquidación debe contener:

- ✓ Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.
- ✓ Período gravable a que corresponda.

- ✓ Nombre o razón social del contribuyente.
- ✓ Número de identificación tributaria.
- ✓ Bases de cuantificación del tributo.
- ✓ Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.
- ✓ Explicación sumaria de los fundamentos del aforo
- ✓ Firma o sello del control manual o automatizado.

Es imprescindible que los funcionarios competentes de la gestión tributaria de las administraciones locales cumplan cabalmente el procedimiento que la ley ha estipulado, pues cualquier omisión significa una afectación grave al derecho del debido proceso de los administrados que ostenten la calidad de sujetos pasivos y además puede conllevar a la nulidad del acto de liquidación en vía judicial, atentando contra los mismos intereses de la administración. Por ejemplo, en sentencia del 03 de octubre del año 2007 el Consejo de Estado declaró nula la liquidación de aforo por la cual se determinó la obligación tributaria de una sociedad y se le impuso sanción en un solo acto, sin siquiera previo emplazamiento. Sostuvo la sala:

(...) Como se advirtió antes, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, pero en el caso concreto la administración Municipal en un solo acto realizó la liquidación de aforo e impuso la sanción por no declarar, cada una de las cuales además de ser independientes cuenta con el recurso de reconsideración, por lo que la

actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 716 del E.T. que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, del emplazamiento previo por no declarar y de la liquidación de aforo, respectivamente.”
(Expediente 15530)

2.2.3. Liquidación oficial de revisión (Art. 702-714)

La administración tributaria posee una facultad de revisión sobre las declaraciones de los sujetos pasivos, que se mantiene intacta aunque por ejemplo se emita liquidación de corrección aritmética.

Gracias a esta facultad de revisión, la administración tributaria puede modificar por una sola vez las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, previo envío del requerimiento especial a que se refiere el artículo 703 del Estatuto Tributario.

Una vez se haya vencido el término para responder al requerimiento especial o a su ampliación, sin que el contribuyente, declarante o agente retenedor se hubiere manifestado o habiendo expresado explicaciones insuficientes. La administración cuenta con seis (6) meses contados a partir del vencimiento del plazo para responder el requerimiento o su ampliación según corresponda, para notificar la liquidación de revisión. Esta liquidación oficial debe contener en virtud del artículo 712 del ETN:

- ✓ Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación;
- ✓ Período gravable a que corresponda;
- ✓ Nombre o razón social del contribuyente;
- ✓ Número de identificación tributaria;
- ✓ Bases de cuantificación del tributo;
- ✓ Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente;
- ✓ Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración, y
- ✓ Firma o sello del control manual o automatizado.

Cabe advertir además, que la liquidación de revisión debe ceñirse a la declaración presentada por el contribuyente y a los hechos que se hubieren indicado en el requerimiento especial o su ampliación en respeto del principio de correspondencia de que trata el artículo 711 del ETN.

(...) resulta claro para la Sala que la liquidación de revisión proferida en última instancia por la administración de Impuestos, debe contraerse exclusivamente a lo declarado por el contribuyente en su privada, así como también a los hechos que hubieren sido objeto de glosa en el Requerimiento Especial o su ampliación.

Lo anterior, necesaria e indiscutiblemente conduce a que entre el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial exista la debida correspondencia respecto de las glosas propuestas y los fundamentos de derecho en que ella se sustenta de forma clara,

precisamente con el fin de garantizar el derecho de contradicción que constitucionalmente puede ejercer el contribuyente al dar respuesta en oportunidad al Requerimiento Especial o su adición.

Frente a la liquidación de revisión; el sujeto pasivo puede presentar recurso de reconsideración en un término de dos meses (art. 720 ETN) o aceptar dentro del mismo término de forma total o parcial los hechos planteados; corrigiendo su liquidación privada e incluyendo los mayores valores aceptados y liquidando la sanción por inexactitud reducida a la mitad de la inicialmente propuesta por la administración, junto a la presentación de memorial donde consten los hechos aceptados con copia adjunta del pago o acuerdo de pago del impuesto, retención y sanción, incluyendo la de inexactitud reducida.

Así las cosas, al encontrarse el actor frente a una liquidación de revisión, sólo podía aplicar el artículo 713 del E.T. al efectuar la corrección provocada por la administración, es decir: 1) aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, 2) liquidar la sanción reducida y 3) pagar o celebrar acuerdo de pago respecto de los mayores valores determinados; pero no podía corregir las declaraciones con aspectos que no fueron modificados por la administración tributaria, como lo hizo en relación con los datos correspondientes a estrato, destino y tarifa. (Sentencia del 23 de agosto del 2007, Expediente 14764)

En cuanto a la liquidación de revisión, la de aforo y la resolución de sanción debidamente notificados, el artículo 719-1 del ETN dispone que la administración ordenará su inscripción ante los registros públicos que correspondan según la naturaleza del bien que el contribuyente tenga bajo su titularidad, quedando afectados al pago de la obligación tributaria y pudiendo ser perseguidos coactivamente aunque se transfieran a terceros. Esta inscripción se levanta, cuando así lo solicite la administración dentro de los 10 días siguientes a la fecha de comunicación de la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:

- ✓ Cuando se extinga la respectiva obligación.
- ✓ Cuando producto del proceso de discusión la liquidación privada quedara en firme
- ✓ Cuando el acto oficial haya sido revocado en vía gubernativa o jurisdiccional
- ✓ Cuando se constituya garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que se inscriba.
- ✓ Cuando el afectado con la inscripción o un tercero a su nombre ofrezca bienes inmuebles para su embargo, por un monto igual o superior al determinado en la inscripción, previo avalúo del bien ofrecido.

2.2.4. Liquidación oficial de corrección aritmética (E.T.N. Art. 697-701)

Esta liquidación es un mecanismo creado legislativamente, para enmendar los errores aritméticos en que pueda incurrir el sujeto pasivo declarante de una obligación tributaria en su liquidación privada. En este contexto, Hay error aritmético cuando:

- ✓ A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imposables o bases gravables, se anota como valor resultante un dato equivocado.
- ✓ Al aplicar las tarifas respectivas, se anota un valor distinto al que ha debido resultar.
- ✓ Al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado que implique un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver.

Así las cosas, la administración tributaria, en cabeza de sus funcionarios competentes puede corregir las declaraciones privadas de los declarantes, emitiendo una liquidación de corrección aritmética dentro de los dos (2) años siguientes a la presentación de la respectiva declaración, toda vez que se haya causado:

- “1. Un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante.*
- 2. Un mayor saldo a favor por concepto de impuestos, anticipos o retenciones para compensar o devolver.”*

La liquidación de corrección aritmética debe contener:

- ✓ Fecha, en caso de no indicarla, se tendrá como tal la de su notificación;
- ✓ Período gravable a que corresponda;
- ✓ Nombre o razón social del contribuyente;

- ✓ Número de identificación tributaria;
- ✓ Error aritmético cometido.

De conformidad con el artículo 701 del ETN por medio de la liquidación de corrección aritmética, también se puede corregir la liquidación de las sanciones a que el contribuyente se encuentre obligado y que no hubiere liquidado en su declaración o lo hubiere hecho incorrectamente; en ese caso la administración las liquida incrementadas en un 30%.

Si la sanción se impone por resolución sanción independiente, procede el recurso de reconsideración; pero si el sujeto pasivo dentro del término para recurrir (2 meses) acepta los hechos de la liquidación, renuncia al recurso y cancela el valor absoluto de la sanción reliquidada por la administración, más el incremento; éste último se reduce a la mitad, es decir pasara de 30% a 15%.

Cuando la imposición de sanción se hace mediante liquidación de corrección, ha dicho el Consejo de Estado que debe estar precedida de un pliego de cargos o requerimiento que dé al sujeto pasivo la posibilidad de ejercer su derecho constitucional a la defensa:

Lo anterior, porque si bien el Estatuto Tributario no designó expresamente el acto previo a la imposición de la sanción por medio de liquidación oficial de corrección aritmética, la existencia del mismo se desprende del propio artículo 701 Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 683 ibídem (espíritu de justicia) y el debido

proceso (artículo 29 de la Constitución Política), al prever que la corrección de sanciones procede por resolución independiente o por liquidación oficial, actos que implican la existencia del pliego de cargos o requerimiento especial, respectivamente. En suma, a través de la liquidación oficial de corrección aritmética (artículo 701 del Estatuto Tributario), la administración puede fijar las sanciones no liquidadas o reliquidarlas correctamente, pero siempre debe expedir y notificar el acto previo a la liquidación, en aras de respetar el debido proceso del contribuyente, que se opone a la arbitrariedad de la administración. (Sentencia del 7 de mayo 2009, Expediente 16384)

2.3. NOTIFICACIONES

Las notificaciones, como actos de comunicación procesal, fueron definidas por la Corte Constitucional, en sentencia T-165 de 2001, así:

La notificación tiene como finalidad garantizar el conocimiento de la existencia de un proceso o actuación administrativa y de su desarrollo, de manera que se garanticen los principios de publicidad, de contradicción y, en especial, de que se prevenga que alguien pueda ser condenado sin ser oído.

El Estatuto Tributario Nacional consagra en su artículo 565 como formas de notificación, la electrónica, la personal, a través de redes oficiales de correo, servicios de mensajería especializada o por edicto. Es importante advertir que de conformidad con el artículo 570

ibídem, el acto de notificación debe advertir los recursos que proceden contra el mismo y el término para su interposición.

2.3.1. Notificación electrónica

La Corte Constitucional se pronunció en sentencia C-624 de 2007 sobre esta forma de notificación así:

(...) es importante señalar que la notificación electrónica como una nueva alternativa de dar a conocer los actos de la administración, ofrece la ventaja de minimizar las fallas que se presentan con las formas de notificación tradicional como son en el campo tributario la notificación devuelta por dirección errada, dificultad de ubicación, tener que acudir a notificaciones subsidiarias como el edicto y las publicaciones en prensa con el riesgo de la baja efectividad.

Vale la pena acotar que con la ley 1111 de 2006 se derogó la notificación por correo que contenía el artículo 566 del E.T.N y adicionó la notificación electrónica en el 566-1. Esta forma de notificación procede cuando los sujetos pasivos hayan optado de manera preferente por ella. La notificación electrónica se entiende surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo consistente en el registro electrónico de la fecha y hora en la que tenga lugar la recepción en la dirección o sitio electrónico y los términos se computan a partir del día hábil siguiente a aquel en que quede notificado el acto.

Cuando el interesado informe a la administración tributaria en un término no mayor a tres (3) días hábiles contados desde la fecha del acuse de recibo electrónico a cerca de la imposibilidad de acceder al contenido del mensaje de datos por razones inherentes al mismo; la administración previa evaluación del hecho, procederá a efectuar la notificación por las demás formas de notificación previstas según el acto. En estos casos, la notificación se entiende surtida para efectos de los términos de la administración, en la fecha del primer acuse de recibo electrónico y para el contribuyente, el término para responder o impugnar, desde la fecha en que se realice la notificación de manera efectiva. (Art. 666-1 del E.T.N)

2.3.2. Notificación personal

Esta forma de notificación está consagrada en el artículo 689 del E.T.N y consiste en la entrega de un ejemplar del acto de la administración tributaria en el domicilio del interesado, o en la oficina de Impuestos respectiva, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación.

Es imprescindible que se consigne la fecha de la entrega para hacer constar posteriormente el cumplimiento de los términos que la ley consagra. Por ejemplo; tratándose de una liquidación oficial de revisión, si al hacerse la entrega no se deja prueba de la fecha exacta, se correría el riesgo de que la declaración privada quedara en firme ante la imposibilidad de probar la fecha en que el sujeto pasivo conoció el acto.

Esta es la notificación principal en materia tributaria, por lo que *“la administración no puede suplirla, a su arbitrio, por la notificación por edicto, dado el carácter subsidiario de ésta cuando es imposible realizar aquélla (...)”* (Consejo de Estado en sentencia del 03 de abril de 2003, expediente 7256)

2.3.3. Notificación por redes oficiales de correo, servicios de mensajería especializada

Esta notificación consiste en enviar a la dirección del sujeto pasivo de la obligación fiscal, un ejemplar del acto correspondiente que emita la administración tributaria. Cuando se envíe el acto a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente, habrá lugar a corregir la notificación y el término se contará a partir de la notificación en debida forma.

Si la notificación por cualquier razón es devuelta, se notificará por aviso en un periódico de difusión local o regional; en este caso el término para la administración se cuenta desde el envío por correo y para el sujeto pasivo a partir del día siguiente a la publicación del aviso. (Art. 568 del E.T.N)

En todo caso es deber de la administración tributaria verificar la dirección del sujeto pasivo pues según el Consejo de Estado la notificación que se hace por aviso publicando en un diario de amplia circulación procede *“cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente”*, debiendo la autoridad tributaria establecerla, *“mediante verificación directa, o*

mediante guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria”. (Sentencia del 11 de diciembre del 2008, Expediente 16208)

2.3.4. Notificación por edicto

Esta notificación tiene lugar cuando el contribuyente, declarante, responsable o agente retenedor previa citación, no se presenta ante las oficinas de la administración tributaria para notificarse personalmente. *“La notificación por edicto en materia tributaria está prevista solamente para notificar de manera subsidiaria las resoluciones que deciden los recursos y cuando el interesado no comparezca a notificarse personalmente dentro de los diez (10) días siguientes a la citación.”* (Consejo de Estado, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente 17299.)

Con la expedición de la Ley 1607 de 2012, se confirmó el término de diez (10) días para la fijación del edicto puesto que su artículo 135. Adicionó el artículo 565 del Estatuto Tributario con el siguiente inciso: *“El edicto de que trata el inciso anterior se fijará en lugar público del despacho respectivo por el término de diez (10) días y deberá contener la parte resolutive del respectivo acto administrativo.”*

En conclusión, las notificaciones en nuestra legislación tributaria, deben realizarse según la calidad del acto a notificar; por lo que la notificación de los requerimientos, emplazamientos,

autos que ordenen inspecciones tributarias, citaciones, traslado de cargos, resoluciones sanciones y liquidaciones oficiales, se hace así:

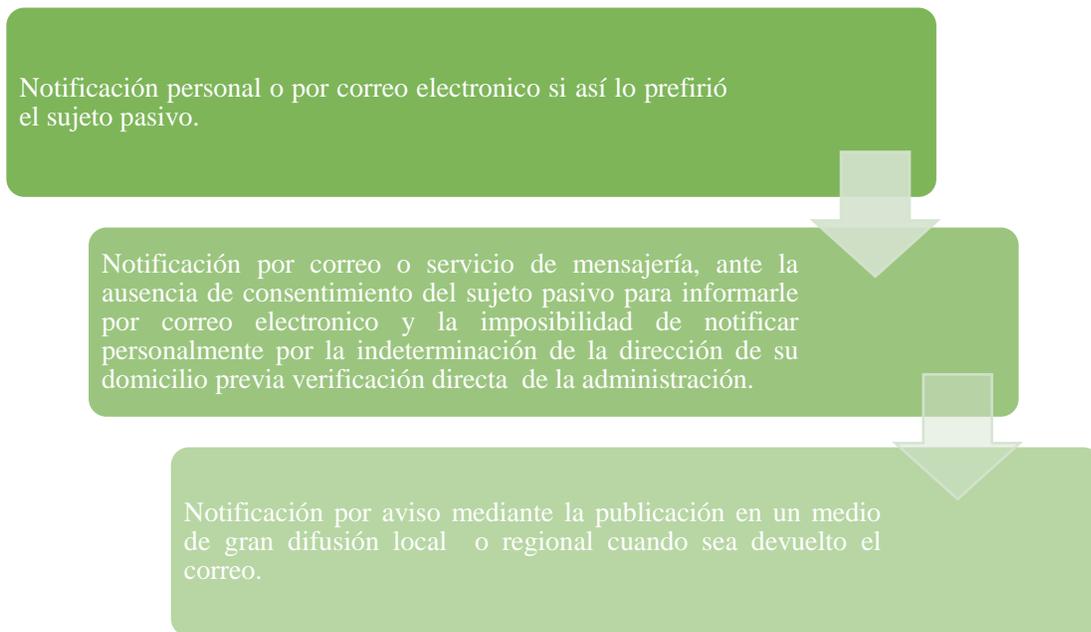


Figura 6. Proceso de notificación de actos distintos a los que deciden recursos.

En cambio, la notificación de las providencias que decidan recursos se efectúa así:

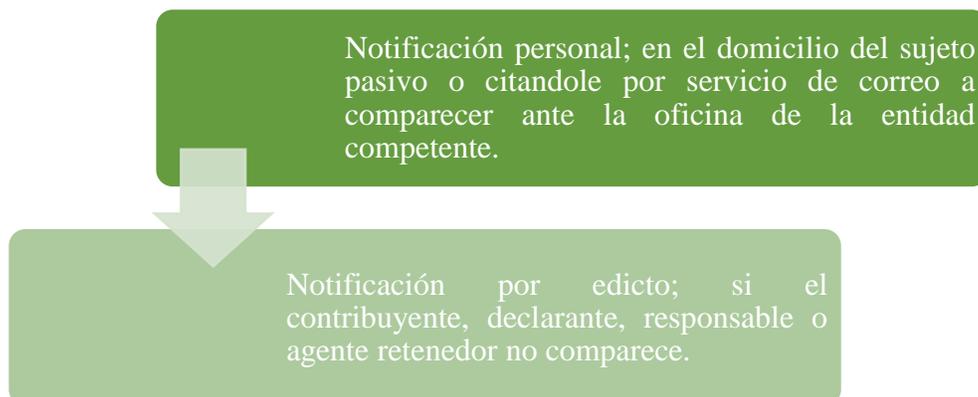


Figura 7. Proceso de notificación de actos que resuelven recursos.

2.4. SANCIONES TRIBUTARIAS

Es claro que la fuente de las obligaciones tributarias en nuestro país es la ley, por ende, las sanciones también son impuestas por el legislador como infracción a quienes incumplen con su obligación fiscal de contribuir. Así lo explicó el Consejo de Estado, en sentencia del 10 de noviembre de 2000, expediente 10870, refiriéndose a la naturaleza legal de las sanciones tributarias:

Significa lo anterior, de una parte, que la consagración normativa previa de conductas sancionables en materia tributaria, recibe idéntico tratamiento jurídico al impositivo, y debe hacerse mediante ley, por ser la materia sustancial tributaria de reserva del legislador, por mandato expreso de la Constitución, y porque la sanción es la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe. Y de la otra, desde la perspectiva de su naturaleza, dado que el principio de legalidad es pilar fundamental del derecho sancionatorio, en virtud de que es la ley la llamada a establecer responsabilidades de los particulares, por infringir la Constitución y las leyes (art. 6 C.P.) únicamente es ella la que puede definir previamente la infracción y tipificar la sanción, y porque en observancia de dicho principio de legalidad y del debido proceso, conforme al artículo 29 de la Carta, sólo pueden imponerse sanciones por conductas establecidas en “leyes” preexistentes y siendo así, éstas deben estar previstas en normas con categoría o respaldo en la ley.

Estas sanciones reposan en el título III ubicado en el Libro V del Estatuto Tributario Nacional, en donde se desarrolla lo concerniente a intereses moratorios, sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias, sanciones relativas a informaciones y expedición de facturas, sanciones relacionadas con la contabilidad y clausura de establecimientos, sanciones relativas a las certificaciones de contadores públicos, sanciones específicas para cada tributo, sanciones a entidades autorizadas para recaudar impuestos y finalmente sanciones contempladas por normas tributarias, aplicables a funcionarios de la administración.

Para el caso que ocupa nuestra atención, estudiaremos las sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias que en nuestra legislación, a menos de que la ley disponga lo contrario (como en el procedimiento de aforo), pueden imponerse mediante resolución sanción o en la liquidación oficial según lo prevé el artículo 637 del Estatuto tributario y dependiendo del acto por medio del cual la administración imponga las sanciones, existe un término para que prescriba dicha facultad impositiva; de tal suerte que cuando se imponen en las liquidaciones oficiales, la facultad de fijarlas prescribe con el término para expedir la respectiva liquidación oficial; y cuando la imposición de sanciones se hace mediante resolución independiente, ha expuesto el Consejo de Estado lo siguiente:

”El artículo 638 del Estatuto Tributario prevé que si la sanción se impone en resolución independiente, como ocurrió en este caso, el pliego de cargos debe

formularse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período dentro del cual ocurrió la irregularidad sancionable. Y, que, vencido el término de respuesta al pliego, la administración tiene seis (6) meses para imponer la respectiva sanción, previa la práctica de pruebas, si a ello hubiere lugar”. (Sentencia del 03 de octubre de 2008, expediente 15251)

En ese orden, podemos resumir el proceso de imposición de sanciones así:

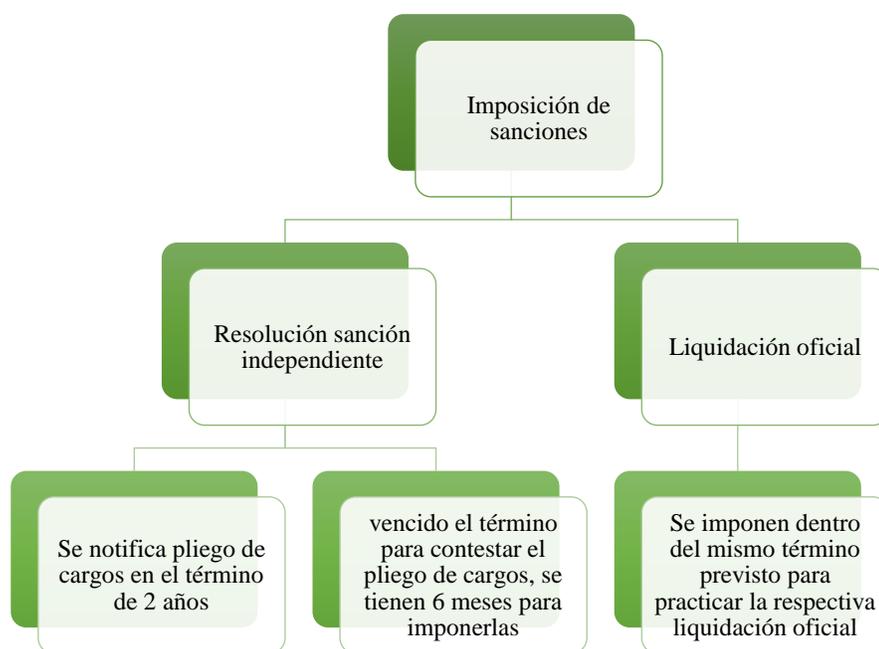


Figura 8. Proceso de imposición de sanciones.

A continuación, desarrollaremos cada una de las sanciones que contiene nuestro estatuto tributario en cuanto a las declaraciones de los sujetos pasivos, a saber: sanción por corregir las declaraciones, sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración, sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración con posterioridad al emplazamiento, sanción por no declarar, sanción por corrección aritmética y sanción por inexactitud:

2.4.1. Sanción por corregir las declaraciones

Esta sanción es la infracción que la ley impone al sujeto pasivo que corrige su declaración privada presentada a la administración tributaria. La Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales, DIAN, en concepto 069742 del 01 de agosto de 2001, se manifestó respecto a esta norma de manera clara y detallada, así:

”Contrario ocurre con la sanción por corrección de las declaraciones prevista en el artículo 644 del Estatuto Tributario, la cual presupone un acto voluntario de parte del contribuyente para corregir sus declaraciones tributarias, y no como resultado de la intervención de la administración tributaria. De igual forma la disposición establece la gradualidad de las sanciones referida al momento en que el contribuyente opte por corregir, sanciones que van en aumento en la medida en que haya una mayor participación de parte de la administración de impuestos.

De esta manera si los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrigen sus declaraciones tributarias deben liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca el emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.”

2.4.2. Sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración

Esta sanción opera cuando el sujeto pasivo presenta su declaración tributaria con posterioridad al vencimiento del plazo que tenía para hacerlo; el artículo 641 del ETN la estipula de la siguiente manera:

Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del

impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.

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

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder del cinco por ciento (5%) de dichos ingresos. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder del diez por ciento (10%) del mismo

Sobre la aplicación de la sanción anteriormente referida, el Consejo de Estado en su sección cuarta mediante fallo del año 2006 fue absolutamente preciso con la explicación del artículo, y severo al determinar que si posteriormente la administración en uso de sus facultades fiscalizadoras, revisa la liquidación y desarrolla un procedimiento de determinación del tributo; ello supone la reliquidación de la sanción.

De los términos de la norma transcrita se infiere claramente, que el hecho sancionable es la presentación extemporánea de la declaración y que la sanción se liquida inicialmente sobre el impuesto a cargo determinado por el contribuyente en su liquidación privada, por cada mes o fracción de mes de retardo. Sin embargo, según la norma la base de la sanción es el 5 por ciento del total del impuesto a cargo y es por ello que en el momento de la presentación de la declaración se genera la sanción pero debe atender a los parámetros establecidos en el artículo 641 del Estatuto Tributario y así si con posterioridad la administración corrige la liquidación privada, y modifica el impuesto a cargo, se ajusta a derecho reliquidar la sanción por extemporaneidad. Procede en consecuencia la reliquidación de la sanción por extemporaneidad determinada por el contribuyente en las liquidaciones privadas objeto de revisión, por el hecho de que se hubiese modificado el impuesto a cargo, pues su monto corresponde a la base fijada en el artículo citado. (Sentencia del 12 octubre del 2006, Expediente 15014)

2.4.3. Sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento.

Esta sanción se configura en aquellos casos en que el sujeto pasivo no presenta su declaración estando obligado a hacerlo, sino hasta después de que la administración le haya enviado el emplazamiento para declarar. Reposa en el artículo 642 del ETN en los siguientes términos:

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

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder del diez por ciento (10%) de dichos ingresos. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción será del dos por ciento (2%) del patrimonio líquido del año anterior, sin exceder del veinte por ciento (20%) del mismo.

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

Cuando la declaración se presente con posterioridad a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, también se deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, a que se refiere el presente Artículo.

En resumen, para imponer la sanción de extemporaneidad que cita el artículo 642 del ETN es requisito que se haya enviado el emplazamiento por no declarar previsto en el artículo 715 ibídem, para que el sujeto pasivo que no haya declarado lo haga en el plazo de un (1) mes y en caso de que el obligado persista en su omisión debe aplicarse la sanción por no declarar consignada en el artículo 643 según ordena el artículo 716 del mismo cuerpo normativo.

Lo anterior significa que no procede la sanción por no declarar si el contribuyente atiende el emplazamiento y declara, pues, precisamente con ocasión del emplazamiento cumplió el deber formal de declarar, así lo hubiera hecho tardíamente, motivo por el cual debe liquidar y pagar la sanción del artículo 642 del Estatuto Tributario. (Consejo de Estado, Sentencia del 24 de julio de 2008 Expediente 15975)

2.4.4. Sanción por no declarar

Esta es la infracción que el legislador destinó para aquellos sujetos pasivos que incumplen su obligación de declarar por concepto de distintos tributos. En el artículo 643 del ETN el legislador numeró los porcentajes de la base gravable de la sanción a liquidar por no declarar frente a tributos como el impuesto sobre la renta y complementarios.

Lo cierto es que esta sanción está prevista para tributos que implican al sujeto pasivo la obligación de declarar, por ello cada entidad territorial establece la sanción por no declarar

aplicable frente a cada tributo atendiendo los criterios de proporcionalidad, progresividad y al siguiente precepto:

Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo que impone la sanción por no declarar, el contribuyente, responsable o agente retenedor, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la administración, en cuyo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria. En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad con posterioridad al emplazamiento. (Parágrafo 2º, Art. 643, ETN)

Esta sanción como ya se mencionó en acápite anteriores, opera por resolución sanción independiente cuando con posterioridad al emplazamiento por no declarar, el obligado tributario persisten en su incumplimiento, y como acto previo a la liquidación de aforo.

2.4.5. Sanción por corrección aritmética

Está ubicada en el artículo 646 del ETN y cita lo siguiente:

Cuando la administración de Impuestos efectúe una liquidación de corrección aritmética sobre la declaración tributaria, y resulte un mayor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un menor

saldo a su favor para compensar o devolver, se aplicará una sanción equivalente al treinta por ciento (30%) del mayor valor a pagar o menor saldo a favor determinado, según el caso, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

La sanción de que trata el presente artículo, se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos de la liquidación de corrección, renuncia al mismo y cancela el mayor valor de la liquidación de corrección, junto con la sanción reducida.

La DIAN ofreció mediante el concepto 069742 del 01 de agosto de 2001 un resumen de los aspectos normativos que deben concurrir para la aplicación de esta sanción, quedando estipulada la intervención de la administración como factor diferenciador entre la sanción por corrección y la sanción por corrección aritmética, toda vez que la primera se da por voluntad del sujeto pasivo. Así las cosas, hay lugar a la sanción por corrección aritmética cuando se cumplan los siguientes presupuestos:

- Que la corrección sea provocada por la administración de impuestos, y no como un acto voluntario del contribuyente.
- Que de la corrección aritmética practicada se liquide un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor para compensar o devolver.
- La liquidación oficial debe efectuarse sobre la base del mayor valor a pagar.

- La sanción equivale a un 30% más los intereses moratorios a que haya lugar.

A su turno, la norma señala que para que opere la reducción de la sanción, deben concurrir las siguientes condiciones:

- Que el contribuyente no interponga recursos por la vía gubernativa, respecto de la liquidación efectuada por la administración tributaria.
- El contribuyente debe aceptar los hechos de la liquidación de corrección aritmética practicada por la administración de impuestos.
- Cancela mayor valor a pagar de la liquidación más la sanción reducida

2.4.6. Sanción por inexactitud

Esta sanción se aplica para esos sujetos pasivos que incluyen en sus declaraciones costos, deducciones, exenciones, retenciones, descuentos o anticipos inexistentes u omiten ingresos; obteniendo un menor saldo a pagar o un mayor saldo a favor. A la luz del artículo 647 del ETN constituye inexactitud sancionable en general, *“la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados; (...) igualmente solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.”*

Según la norma tributaria reseñada, la sanción por inexactitud equivale al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable.

En cuanto a la declaración del impuesto de retención en la fuente la sanción equivale al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no declarada o efectuada. Y en el caso de ingresos y patrimonio es del veinte (20%) de los valores inexactos.

Finalmente, la legislación fiscal colombiana estipula una reducción en las sanciones que la Dian resumió en el concepto 066978 del 11 de agosto 2006 de la siguiente forma:

Así, si el contribuyente, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, acepta totalmente los hechos planteados en el mismo, la sanción por inexactitud (propuesta en dicho requerimiento) se reduce a la cuarta parte. Si la aceptación de los hechos se produce con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión y dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la misma, es decir, si el contribuyente acepta totalmente los hechos planteados en la liquidación oficial, la sanción por inexactitud allí determinada se reduce a la mitad.

2.5. FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES PRIVADAS

Tal y como lo señaló el Consejo de Estado en sentencia del 18 de octubre del 2007:

El artículo 714 del Estatuto Tributario señala que la declaración privada quedará en firme, si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial; o si la declaración inicial se presentó en forma extemporánea, los dos años se cuentan a partir de la fecha de presentación de la misma; y, si la declaración presenta un saldo a favor del contribuyente, quedará en firme si dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado el requerimiento. (Expediente 14742)

Así las cosas, la declaración presentada por el sujeto pasivo quedara en firme cuando:

- Dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, la administración no haya notificado requerimiento especial al contribuyente. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, esos dos (2) años se contarán a partir de la fecha de la presentación de la declaración con extemporaneidad.
- Dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de presentación de devolución o compensación en caso de que la declaración privada presente un saldo a favor del contribuyente y no se le haya notificado requerimiento especial a este último.
- Vencido el término para practicar liquidación oficial de revisión, no se notificó al contribuyente, responsable o agente retenedor.

2.6. RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIO

En materia de procedimiento tributario, el sujeto pasivo de las obligaciones fiscales en garantía del derecho a la defensa y al debido proceso, cuenta con la posibilidad de controvertir las decisiones de la administración que le afecten, por medio del recurso de reconsideración o reposición; los cuales deben cumplir los siguientes requisitos, so pena de inadmisión:

- a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.
- b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.
- c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

(Artículo. 722, ETN)

Si después de 15 días hábiles contados desde la interposición del recurso, la administración no ha expedido auto inadmisorio del mismo; se entenderá admitido y deberá fallarse de fondo. En caso de inadmitirse debe notificarse al recurrente personalmente, o por edicto si después de diez (10) días no se presenta.

Contra el auto inadmisorio procede el recurso de reposición que puede interponerse dentro de los 10 días siguientes, y el mismo debe ser resuelto dentro de los cinco (5) días siguientes a esa interposición.

A menos de que se estipule taxativamente algo contrario, la administración tributaria cuenta con el término de un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición y cuando se practique inspección tributaria el término se suspende mientras dure la inspección si se practica por solicitud del contribuyente y por tres (3) años si es de oficio (Arts. 732 y 733, ETN)

ACTOS CONTRA LOS QUE PROCEDE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

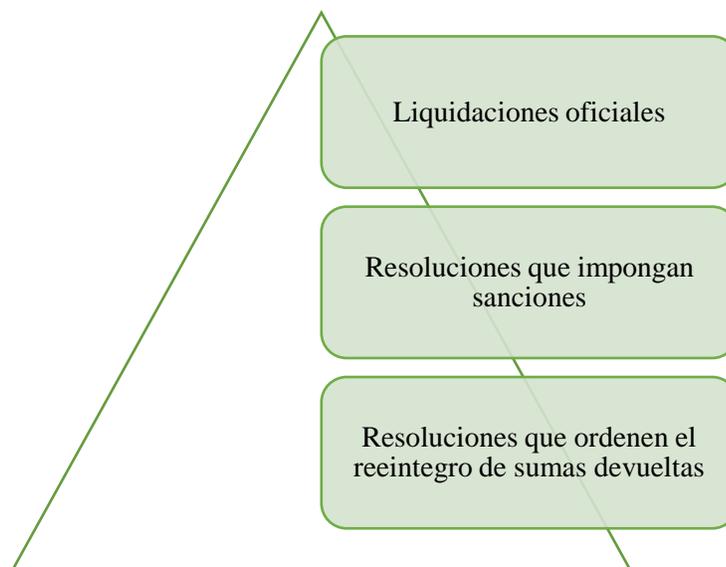


Figura 9. Actos contra los que procede recurso de reconsideración.

Así mismo, procede contra los demás actos que produzca la autoridad tributaria competente para ello, y siempre debe ser interpuesto dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto a recurrir. (Art. 720, ETN)

2.7. EL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO FRENTE AL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.

2.7.1. En cuanto a la corrección de las declaraciones

El ETN señala en su artículo 589 que si la administración no se pronuncia sobre la solicitud de corrección de la declaración que hace el sujeto pasivo, dentro de los 6 meses que tiene para tal efecto, se entenderá sustituida la declaración inicial por el proyecto de corrección.

En ese mismo sentido lo ha entendido el Consejo de Estado al sostener que la administración tributaria competente debe “*practicar liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud, pues, si no lo hace, opera el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente, sin perjuicio de la facultad de revisión de la Administración.*” (Sentencia del 9 de octubre de 2014, exp. 19774)

2.7.2. Respecto a las decisiones de recursos tributarios

Si transcurrido un (1) año sin perjuicio de la suspensión por inspección tributaria, el recurso no se ha resuelto operará el silencio administrativo positivo, lo que significa que se entenderá

resuelto a favor del recurrente. Caso en el cual la administración de oficio o a petición de parte así lo declarará (Art. 734 del E.T.N)

Lo anterior concuerda con los principios de celeridad y eficiencia que rigen las actuaciones administrativas pero según el Consejo de Estado, está condicionado a lo siguiente:

“(…) la sala tiene precisado que para que se configure el silencio administrativo positivo en materia tributaria, la ley condiciona la decisión favorable al cumplimiento de dos hechos: 1) Que el recurso se interponga en debida forma, esto es con el lleno de los requisitos consagrados por el artículo 722 del Estatuto Tributario para que proceda el fallo de fondo; y 2) Que transcurra el término de un (1) año sin que la decisión de la Administración se haya manifestado produciendo efectos legales. Ahora bien, la sala precisa que los recursos, cuya extemporaneidad en su decisión causa el silencio administrativo positivo conforme al artículo 734 del Estatuto Tributario, son el recurso de reconsideración a que se refiere el artículo 720 ibídem, que procede contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que imponen sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN y; el de reposición que se establezca en normas especiales dentro del ordenamiento tributario, pero que no tenga previsto un término para resolverse, el cual seguiría la regla general de un año del artículo 732 ibídem, so pena del silencio administrativo positivo.” (Sentencia del 24 de julio del 2008, expediente 16097)

CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN EN EL MUNICIPIO DE PAMPLONA

La importancia de que los entes territoriales den aplicación correcta a los procedimientos dispuestos en la norma tributaria nacional, hace imprescindible que estudiemos detenidamente el estatuto tributario del municipio de Pamplona, objeto de nuestro trabajo investigativo; determinando si estos preceptos se ajustan a la norma tributaria nacional y a la jurisprudencia actual sobre el tema, expuesta de manera paralela al procedimiento de determinación en el capítulo anterior. En último lugar, analizaremos la forma en que se aplica ese procedimiento a los impuestos más importantes para el municipio de Pamplona, a saber: Impuesto Predial Unificado (IPU) e Industria y Comercio; tributos que mayores ingresos le reportan a esta entidad territorial según consta en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Por consiguiente, el primer objetivo de este capítulo es el de realizar un estudio comparativo entre las normas dispuestas en el Estatuto Tributario Nacional y revisadas con anterioridad, y la normativa contemplada en el Acuerdo Municipal No. 027 del 10 de diciembre 2005, por medio del cual se adopta el Estatuto Tributario Único de Rentas para el municipio de Pamplona, Departamento de Norte de Santander.

En efecto, el Concejo Municipal de Pamplona a través del acuerdo señalado, dispone en el Libro II todo lo referente al Procedimiento Tributario; por ende, el análisis que se realiza a continuación tiene su punto de partida en la revisión de las normas puntuales sobre la facultad

fiscalizadora, la expedición de liquidaciones oficiales, la aplicación de sanciones y los tipos de notificación de los actos administrativos inmersos en el procedimiento.

3.1. EJERCICIO DE LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN EN EL MUNICIPIO DE PAMPLONA

En ese orden, respecto a la facultad de fiscalización otorgada a la autoridad tributaria del municipio, el artículo 358 expresa:

Competencia Funcional de Fiscalización. Corresponde al Jefe de la unidad de fiscalización o sus delegados o al funcionario asignado para esta función, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces de información, proferir los requerimientos ordinarios y especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación oficial de tributos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones tributarias o relacionadas con las mismas. (Acuerdo 024 de 2007).

Al mismo tiempo, los artículos 359. 360 y 361 del Acuerdo No.027 de 2007 desarrollan conceptualmente el sentido y alcance de la misma, señalando actividades concretas que, al ser ejecutadas por la Secretaría de Hacienda municipal, materializan en sentido estricto las funciones de fiscalización e investigación tributaria. Desde este punto será necesario resaltar el contenido

expuesto en el artículo 361, ya que es este el primero en amplificar el concepto y el esquema práctico de aplicación de los emplazamientos proferidos por la administración. La norma señala:

ARTÍCULO 361.- EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR O DECLARAR

Cuando la Secretaría de Hacienda y del Tesoro tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva. La falta de respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

Igualmente se enviará emplazamiento a quien estando obligado a declarar y no lo haga, para que cumpla con su obligación dentro del término perentorio de un (1) mes. La no presentación de la declaración dará lugar a la sanción por no declarar.

Como se encontrará más adelante, esta disposición es retomada por los artículos 380 y 479 del acuerdo municipal, los cuales aluden al emplazamiento previo a la liquidación de aforo y al emplazamiento para corregir, respectivamente. Sobre la revisión de estos artículos, se concluye que tienen una remisión textual al Estatuto Tributario Nacional, de tal suerte que no se reduce el término otorgado al contribuyente para que responda a los emplazamientos, ni se contextualiza de forma diferente los hechos susceptibles de provocar la emisión de estos actos por parte de la administración.

En el municipio de Pamplona, es a partir de estas normas que se define el indicador persuasivo y preparatorio que recae en las actuaciones proferidas por la autoridad tributaria, las cuales persiguen fortalecer los criterios de investigación decisivos en la etapa de determinación de las obligaciones fiscales. Esta línea de argumentación da inicio al siguiente acápite, en donde además, se encontrará la revisión específica de los actos que hemos mencionado, aplicados dentro del procedimiento de determinación propiamente dicho.

3.2. DETERMINACIÓN OFICIAL DE LOS TRIBUTOS EN EL MARCO NORMATIVO DEL ACUERDO No.027 DE 2005

Dentro de este contexto, el Capítulo IV, del Título IV del Libro II del acuerdo municipal, contempla las liquidaciones oficiales, de allí se extraen los siguientes artículos:

ARTICULO 362. CLASES DE LIQUIDACIONES OFICIALES

Las liquidaciones oficiales pueden ser:

- 1.- Liquidación de corrección aritmética
- 2.- Liquidación de revisión
- 3.- Liquidación de aforo

ARTÍCULO 363. INDEPENDENCIA DE LAS LIQUIDACIONES La liquidación del impuesto de cada periodo gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Municipio y a cargo del contribuyente.

ARTÍCULO 364. SUSTENTO DE LAS LIQUIDACIONES OFICIALES 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.

De manera que, la revisión del procedimiento dispuesto por la norma municipal para las liquidaciones oficiales se efectuará en el orden planteado en el artículo 362 del ETM, no sin antes indagar sobre las normas municipales que se refieran a la liquidación de corrección, que como se afirmó con anticipación, deviene del acto primario que realiza el sujeto pasivo en ejercicio de la facultad de corrección sobre sus declaraciones.

3.2.1. Liquidación de Corrección y Sanción por Corregir

Referente a la facultad que tienen los sujetos pasivos para corregir sus declaraciones privadas, el articulado de estructura tributaria que puede confrontarse con las normas nacionales relacionadas con la liquidación de corrección que hemos revisado en el capítulo anterior, indica:

ARTÍCULO 343.- CORRECCIÓN ESPONTÁNEA DE LAS DECLARACIONES Los contribuyentes podrán corregir sus declaraciones de impuestos dentro de los cuatro (4) meses siguientes al vencimiento del plazo para declarar, liquidándose la correspondiente sanción por corrección, sin perjuicio de los intereses moratorios.

Toda declaración que el contribuyente presente con posterioridad a la declaración inicial será considerada como corrección a esta o a la última corrección presentada según el caso.

PARÁGRAFO-- La corrección de las declaraciones de impuestos que no varíen el valor a pagar o que lo disminuya, no causará sanción por corrección.

Comparando la literalidad de las norma citada con lo expuesto en el capítulo que antecede respecto al contenido de los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario Nacional, encontramos que la redacción de la norma municipal estuvo enfocada en adoptar el Artículo 588 del ETN, esto pues, como único procedimiento para las dos posibles situaciones que contempla dicha norma de manera distinta, es decir, la norma nacional plantea dos trámites diferentes, uno cuando se trata de una corrección que aumenta el impuesto o disminuye el saldo a favor (Art.588), y otro completamente distinto cuando se trata de una corrección que disminuye el impuesto o aumenta el saldo a favor del contribuyente. La norma municipal al convertir el procedimiento del Artículo 588 como el trámite único para las correcciones que varíen el valor del impuesto liquidado en la declaración inicial, incurre en un error trascendental al momento de liquidar sanciones y aplicar lo dispuesto por la norma superior, pues lo determinado por ésta, es que del segundo procedimiento (Art.589) resulte una liquidación oficial de corrección, en la cual ya no se aplicaría la sanción por corrección, sino una sanción adecuada al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor.

Entendemos que el espíritu de la norma tributaria nacional, buscó establecer un trámite diferente cuando se trata de otorgarle una disminución al impuesto a pagar declarado por el contribuyente inicialmente, dado que ésta corrección representaría para la administración y para el fisco una disminución de lo presupuestado por un acto realizado voluntariamente por el contribuyente o declarante, es por esto que se requiere de una rigurosidad mayor en los requisitos y trámites que debe realizar el obligado y la misma administración, que al no contemplarlo el municipio sesga el funcionamiento del procedimiento tributario bajo supuestos de hecho que ya han sido regulados por las normas jerárquicamente superiores.

3.2.2. Liquidación oficial de Corrección Aritmética y Sanción por Corrección Aritmética

El estatuto tributario municipal indica en el artículo 366 que la facultad de corrección aritmética recae sobre la Secretaria de Hacienda del municipio de Pamplona, a su vez, el artículo 365 consagra las causales para expedir liquidación de corrección aritmética, cuyo tenor literal es el siguiente:

ARTÍCULO 366. FACULTAD DE CORRECCIÓN La Secretaría de Hacienda mediante liquidación de corrección, podrá corregir los errores aritméticos de las declaraciones tributarias, que hayan originado un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos, o retenciones a cargo del declarante o un mayor saldo a su favor para compensar.

ARTICULO 365. ERROR ARITMÉTICO Existe error aritmético en las declaraciones tributarias cuando:

- 1.- Pese a haberse declarado correctamente el valor correspondiente a la base gravable se anota como valor resultante un dato equivocado.
- 2.- Se anota un valor equivocado como resultado de la aplicación de tarifas prefijadas por la Ley o por este Estatuto.
- 3.- Al efectuar cualquier operación aritmética resulte un valor equivocado que implique un menor impuesto a cargo del contribuyente.

Sobre el numeral tercero del artículo 365 cabe anotar que, aunque se encuentra acorde a la regulación dada por el artículo 697 del ETN, la norma municipal excluyó la disposición final del artículo dispuesto por la norma nacional, la cual señala que también existirá error aritmético cuando al efectuar cualquier operación aritmética resulte un mayor saldo a favor del contribuyente para compensar o devolver; sobre este punto es preciso advertir que en la práctica esto implicaría que de conformidad con el artículo 365 del ETM, no podría determinarse por liquidación oficial de corrección aritmética, por ejemplo, aquellas declaraciones que ya han sido objeto de pago por el contribuyente, puesto que en estas se causaría un excedente del impuesto cancelado y no un menor valor a pagar; sin embargo, el artículo 480 del ETM transcribe formalmente y en su totalidad los numerales del artículo 697 del ETN, lo cual por hermenéutica

jurídica indicaría que es este artículo el que debería aplicarse en el municipio por encima del artículo 365, aunque sea necesario resaltar que con este análisis se percibe una inexactitud entre las disposiciones normativas contempladas por el Estatuto de Rentas del Municipio.

Entre tanto, sobre la firmeza de las declaraciones y por ende, la imposibilidad de notificar liquidaciones oficiales -de revisión y/o de corrección aritmética-, el artículo 714 del Decreto 624 de 1989 dispone el término de dos (2) años contados a partir de **(a)** la fecha del vencimiento del plazo para declarar cuando no se ha notificado requerimiento especial, **(b)** la fecha de presentación de la declaración inicial, cuando se haya presentado en forma extemporánea; siendo estos presupuestos solo algunos entre los demás que señala el artículo para contabilizar el término de los dos (2) años. De otra manera, contrario a lo señalado por el ETN, el municipio de Pamplona en el artículo 345 estipuló este mismo término en un (1) año, reiterando la disminución del plazo para ejercer las facultades de fiscalización a través del artículo 367 del Acuerdo No.027 de 2005, en donde una vez más se indica que el tiempo que tendrá la Secretaría de Hacienda Municipal para modificar mediante liquidación oficial de corrección aritmética las declaraciones de los contribuyentes que presenten este error, será de un (1) año contado a partir de la presentación de la declaración.

Como consecuencia de este análisis también puede vislumbrarse, no sólo una disminución en el término dispuesto para que ocurra la firmeza de las declaraciones, sino que, siguiendo el

mismo orden, la disposición municipal señala una única forma de contabilizar este plazo en comparación con las reguladas por el ETN:



Figura 10. Comparativo de la norma nacional y la local frente a la firmeza de las declaraciones

Al respecto conviene decir que, la aseveración jurídica citada sigue afectando las posibilidades temporales que tiene la administración tributaria del municipio para objetar la obligación declarada; para comprender el alcance de la literalidad de la norma se presenta el siguiente ejemplo:



Figura 11. Casuística relacionada con la aplicación de los Arts. 345 y 367 del estatuto de rentas de Pamplona.

Basándose en los artículos 345 y 367 del Acuerdo No.027 de 2005, sobre el caso no.2 podría decirse que, si el contribuyente “Y” presentó su declaración del impuesto “X” vigencia fiscal 2013, el 30 de abril de 2014, el plazo que tuvo la Secretaria de Hacienda y el mismo sujeto pasivo, para poner en tela de juicio y/o reclamar la corrección o modificación de la declaración, venció el 30 de abril de 2015, es decir, un año después de la fecha de presentación que en este caso fue extemporánea.

Así entonces, de conformidad con las normas municipales, sobre el caso no.1 se tendría que, si el contribuyente “Y” presentó su declaración del impuesto “X” vigencia fiscal 2013, el 15 de febrero de 2014, el plazo que tuvo la administración tributaria y el contribuyente mismo, para discutir, corregir y/o modificar la obligación declarada, venció el 15 de febrero de 2015, una vez más, un año después de la fecha de la presentación de la declaración.

De lo anterior se colige que, si bien para el caso de las declaraciones presentadas extemporáneamente la normativa municipal resulta acorde con el espíritu de la norma nacional; en el caso de las declaraciones presentadas dentro del término dispuesto para tal fin, la disposición municipal se aparta sustancialmente del objetivo perseguido por el ETN, el cual no es otro que mantener la facultad fiscalizadora durante el mayor tiempo posible aplicando los principios y procedimientos del régimen tributario señalado en la Constitución y las Leyes, con el ánimo de hacer efectivas las funciones y las facultades otorgadas a las autoridades tributarias del Estado.

Así las cosas, cuando en las declaraciones presentadas a tiempo, el término para que opere la firmeza de las mismas se cuenta desde la fecha de la presentación y no desde la fecha en que vencía el término para declarar, se está soslayando a la administración un espacio de tiempo en el que bien podría ejercer las facultades de investigación y determinación del tributo en atención a la normativa superior vigente; en el ejemplo planteado, de aplicarse el procedimiento y los términos establecidos en el ETN, no sólo se contarían dos (2) años en lugar de uno (1), sino que además para el caso no. 1, este término no se contaría a partir del 15 de febrero, sino a partir del 05 de marzo de 2014; probándose la importancia de los presupuestos dados por 714 del Decreto 624 de 1989.

Por otra parte, el Estatuto de Rentas del municipio de Pamplona contiene un artículo denominado contenido de la liquidación de corrección aritmética (artículo 368), sobre el cual no

se realizará observación alguna, pues éste se encuentra regulado guardando identidad con el artículo 700 del ETN.

Prosiguiendo con el tema, cuando la administración notifica liquidación oficial de corrección aritmética hay lugar a imponer la respectiva sanción por corrección aritmética, siempre y cuando se cumpla con los supuestos establecidos por el estatuto tributario nacional en su artículo 646, en atención a esta norma, el artículo 480 y 481 del ETM realizan una remisión textual al ETN, entendiéndose que las mencionadas normas municipales se encuentran correctas respecto a aquellas equivalentes en el ETN.

Por último, cabe anotar que el artículo 369 del ETM señala:

ARTICULO 369. CORRECCIÓN DE SANCIONES. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.

El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para

interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido.

El Consejo de Estado respecto a la interpretación de esta norma se pronunció en Sentencia con Radicación: 25000232700020029000701(14012):

(...) ha sostenido que la corrección de sanciones, sea para determinarlas o para reliquidarlas, es una causal distinta al error aritmético que hace procedente la expedición de una liquidación de corrección aritmética, pues el artículo 701 del Estatuto Tributario forma parte de las normas que regulan dicha liquidación oficial. Dicho en otras palabras: por medio de liquidación de corrección aritmética la Administración puede, además de corregir errores aritméticos, determinar las sanciones omitidas o reliquidar las incorrectamente fijadas.

Cabe anotar que en sentencias de 5 de julio de 1996, expediente 7770 y de 24 de marzo de 2000, expediente 9747, entre otras, la Sección sostuvo que si el contribuyente no liquidó la sanción por extemporaneidad, el trámite que debía seguir la Administración para su determinación era el de la liquidación de revisión, porque la imposición de una sanción es una cuestión de fondo. Tal criterio, sin embargo, no es el que actualmente acoge la Sala, pues el artículo 701 del Estatuto Tributario permite a la Administración determinar, a través de liquidación oficial de corrección aritmética, tanto las sanciones

que el contribuyente omitió, como las que fijó erróneamente. (Sentencia del 23 de marzo de 2006).

Con la jurisprudencia señalada y la comparación entre las normas realizada, se afirma entonces que el Municipio de Pamplona regula en debida forma la corrección de las sanciones y la sanción derivada de la liquidación oficial que en este ítem nos ocupa.

3.2.3. Liquidación Oficial de Revisión y Sanción por Inexactitud

El estatuto tributario municipal de Pamplona da lugar al procedimiento que regula la liquidación oficial de revisión, en los siguientes artículos:

ARTÍCULO 370.- FACULTAD DE REVISIÓN La Secretaria de Hacienda Municipal, podrá modificar las liquidaciones privadas por una sola vez, mediante liquidación de revisión, siguiendo el procedimiento que se establece en los siguientes artículos:

ARTÍCULO 371.- REQUERIMIENTO ESPECIAL Previamente a la práctica de la liquidación de revisión y dentro del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración o de su última corrección, se enviará al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que propone modificar, con la explicación de las razones en que se fundamenta. El requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada.

ARTÍCULO 372.- CONTESTACIÓN DEL REQUERIMIENTO En el término de un (1) mes contado a partir de la fecha de notificación, el contribuyente deberá presentar sus descargos y aportar o solicitar pruebas. La sanción deberá ser aplicada en el mismo cuerpo de la liquidación.

ARTÍCULO 373.- AMPLIACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial, podrá dentro de los dos (2) meses siguientes, a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas, que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación será de un (1) mes.

ARTICULO 374.- CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN CON OCASIÓN DE LA RESPUESTA AL REQUERIMIENTO Con ocasión de la respuesta al requerimiento el contribuyente podrá corregir su declaración aceptando total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento y en tal caso la sanción por inexactitud planteada se reducirá a la cuarta parte, en relación con los hechos, aceptados. Para que haya lugar a la reducción de la sanción deberá anegarse a la respuesta al requerimiento copia o fotocopia de la corrección y de la prueba de pago de los impuestos, y sanciones, incluida la sanción reducida.

ARTÍCULO 375.- LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o su ampliación, deberá practicarse y notificarse la liquidación de revisión, cuando de las investigaciones adelantadas y la respuesta al requerimiento, resulte mérito para ello. De lo contrario, se dictará auto de archivo.

ARTICULO 376.- CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN CON MOTIVO DE LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Una vez notificada la liquidación de revisión y dentro del término que tenga para interponer los recursos, el contribuyente podrá corregir su declaración aceptando los impuestos o parte de los determinados en la liquidación de revisión y la sanción de inexactitud reducida a la mitad sobre los hechos, aceptados. Para la procedencia de la reducción deberá presentar ante el funcionario que deba conocer del recurso, un memorial adjuntando copia de la declaración corregida en la cual consten los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, copia del recibo de pago y renunciar expresamente a interponer los recursos, en relación con los hechos aceptados.

ARTÍCULO 377.- CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN La liquidación de revisión deberá contener:

1.- Fecha, en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación y período fiscal al cual corresponda.

- 2.- Nombre o razón social del contribuyente.
- 3.- Las bases de cuantificación del tributo.
- 4.- Monto de los tributos y sanciones.
- 5.- Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas.
6. Firma del funcionario competente
- 7.- La manifestación de los recursos, que proceden y de los términos para su interposición. Los demás datos, correspondientes al impuesto materia de la liquidación.

ARTÍCULO 378.- CORRESPONDENCIA ENTRE LA DECLARACIÓN EL REQUERIMIENTO Y LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN La liquidación de revisión deberá contraerse a la declaración del contribuyente, a los hechos que hubieren sido contemplados, en el requerimiento especial o su ampliación si la hubiere y a las pruebas, regular y oportunamente aportadas o practicadas.

ARTÍCULO 379.- SUSPENSIÓN DE TÉRMINOS. El término para practicar el requerimiento especial y la liquidación de revisión se suspenderá durante el tiempo que dure la práctica de pruebas, contando a partir de la fecha del auto que las decrete.

En principio se identifica una disminución de los términos para aplicar el procedimiento, con relación a los determinados por el ETN, los cuales se presentan en el siguiente cuadro:

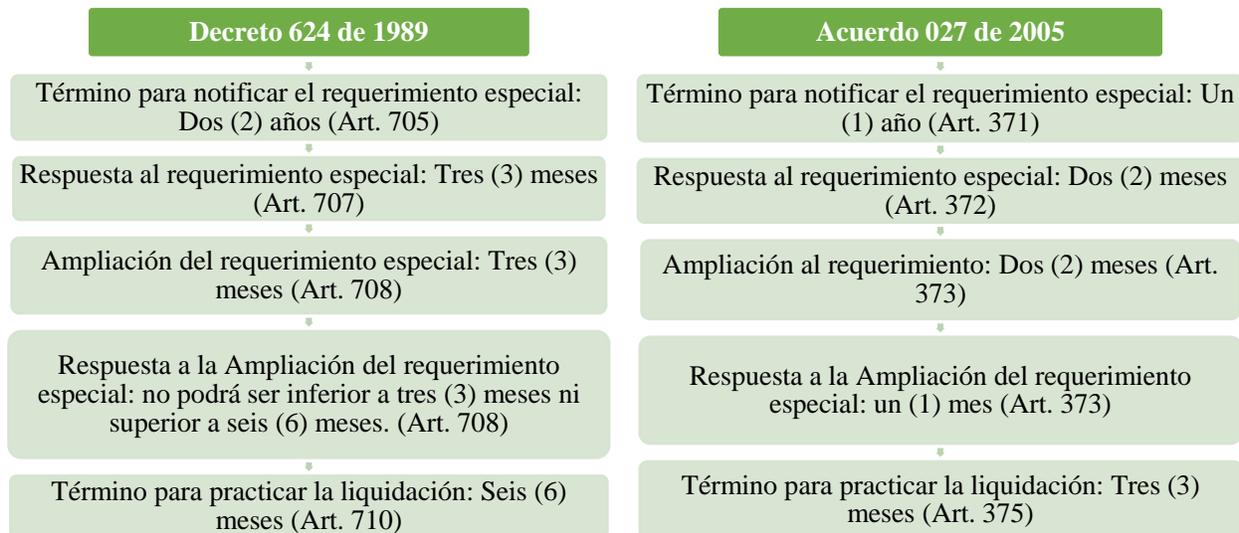


Figura 12. Comparativo entre los términos que establece la norma tributaria nacional y la local en cuanto al requerimiento especial y la expedición de la liquidación de revisión.

La disminución de términos como ya se adujo con antelación, es una facultad otorgada y permitida por la ley y la jurisprudencia a las entidades territoriales; la cual se manifiesta en virtud al principio de celeridad en los procesos; por tanto, en un primero momento se entiende que no existe vulneración alguna por el esquema temporal adoptado por el Concejo del Municipio de Pamplona en cuanto al procedimiento establecido para efectuar la Liquidación Oficial de Revisión, sin embargo, es prudente analizar si esta prerrogativa puede ser adoptada en todas las disposiciones indiscriminadamente.

En ese sentido, se realiza el análisis comparativo entre las normas municipales anteriormente citadas y las normas del Estatuto Tributario Nacional que determinan el procedimiento para

expedir la liquidación oficial de revisión; del análisis se extraen importantes inconsistencias entre la regulación realizada por el municipio y lo mandado por las disposiciones nacionales, las cuales a continuación se explicarán:

- ✓ De nuevo es pertinente hacer referencia a la firmeza de las declaraciones, ya que como se indicó, el artículo 371 del ETM señala que el requerimiento especial se podrá notificar dentro del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración, lo cual a contrario sensu determina que la declaración quedará en firme una vez transcurrido un (1) año desde su presentación, ya que una vez se cumple dicho término, opera el fenómeno legal por medio del cual se frena la facultad fiscalizadora liderada por la Secretaría de Hacienda del Municipio. Sobre los argumentos del por qué esto resulta contradictorio al principio de la autonomía tributaria, se resalta aquel que demuestra cómo la disminución del lapso de tiempo que tiene la administración tributaria del municipio para fiscalizar los tributos previamente declarados y autoliquidados por el contribuyente, impide dar apertura, continuidad, trámite y efectiva finalización a todos los procesos de fiscalización que pueden suscitarse en el municipio con ocasión a las declaraciones erradas o inexactas que se alleguen a la autoridad fiscal; y consecuentemente ese único hecho, implica que tampoco se pueda recaudar la totalidad de acreencias fiscales y tributarias a favor del municipio.

- ✓ Señala el Estatuto Tributario Nacional que el término para notificar el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión se suspenderá en los siguientes casos (art. 706 E.T.N):
 - a. Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.
 - b. Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.
 - c. Durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

Puede verificarse que el municipio de Pamplona, a través del artículo 379 indica que el término de suspenderá durante el tiempo que dure la práctica de pruebas, sin especificar qué tipo de pruebas ni el espacio temporal por el cual se suspenderá el término dependiendo de si la prueba -que en este caso, es únicamente la inspección tributaria-, se decretó de oficio o a petición de parte; siendo este punto altamente contrario a la norma nacional que vulnera del debido proceso y el principio de seguridad jurídica.

Acto seguido y como examen adicional, se observa que el literal c. de la norma nacional, se aplica en aquellos casos en los que previo al requerimiento especial, la administración en uso de sus facultades de fiscalización haya emitido al contribuyente un emplazamiento para corregir su declaración privada. Debe anotarse que el envío de este emplazamiento no es obligatorio para la administración, ni responderlo para el contribuyente por lo que tampoco genera sanciones y

contra el mismo no procede ningún recurso; sin embargo, aunque el emplazamiento para corregir se encuentra regulado por el artículo 479 del Acuerdo No.027 de 2005, no se establece en el artículo 379 del ibídem, la posibilidad de suspender el término de notificación del requerimiento especial con la notificación de dicho emplazamiento.

- ✓ En ese mismo sentido, el artículo 710 del ETN establece que el termino para notificar la liquidación de revisión se suspenderá cuando:
 - a.** Se practique inspección tributaria de oficio. Suspensión que se dará por el término de 3 meses a partir de la notificación del auto que la decrete.
 - b.** Se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable o agente retenedor. Suspensión que tendrá por término de duración lo mismo que dure la inspección.
 - c.** La prueba solicitada se refiera a documentos que no estén en el respectivo expediente. Suspensión que se dará por 2 meses.

Por su parte el ETM no tiene contemplado en su cuerpo normativo, disposición adicional a la señalada en el artículo 379 sobre la suspensión de este término; por lo tanto, se advierte que, con esta omisión, de nuevo se están quebrantando principios y derechos de rango constitucional, los cuales enmarcan el procedimiento en materia fiscal.

- ✓ Del mismo modo como se estableció en los artículos anteriores, el artículo 373 disminuye el plazo para la respuesta a la ampliación del requerimiento especial, disponiendo que el

término otorgado para presentar tal contestación será de un (1) mes; en ese orden, la ampliación del requerimiento especial y su respuesta están regulados por el artículo 708 del ETN, respecto al lapso que el contribuyente tiene para responder indica la norma que “**no podrá** ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses”; se observa que la disposición no establece para el caso un término inequívoco, por el contrario, indica un rango de tiempo acompañado de la expresión *no podrá*; lo cual permite interpretar que la norma habilita a la entidad territorial para que defina el término puntual que se otorgará al contribuyente para que éste conteste a la ampliación del requerimiento especial, sin embargo, le obliga a establecer dicho plazo entre los dos extremos indicados por la norma; de modo que el plazo puede ser de tres (3) meses, o hasta seis (6) meses, pero nunca inferior al primero o superior al segundo. En conclusión, aunque cierto es que dependía del criterio de la entidad territorial el señalamiento del término, este no podía disminuirse o aumentarse por fuera del rango dado por la ley aplicable y con carácter de obligatorio cumplimiento.

Se ha discutido hasta esta instancia el procedimiento para ejercer la facultad de revisión que se encuentra en cabeza del sujeto activo de los tributos, y es en ese procedimiento en donde de corroborarse inexactitud alguna en las declaraciones privadas de los contribuyentes, se deberá dar aplicación a la correspondiente sanción dispuesta en el artículo 647 ETN (Art. 482 del ETM); ahora bien, producto del estudio y la revisión comparativa efectuada sobre los artículos mencionados puede preverse que estos y aquellos que responden a las reducciones de la sanción

expuestas en los artículos 374 y 376 de la norma municipal, se encuentran conforme al Decreto 624 de 1989.

3.2.4. Liquidación Oficial de Aforo y Sanción por no declarar

Desde este ángulo se podrá observar que el análisis entre las normas no sólo busca establecer el correcto planteamiento textual de un artículo relativo al procedimiento, sino que además persigue verificar que todo el articulado contemplado para un procedimiento especial, responda a la perfección con el engranaje normativo que se ha otorgado como guía y base jurídica, tal y como resulta serlo el Estatuto Tributario Nacional para los concejos y asambleas, quienes crean y expiden Estatutos de Rentas para sus respectivas entidades territoriales.

De aquí que, sobre la Liquidación Oficial de Aforo y el régimen sancionatorio aplicable a la omisión de declarar; se entrarán a revisar los siguientes artículos del acuerdo No.027 de 2005:

ARTÍCULO 380.- EMPLAZAMIENTO PREVIO Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, o quienes no estando obligados a ello no cancelen los impuestos, serán emplazados por la autoridad competente de la Secretaria de Hacienda previa comprobación de su omisión, para que declaren o cumplan con su obligación en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoles de las consecuencias legales en caso de persistir en su omisión.

ARTICULO 381.- LIQUIDACIÓN DE AFORO Una vez agotado el procedimiento previsto en el artículo anterior se podrá determinar la obligación tributaria al contribuyente obligado a declarar que no hubiere presentado la declaración, mediante la práctica de una liquidación de aforo, que se debe notificar dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar.

Igualmente habrá lugar a practicar liquidación de aforo, cuando no existiendo la obligación legal de declarar, presentar relación o informe, se compruebe la existencia de hechos generadores, del tributo.

La explicación sumaria de aforo tendrá como fundamento el acta de visita, la declaración de renta o ventas u otras pruebas del proceso de investigación tributaria.

ARTÍCULO 382.- CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE AFORO La liquidación de aforo debe tener el mismo contenido de la liquidación de revisión, con explicación sumaria de los fundamentos de hecho y de derecho en los cuales se sustenta el aforo.

ARTICULO 474- SANCIÓN POR NO DECLARAR En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de industria y comercio, La sanción por no declarar será equivalente al tres por ciento (3%) del valor de las consignaciones bancarias o de los ingresos brutos del periodo al cual corresponda la declaración no presentada o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada.

En los demás casos, la sanción por no declarar será equivalente a medio (0.5) salario mínimo mensual vigente.

ARTICULO 475.- REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN POR NO DECLARAR Si dentro del término para interponer los recursos contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el responsable presenta la declaración, la sanción se reducirá al diez por ciento (10%), en cuyo caso el responsable deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración. En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad liquidada de conformidad con lo dispuesto en el artículo siguiente.

El estatuto tributario municipal de Pamplona en sus artículos 380 (previamente también expuesto en el artículo 361), 381 y 382, regula el emplazamiento previo para declarar, la liquidación de aforo y el contenido de la liquidación de aforo, respectivamente; dentro de este marco ha de considerarse que, los términos expuestos en las normas municipales responden a aquellos determinados por el ETN en sus artículos equivalentes.

Con todo y lo anterior, es imprescindible resaltar que el texto del artículo 381 del ETM, no es claro sobre el procedimiento que debe realizarse previa la expedición de la liquidación de aforo, el cual no es otro, que el procedimiento sancionatorio por la omisión en la declaración; es decir, la norma municipal permite inferir que una vez emplazado el contribuyente para que declare, se podrá determinar la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo mediante la liquidación oficial.

Así entonces, el error se encuentra en los artículos 380 y 381 del acuerdo municipal los cuales no ofrecen remisión al artículo 474 ibídem, siendo esta la disposición normativa que contempla la sanción por no declarar; en virtud de lo expuesto, el Estatuto Tributario Nacional señala expresamente en el art. 716 que la consecuencia negativa para el contribuyente que vencido el término de un mes que otorga el emplazamiento no haya declarado, es la aplicación de la sanción por no declarar establecida en el art. 643 del ETN, y es esta orden legal la que se ha dejado de regular expresamente por la entidad territorial. Al respecto ha dicho el Consejo de Estado:

Una vez se ha emplazado al sujeto pasivo, éste tiene dos opciones: presentar la declaración, liquidando la respectiva sanción por extemporaneidad, por lo que en principio cesa el procedimiento de determinación oficial del impuesto, circunscribiendo la actuación de la administración a la verificación de la exactitud de la información consignada por el contribuyente en la declaración²; ó puede continuar con la conducta renuente, lo cual tendrá como consecuencia que la administración emita la resolución sanción por no declarar y se continúe el proceso de determinación oficial de aforo para establecer la obligación tributaria. Es importante recordar que la sanción por no declarar es un acto previo a la liquidación de aforo pero es un acto independiente, por lo que no es procedente que en una liquidación de aforo se sancione por no declarar al sujeto pasivo ya que la sanción tuvo que ocurrir con anterioridad a la liquidación oficial. (Consejo de Estado sala de consulta y servicio civil. Agosto 2 de 2007, radicación 1837)

3.3. NOTIFICACIONES DE LOS ACTOS PROFERIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL MUNICIPIO DE PAMPLONA

A cerca de las notificaciones de los actos administrativos, el Estatuto Tributario de Pamplona a través de los artículos 307 al 313, señala los tipos de notificación dispuestos para el procedimiento. Así bien, dentro del análisis se encontró que el Acuerdo Municipal contiene las formas de notificación expuestos por el Estatuto Tributario Nacional, sin embargo, se hacen evidentes algunas faltas de actualización normativa, v. gr. la notificación electrónica, la cual no se encuentra consagrada en las disposiciones tributarias del municipio y que fue adicionada en materia tributaria desde la expedición de la Ley 1111 de 2006.

3.4. DISCUSIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

La posibilidad de discutir los actos proferidos por la administración tributaria por medio de la interposición de los recursos dispuestos por la ley, surge con el ánimo de garantizarle al contribuyente la efectividad de sus derechos de defensa y de acceso a la administración de justicia, por tal motivo resulta de gran importancia las normas que disponga el municipio para conocer, dar trámite y resolución a los recursos presentados por los sujetos obligados. Conviene citar los artículos 383 y 384 del Acuerdo Municipal No.027 de 2005:

ARTICULO 383.- RECURSOS TRIBUTARIOS Una vez practicadas las actuaciones mediante las cuales la Administración determina los impuestos o sanciones, a cargo de un contribuyente, ya sea que estas se llamen liquidaciones de revisión, corrección, aforo

o resoluciones, el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, puede mostrar su inconformidad interponiendo el recurso de reconsideración dentro del mes siguiente a la notificación, ante el funcionario competente.

ARTÍCULO 384.- REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN El recurso de reconsideración debe reunir los siguientes requisitos:

- 1.- Expresión concreta de los motivos de inconformidad.
- 2.- Que se interponga dentro de la oportunidad legal.
- 3.- Que se instaure directamente por el contribuyente, responsable, y agente retenedor, perceptor o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante legal. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de un (1) mes, contado a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el acto admisorio.
- 4.- se acredite el pago de la respectiva liquidación privada, cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.

Para los efectos anteriores únicamente los abogados inscritos podrán actuar como apoderados o agentes oficiosos.

El numeral subrayado, inicialmente estuvo contemplado por el Estatuto Tributario Nacional en su artículo 722, empero, la Corte Constitucional mediante sentencia C-1441 de 2000 declaró inexecutable este requisito para la admisión del recurso de reconsideración. Al respecto, la honorable corporación expresó:

Considera la Corte, igualmente, que la condición a la que la norma acusada supedita la procedibilidad del recurso de reconsideración es irrazonable pues, por más loable que sea la finalidad de propiciar el efectivo recaudo en que se inspira, no se remite a duda que, en un Estado Social de Derecho, el recaudo de los tributos con los que cada ciudadano debe contribuir al financiamiento de las cargas públicas, no puede, en modo alguno, obtenerse a costa del sacrificio de instituciones y valores supremos que son constitucionalmente prevalentes como ocurre con el derecho de defensa y el derecho de acceso a la administración de justicia para controvertir la acción ilegítima o ilegal del Estado o de sus autoridades.

En conclusión, se evidencia la contradicción existente entre la norma municipal y la disposición nacional que se encuentra vigente y que además fue modificada por la Corte Constitucional bajo el estudio de exequibilidad, con anterioridad a la expedición del acuerdo objeto de estudio.

3.5. DETERMINACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO E INDUSTRIA Y COMERCIO

La importancia de todo el procedimiento de determinación de tributos a que nos hemos referido en este trabajo monográfico, indiscutiblemente recae sobre la eficacia del recaudo y por ende el mejoramiento de las arcas municipales; en razón de esto, evaluar los aspectos relevantes de su aplicación en impuestos como predial e industria y comercio nos ayuda a identificar las falencias que puede adolecer la norma municipal y que obstaculizan la recolección de lo pretendido a percibir por estos conceptos.

Resulta importante mencionar que hemos enfocado el procedimiento de determinación sobre estos impuestos en particular, ya que son los que mayores ingresos tributarios le significan al municipio de Pamplona, según pudimos constatarlo en el sistema chip, un gran avance nacional en consolidación de información hacendística, donde todos los entes territoriales reportan información económica, social y ambiental, relacionada con su contabilidad, tesorería y presupuesto.

De ahí que realicemos a continuación una contextualización sobre el impuesto predial y el impuesto de industria y comercio, con la respectiva anotación de los aspectos más significativos de cada tributo señalados en el acuerdo No. 027 de 2005 de Pamplona, los cuales inciden en el procedimiento de determinación expuesto en el capítulo II del presente documento.

3.5.1. Impuesto Predial

Este tributo grava la propiedad raíz con base en los avalúos catastrales que emite el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) según el incremento anual del I.P.C.; y se causa el 1° de enero de cada año gravable, con los siguientes elementos:

ELEMENTOS DEL TRIBUTOS	IMPUESTO PREDIAL
Sujeto Activo:	El Municipio en cuya Jurisdicción se encuentre el inmueble.
Sujeto Pasivo:	Indeterminado pues no recae sobre la titularidad de derechos reales.
Hecho Generador:	La mera existencia del bien inmueble.
Base Gravable:	Avalúo Catastral o autoavalúo del predio.

Tarifa:	Diferencial y/o progresiva.
----------------	-----------------------------

Tabla 2. Elementos del Impuesto Predial.

Respecto a la reseña histórica de este impuesto la Corte Constitucional mediante sentencia C-467 de 1993 con ponencia del Magistrado Carlos Gaviria Díaz, señaló:

“El impuesto predial surgió en nuestro ordenamiento jurídico con la expedición de la ley 48 de 1887, siendo posteriormente objeto de algunas modificaciones mediante las leyes 1 y 4 de 1913 y 34 de 1920, consolidándose como renta municipal únicamente a partir del año de 1951 por obra de los decretos legislativos 3185 y 4133; luego se expidió la ley 14 de 1983, denominada "de fortalecimiento de los fiscos municipales" en la que se regularon aspectos relativos a la formación y actualización del catastro, y se adoptaron medidas trascendentales en relación con este impuesto, al ordenar el reajuste del avalúo catastral en la proporción allí señalada, autorizar a los contribuyentes para autoavaluar sus inmuebles, etc.

Con la entrada en vigor de la ley 44 de 1990, normatividad de la cual forman parte los mandatos acusados, se reformó nuevamente el citado gravamen sobre la propiedad raíz, al fusionar el impuesto predial con otros tres, a saber: el de parques y arborización, el de estratificación socioeconómica y la sobretasa de levantamiento catastral, para convertirlo en uno solo que se ha llamado "Impuesto Predial Unificado", estableciéndose como gravamen

del orden municipal, cuya administración, recaudo y control corresponde a los respectivos municipios.

El impuesto predial, además de ser una de las formas más antiguas de tributación, es sin lugar a dudas, el rubro más importante de los ingresos tributarios de los municipios.”

En ese orden, actualmente las autoridades tributarias en la liquidación del impuesto predial cobran otros tributos que se hayan relacionados con el mismo, adquiriendo el nombre de Impuesto Predial Unificado. En el municipio de Pamplona este impuesto se cobra con el de parque y arborización, estratificación socioeconómica y sobretasa catastral. (Acuerdo Municipal No. 027 de 2005. Art. 29).

Este tributo se causa anualmente conforme a los siguientes elementos:

ELEMENTOS DEL TRIBUTO	IMPUESTO PREDIAL
Sujeto Activo:	El Municipio de Pamplona.
Sujeto Pasivo:	El propietario, el poseedor, usufructuario y comuneros del bien inmueble.

Hecho Generador:	La mera existencia del bien inmueble.
Base Gravable:	Avalúo Catastral del predio que emite IGAC.
Tarifa:	Del 1 al 16 por mil.

Tabla 3. Elementos del Impuesto predial en Pamplona.

En cuanto a los elementos anteriores, vale la pena decir que la determinación de los sujetos pasivos del impuesto predial unificado en el municipio de Pamplona, si bien reconocen que el hecho generador no supone una titularidad o relación jurídica concreta con el bien, excluye entonces por ejemplo: a los tenedores concesionarios de bienes inmueble públicos.

Precisamente la ley 1430 del 2010 los denominó expresamente como sujetos pasivos de este tributo y sobre esto la Corte Constitucional manifestó:

Debe anotarse que en este punto el legislador ha optado por la opción de imponer el tributo a estos sujetos, retomando la jurisprudencia en el sentido de que la actividad que realizan los concesionarios o el aprovechamiento de bienes de uso público por un particular, configuran una explotación económica “*avaluable en dinero, es decir, con contenido y significación patrimonial*” (Sentencia C-822 de 2011)

Así mismo, si bien el municipio de Pamplona ejerciendo la facultad de elegir si la base gravable para este tributo es el avalúo o el auto avalúo de conformidad a la ley 44 de 1990, lo cierto es que al excluir el auto avalúo se renuncia a la modernización del sistema tributario municipal y se persiste en responsabilidades de gasto para el municipio por el modelo de facturación.

Considerar, la implementación del autoevalúo para mejorar el recaudo del impuesto predial es de vital importancia, porque no permite grandes errores de estimación ya que el sujeto pasivo no puede avaluar el bien por un monto inferior al dispuesto por el avalúo catastral vigente para el año gravable y por el contrario se involucra aún más con la obligación tributaria pues no solo debe pagar, sino también declarar (Corte Constitucional, Sentencia C- 1251 de 2001).

Justamente sobre la importancia del auto avalúo, el Departamento Nacional de Planeación expuso que el mismo es un mecanismo complementario para potenciar y aprovechar su capacidad de recaudo del impuesto predial; ello en el documento titulado *“Bases del plan nacional de desarrollo 2014-2018”* (P.451).

Por otro lado, la tarifa que el municipio de Pamplona prevé para el impuesto predial unificado se estipula del 1 al 16 por mil, de manera diferencial y progresiva teniendo en cuenta:

- ✓ Estratos socioeconómicos
- ✓ Los usos del suelo en sector urbano

- ✓ La antigüedad de la formación o actualización del catastro.

Lo anterior, ignora el artículo 23 de la ley 1450 de 2011, pues la tarifa del 1 al 16 por mil solo se aplica para aquellas viviendas urbanas o rurales con destino económico habitacional o económico agropecuario respectivamente cuyo estrato sea 1,2, y 3, con precio inferior a ciento treinta y cinco salarios mínimos mensuales legales vigentes (135 smlmv). Por lo tanto, para los demás casos la tarifa de este impuesto no puede ser inferior al 5 por mil, teniendo en cuenta además de los referentes que contiene el Estatuto de rentas municipal, las siguientes:

- ✓ Avalúo catastral
- ✓ Rango de Área

Respecto al procedimiento de determinación tributaria, debemos mencionar que el estatuto de rentas de Pamplona prevé el sistema de facturación en los siguientes términos:

Conforme al avalúo catastral del inmueble gravado, se cobra el impuesto al propietario y/o poseedor del mismo por medio de factura, y si el sujeto pasivo no ha cumplido su obligación fiscal de cancelar facturas correspondientes a un año; se debe expedir un acto administrativo que constituya liquidación oficial del tributo. (Acuerdo No. 027 del 2005, Art. 34).

Es indispensable resaltar que de la lectura del precepto municipal se puede evidenciar que solo se predica el cobro al propietario y/o poseedor, desconociendo los demás sujetos pasivos de esta obligación.

Ahora bien, la factura por si sola es un documento informativo que no constituye acto administrativo ni presta merito ejecutivo; por lo que se comprende que la administración del municipio de Pamplona lo estipule como un procedimiento previo a la emisión de la liquidación oficial del tributo. Sin embargo, con la ley 1430 de 2010 en la factura se puede al mismo tiempo liquidar el tributo; de tal suerte que la factura presta merito ejecutivo siempre y cuando cumpla con los requisitos mínimos de un acto administrativo, señalados por la Dirección General de Apoyo Fiscal en el boletín No. 1 del año 2006:

- 1. Documento:** Usualmente impreso en papel.
- 2. Competencia:** Deberá citarse la norma que faculta al funcionario que firma, para determinar oficialmente el impuesto predial unificado o los impuestos municipales. Esta será una norma interna del municipio, la cual generalmente hace parte del código de rentas y establece el funcionario ante quien debe presentarse.
- 3. Derecho a la defensa:** Se informará en el documento que el contribuyente tiene derecho a interponer el recurso de reconsideración; así como el término que tiene para ello.
- 4. Motivación:** Se mencionará la obligación que tienen los contribuyentes de pagar anualmente el impuesto predial unificado, citando la normatividad interna correspondiente.

5. Pruebas: Se mencionará que el predio existe en la base que entrega el Instituto Geográfico Agustín Codazzi - IGAC, el cual ha fijado un valor o avalúo catastral. Adicionalmente se mencionará la tarifa que le corresponde al inmueble, y la calidad de sujeto pasivo de quien está registrado como propietario. Estos son los elementos necesarios para que exista relación tributaria y por lo tanto obligación de liquidar oficialmente el valor del impuesto a pagar.

6. Notificación: La liquidación oficial se deberá notificar en los términos que establece el artículo 565 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional, o lo según establecido por el municipio en su normatividad interna, si ésta modifica al Estatuto Tributario Nacional.

7. Claridad: Se consigue con la especificación del impuesto que se está liquidando; con la identificación de la persona natural o jurídica con cargo a quien se expide; con la identificación plena del predio correspondiente a través de la cita de su matrícula inmobiliaria, cédula catastral y dirección oficial y el municipio al que pertenece.

8. Expreso: El documento deberá señalar claramente el valor del impuesto y las variables utilizadas para encontrar tal monto, de modo que se deberá informar la base gravable o avalúo catastral, la vigencia, la tarifa y el resultado de aplicar la tarifa a la base gravable. Se informará al contribuyente que los intereses de mora se liquidarán en el momento del pago a la tarifa vigente.

9. Exigible: Dado que las obligaciones tributarias deben cumplirse en unos términos previamente fijados a través de lo que comúnmente se denomina calendario tributario respecto de cada vigencia fiscal, éste será el momento a partir del cual se hace exigible la obligación, de modo que ante el incumplimiento de la misma y en fecha posterior a la señalada como último plazo, la entidad territorial pueda iniciar un cobro coactivo administrativo una vez ejecutoriado el acto administrativo. Es decir, es necesario fijar una fecha de vencimiento para el pago, de conformidad con la norma interna que establece el calendario tributario. (Apoyo a la Gestión Tributaria de las Entidades Territoriales. P.8).

3.5.2. Impuesto de Industria y Comercio

Este tributo grava aquellas actividades industriales, comerciales o de servicios que se realicen en la jurisdicción de cada municipio, de conformidad con los siguientes elementos:

ELEMENTOS DEL TRIBUTO	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO
Sujeto Activo: El Municipio de la respectiva	

	jurisdicción.
Sujeto Pasivo:	Personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, que realicen actividades comerciales, industriales y de servicios en un inmueble determinado ya sea ocasional o permanentemente.
Hecho Generador:	Actividad comercial, industrial y de servicios.
Base Gravable:	Los ingresos generados por las actividades realizadas.
Tarifa:	<ul style="list-style-type: none"> - Del 2 al 7% mensual para actividades industriales. - Del 2 al 10% mensuales para actividades

comerciales y de servicio.

Tabla 4. Elementos del impuesto de industria y comercio

Igualmente la ley 14 de 1983 y el Decreto ley 1333 de 1986, estipulan lo que debe ser entendido por cada una de las actividades que generan este impuesto, en los siguientes términos:

- ✓ **Actividades industriales:** *Aquellas dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.*
- ✓ **Actividades Comerciales:** *Aquellas destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, siempre y cuando no estén consideradas como actividades industriales o de servicios.*
- ✓ **Actividades de servicio:**

Dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios

funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepios y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.

Aunado a ello, las normas citadas previamente estipulan que el impuesto de avisos y tableros autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915 se liquida y cobra por la realización de todas las actividades comerciales, industriales y de servicio como complementario de industria y comercio con una tarifa del 15% sobre el valor de éste.

El Estatuto tributario municipal establece los preceptos sobre el impuesto de industria y comercio en los artículos 55 – 84 de conformidad con las normas que regulan el asunto, ya referenciadas.

CAPÍTULO IV. DISEÑO METODOLOGICO

El diseño de investigación utilizado en esta monografía es no experimental en razón a que no se manipulan variables, en este tipo de diseño según el libro metodología de la investigación (1997) “se observan fenómenos tal y como se dan en su contexto natural, para después analizarlos”, para efectos del presente trabajo se utilizó un tipo de investigación transversal ya que la medición se realizó en un único periodo de tiempo y busca describir variables analizando su impacto en un momento dado, por tanto, el propósito como investigadores es describir situaciones y eventos.

Tomando en cuenta que los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis (Dankhe, 1986). Además, no se plantean explícitamente hipótesis, la finalidad es la de generalizar a fin de llegar a la formulación de suposiciones que aunque no van a ser comprobadas, son fundamentadas con base en la información descrita.

En este sentido, la presente investigación se realiza utilizando un diseño no experimental de tipo transaccional descriptivo con un enfoque de tipo documental que aplica una entrevista como método de investigación Socio-Descriptivo para su posterior análisis sobre la conceptualización y aplicación del procedimiento de fiscalización y determinación de los impuestos en el municipio de Pamplona, Departamento de Norte de Santander.

Igualmente, se acude a la página web del municipio de Pamplona no solo para obtener oficialmente documentos esenciales para la realización de la presente monografía como: el estatuto de rentas del ente territorial y los Decretos relacionados con el manual de funciones de la secretaría de hacienda; sino también para revisar si el municipio de Pamplona prevé en su mapa de riesgos de corrupción, la falta de conocimientos normativos y procedimentales en el área de gestión financiera y contable del municipio, a cargo de la Secretaría de hacienda, prestando especial atención al número de actividades ejecutadas para sanear dicho defecto y mejorar el recaudo fiscal.

Finalmente se recaudará del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), las sumas recaudadas por concepto de impuesto predial unificado e industria y comercio en el municipio de Pamplona desde el año 2008-2016, ello con miras a identificar el recaudo fiscal presupuestado y el realmente efectuado.

4.1 Tipo de investigación

El tipo de investigación utilizado en este proyecto es el enfoque cuantitativo se aplica al determinar resultados numéricos utilizando la técnica de la encuesta y las preguntas abiertas para proporcionar profundidad en la información, dispersión, riqueza interpretativa, contextualización, detalles e indagación que permitan una mayor comprensión del fenómeno (Hernandez, Fernández y Sampieri, 1997).

4.2. Instrumentos para la recolección de la información

En el siguiente apartado encontrará los diferentes instrumentos de recolección de información utilizados en la presente investigación. Adicionalmente, cada instrumento cuenta con un sustento teórico que respalda la idoneidad de la herramienta.

4.2.1. Entrevista

Según Nahoum (1969), la entrevista es “una situación compleja, cuyas diferentes funciones aunque formalmente analizables, se disocian en la práctica social”. Por otra parte, Matarazzo y Wiens (1972), la definen como una “forma de conversación entre dos o más personas comprendidas en una interacción tanto verbal como no verbal, con una finalidad previamente establecida”.

4.2.2. Instrumento web Página institucional de Pamplona

Todos los entes territoriales en Colombia, actualmente disponen de una página web con la información sobre sus planes y gestiones, a fin de garantizar la modernización, eficacia y transparencia de sus respectivas administraciones. Por ende, para el desarrollo del presente trabajo investigativo se accede a la página institucional del municipio de Pamplona www.pamplona-nortedesantander.gov.co, obteniendo los actos administrativos por los cuales el municipio ha expedido el estatuto de rentas y los manuales de funciones de cada una sus dependencias.

De igual manera, se descarga el mapa de gestión de riesgos de corrupción, que se debió implementar en Pamplona con la expedición de la ley 1474 de 2011 por la cual se dictaron *“normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”*, pues allí se consagró la obligación para todas las entidades territoriales del orden nacional, departamental y municipal de *“elaborar anualmente una estrategia de lucha contra la corrupción y de atención al ciudadano. Dicha estrategia contemplará, entre otras cosas, el mapa de riesgos de corrupción en la respectiva entidad, las medidas concretas para mitigar esos riesgos, las estrategias antitrámites y los mecanismos para mejorar la atención al ciudadano”* (Artículo 73).

4.2.3. Instrumento web CHIP

El ministerio de Hacienda y Crédito Público, bajo el gobierno del Presidente Juan Manuel Santos, creó un sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) donde se canaliza la información financiera, económica, social y ambiental de todos los entes públicos de la república de Colombia para que los organismos centrales y el público en general accedan a ella de forma rápida y confiable, todo bajo la supervisión y responsabilidad de la Contaduría General de la Nación.

En razón de ello, accedemos a la plataforma CHIP respecto de la información pública sobre recaudos tributarios del municipio de Pamplona desde el año 2014 hasta el año 2016, analizando

si ha logrado recaudarse lo proyectado o presupuestado anualmente en impuesto predial unificado e industria y comercio.



Figura 13. Ruta de acceso a información pública de Pamplona en sistema CHIP

4.3. Población y muestra de la entrevista

La escogencia de la población se hizo en consideración a los conocimientos tributarios procedimentales que deben tener los funcionarios de la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona, en virtud de lo señalado por el manual de funciones específicas de la entidad consagrado en el Decreto No. 014 del 17 de enero de 2008, normativa que solo contiene especificación de 2 cargos al interior de la secretaría de hacienda, el del jefe del despacho (secretario de hacienda) y el de un profesional universitario (contador público).

No obstante, físicamente en las instalaciones de la secretaría de hacienda por contrato de prestación de servicios (ops) existe además:

- Un técnico con título en secretariado general, quien desempeña el cargo de manejo de presupuesto de gastos.
- Un técnico en sistemas que es el funcionario encargado del impuesto predial unificado.
- Una profesional con título en administración de empresas, encargado del impuesto de industria y comercio.
- Un técnico en sistemas encargado del punto de caja y recaudos.

Obsérvese que al interior de la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona, no existe una un jefe de fiscalización o determinación, y que el único cargo de nivel directivo recae en cabeza del secretario de despacho; quien según el Estatuto Tributario Nacional (ETN) puede delegar sus funciones en otros funcionarios de dependencias bajo su responsabilidad.

Así las cosas, quien ejerza el cargo de secretario de despacho debe tener bajo su conocimiento básico o esencial, las normas, leyes y reglamentos no solo financieros, presupuestales o contables, sino también tributarios y de tesorería (Decreto No. 014 de 2008, P.67). Y el profesional universitario como mínimo debe conocer el Estatuto tributario Municipal (P. 69).

En ese orden es claro que el jefe de predial, el jefe de industria y comercio, y los demás funcionarios de recaudo, para el desempeño de sus funciones deben conocer como mínimo las

normas tributarias y procedimentales que reposan en el estatuto de rentas del ente territorial; en ese sentido, se llevó a cabo la aplicación de una encuesta estructurada para evidenciar la actuación y el conocimiento de los funcionarios tributarios de la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona frente al procedimiento de determinación de los tributos, tema objeto de esta investigación.

La encuesta se aplicó específicamente los siguientes funcionarios:

- Secretaria de hacienda
- Contadora de la secretaría de hacienda
- Secretaria general de la secretaría de hacienda
- Funcionario encargado de Impuesto Predial Unificado
- Funcionario encargado de Impuesto de industria y comercio
- Funcionario encargado de caja y recaudo

4.3.1. Muestra

El objetivo central del muestreo es seleccionar ambientes y casos que nos ayuden a entender con mayor profundidad un fenómeno y aprender de éste, por tanto, la riqueza, profundidad y calidad de la información, son características principales en la recolección de información, razón por la cual en aras de resolver el problema jurídico que se planteó en el presente trabajo monográfico, se realizó una visita a la oficina de la secretaría de hacienda del municipio de

Pamplona, ubicada en el primer piso del palacio municipal con el fin de aplicar una encuestas a sus funcionarios competentes en la materia; la muestra está conformada por 6 personas distribuidas así:

- Despacho de la Secretaria de hacienda, 1 funcionario
- Secretaría General de la Secretaría de Hacienda, 1 funcionario
- Contadora de la Secretaría de Hacienda, 1 funcionario
- Encargado de Impuesto Predial Unificado, 1 funcionario
- Encargada de Impuesto de Industria y Comercio, 1 funcionario
- Encargado de caja y recaudo, 1 funcionario.

Cabe resaltar, que se hizo una única aplicación, donde como investigadoras ocupamos el rol de moderadoras y direccionamos la aplicación de la entrevista para que los participantes expresaran sus percepciones sobre el procedimiento de determinación tributaria.

4.4. Procesamiento y análisis de información

Se solicitó verbalmente a la jefe del despacho de la secretaría de Hacienda del municipio de Pamplona del departamento de Norte de Santander, permiso para dar aplicación a la entrevista como parte del proceso de recolección de información de esta monografía jurídica; al recibir aprobación de las mismas, se interactuó en forma directa con la población a fin de darles a

conocer los parámetros generales de la investigación, de manera que voluntariamente accedieron a participar en ella.

Seguidamente, se hizo entrega del consentimiento informado a los 6 funcionarios de muestra, en el cuál se brindó la información por escrito del propósito, la forma en que se llevaría a cabo la sesión y el acuerdo de los mismos frente al procedimiento estipulado.

La aplicación de la entrevista se realizó durante la tercera semana del mes de noviembre del año 2016, concretamente, el día viernes dieciocho (18) y tuvo una duración aproximadamente 20 minutos por funcionario. (Ver entrevista en el apéndice A.)

4.5. Tabulación y proyección de resultados

En este acápite, exponemos el análisis cuantitativo de los resultados de la entrevista aplicada a los funcionarios de la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona, mediante grafica de tortas, haciendo una interpretación cualitativa de cada una de ellas.

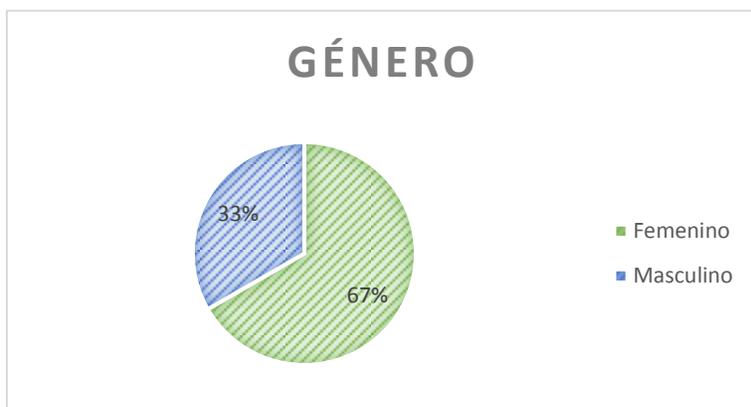


Figura 14. Información sobre el género de la población entrevistada.

De la población total pudimos concluir que el 67% de los funcionarios de la secretaría de hacienda son mujeres y el 33% hombres.

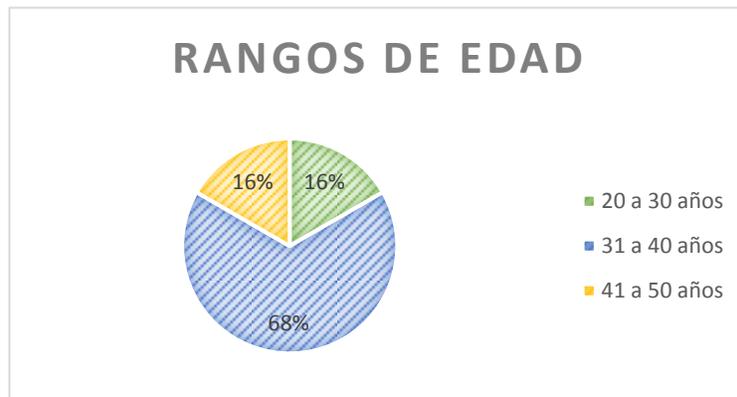


Figura 15. Información sobre edades de la población entrevistada.

La muestra, evidenció que de los seis (6) funcionarios entrevistados, el 68% (4 personas) tiene entre 31-40 años, es decir son en su mayoría adultos, pues los jóvenes que comprenden 20-30 años son solo el 16% igual que quien supera los 40 años que solo equivale al 16%.

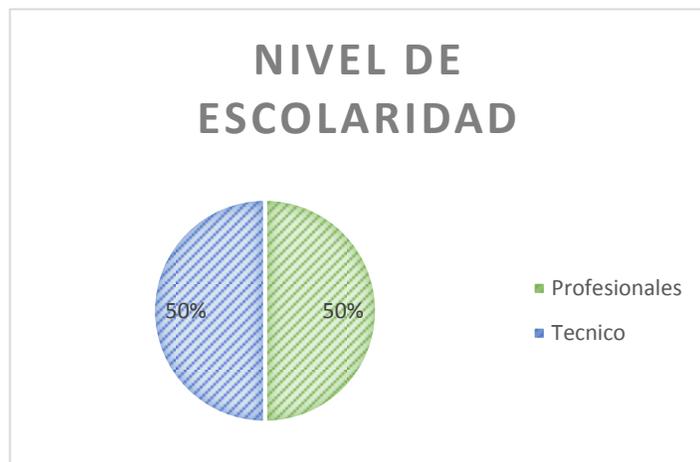


Figura 16. Información sobre el nivel educativo de la población entrevistada.

Por último, se preguntó de manera general a los funcionarios de la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona sobre su nivel de escolaridad y pudo verificarse que el 50% de la población es profesional, es decir 3 de los seis funcionarios, mientras el otro 50% es técnico.

A continuación, presentamos las gráficas sobre las nueve (09) preguntas realizadas en la entrevista sobre procedimiento de determinación tributaria con su respectiva interpretación cuantitativa y cualitativa:

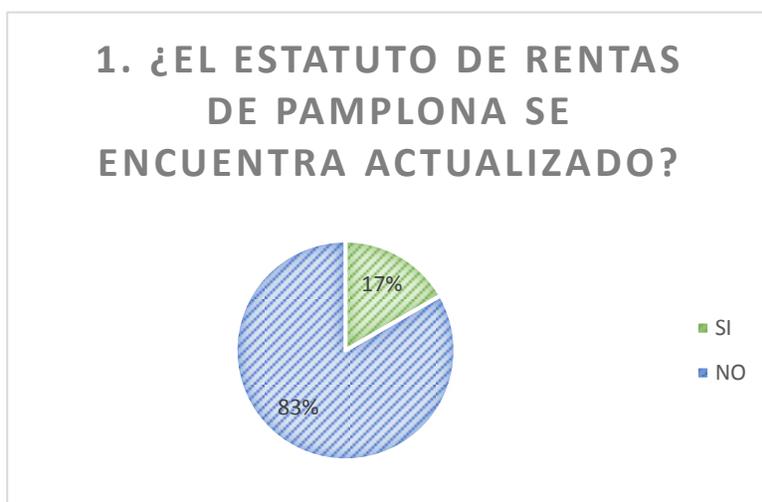


Figura 17. Primera pregunta de entrevista aplicada.

En esta gráfica se observa que el 17% de la población, es decir, 1 persona considera que el estatuto tributario municipal se encuentra actualizado, mientras que el 83%, equivalente a 5 personas opinan que no está actualizado.

Lo cierto es que el Estatuto de rentas del municipio de Pamplona, acuerdo No. 027 fue expedido en año 2005 y desconoce variaciones legales y jurisprudenciales en cuanto al procedimiento de determinación de los tributos que se han originado en estos últimos 11 años; tal y como se evidencia en el desarrollo del capítulo III del presente trabajo monográfico, a través del cual se pudo contemplar una desactualización de las normas municipales que están directamente relacionadas con el procedimiento estudiado.

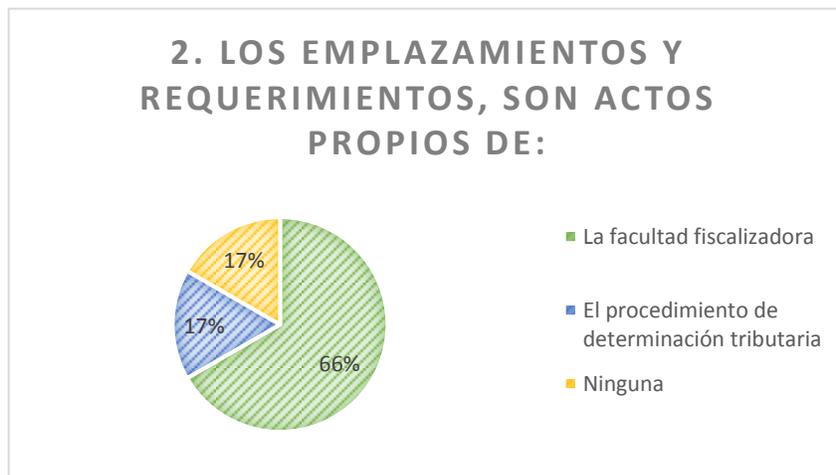


Figura 18. Segunda pregunta de la entrevista aplicada.

De los resultados de la segunda pregunta, se puede evidenciar que el 66% de los funcionarios entrevistados, es decir, cuatro (4) personas, consideran que estos actos son propios de la facultad fiscalizadora, mientras que un 17% considera que hacen parte del procedimiento de determinación tributario y otro 17%, es decir, un (1) funcionario considera que estos actos

administrativos no se relacionan con el ejercicio o la ejecución de la facultad fiscalizadora o del procedimiento tributario de determinación.

En este caso, se reitera que los emplazamientos y requerimientos son actos que las administraciones tributarias expiden en ejercicio de su facultad fiscalizadora, tal y como lo indicó el 67% de los funcionarios entrevistados en la secretaria de hacienda del municipio de Pamplona; así como se expuso en el capítulo II de la presente investigación, el proceso de determinación tributaria inicia con la liquidación oficial de cada tributo que corresponda según el caso, por lo que todos estos actos administrativos son preparativos para el proceso de determinación, devienen de la facultad fiscalizadora porque son fundamento en derecho para las decisiones que adopte la administración.

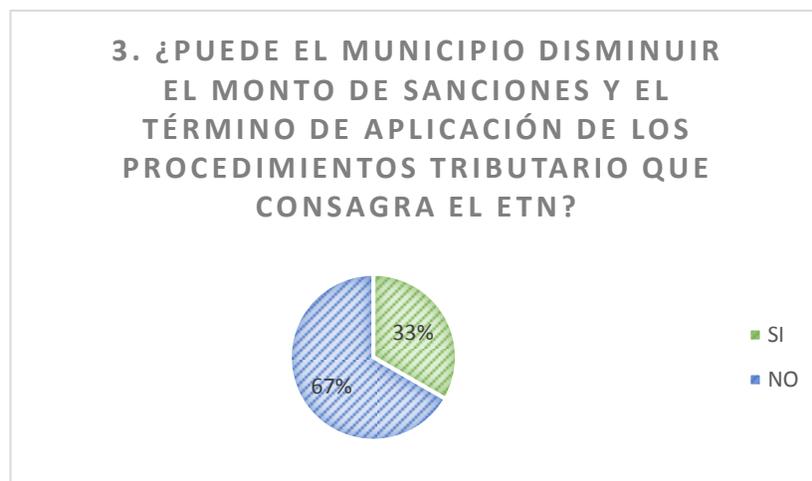


Figura 19. Tercera pregunta de la entrevista aplicada.

Nótese que el 34% de los funcionarios entrevistados, es decir dos (2) personas consideran que, el municipio de Pamplona puede disminuir el monto de las sanciones y simplificar los

procedimientos del Estatuto Tributario Municipal, mientras un 66% equivalente a cuatro (4) personas, opinaron lo contrario.

En atención a las respuestas dadas en esta pregunta, el fundamento de la opción correcta, esta es, la respuesta afirmativa, recae inicialmente en la ley 788 de 2002, la cual en reconocimiento de la dinámica individual de cada administración y de conformidad con las distintas estructuras de los tributos territoriales, se concedió a los departamentos y municipios la posibilidad de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos tributarios del ETN tales como determinación, discusión, cobro, devoluciones, etc. (Art. 59 *ibídem*), posición que además ha sido reiterada en numerables ocasiones por las altas cortes.

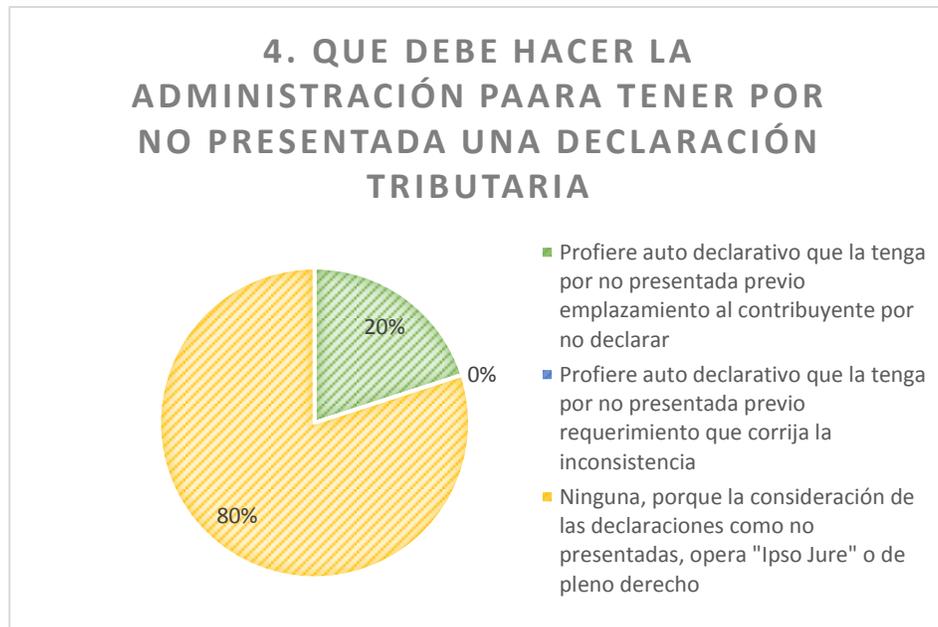


Figura 20. Cuarta pregunta de la entrevista aplicada.

La grafica anterior demuestra que el 80% de la población entrevistada, es decir cuatro (4) funcionarios opinan que cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, presenta su declaración sin el mínimo de requisitos; la administración simplemente la tiene por no presentada asumiendo que nunca declaró, mientras el 20% es decir, una (1) persona opina que se debe proferir auto declarativo que la tenga por no presentada, previo emplazamiento al contribuyente por no declarar.

Es de señalarse que tal y como el Consejo de Estado lo ha expresado en repetidas sentencias, la consideración de “no presentada” que se otorga a las declaraciones tributarias que incumplan con los requisitos del artículo 580 del ETN no opera de pleno derecho (Sentencia del 26 de noviembre de 2009). De esa manera, la administración municipal debe emitir un requerimiento al contribuyente para que corrija la inconsistencia y si no lo hiciere, debe proferir un auto donde señale que la declaración presentada no cumple con las formalidades de ley y se tiene por no presentada, acto contra el que proceden los recursos de reposición y apelación; de no hacerse lo anterior esa declaración tributaria quedaría en firme.

Sobre este tema, el párrafo único del artículo 342 del estatuto tributario municipal de Pamplona, indica que la omisión o el incumplimiento de alguno de los requisitos señalados por la norma respecto a las declaraciones privadas, podrá ser subsanado dentro de los dos (2) meses a la presentación de la declaración del tributo, lo cual deja por fuera el procedimiento que obliga a la administración a requerir al contribuyente para que corrija o subsane la inconsistencia y le

otorgue un término a partir del requerimiento para que lo haga; a su vez, también excluye la orden de proferir y notificar en debida forma el acto administrativo que declare como “no presentada” la actuación privada del contribuyente. En ese sentido, se hace claro que la respuesta con mayor afluencia en las entrevistas practicadas, se inclina a lo contenido por la norma municipal, la cual una vez más se advierte, contraria a las disposiciones vigentes legales y jurisprudenciales sobre el tema.

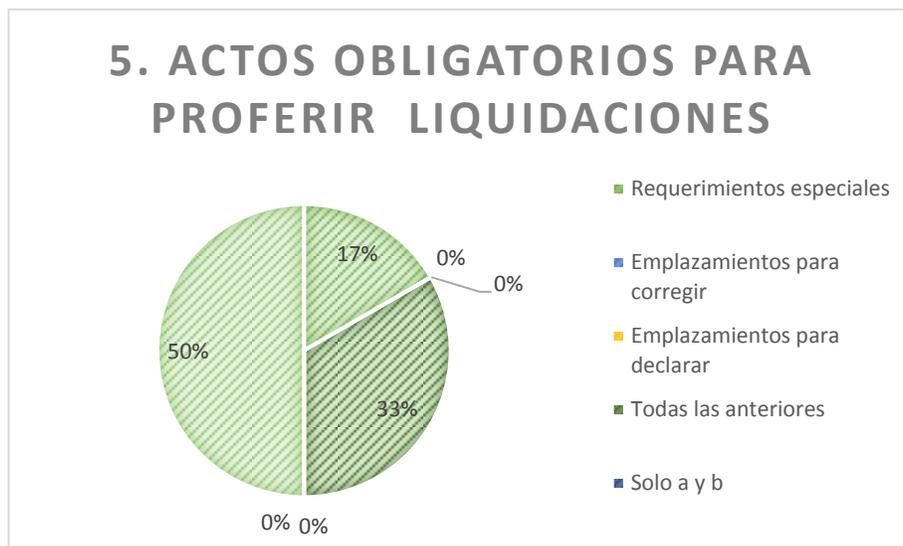


Figura 21. Quinta pregunta de la entrevista aplicada.

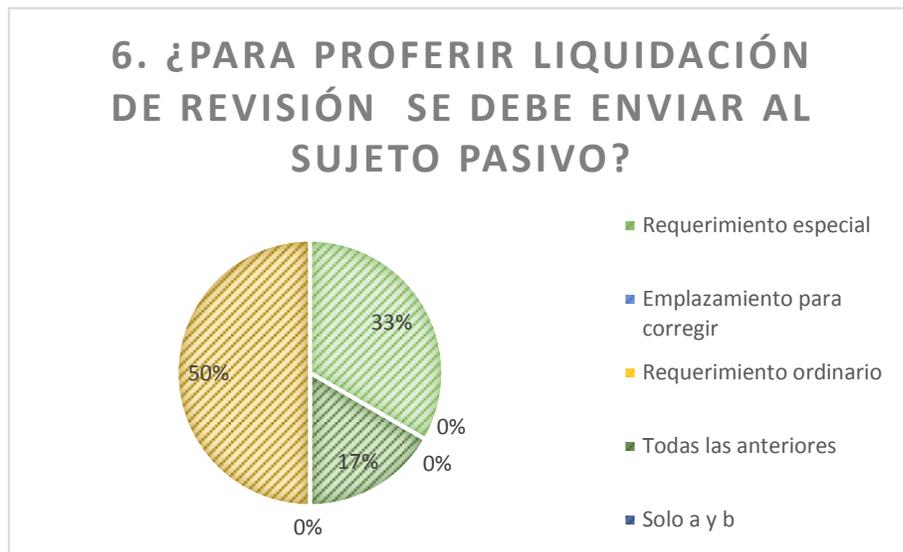


Figura 22. Sexta pregunta de la entrevista aplicada.

Esta proyección de resultados, permite observar que el 50% de los funcionarios entrevistados consideran que los requerimientos especiales o los emplazamientos para corregir y declarar, no son actos obligatorios para proferir liquidaciones; mientras el 33%, equivalente a 2 personas opinan lo contrario, y solo 1 funcionario manifiesta que el único acto obligatorio para proferir liquidaciones es el requerimiento especial.

Sobre este punto hay que advertir que efectivamente los requerimientos especiales son obligatorios para proferir liquidación oficial de revisión, y también lo son los emplazamientos para declarar en el trámite de aforo; de conformidad con el artículo 705 y 715 del ETN, lo cual también se indica en las normas municipales estudiadas.

Se percibe que el 50% de la población (3 personas) frente a esta pregunta respondió que no debe proferirse ningún acto previo a la liquidación de revisión, el 34% (2 personas) que debe

enviarse al sujeto pasivo requerimiento especial y el 16% (1 persona) que el emplazamiento para corregir, el requerimiento especial y el ordinario deben enviarse al contribuyente para emitir liquidación de revisión.

Lo cierto es que de conformidad con el artículo 703 del ETN, es obligatorio enviar al contribuyente agente retenedor o declarante un requerimiento especial, como acto previo a la liquidación oficial de revisión, por lo que el 33% de la población entrevistada se encontraba en lo correcto.

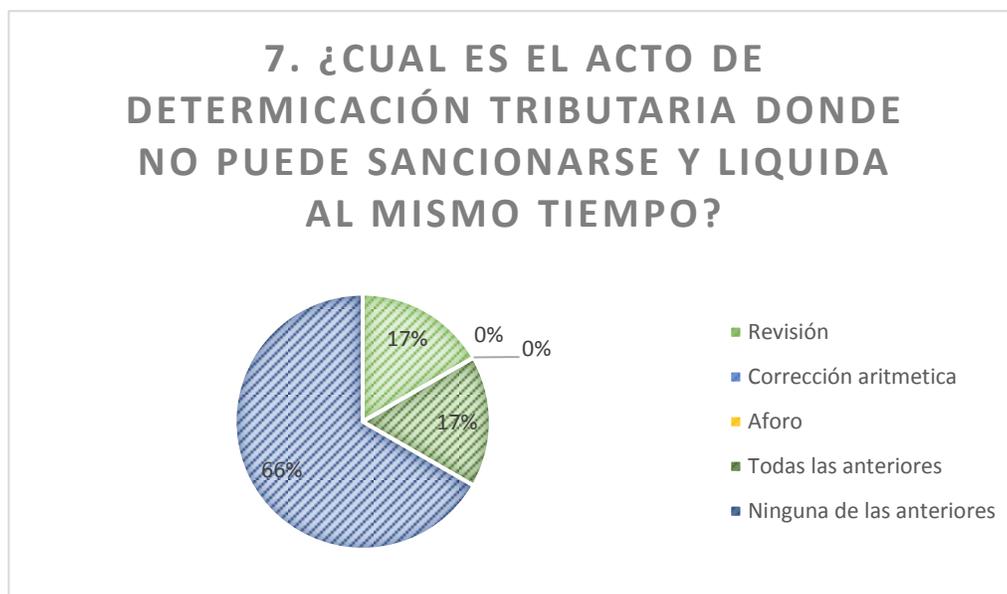


Figura 23. Séptima pregunta de la entrevista aplicada.

Frente a esta pregunta el 66% equivalente a cuatro (4) personas considera que ni en el trámite de liquidación oficial de revisión, ni en el de corrección aritmética o aforo existe prohibición de sancionar y liquidar en el mismo acto administrativo, mientras solo (1) persona afirma que en la

liquidación de corrección aritmética no puede imponerse sanción; sin embargo, el 17% restante (1 persona) considera que no puede sancionarse y liquidarse mediante el mismo acto de liquidación oficial de revisión, corrección aritmética ni aforo.

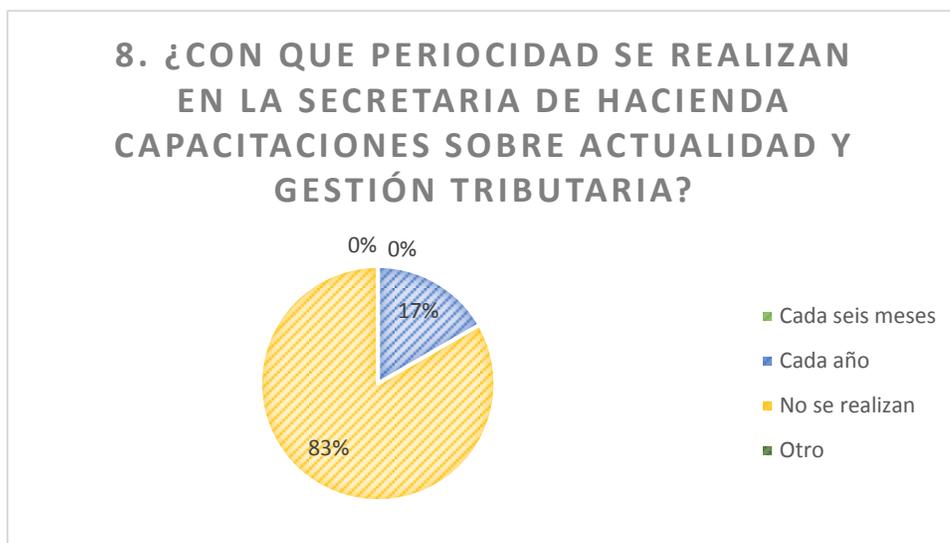


Figura 24. Octava pregunta de la entrevista aplicada.

El Estatuto Tributario Nacional es claro al estipular que el emplazamiento por no declarar (Art. 715) y la imposición de sanción (Art. 643) deben ser actos previos a la liquidación oficial de aforo contenida en el Artículo 717 ibídem, por lo que se expone que ninguno de los entrevistados respondió de forma correcta.

El 83% de los funcionarios participantes de la entrevista afirmaron que en la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona no se realizan capacitaciones sobre actualidad y gestión tributaria y solo 1 entrevistado indicó que esas actividades se hacen anualmente.

Finalmente se preguntó a los funcionarios de la secretaría de hacienda entrevistados cual es el procedimiento de fiscalización y determinación del impuesto de industria y comercio cuando el contribuyente incumple su obligación de declarar. En esta pregunta, es necesario resaltar que ninguno de los funcionarios describió acertadamente las actuaciones propias del procedimiento a seguir en estos casos, procedimiento que de conformidad con los artículos 715, 643, 716 y 717 del ETN, consiste en que cuando un contribuyente no cumple su obligación de declarar, la administración debe emitir un emplazamiento por no declarar, para que en el término de (1) mes lo haga; y si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante persiste en su omisión, es deber de la administración emitir sanción por no declarar que solo una vez notificada y vencido el término que el sujeto pasivo tiene para interponer recursos contra la misma; dará lugar a la liquidación oficial del impuesto de industria y comercio.

A continuación, la gráfica proyectada con ocasión a las respuestas dadas por los funcionarios:

9. DESCRIBA EL PROCEDIMIENTO PARA FISCALIZAR Y DETERMINAR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO CUANDO EL SUJETO PASIVO NO CUMPLE SU OBLIGACIÓN FISCAL DE DECLARAR

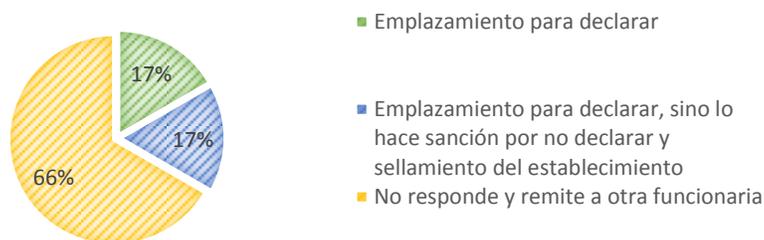


Figura 25. Novena pregunta de la entrevista aplicada.

De otra parte, el mapa de gestión de riesgos de corrupción proyectado para el año 2016 por la administración de Pamplona, identifica al interior de la gestión financiera y contable de la entidad como un riesgo el: “*desconocimiento de normas y procedimientos*”; sin embargo, llama nuestra atención que las acciones asociadas a su control y monitoreo no contienen real conectividad con el mismo por lo que su realización no sana completamente el defecto y aun así, evidenciamos que el seguimiento del mapa de riesgos no consagra el cumplimiento de ninguna de las actividades previstas.

ALCALDIA DE PAMPLONA																		
MAPA DE RIESGOS DE CORRUPCION																		
Identificación del Riesgo				Valoración del Riesgo de Corrupción						Monitoreo y Revisión								
Procesos/Objetivo	Causas	Riesgo	Consecuencia	Análisis del Riesgo			Controles	Riesgo Residual			Acciones Asociadas al Control			Fecha	Acciones	Responsable	Indicador	
				Probabilidad	Impacto	Zona de Riesgo		Probabilidad	Impacto	Zona del riesgo	Periodo de Ejecución	Acciones	Registro					
SOPORTE ADMINISTRATIVO	Ausencia o deficiencia en el sistema de seguridad y de control de bienes	9	Pérdida de bienes o insumos propiedad de la Entidad.	Possibles pérdidas económicas, por pérdida de bienes.	1	3	Baja	Preventivos	1	3	Baja	Abri - Diciembre 2016	Muestreo y revisiones por parte del coordinador, a los inventarios de la entidad.	Acta de Inventario del muestreo	01/09/2016 10/01/2017	adoptar manual de manejo de inventarios .	Secretario General y de Gobierno	Mnual adoptado
GESTION FINANCIERA Y CONTABLE	Desconocimiento de normas y procedimientos	10	Realizar pagos no procedentes	Incumplimiento de normavidad y procedimientos para pago de cuentas y obligaciones.	1	3	Baja	Preventivos	1	3	Baja	Abri - Diciembre 2016	Establecer los puntos de control para auditar los documentos soporte para cancelación de la cuentas.	Documentos soporte para pago de la cuenta, revisados, liquidados y verificados.	01/09/2016 10/01/2017	Control de soportes de la cuenta a pagar, para su cancelación y registro contable	Secretario de Hacienda	Cuentas Canceladas / Cuentas presentadas para pago.
	Desconocer las líneas de inversión y/o de funcionamiento y no ejercer control sobre los registros de autorización de gastos	11	Inclusión de gastos no autorizados.	Traslado irregular de fondos.	1	3	Baja	Preventivos	1	3	Baja	Abri - Diciembre 2016	Controlar el proceso de expedición de Registro Presupuestal y CDP para el control y manejo de los gastos.	Expedición de RP y CDP acorde al rubro presupuestal a ser afectados y autorización previa para el gasto.	01/09/2016 10/01/2017	Programar el presupuesto para que las apropiaciones aprobadas, se ejecuten en su totalidad durante la vigencia fiscal correspondiente	Secretario de Hacienda	apropiaciones ejecutadas /apropiaciones programadas
	Recursos tecnológicos inapropiados.	12	Los equipos de sistemas así como el software utilizado no corresponden a las necesidades requeridas por la entidad	Generación de informes imprecisos y poco confiables que no revelan la verdadera situación financiera de la entidad.	1	3	Baja	Preventivos	1	3	Baja	Abri - Diciembre 2016	Establecer mecanismos de aseguramiento de la información	Archivos digitales y físicos de informes producidos sobre la ejecución financiera de la Entidad.	01/09/2016 10/01/2017	Actualización de Software, con licencia o con soporte técnico.	Secretario de Hacienda	Actualizaciones de Software realizadas. Observaciones realizadas a los informes enviados a Organos de Control Entidad Oficiales.

Figura 26. Mapa de riesgos de corrupción de Pamplona 2016

ALCALDIA DE PAMPLONA					
COMPONENTE		SEGUIMIENTO AL MAPA DE RIESGOS DE CORRUPCION			
Causas	Riesgo	Acciones Programadas	Acciones Cumplidas	% de avance	Observaciones
No seguir el procedimiento establecido.	8 Manipulación de la contratación	Seguimiento al cumplimiento de los requisitos legales de las etapas precontractual, contractual y poscontractual			
Ausencia o deficiencia en el sistema de seguridad y de control de bienes	9 Pérdida de bienes o insumos propiedad de la Entidad.	adoptar manual de manejo de inventarios .			
Desconocimiento de normas y procedimientos	10 Realizar pagos no procedentes	Control de soportes de la cuenta a pagar, para su cancelación y registro contable			
Desconocer las líneas de inversión y/o de funcionamiento y no ejercer control sobre los registros de autorización de gastos	11 Inclusión de gastos no autorizados.	Programar el presupuesto para que las apropiaciones aprobadas , se ejecuten en su totalidad durante la vigencia fiscal correspondiente			
Recursos tecnológicos inapropiados.	12 Los equipos de sistemas así como el software utilizado no corresponden a las necesidades requeridas por la entidad	Actualización de Software, con licencia o con soporte técnico.			

Figura 27. Seguimiento a mapa de riesgos de corrupción de Pamplona 2016

En último lugar, la información recolectada del sistema CHIP permite ver que en promedio la administración de Pamplona durante las últimas nueve (9) vigencias fiscales, no ha tenido un recaudo efectivo en la medida en que sus ingresos totales por Impuesto Predial e Industria y Comercio, en la mayoría de los años no superan, ni igualan lo presupuestado anualmente a recaudar por esos tributos, ello con base a la muestra de información tomada desde el año 2008 hasta el 2016.

Adicionalmente y con especial atención en el impuesto de Industria y Comercio, se puede denotar que el recaudo proyectado sobre vigencias anteriores no parece muy acorde a la realidad tributaria del municipio, considerando las investigadoras que en la medida en que no se han llevado los procesos de fiscalización de conformidad con la normativa correcta, se ha dejado de consolidar expedientes en etapa de fiscalización, que acordes al cumplimiento de los principios que enmarcan el debido proceso, puedan conducir con efectividad las etapas de determinación y posterior cobro coactivo.

Otro papel importante frente a la proyección de recaudo sobre vigencias anteriores, recae en la firmeza de las declaraciones, recalándose nuevamente que el municipio ha disminuido el término para que puedan discutirse los actos privados de declaración y liquidación privada de los sujetos pasivos, estableciéndolo en un (1) año a partir de la presentación de la declaración, cuando el ETN contempla el mismo término en dos (2) años; este hecho, entorpece la posibilidad de recaudo fiscal, toda vez que acelera la firmeza de información tributaria que podría estar

viciada de inexactitudes o errores aritméticos, que no entrarían a ser objeto de revisión por la administración, y por ende, tampoco de cobro por concepto de sanciones y correcciones.

RECAUDO DE IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO EN PAMPLONA DESDE EL 2008 HASTA EL 2016				
2008	NOMBRE	PRESUPUESTO INICIAL(Miles)	PRESUPUESTO DEFINITIVO(Miles)	RECAUDO EFECTIVO(Miles)
TI.A.1.3	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO	1550000000	1543585708	1541111955
TI.A.1.3.1	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ACTUAL	1250000000	1250000000	1252526247
TI.A.1.3.2	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ANTERIORES	300000000	293585708	288585708
2009				
TI.A.1.3	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO	1810000,000	1810000,000	1805350,634
TI.A.1.3.1	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ACTUAL	1450000,000	1450000,000	1378267,545
TI.A.1.3.2	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ANTERIORES	360000,000	360000,000	427083,089
2010				
TI.A.1.3	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO	1760000,000	1660000,000	1630924,000
TI.A.1.3.1	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ACTUAL	1450000,000	1350000,000	1317458,000
TI.A.1.3.2	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ANTERIORES	310000,000	310000,000	313466,000
2011				
TI.A.1.3	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO	1760000,000	1760000,000	1518453,000
TI.A.1.3.1	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ACTUAL	1450000,000	1450000,000	1254912,000
TI.A.1.3.2	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ANTERIORES	310000,000	310000,000	263541,000
2012				
TI.A.1.3	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO	1800000,000	1800000,000	1496051,000
TI.A.1.3.1	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ACTUAL	1500000,000	1500000,000	1255906,000
TI.A.1.3.2	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ANTERIORES	300000,000	300000,000	240145,000
2013				
TI.A.1.3	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO	1985000000,000	1985000000,000	1746337000,000
TI.A.1.3.1	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ACTUAL	1650000000,000	1650000000,000	1312885000,000
TI.A.1.3.2	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ANTERIORES	335000000,000	335000000,000	433452000,000
2014				
TI.A.1.3	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO	2041200,000	2041200,000	1948287,000
TI.A.1.3.1	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ACTUAL	1630000,000	1630000,000	1411071,000
TI.A.1.3.2	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ANTERIORES	411200,000	411200,000	537216,000
2015				
TI.A.1.3	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO	2000000,000	2000000,000	1898072,000
TI.A.1.3.1	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ACTUAL	1500000,000	1500000,000	1320369,000
TI.A.1.3.2	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ANTERIORES	500000,000	500000,000	577703,000
2016				
TI.A.1.3	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO	2000000000	2000000000	2292570261
TI.A.1.3.1	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ACTUAL	1500000000	1500000000	1794261782
TI.A.1.3.2	IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO VIGENCIA ANTERIORES	500000000	500000000	498308479

Figura 28. Recaudo de impuesto predial en el municipio de pamplona (Vigencia fiscal 2008-2016)

RECAUDO DE IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO EN PAMPLONA DESDE EL 2008 HASTA EL 2016				
2008	NOMBRE	PRESUPUESTO INICIAL(Miles)	PRESUPUESTO DEFINITIVO(Miles)	RECAUDO EFECTIVO(Miles)
TI.A.1.5	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	480000000	410000000	375568792
TI.A.1.5.1	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ACTUAL	420000000	370000000	359644369
TI.A.1.5.2	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ANTERIOR	60000000	40000000	15924423
2009				
TI.A.1.5	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	420000,000	633000,000	649239,433
TI.A.1.5.1	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ACTUAL	390000,000	485000,000	511678,728
TI.A.1.5.2	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ANTERIOR	30000,000	148000,000	137560,705
2010				
TI.A.1.5	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	560000,000	560000,000	615873,000
TI.A.1.5.1	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ACTUAL	520000,000	520000,000	562780,000
TI.A.1.5.2	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ANTERIOR	40000,000	40000,000	53093,000
2011				
TI.A.1.5	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	595000,000	595000,000	657518,000
TI.A.1.5.1	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ACTUAL	550000,000	550000,000	647064,000
TI.A.1.5.2	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ANTERIOR	45000,000	45000,000	10454,000
2012				
TI.A.1.5	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	645000,000	697686,000	735927,000
TI.A.1.5.1	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ACTUAL	585000,000	637686,000	710320,000
TI.A.1.5.2	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ANTERIOR	60000,000	60000,000	25607,000
2013				
TI.A.1.5	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	725000000,000	725000000,000	573129000,000
TI.A.1.5.1	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ACTUAL	650000000,000	650000000,000	554305000,000
TI.A.1.5.2	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ANTERIOR	75000000,000	75000000,000	18824000,000
2014				
TI.A.1.5	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	735000,000	948397,000	1004881,000
TI.A.1.5.1	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ACTUAL	700000,000	913397,000	979875,000
TI.A.1.5.2	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ANTERIOR	35000,000	35000,000	25006,000
2015				
TI.A.1.5	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	920000,000	920000,000	913499,000
TI.A.1.5.1	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ACTUAL	900000,000	900000,000	874651,000
TI.A.1.5.2	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ANTERIOR	20000,000	20000,000	38848,000
2016				
TI.A.1.5	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	930000000	930000000	842749771
TI.A.1.5.1	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ACTUAL	900000000	900000000	819769611
TI.A.1.5.2	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LA VIGENCIA ANTERIOR	30000000	30000000	22980160

Figura 29. Recaudo de impuesto de industria y comercio en Pamplona (vigencia fiscal 2008-2016)

CONCLUSIONES

- Sobre los conceptos propios del derecho tributario que inciden en la aplicación del mismo por las entidades territoriales, entiéndase, municipios y departamentos, se concluye que su concepción y estudio resulta imprescindible para regular y ejecutar correctamente los procedimientos, de tal suerte que la sustancialidad de las normas conceptuales sirvan de guía inicial a los funcionarios, para entender el contexto normativo aplicable, el cual ha sido definido y desarrollado en amplitud por la ley y la jurisprudencia; por tanto se entiende que es a partir del reconocimiento de estas definiciones, que puede comprenderse la aplicación de los procedimientos.
- Una vez revisado el Acuerdo No.027 de 2005, se encontraron importantes deficiencias alrededor del ejercicio de la facultad de fiscalización y en mayor medida, en las normas municipales que rigen el procedimiento de determinación de los tributos; es así como, a la fecha se siguen aplicando normas que ya han sido modificadas sustancialmente por el legislador y que con su aplicación desactualizada, se quiebran principios constitucionales que en cabeza de los sujetos pasivos pueden ocasionar en un futuro inmediato o cercano, la intervención de la jurisdicción competente para salvaguardar los derechos de quienes aunque obligados a contribuir, tienen todas las prerrogativas que revisten al debido proceso, también en sede administrativa, como lo es, en el cobro de los tributos.
- La disminución de los términos en el procedimiento de determinación que ha sido contemplada por el concejo municipal de Pamplona en el ETM, efectivamente obedece a

una facultad otorgada y permitida por la ley y la jurisprudencia y que se fundamenta en el principio de celeridad en los procesos; sin embargo, con los argumentos expuestos en el desarrollo del análisis, pudo concluirse que no resulta prudente adoptar esta prerrogativa en todas las disposiciones indiscriminadamente; ya que en algunas, como es el caso del término para que opere la firmeza de las declaraciones, es más razonable y conveniente para el cumplimiento de las funciones que tiene la autoridad tributaria del municipio, mantener el término y la condiciones para su aplicación previstas por la norma nacional; de lo contrario, es la administración misma quien se está sesgando la posibilidad de llevar a sede de cobro activo títulos ejecutivos (declaraciones privadas o liquidaciones oficiales) que hayan sido debidamente revisados, corregidos y discutidos en las etapas procesales pertinentes, dejando sin lugar a duda razonable, obligaciones fiscales debidamente consolidadas, que en la mayoría de los casos permiten un mayor recaudo en materia de tributos.

- Si bien un funcionario de la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona indicó que anualmente se realizan capacitaciones sobre gestión y actualidad tributaria, los demás entrevistados negaron la realización de dichas actividades; esto último pudo corroborarse con el seguimiento al mapa de riesgos del municipio de Pamplona, que a la fecha no reporta ninguna acción tendiente a disminuir el desconocimiento de normas y procedimientos en materia de gestión financiera y contable de la entidad (ver figura 27). Así las cosas, es evidente que el municipio de Pamplona no efectúa capacitaciones a su

personal de hacienda sobre gestión y actualidad tributaria e incumple con el artículo 76.14 de la ley 0715 de 2001 referente a la obligación de los entes territoriales de aplicar evaluaciones institucionales y capacitaciones para mejorar su gestión.

- Es preocupante que de seis (6) funcionarios entrevistados en la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona, cuatro (4) de ellos afirmen que el ente territorial no puede disminuir el monto de las sanciones ni simplificar los términos de los procedimientos que consagra el estatuto tributario nacional; desconociendo la ley 0715 de 2001 y toda la jurisprudencia que el Consejo de Estado y la Corte Constitucional han emitido sobre ello; o que por ejemplo frente a una declaración que incumpla las formalidades de ley, se tenga por no presentada sin emitir acto administrativo alguno o dar al contribuyente mediante un requerimiento la posibilidad de corregir el defecto de su declaración.
- Se evidenció que todos los funcionarios entrevistados y competentes para conocer de fiscalización y determinación tributaria ignoran que el emplazamiento para declarar y el requerimiento especial son actos que obligatoriamente la administración debe emitir de forma previa a la liquidación aforo y revisión respectivamente; además, tratándose de aforo, los funcionarios desconocen que también debe emitirse resolución sanción independiente en forma previa a esa liquidación oficial.
- Ninguno de los funcionarios entrevistados de la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona conoce el procedimiento completo a seguir en aquellos casos en que el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio no cumple su obligación de declarar; y

mucho menos utiliza un lenguaje técnico en la materia, toda vez que las opciones de respuesta planteadas en la gráfica circular de la pregunta No. 9, es el resultado de la interpretación que como investigadoras efectuamos sobre la respuesta dada por los funcionarios.

- Las anteriores conclusiones nos llevan a determinar que, actualmente si se midiera la posibilidad real de recaudo fiscal en el municipio de Pamplona, con base en el esquema normativo que rige el procedimiento de fiscalización y determinación de sus tributos y la eficiencia administrativa que deviene de las capacidades y conocimientos de los funcionarios competentes para la aplicación de los mencionados procedimientos; se podría afirmar que la entidad territorial puede cumplir con cifras mínimas, pero no podrá avanzar a un estado eficiente de crecimiento económico para el municipio; el estancamiento y/o retroceso resultan previsibles en un contexto que materializa las insuficiencias con las que hasta el momento se ejercen las funciones administrativas que rodean a los ingresos fiscales de Pamplona.

BIBLIOGRAFÍA

- ALEXY, R (1993) Teoría de los Derechos Fundamentales. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, España.
- ALONSO, L (2010) Temas Prácticos de Derecho Tributario. Atelier. Barcelona, España.
- ANGÉL DE LA TORRE, A (2005) Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano: (obligaciones y derechos) Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá D, C. Colombia.
- ARANGO, A. (1999) Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá D.C.
- ARTEAGA, J (2012) Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Legis S.A. Bogotá D. C.
- ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE (1991) Constitución Política de Colombia.
- CAMARGO, D (2005) La Evasión Fiscal: un problema a resolver. Edición electrónica, disponible en: www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/
- CONGRESO DE LA REPUBLICA, Ley 14 de 1983, por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA, Ley 223 de 1995, Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.

- CONGRESO DE LA REPÚBLICA, Ley 0715 de 2001, Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA, Ley 1430 de 2010, Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.
- CONGRESO DE LA REPUBLICA, Ley 1450 de 2011, Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA, Ley 1607 de 2007, Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.
- CONSEJO DE ESTADO, sentencia del 03 de abril de 2003, Radicación número: 76001-23-24-000-1997-03617-01(7256) C.P. Manuel Santiago Urueta Ayola.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 23 de Noviembre de 2005, Expediente 1489. C.P. María Inés Ortiz Barbosa.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 23 de marzo de 2006, Radicación número: 25000232700020029000701(14012) C.P. Héctor Romero Díaz.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 12 octubre del 2006, Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00600-01(15014). C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

- CONSEJO DE ESTADO, sala de consulta y servicio civil. Agosto 2 de 2007, radicación 1837.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 23 de agosto del 2007, Expediente 14764. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia de 3 de octubre de 2007, Radicación número: 17001-23-31- 000-2002-01149-01 (15530), C.P. María Inés Ortiz Barbosa.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 18 de octubre del 2007, Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01010-01 (14742). C.P. Héctor Romero Díaz.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 17 de abril de 2008. Radicación número: 05001 23 31 000 2000 03768 (15236). C.P. Héctor Romero Díaz.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 24 de julio de 2008 Radicación número: 76001-23-31-000-2002-02868-01(15975). C.P. Héctor Romero Díaz.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 24 de julio del 2008, expediente 16097, Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00707-01(16097) C.P. Ligia López Díaz
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 03 de octubre de 2008, 54001-23-31-000-2002-00097-01(15251). C.P. Héctor Romero Díaz.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 7 de mayo 2009, Expediente 16384. C.P. Héctor Romero Díaz.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 20 de agosto 2009. Radicación número: 25000-23-27-000-2003-01816-01(16142). C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 26 de octubre del 2009, Expediente 16351. C.P. William Giraldo Giraldo
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 26 de noviembre de 2009, Radicación número: 05001-23-31-000-2002-00645-01(16737). C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 26 de noviembre del 2009, Expediente (17299). C.P. William Giraldo Giraldo
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 3 de mayo de 2007, Radicación número: 05001-23-31-000-2000-02861-01 (15111). C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 9 de octubre de 2014, Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00040-01(19774). C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
- CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 15 de octubre de 2015, Radicación número: 76001-23-31-000-2006-03652-01(19948). C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-449 de 1992, M.P. Alejandro Martínez Caballero, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 549 de 1993, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-465 de 1993, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-545 de 1994, M.P. Fabio Morón Díaz, disponible en www.corteconstitucional.gov.co

- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-569 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 637 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 1251 de 2001, M.P. Clara Inés Vargas Hernandez, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia T-165 de 2001. M.P. José Gregorio Hernandez Galindo, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia 1114 de 2003, M.P. Humberto Longas Londoño, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-485 de 2003, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-114 de 2003, M.P. DR. Jaime Córdoba Triviño, disponible en www.corteconstitucional.gov.co

- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-243 de 2005, M.P. Álvaro Tafur Galvis, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-927 de 2006, M.P. Rodrigo Escobar Gil, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-704 de 2010, M.P. María Victoria Calle Correa, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-397 de 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-822 de 2011, M.P. Mauricio González Cuervo, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- Corte Constitucional, Sentencia C- 437 de 2011, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-891 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia T-716 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-100 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa, disponible en www.corteconstitucional.gov.co
- CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-034 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa, disponible en www.corteconstitucional.gov.co

- CRUZ DE QUIÑONES, L (2010) Modelo de Código Tributario para América Latina, Tendencias actuales de tributación. Universidad del Rosario. Bogotá D, C. Colombia.
- CUSGÜEN, E (2000) Manual de Derecho Tributario. Leyer Ltda. Bogotá D,C. Colombia
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, concepto No. 069742 del 01 de agosto de 2001
- Howald F. (2000) Obstáculos al Desarrollo de la PYME Causados por el Estado en Colombia: el caso del sistema tributario. Fundes. México D.F
- INSIGNARES, R (2003) Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D, C. Colombia.
- JIMENEZ, A. (2014) Estatuto Tributario Nacional. EcoE Ediciones. Bogotá D.C. Colombia.
- LEWIN, A (2002) Principios Constitucionales del Derecho Tributario, Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001. Universidad de los Andes. Bogotá D, C. Colombia
- LEWIN, A (2003) Antecedentes de la Reforma Tributaria de 2002, ley 788 de 2002. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá D, C. Colombia.
- LEWIN, A (2004) La Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá D, C. Colombia.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público; Dirección General de Apoyo Fiscal (2006) Apoyo a la Gestión Tributaria de las Entidades Territoriales.

- Pagani, Pedro José (1993) La función Fiscalizadora, en revista Trimestre fiscal No. 42. Jal. Indetec, Guadalajara. México. Pp 74-86
- PARRA, A (2014) Planeación Tributaria y Organización Empresarial, Séptima edición. Legis S.A. Bogotá D, C. Colombia.
- PARRA C, PARDO C (2006) Teoría Constitucional Liber Amicorum en Homenaje a Vladimiro Naranjo. Universidad del Rosario. Bogotá D,C. Colombia
- PIZA, J (2008) Régimen Impositivo de las Entidades Territoriales en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D,C. Colombia.
- PIZZA, J (2011) La función de fiscalización tributaria en Colombia, ponencia presentada en las xxxv jornadas colombianas de Derecho Tributario. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, Colombia.
- PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, Decreto 1333 de 1986. Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal.
- PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, Decreto 111 de 1996. Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el estatuto orgánico del presupuesto.
- QUERALT, J (2011) Manual del Derecho Tributario Parte Especial. Aranzadi. Madrid, España.
- SACCONI, M (2005) Manual de Derecho Tributario. S.R. Buenos Aires, Argentina.
- SPENCER, M (1993) Economía Contemporánea. Reverté S.A. Barcelona, España

- UCKMAR, V (2002) Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario. Temis. Bogotá D, C. Colombia
- Vives (2007), Psicodiagnostico clínico infantil. Recuperado el 19 de Noviembre de 2016 de <https://books.google.com.co/books?id=YJBxYOJAVxQC&pg=PA99&dq=define+entrevista&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwi6tYfW1LjQAhUQySYKHc20COAQ6AEINjAG#v=onepage&q=define%20entrevista&f=false>
- ZORNOZA, J (2010) Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Tributario. Universidad Externando de Colombia. Bogotá D,C de Colombia

ANEXOS

- Consentimiento informado y entrevista aplicada.
- Acuerdo No. 027 de 2005, por el cual se expide el estatuto de rentas del municipio de Pamplona.
- Decreto No. 014 del 17 de enero de 2008, por el cual se adopta el manual de funciones, requisitos y competencias para los empleos de la planta de personal de la administración central municipal de Pamplona.
- Consentimientos informados y entrevistas aplicadas.
- Mapa de riesgos y seguimiento al mapa de riesgos de corrupción del municipio de Pamplona.
- Reporte de información tributaria al sistema CHIP sobre recaudo de IPU e ICA desde el año 2008 hasta el año 2016 en el municipio de Pamplona.



CONSENTIMIENTO INFORMADO PARA PARTICIPANTES DEL ESTUDIO

Proyecto de grado titulado: Análisis del procedimiento de determinación de los tributos en el municipio de Pamplona – N. de Santander desde el año 2005.

Este proceso se llevará a cabo por las estudiantes: Yury Marseli Hernández Monsalve y Karen Julieth Castro Flórez, pertenecientes al programa de Derecho de la Universidad de Pamplona.

Objetivo

Lograr por medio de la entrevista individual, identificar el procedimiento de determinación tributaria aplicado en la secretaria de hacienda municipal de Pamplona.

Procedimiento

El proceso de recolección de la información necesaria para este estudio, se llevará a cabo por medio de una entrevista estructurada, mediante la cual se pretende generar una estadística teniendo como base las preguntas que se le van a plantear. La entrevista iniciará después de que usted haya dado su consentimiento.



Riesgos

De acuerdo al tipo de investigación y a la metodología utilizada, este proceso evaluativo representa un riesgo mínimo. Los riesgos que puede abarcar la presente investigación son: ansiedad durante la entrevista, debido a que las preguntas puedan llegar a ser molestas para el evaluado, sin embargo de ninguna manera pondrá en riesgo la privacidad de su vida personal y/o profesional, así como tampoco su seguridad pues los fines de la misma son netamente académicos.

Beneficios

Usted podrá participar en el estudio y la información que nos brinde será fundamental para la investigación.

Con la información por usted aportada, podrá contribuir al desarrollo disciplinar en la investigación relacionada con temas y problemas jurídicos vinculados al Derecho Tributario aplicado en entidades territoriales.

Confidencialidad

En el caso de que usted decida participar dentro de este estudio, debe saber que:

- Los resultados de la entrevista no serán asociados a su identidad.



- Toda la información que usted suministre durante este proceso será totalmente confidencial, únicamente será utilizada con fines académicos dentro de este estudio.

- Si decide retirarse de este proceso evaluativo, los datos recolectados serán entregados o en su defecto, si usted lo prefiere, serán retirados por completo de esta investigación.

Participación voluntaria

El presente texto es una invitación a participar dentro de esta investigación, por lo que usted puede o no aceptar. Usted podrá retirarse cuando desee sin que esto genere repercusiones negativas de cualquier índole. Si durante este proceso usted tiene alguna duda o queja, no dude en hacerla saber a los entrevistadores que lo estarán acompañando.

Consentimiento

Con relación a lo mencionado hasta el momento, manifiesto que he leído y que me han sido aclaradas todas las dudas en relación al propósito, procedimientos, riesgos, beneficios, confidencialidad y voluntariedad de este proceso evaluativo:

Por tanto, _____, identificado(a) con cédula de ciudadanía _____ de _____, consiento mi participación dentro de este estudio y el uso de la información que se recolecte en la entrevista.

Para constancia de lo anterior, firmo en la ciudad de Pamplona, el día 18 de noviembre de 2016.

Firma



UNIVERSIDAD DE PAMPLONA
FACULTAD DE ARTES Y HUMANIDADES
PROGRAMA DE DERECHO

La presente entrevista tiene por objeto recolectar datos, respecto al procedimiento de determinación de los tributos aplicado en el municipio de Pamplona bajo la vigencia del acuerdo No. 027 de 2005, estatuto de rentas de esta entidad territorial; como componente del diseño metodológico del trabajo monográfico de trato titulado: ***“ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL MUNICIPIO DE PAMPLONA DESDE EL AÑO 2005”***

- ¿Qué edad tiene? _____
- Cuál es su género: F: M: Otro: _____
- Cuál es su nivel de escolaridad: básica___ técnica___ profesional___
- ¿Cuál es su título profesional?_____
- ¿Cuál es su cargo en la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona?

1. ¿Considera usted que el actual estatuto de rentas del municipio de Pamplona se encuentra actualizado?

Sí_____ No_____ ¿Por qué No?_____



2. Los emplazamientos y requerimientos tributarios que emite la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona, son actos propios de:

- a. La facultad fiscalizadora de la administración
- b. El procedimiento tributario de determinación
- c. Ninguna de las anteriores

3. Puede el municipio de Pamplona disminuir y simplificar el monto de las sanciones y el término de aplicación de los procedimientos tributarios que consagra el ETN?

Sí____ No____ No S. /N. R____

4. Para tener por no presentada una declaración tributaria, la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona:

- a. Profiere auto declarativo que la tenga por no presentada, previo emplazamiento al contribuyente por no declarar.
- b. Profiere auto declarativo que la tenga por no presentada, previo requerimiento que corrija la inconsistencia.
- c. Ninguna, porque la consideración de las declaraciones como no presentadas, opera “Ipsa Jure” o de pleno derecho.

5. Son actos legalmente obligatorios para la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona y previos a proferir liquidaciones oficiales:



- a. Requerimientos especiales
 - b. Emplazamientos para corregir
 - c. Emplazamientos para declarar
 - d. Todas las anteriores
 - e. Solo a y b
 - f. Solo a y c
6. Para proferir liquidación de revisión, la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona envía al sujeto pasivo:
- a. Requerimiento especial
 - b. Emplazamiento para corregir
 - c. Requerimiento ordinario
 - d. Todas las anteriores
 - e. Solo a y b
7. Frente a qué acto de determinación tributaria la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona no sanciona y liquida mediante el mismo acto administrativo:
- a. Revisión
 - b. Corrección aritmética
 - c. Aforo
 - d. Todas las anteriores
 - e. Ninguna de las anteriores



8. Con que periodicidad se realizan en la secretaría de hacienda del municipio d Pamplona, capacitaciones sobre actualidad y gestión tributaria:

- a. Cada seis (6) meses
- b. Cada año
- c. No se realizan
- d. Otro_____

9. Describa cual es el procedimiento que la secretaría de hacienda del municipio de Pamplona aplica para fiscalizar y determinar el impuesto de Industria y Comercio cuando el sujeto pasivo no cumple su obligación fiscal de declarar
