

CONCEPTO 12142 DEL 24 DE MAYO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 000252 del 15/05/2019

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptores	LIQUIDACIÓN PROVISIONAL.
Fuentes formales	Código Civil. Arts. 25 y ss. Estatuto Tributario. Arts. 764 al 764-6.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

En atención al escrito en referencia, dentro del cual expone una inquietud acerca de procedimiento para proferir Ja liquidación provisional -de que tratan los artículos 764 al 764-6 del Estatuto Tributario (ET), requiriendo específicamente:

"(...) ¿Cuál es el procedimiento que se debe realizar para ratificar la liquidación provisional que reemplaza el requerimiento especial, el pliego de cargos o el emplazamiento previo por no declarar, cuando el contribuyente rechace la liquidación provisional, o cuando la Administración Tributaria rechace la solicitud de modificación? ¿Se debe proferir un nuevo acto administrativo? ¿Cuál sería ese nuevo acto administrativo?"

Para comenzar, debe tenerse presente lo consagrado en las normas objeto de estudio que expresan entre otros aspectos:

"ARTÍCULO 764. LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. *La Administración Tributaria podrá proferir Liquidación Provisional con el propósito de determinar y liquidar las siguientes obligaciones:*

- a) *Impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos y retenciones que hayan sido declarados de manera inexacta o que no hayan sido declarados por el contribuyente, agente de retención o declarante, junto con las correspondientes sanciones que se deriven por la inexactitud*

- u omisión, según el caso;*
- b) *Sanciones omitidas o indebidamente liquidadas en las declaraciones tributarias;*
 - c) *Sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales.*

Para tal efecto, la Administración Tributaria podrá utilizar como elemento probatorio la información obtenida de conformidad con lo establecido en el artículo 631 y a partir de las presunciones y los medios de prueba contemplados en el Estatuto Tributario, y que permita la proyección de los factores a partir de los cuales se establezca una presunta inexactitud, impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones.

La Liquidación Provisional deberá contenerlo señalado en el artículo 712 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 1o. *En los casos previstos en este artículo, solo se proferirá Liquidación Provisional respecto de aquellos contribuyentes que, en el año gravable inmediatamente anterior al cual se refiere la Liquidación Provisional, hayan declarado ingresos brutos iguales o inferiores a quince mil (15.000) UVT o un patrimonio bruto igual o inferior a treinta mil (30.000) UVT, o que determine la Administración Tributaria a falta de declaración, en ningún caso se podrá superar dicho tope.*
(...)

ARTÍCULO 764-1. PROCEDIMIENTO PARA PROFERIR, ACEPTAR, RECHAZAR O MODIFICAR LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. *La Liquidación Provisional deberá ser proferida en las siguientes oportunidades:*

- a) *Dentro del término de firmeza de la declaración tributaria, cuando se trate de la modificación de la misma;*
- b) *Dentro del término de cinco (5) años contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar, cuando se trate de obligados que no han cumplido con el deber formal de declarar;*
- c) *Dentro del término previsto para imponer sanciones, cuando se trate del incumplimiento de las obligaciones distintas al deber formal de declarar.*

Una vez proferida la Liquidación Provisional, el contribuyente tendrá un (1) mes contado a partir de su notificación para aceptarla, rechazarla o solicitar su modificación por una única vez, en este último caso deberá manifestar los motivos de inconformidad en un memorial dirigido a la Administración Tributaria.

Cuando se solicite la modificación de la Liquidación Provisional, la Administración Tributaria deberá pronunciarse dentro de los dos (2) meses siguientes al agotamiento del término que tiene el contribuyente para proponer la modificación, ya sea profiriendo una nueva Liquidación Provisional o

rechazando la solicitud de modificación.

Ei contribuyente tendrá un (1) mes para aceptar o rechazar la nueva Liquidación Provisional, contado a partir de su notificación.

En todos los casos, si el contribuyente opta por aceptar la Liquidación Provisional, deberá hacerlo en forma total.

PARÁGRAFO 1o. *La Liquidación Provisional se proferirá por una sola vez, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda proferir una nueva con ocasión de la modificación solicitada por el contribuyente.*

*En ningún caso se podrá proferir Liquidación Provisional de manera concomitante con el requerimiento especial, el pliego de cargos o el emplazamiento previo por no declarar.
(...)*

ARTÍCULO 764-2. RECHAZO DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL O DE LA SOLICITUD DE MODIFICACIÓN DE LA MISMA. *Cuando el contribuyente, agente de retención o declarante rechace la Liquidación Provisional, o cuando la Administración Tributaria rechace la solicitud de modificación, deberá dar aplicación al procedimiento previsto en el artículo 764-6 de este Estatuto para la investigación, determinación, liquidación y discusión de los impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones.*

En estos casos, la Liquidación Provisional rechazada constituirá prueba, así como los escritos y documentos presentados por el contribuyente al momento de solicitar la modificación de la Liquidación Provisional.

La Liquidación Provisional reemplazará, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar, según sea el caso, siempre y cuando la Administración Tributaria la ratifique como tal, sean notificados en debida forma y se otorguen los términos para su contestación, conforme lo indicado en este Estatuto.

(...)

ARTÍCULO 764-5. NOTIFICACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL Y DEMÁS ACTOS. *La Liquidación Provisional y demás actos de la Administración Tributaria que se deriven de la misma deberán notificarse de acuerdo con las formas establecidas en el Estatuto Tributario.
(...)*

ARTÍCULO 764-6. DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN DE LAS ACTUACIONES QUE SE DERIVEN DE UNA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL.

Los términos de las actuaciones en las que se propongan impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones, derivadas de una Liquidación Provisional conforme lo establecen los artículos 764 y 764-2 de este Estatuto, en la determinación y discusión serán los siguientes:

- 1. Cuando la Liquidación Provisional remplace al Requerimiento Especial o se profiera su Ampliación, el término de respuesta para el contribuyente en uno u otro caso será de un (1) mes; por su parte, si se emite la Liquidación Oficial de Revisión la misma deberá proferirse dentro de los dos (2) meses contados, después de agotado el término de respuesta al Requerimiento Especial o a su Ampliación, según el caso.*
- 2. Cuando la Liquidación Provisional remplace al Emplazamiento Previo perno declarar, el término de respuesta para el contribuyente, respecto del citado acto, será de un (1) mes; por su parte, la Liquidación Oficial de Aforo deberá proferirse dentro de los tres (3) años contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar y dentro de este mismo acto se deberá imponer la sanción por no declarar de que trata el artículo 643 del Estatuto Tributario.*
- 3. Cuando la Liquidación Provisional remplace al Pliego de Cargos, el término de respuesta para el contribuyente, respecto del citado acto, será de un (1) mes; por su parte, la Resolución Sanción se deberá proferir dentro de los dos (2) meses contados después de agotado el término de respuesta al Pliego de Cargos.*

PARÁGRAFO 1o. *Los términos para interponer el recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial de Revisión, la Resolución Sanción y la Liquidación Oficial de Aforo de que trata este artículo será de dos (2) meses contados a partir de que se notifiquen los citados actos; por su parte, la Administración Tributaria tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración, contados a partir de su interposición en debida forma.*

PARÁGRAFO 2o. *Salvo lo establecido en este artículo respecto de los términos indicados para la determinación y discusión de los actos en los cuales se determinan los impuestos se imponen las sanciones, se deberán atender las mismas condiciones y requisitos establecidos en este Estatuto para la discusión y determinación de los citados actos administrativos. (...) (Negritas y subrayas fuera de texto).*

De las normas legales reseñadas, se deduce en uso del criterio de interpretación gramatical de las normas jurídicas que la liquidación provisional creada por la Ley 1819 de 2016, es un procedimiento especial, por medio del cual el legislador faculta a la administración tributaria para proferir un acto administrativo que determina y liquida impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos y retenciones que hayan sido declarados

de manera inexacta o que no hayan sido declarados por el contribuyente, junto con las correspondientes sanciones que se deriven de estas conductas.

El procedimiento que debe seguir la administración fue consagrado en el mismo Estatuto Tributario, expresamente en las normas previamente transcritas, expresando el legislador en el artículo 764-2 que la liquidación provisional; *"reemplazará, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar, según sea el caso, siempre y cuando la Administración Tributaria la ratifique como tal, sean notificados en debida forma y se otorguen los términos para su contestación, conforme lo indicado en este Estatuto"*.

Así las cosas, una vez la administración profiere la liquidación provisional el contribuyente puede aceptarla, solicitar su modificación o rechazarla (Art 764-1 ET). En el último caso, la administración deberá de conformidad con el artículo 764-2 del ET, dar aplicación al procedimiento establecido en el artículo 764-6 del ET.

Las normas que regulan el procedimiento a aplicar destacan que, para que la liquidación provisional remplace, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar -según sea el caso- deberá ser ratificada por la administración tributaria.

En ese orden de ideas, la ratificación de la liquidación provisional obedece a un acto administrativo, dentro del cual, la administración contesta al contribuyente su manifestación del rechazo, notificándole que la liquidación provisional previamente emitida, reemplaza al requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar dando inicio al término consagrado en el artículo 764-6 del ET., -según sea el caso-.

El acto administrativo de ratificación obedece a una manifestación de la voluntad de la administración que genera efectos jurídicos en los términos del artículo 764-2 del ET., puesto que reafirma la liquidación provisional emitida - otorgándole el carácter de requerimiento especial, pliego de cargos o emplazamiento previo por no declarar- e inicia una nueva etapa dentro del procedimiento a adelantar, el cual se rige por lo determinado en el artículo 764-6 del mismo compendio normativo.

Vale la pena precisar que, por disposición expresa del legislador, quien en uso de la reserva de ley que ostenta en materia tributaria creó este procedimiento especial, la liquidación provisional y su ratificación conforman un solo acto que

remplazará, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar, según sea el caso, este acto debe ser notificado en debida forma y cuenta con los términos para su contestación, los cuales están expuestos en el artículo 764-6 del E., como se explicó previamente

En consecuencia, analizando los presupuestos tácticos sometidos a consideración de esta dependencia, se indica que la ratificación ordenada por el artículo 764-2 del ET., obedece a la expedición de un acto administrativo que se integra la liquidación provisional en el sentido de que contesta al contribuyente los argumentos de su rechazo, reafirmando o revocando el contenido de su decisión.

De manera que, si la administración ratifica la liquidación provisional, la misma hace las veces de requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar, según sea el caso y deberá continuar con el trámite indicado en el artículo 764-6 del ET.

No obstante, si la administración no ratifica la liquidación provisional, deberá revocarla y con ello dar fin al trámite administrativo iniciado.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No, 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.