

BENEFICIO DE AUDITORÍA EN LA LEY 863 DE 2003. INCIDENCIA DEL EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA*

“Una regla vale realmente cuando y en tanto existe de hecho un interés por observarla”
Robert Alexy

La reforma tributaria contenida en la Ley 863 de 29 de diciembre de 2003, en su artículo 28 modificó nuevamente el beneficio de auditoría, institución que periódicamente ha venido apareciendo en las sucesivas regulaciones que coyunturalmente se han ocupado de presentar fórmulas con miras a resolver los problemas fiscales que influyen en la economía del país, lo cual en verdad requiere de una reforma estructural.

Es claro que el objetivo de una política fiscal debe ser el de ocuparse no solo de los incrementos o disminuciones de los tributos sino propender a un verdadero saneamiento fiscal, además de procurar otros fines superiores como el crecimiento y la estabilidad económica, con especial atención en la redistribución del ingreso y en la necesaria generación de empleo. El beneficio de auditoría es un buen instrumento para la consecución de estos fines –aunque no incide de manera sustancial–, ya que quien se acoge a él, en la práctica contribuye a la aplicación de los principios de equidad, progresividad, oportunidad y eficiencia.

Tal beneficio se constituye en un incentivo para el pago oportuno del impuesto de renta

y es un mecanismo rápido y eficaz de recaudo en mayores proporciones de lo percibido solo por el sistema ordinario y a la vez alivia la actividad investigativa y fiscalizadora de la Administración. Sin duda es, por un lado, un derecho del contribuyente garantizado en la firmeza de su declaración en menor tiempo del establecido en la norma tributaria general, con la consecuente disminución del plazo durante el cual se ejerce la competencia de la Administración para investigarlo y fiscalizarlo, y por otro, para el Estado es un instrumento especial para percibir recursos lo cual facilita el financiamiento del gasto público. Como lo indicaba el artículo 18 de la Ley 50 de 1984, que previó la facultad de establecerlo por el Gobierno Nacional, se trata de un estímulo para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Las características del beneficio de auditoría han sido objeto de reforma desde que fue adoptado por la legislación tributaria nacional. Las modificaciones han variado los distintos presupuestos que dan lugar a su operancia, desde el hecho de que la investigación fiscal tuviera su origen en la selección basada en programas de compu-

* Abogada. Licenciada en Relaciones Internacionales y Diplomacia. Magíster en Derecho Administrativo. Consejera de Estado. Docente del Departamento de Derecho Fiscal.

tación, hasta hacerlo depender, entre otros requisitos, de que no se hubiera notificado emplazamiento para corregir, como ocurre en las leyes 633 de 2000 y 863 de 2003. El elemento inmodificable, por regla general, ha sido el de incrementar el valor del impuesto neto de renta.

Sin embargo, el derecho del contribuyente en ocasiones se ha visto obstaculizado mediante diferentes mecanismos. Es así como en el texto del artículo 18 de la Ley 50 de 1984 que lo estableció por vía general, se indicó que el Gobierno Nacional señalaría mediante reglamentos, las condiciones y porcentajes para acogerse a él, y en algunos períodos fiscales tal reglamento no fue expedido. Frente al requisito de que no se haya notificado emplazamiento para corregir, ha llegado a negarse el beneficio de auditoría —una vez realizada la notificación de aquél y recibida la respuesta del interesado—, mediante un auto de archivo que no ha sido puesto en conocimiento del contribuyente, quien por ende no ha tenido la oportunidad de discutirlo en sede administrativa¹. La anotada actuación desconoce que el derecho se adquiere por el cumplimiento cabal de los requisitos de ley, entre ellos, el transcurso del tiempo señalado por el legislador, sin que sea menester pronunciamiento expreso alguno mediante acto de la Administración, para negarlo o concederlo. De esta manera, por la vía de un auto de archivo, que es un acto de trámite, se convierte en definitiva la decisión de la Administración y se abre la posibilidad de impugnarlo ante la jurisdicción contencioso administrativa.

De otra parte, mediante reglamentación, el Gobierno Nacional bien puede indicar

—como se hizo en anteriores oportunidades—, la “obligación” de informar a la Administración sobre el hecho de haberse acogido el contribuyente al beneficio de auditoría, información acompañada de los soportes pertinentes consistentes en copia de la declaración y en la prueba del pago oportuno. Debe destacarse que por tratarse de un requisito no estipulado en la norma superior, el hecho de no dar aviso no puede invalidar el beneficio consistente en la firmeza de la declaración, lo cual sí ocurre cuando se trata del incumplimiento de las condiciones establecidas en el citado artículo 28. En caso de que esta información se omita, la Administración bien puede notificar requerimiento ordinario con el fin de obtener los datos relativos al número de contribuyentes beneficiados así como al monto del recaudo.

Por otro lado, se ha observado que para efectos del beneficio, la Administración, como una forma de control, una vez expedidos la norma modificatoria y los pertinentes reglamentos, como ocurrió en vigencia de la Ley 633 de 2000, suele proferir emplazamiento para corregir con destino a grupos de contribuyentes que según su criterio podrían acogerse al mismo, procedimiento que si no es utilizado en consonancia con los fines para los cuales fue establecido, también puede convertirse en un obstáculo para acceder a este derecho.

Revisados los antecedentes de la Ley 863 de 2003, se encuentran en las distintas ponencias interesantes reflexiones acerca del objeto de esta reforma tributaria. Aún cuando no se hace alusión expresa a la motivación del contenido del artículo 28, es claro que conforme al concepto de unidad

1. Sentencia de 03/12/03, Exp. 13575, Actor: Flour Colombia Limited.

de materia del proyecto, la figura del beneficio de auditoría participa de los objetivos generales de la ley, pues se trata de uno de los mecanismos de lucha contra la evasión, de contribución al crecimiento económico, de saneamiento de las finanzas públicas y de aumento de los niveles de recaudo, finalidades todas esgrimidas entonces.

Mediante el artículo 28 de la Ley 863 de 2003² se produjeron modificaciones en los presupuestos que deben cumplirse para consolidar el derecho al beneficio de auditoría. De la lectura del texto de la norma se advierte, en primer lugar, que se regula exclusivamente para los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006. En segundo lugar, los términos de firmeza de las declaraciones y por ende de la competencia de fiscalización de la Administración, se hacen depender del incremento del impuesto neto de renta en relación con el índice de inflación, como en la ley anterior pero con algunas variaciones.

Igualmente el denunciario tributario debe ser oportuno así como los pagos cuyos plazos se fijarán por el Gobierno Nacional. Además, en el comentado artículo 28 se suprime la previsión traída en el texto reformado, relacionada con la improcedencia del beneficio cuando la declaración arroje una pérdida fiscal. En la modificación del párrafo 4.º se prohíbe acogerse a éste a los contribuyentes que lo hubieren hecho frente al establecido en el artículo 172 del Estatuto Tributario por reinversión de utilidades, cita equivocada por cuanto esta última disposición fue derogada expresamente por el artículo 285 de la Ley 223 de 1995; se hace notar en cambio que en el artículo 68 de la Ley 863 de 2003 se adiciona el Estatuto Tributario con el artículo 158-3 que estatuye una deducción por inversiones en activos fijos, y en esta norma se señala expresamente que quienes la denuncien no tienen derecho al beneficio de auditoría³.

2. Artículo 28. Beneficio de auditoría. Modifícase el párrafo 3.º y adiciónase el párrafo 4.º al artículo 689-1 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

“Párrafo 3.º El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los años gravables de 2004 a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos tres (3) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

En todo caso el incremento del impuesto a que se refiere este párrafo deberá efectuarse sin incluir la sobretasa.

Párrafo 4.º Los contribuyentes que se hubieren acogido al beneficio establecido en el artículo 172 por reinversión de utilidades, no podrán utilizar el beneficio previsto en este artículo”.

3. Artículo 68. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Se destaca que por encontrarse ligada la firmeza de las declaraciones de ventas y retención en la fuente con la de renta (art. 705-1 E.T.), el beneficio podría entenderse también a los denuncios por los indicados conceptos. Empero aquéllas no están amparadas por la misma prerrogativa por cuanto ni los beneficios tributarios son acumulables o concurrentes, ni pueden reconocerse por vía de extensión, ya que por su carácter excepcional su aplicación es restrictiva y por tanto no es jurídicamente permitido dar a la norma un alcance que no quiso el legislador, pues si esa hubiera sido su voluntad, lo hubiera manifestado directamente en el texto de la ley. En el caso en análisis fue preciso y categórico al referirse a la “declaración de renta”.

La exclusión de los denuncios de ventas y de retención en la fuente para efectos de este beneficio, fue expresa en el artículo 22 de la Ley 488 de 1998. Estas declaraciones fueron incluidas explícitamente para el mismo fin en el artículo 17 de la Ley 633 de 2000 y excluidas en el 28 de la Ley 863 de 2003, lo cual es suficiente para respaldar lo afirmado.

Así las cosas, de las declaraciones de retención en la fuente y de ventas que se encuentren comprendidas en los períodos gravables 2004, 2005 y 2006 relacionadas con el impuesto sobre la renta, no puede predicarse la posibilidad de acceder al beneficio de auditoría, aun cuando se hayan

cumplido todos los requisitos respecto del denunciado rentístico.

En resumen, el legislador, al consagrar el beneficio de auditoría, señaló como principales requisitos para acceder a él:

1. Se aplica a las liquidaciones privadas de los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios para los períodos gravables 2004, 2005 y 2006.

2. Debe aumentarse el impuesto neto de renta al menos en 2.5 veces, o tres veces o cuatro veces la inflación causada en el respectivo período gravable, en relación con el declarado en el año inmediatamente anterior, según las reglas allí mismo estipuladas.

3. La declaración debe estar debida y oportunamente presentada y los pagos deben realizarse dentro de los plazos que para el efecto fije el Gobierno Nacional.

4. El término para la firmeza del denunciado rentístico contado a partir de la fecha de su presentación, opera así: a. 18 meses si el incremento del impuesto es de 2,5 veces la inflación, b. 12 meses si se aumenta éste en 3 veces la inflación, y c. 6 meses si se hace en cuatro veces la inflación.

5. Que el plazo pertinente transcurra sin que se hubiere notificado emplazamiento para corregir.

Este último requisito, contemplado también en el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, permite observar cómo la figura del emplazamiento

“Artículo 158-3. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1.º de enero de 2004. Esta deducción solo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo. El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo.

para corregir adquiere gran trascendencia por cuanto, sin perder la naturaleza jurídica prevista en el artículo 685 del Estatuto Tributario, pues no se convierte en un acto administrativo definitivo, para el caso del beneficio de auditoría tiene la virtualidad de interrumpir la firmeza de la declaración cuyo término especial fue estatuido por el legislador en seis, o doce o dieciocho meses, según lo atrás anotado, contados desde la fecha de la presentación oportuna. La obligación de que el denuncia tributario sea presentado dentro de los términos de ley, excluye del beneficio aquellos que lo son en forma extemporánea.

Así las cosas, amerita un somero análisis sobre el acto denominado emplazamiento para corregir, establecido en el artículo 685 del Estatuto Tributario.

Como se dijo, no se trata de un acto administrativo de naturaleza definitiva, pues, conforme lo indica la norma, el contribuyente a quien se le notifique este emplazamiento corrige su declaración si lo considera procedente. Expresamente se prescribe que la omisión en responderlo no ocasiona sanción alguna, por lo cual puede señalarse que carece de efecto jurídico frente a la situación tributaria del contribuyente, pero su sola notificación tiene la virtualidad de extender el plazo de firmeza de las declaraciones por un mes (art. 706 E.T.). En la norma que regula el beneficio de auditoría, impide acceder a él y así por voluntad del legislador adquiere gran relevancia su notificación.

Tal emplazamiento ha sido establecido como un medio de investigación. Se utiliza como instrumento persuasivo, no obligatorio, puesto que no ha sido concebido como uno de los actos previos de validez para actuaciones de la Administración. Es meramente potestativo aun en el caso de la

institución en análisis. Se trata de un mecanismo antie-vasión que solo procede ante la existencia de indicios de inexactitud de las declaraciones y que únicamente puede emplearse dentro de los términos que regulan la firmeza de éstas, tanto en las normas tributarias generales como en las especiales.

Es preciso aclarar que cuando se profiere emplazamiento para corregir, la Administración sugiere glosas sobre las cuales estima que existen indicios de inexactitud y que el declarante puede proceder a efectuar los ajustes del caso, sin que ello implique que se restrinjan las posibilidades de corrección solamente a los puntos allí propuestos. Vale decir que, así como el contribuyente puede hacer caso omiso de la corrección insinuada, también puede extenderla a otros rubros no contemplados en el acto oficial o aceptar parcialmente los contenidos allí, pues no existe prohibición legal al respecto. Estas consideraciones tienen fundamento no solo en la naturaleza de este emplazamiento sino en el hecho de que la Administración, en todo caso, conserva la facultad de revisión mientras los términos de ley no hayan vencido.

Por otro lado, el emplazamiento para corregir, como mecanismo de control frente a las liquidaciones privadas, en ocasiones se ha empleado como instrumento de presión “legal” con la pretensión de aumentar en forma rápida el recaudo sin tener en cuenta que dicha facultad mal ejercida distorsiona la función de la Administración fiscal. Desde otra perspectiva, la notificación de este acto ha permitido al ente fiscal obtener un plazo adicional para revisar, pues si el declarante estima que no hay lugar a la corrección, no habrá consecuencias pecuniarias para éste, pero las oficinas de impuestos sí contarán con un término mayor, conforme a la ley.

Se anota igualmente que la notificación del emplazamiento para corregir debe ceñirse a todas las formalidades consagradas en las normas tributarias (arts. 563 y ss.), para realizar tal acto procesal, so pena de que no se surta legalmente y en consecuencia, al carecer de eficacia, no se suspendan los términos en el proceso de determinación del tributo o no se logre interrumpir el derecho al beneficio de auditoría en el caso regulado en el artículo 28 de la Ley 863 de 2003.

De lo descrito, si la facultad de la Administración para proferir emplazamiento para corregir es discrecional y no produce efecto vinculante alguno para el contribuyente, es un acto que se encuentra al margen del proceso oficial de determinación del tributo y su efecto único, en este caso, es el de extender los términos de ley por un mes más. En relación con el beneficio de auditoría, no puede hablarse propiamente de la suspensión del término de firmeza, ya que el legislador estipuló los plazos de manera explícita en la Ley 863 en seis, doce o dieciocho meses en las condiciones determinadas en el artículo 28, y señaló la notificación de este emplazamiento como impedimento para su operancia y en consecuencia, como acto suficiente para interrumpir la firmeza especial allí prevista.

Se considera que la notificación del emplazamiento para corregir, por sí sola, no puede ser óbice para acceder al beneficio de auditoría ya que el mismo artículo establece otros requisitos para hacerse acreedor a él, y si el contribuyente emplazado logra demostrar a la Administración que los mismos se han cumplido a cabalidad, la existencia de este acto para el caso, carecería del efecto de impedir tal acceso. Es obvio que la situación jurídica deberá analizarse en concreto a la luz de los requisitos de naturaleza sustan-

cial que establece la norma, pues no puede llegarse a idéntica solución cuando se ha notificado emplazamiento para corregir, sin el análisis de los aspectos fácticos y jurídicos que implica la controversia en cada juicio.

Por otro lado, cuando la Administración notifica emplazamiento para corregir con miras a realizar cálculos económicos sobre el recaudo estimado y determinar así por aproximación quiénes estarían en condiciones de acogerse al beneficio, ha de entenderse ello como un legítimo sistema de control que se enmarca dentro de sus amplias facultades de investigación y fiscalización para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, pero debe tener especial cuidado en que con su actuación no se impida la normal ejecución de la disposición y tampoco el logro de los objetivos propuestos por el legislador. Solo así se permite dar real eficacia al precepto que se analiza.

Debe dejarse en claro que la institución del beneficio en cuestión no puede impedir el ejercicio ni devenir en ilegales las facultades de investigación y fiscalización de la Administración, habida cuenta de que, como se anotó, el objetivo del mismo es elevar y facilitar el recaudo de recursos para atender oportunamente los fines esenciales del Estado y no el de cohonestar formas de evasión, que podrían generar las inexactitudes en los denuncios tributarios. Empero, debe entenderse que mientras se encuentran corriendo los plazos especiales determinados en la ley, tales facultades están en suspenso.

Así las cosas, el hecho de que un contribuyente manifieste la intención de acceder al beneficio, aun cuando constituye una expectativa mientras no hayan transcurrido los plazos, la consolidación del derecho no puede verse frustrada válidamente por la

notificación de un requerimiento especial, acto que da lugar a la iniciación de un proceso de revisión, siempre que el interesado se encuentre en términos generales dentro de los presupuestos y reglas que dan lugar a acceder al beneficio y no le haya sido notificado previamente emplazamiento para corregir.

Es de anotar que ante la expectativa, la Administración podría notificar tal emplazamiento días antes de vencerse el plazo de los seis o doce o dieciocho meses y generar de esta manera consecuencias, por un lado para el contribuyente al punto de hacerle nugatorio el beneficio y por otro para la Administración que retoma las facultades de revisar la declaración y así entran a operar los términos generales de firmeza, además de contar con un mes adicional por causa de la anotada notificación.

Pese al respaldo legal que sustentaría tal actuación, puede ocurrir que el emplazamiento carezca de fundamento y por tanto el contribuyente podría hacer caso omiso de él de suerte que no efectúe la corrección y lo manifieste así a la Administración. Entonces el solo hecho de la notificación no lo excluiría del derecho a la firmeza especial de su declaración (beneficio). En todo caso, el contribuyente debe demostrar a la Administración que no había lugar a la corrección sugerida con el emplazamiento, por lo que tendría derecho por ministerio de la ley, al beneficio que se comenta, siempre y cuando cumpla cabalmente con los requisitos, lo cual se ajusta al logro de los fines perseguidos por el legislador, entre ellos que el Estado incremente sus ingresos ordinarios.

Es oportuno hacer notar que cuando se afirmó que el contribuyente que se acoge al beneficio participa en la realización de los

principios que se mencionaron, la importancia de ello resulta de la comprensión y alcance del texto legal ya que solo cuando se atiende la razón que justifica constitucionalmente (art. 95-9) su incorporación al ordenamiento jurídico, tales principios, en particular los de igualdad y equidad, no resultan vulnerados sino que por el contrario se afirma su garantía al permitir que aquellos contribuyentes cuyos resultados del ejercicio fiscal les sean favorables, opten por aumentar su tributación para con el Estado y obtengan así, dentro de los plazos fijados por la ley, el beneficio de la firmeza de su declaración. De esto puede advertirse la presencia, por un lado, de un “hecho diverso” frente al común de los contribuyentes y por otro, el ejercicio de la autonomía de la voluntad con un fin acorde con el cumplimiento de sus obligaciones y que a la vez consulta su real capacidad económica.

Así las cosas, es legítimo el trato excepcional dado por la ley a quienes ejercen tal derecho y su aplicación es coherente con el motivo que inspiró al legislador al disponer la diferenciación que trae implícita la norma frente al resto de contribuyentes quienes se ven obligados a esperar que los plazos generales –que son más amplios– transcurran inexorablemente para disfrutar de la garantía otorgada tempranamente a los beneficiados.

Puede afirmarse igualmente, al revisar el texto de la norma, que la aplicación de la excepción soporta el juicio de proporcionalidad entre el tratamiento dado a los contribuyentes que se acojan al beneficio frente al incremento del impuesto neto de renta que voluntariamente asumen, ya que el corto plazo para que se considere en firme su declaración contribuye a consolidar la confianza en el sistema tributario, la

seguridad jurídica y constituye además un mecanismo adicional de sostenimiento de las finanzas públicas.

De todo lo analizado surge claramente que la expedición de una ley implica sin duda una gran responsabilidad tanto de parte del Ejecutivo como del Congreso, pues el primero tiene no solo iniciativa legislativa (art. 154 C. N.), sino que participa en su formación mediante la facultad de sancionarla y en su ejecución, y el segundo porque en ella se plasma el ejercicio de su función (art. 150 ib.). Una vez en vigencia, los efectos deben surtirse en su integridad, conforme a los objetivos que le dieron origen y que constituyen su causa eficiente. Así, las normas tributarias, específicamente, tendrán un efecto útil a cuyo logro deben concurrir tanto el contribuyente como la Administración.

En conclusión, debe tenerse en cuenta que dada la trascendencia del derecho consagrado en el artículo 28 de la Ley 863 de 2003, su operancia no puede ser truncada por un acto a cuyos efectos jurídicos ya se ha hecho

referencia, y que sin dejar de ser importante para el control de las liquidaciones privadas, tiene claros y específicos efectos frente a la firmeza de éstas. De manera que si el legislador previó el beneficio de auditoría como una herramienta para aumentar el recaudo y a través de él beneficiar a los contribuyentes que hagan uso del derecho allí estipulado, otorgándoles la seguridad jurídica en el respectivo período gravable y facilitando el debido cumplimiento de su obligación sustancial con el Estado, proferir sin mayores elementos de juicio o evidentes indicios de inexactitud un acto de trámite como lo es el emplazamiento para corregir, compromete seriamente la finalidad de la ley y torna débil e inestable el beneficio y en consecuencia no se logra el mayor recaudo esperado y la disposición legal pierde eficacia. Ello tendería a minar la confianza del administrado con dañinas consecuencias en relación con la aplicación de la ley, ya que sería un medio para que la Administración fije de hecho y restrictivamente sus alcances.