

Procedimiento tributario y régimen sancionatorio

Octubre 2020



Sanciones tributarias: ¿Cuáles aplican a las declaraciones tributarias administradas por la DIAN?

Las declaraciones tributarias contienen una serie de requisitos y obligaciones que los contribuyentes deben verificar con el fin de evitar cuestionamientos por la parte de autoridad tributaria, sin embargo, al incurrir en incumplimientos o errores la DIAN está facultada para imponer sanciones tributarias.

En primera medida, es importante aclarar que todas las sanciones tributarias están contempladas expresamente en la normatividad, es decir, en el Estatuto Tributario Nacional, y cada una hace referencia a un tipo de incumplimiento o irregularidad, para este caso centraremos la atención en las sanciones aplicables a las declaraciones tributarias.¹

Aspectos para tener en cuenta:

- Las sanciones se derivan del incumplimiento del contribuyente en las declaraciones tributarias.
- La DIAN puede imponer las sanciones mediante los siguientes actos oficiales: resolución independiente o en las liquidaciones oficiales.²
- Los intereses moratorios se generan independientemente de la sanción aplicable, pero solo sobre el impuesto o retención debida.
- Los contribuyentes voluntariamente pueden liquidar las sanciones correspondientes sin necesidad de un acto administrativo previo por parte de la DIAN; generalmente se beneficia al contribuyente con una reducción si este decide realizar la liquidación de la sanción de manera voluntaria.
- Existe un valor mínimo para cualquier sanción, el cual para el año 2020 es equivalente a \$356.000 (10 UVT).³

¹ Título III Sanciones, Libro V del Estatuto Tributario

² Art 637 del Estatuto Tributario.

³ Art 639 del Estatuto Tributario



Principales sanciones a las declaraciones tributarias

A continuación, se encuentran las principales sanciones tributarias que se imponen según sea el caso, para efectos de reconocer qué sanción debe ser aplicada, el contribuyente debe realizar el siguiente análisis:

- ¿El incumplimiento a qué declaración corresponde (Renta, IVA, Retención en la fuente, Activos en el exterior)?
- La falta corresponde a:

Incumplimiento, es decir, no se presentó la declaración tributaria, teniendo la obligación de declarar y pagar.

Inconsistencia, el contribuyente presentó la declaración pero tiene error y debe corregirla.

Extemporáneo, para el cumplimiento de las declaraciones, el gobierno nacional ha establecido los plazos límites para la presentación y se hizo posterior a ellos.

- ¿El contribuyente presentará la declaración y liquidará la sanción antes del acto administrativo emitido por la DIAN o será posterior a éste?
- ¿La sanción que se va a liquidar puede acceder a las reducciones de los artículos 640, 709 o 713 del estatuto tributario?



SANCIÓN	NORMATIVIDAD	ORIGEN	MONTO	OTROS ASPECTOS
Sanción por extemporaneidad	Artículo 641- 642 ET	<p>Presentación de la declaración con posterioridad a la fecha límite de vencimiento.</p> <p>Ejemplo: El plazo para presentar la declaración de renta venció el 12 de junio, esta debió presentarse a más tardar ésta fecha y puede presentarse en cualquier fecha anterior, sin embargo fue presentada el 30 de julio.</p> <p>A partir del 12 de junio comienza a contarse la extemporaneidad, ésta se determina por mes o fracción de mes. Es decir, que 48 días de extemporaneidad corresponden a 2 meses.</p> <p>(Ej. 12 de junio a 12 de julio = 1 mes; 13 de julio al 30 de julio = 1 mes más; total 2 meses)</p>	<p><u>Previo al emplazamiento para declarar</u></p> <p>5% del total del impuesto a cargo por cada mes o fracción de mes de retraso, sin exceder del 100% del impuesto o retención.</p> <p>En el caso que no se genere impuesto a cargo, la base para calcular la sanción se puede determinar así:</p> <ul style="list-style-type: none"> El 0,5%, por mes o fracción de mes de los ingresos brutos del período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor entre 5% a los ingresos o del doble del saldo a favor o 2.500 UVT si no existe saldo a favor. Si no hay ingresos en el periodo será el 1% patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor entre el 10% al patrimonio líquido o del doble del saldo a favor o 2.500 UVT si no existe saldo a favor. <p><u>Con emplazamiento para declarar</u></p> <p>10% del total del impuesto por cada mes o fracción de mes de retraso, sin exceder del 200% del impuesto o retención, <u>después del emplazamiento para declarar.</u></p> <p>En el caso que no se genere impuesto a cargo, la base para calcular la sanción se puede determinar así:</p> <ul style="list-style-type: none"> El 1%, por mes o fracción de mes de los ingresos brutos del período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor entre 10% a los ingresos o 4 veces el saldo a favor o 5.000 UVT si no existe saldo a favor. Si no hay ingresos en el periodo será el 2% patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor entre el 	<p>Para las siguientes declaraciones se estableció un tratamiento especial al establecido como regla general:</p> <p>✓ Activos en el exterior: 0,5% por cada mes o fracción del valor de los activos poseídos en el exterior, <u>antes del emplazamiento por no declarar</u>, o el 1% por cada mes o fracción de mes del valor de los activos poseídos en el exterior con <u>posterioridad emplazamiento</u> y antes de que se profiera la respectiva resolución sanción por no declarar.</p> <p>Monotributo: 3% por cada mes o fracción del impuesto a cargo, sin exceder el 100% de impuesto <u>antes del emplazamiento por no declarar</u>, o el 6% por cada mes o fracción de mes del impuesto a cargo con <u>posterioridad emplazamiento</u> y antes de que se profiera la respectiva resolución sanción por no declarar.</p> <p>Gravamen a los movimientos financieros. 1% por cada mes o fracción del impuesto a cargo, sin exceder el 100% de impuesto <u>antes del emplazamiento por no declarar</u>, o el 2% por cada mes o fracción de mes del impuesto a cargo con <u>posterioridad emplazamiento</u> y antes de que se profiera la respectiva resolución sanción por no declarar.</p> <p>Declaración de ingresos y patrimonio: 0.5% del patrimonio líquido</p>

			20% al patrimonio líquido o 4 veces el saldo a favor o 5.000 UVT si no existe saldo a favor.	
Sanción por no declarar	Artículo 643 ET	No presentar una declaración tributaria estando obligado a hacerlo.	<p>Renta: corresponde al 20% de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Valor total de las consignaciones bancarias del periodo no declarado, o 2. Ingresos brutos del periodo no declarado, o 3. Los ingresos brutos de la última declaración presentada. <p>IVA- Impuesto al consumo: corresponde al 10% de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Valor total de las consignaciones bancarias del periodo no declarado, o 2. Ingresos brutos del periodo no declarado (Gravados), o 3. Los ingresos brutos de la última declaración presentada (Gravados). <p>Retención en la fuente: corresponde al 10% de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pagos realizados por medio del sistema financiero, o 2. Costos y gastos del periodo, o 3. El total (100%) de las retenciones declaradas en la última declaración presentada. <p>En cualquier caso, si existe más de una base se tomará la más alta.</p>	Ver sanción por extemporaneidad después del emplazamiento para declarar si se presenta después de este acto oficial.
Sanción por corrección de las declaraciones	Artículo 644 ET	<p>La declaración contiene error y se corrige generando un mayor saldo a pagar o menor saldo a favor.</p> <p>Ejemplo: El contribuyente después de presentar la declaración de Renta, evidencia que se tomaron costos y deducciones sin soportes y/o soportes sin el cumplimiento de los requisitos.</p>	<p>Corrección Voluntaria: 10% del valor mayor valor a pagar o menor saldo a favor</p> <p>Con emplazamiento: 20% del mayor valor a pagar o menor saldo a favor.</p> <p>Si la declaración inicial se presentó de forma extemporánea la sanción por corrección debe aumentarse en la misma medida, es decir, que el ajuste del 5% de extemporaneidad se calcula sobre la diferencia obtenida en la corrección, y será por cada mes de extemporaneidad de la declaración inicial, sin que la sanción total exceda el 100% del mayor impuesto o menor saldo a favor determinado.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cuando la corrección no modifique la liquidación privada, o disminuya el saldo a pagar o aumente el saldo a favor, no procede sanción alguna. ✓ La sanción por corrección del 20% procede luego del emplazamiento o la inspección tributaria, <u>pero antes de la notificación del requerimiento especial</u>; si se notifica el requerimiento especial aplica es la sanción por inexactitud (Art 647 y 648 ET). ✓ No se genera sanción por corrección cuando una declaración que ha sido presentada antes de vencer el plazo

		Al identificar esta inconsistencia, se presenta la corrección de la declaración determinando un mayor valor a pagar y liquidando la sanción e intereses correspondientes.	En la declaración de ingresos y patrimonio es el 0.5% del patrimonio líquido.	<p>para declarar, se corrige dentro de las fechas antes del vencimiento.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Existen declaraciones que no modifican el impuesto a pagar o el saldo a favor, pero que deben pagar sanción -como extemporaneidad- y es el caso de las declaraciones que se consideran como no presentadas o ineficaces (Art 580 y 580-1 E.T.) ✓ Los intereses moratorios se deberán liquidar sobre el mayor impuesto a pagar determinado, si hay saldo a favor no hay necesidad de liquidar intereses moratorios.
Sanción por inexactitud	Artículo 647-648 ET	<p>Omisión de datos en las declaraciones resulten en un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente.</p> <p>Ejemplo: Omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor. <p>Para los siguientes casos la sanción se determinará así:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 200% del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes. • 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5º del artículo 647 del estatuto tributario (proveedores ficticios o insolventes) o de la comisión de un abuso en materia tributaria, • 20% de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5º del artículo 647 del estatuto tributario • 50% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la administración tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Esta sanción es propuesta y/o liquidada por la DIAN. ✓ Si el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento especial la sanción se podrá reducir a la cuarta parte.⁴ ✓ Existen declaraciones que deben pagar sanción y que no modifican el impuesto a pagar o el saldo a favor, es el caso de las declaraciones donde se reducen las pérdidas fiscales declaradas; no se aplica si se corrige voluntariamente (Art 647-1 E.T.)

⁴ Arts 709 y 713 del Estatuto tributario.

¿Cuál es el termino para corregir las declaraciones tributarias?

Los contribuyentes pueden corregir sus declaraciones tributarias dentro del año o tres años siguientes a la fecha del término para declarar, dependiendo del caso, ya sea de forma voluntaria o por solicitud de la DIAN, liquidando la correspondiente sanción según corresponda; una vez se presente la declaración inicial esta se puede corregir las veces que requiera el contribuyente siempre y cuando la declaración esté dentro de los términos establecidos en los artículos 588 y 589 del estatuto tributario.

Lo primero que se debe analizar y revisar para realizar la corrección de las declaraciones tributarias, es identificar si la corrección genera incremento en el impuesto o disminuye el saldo a favor o si por el contrario disminuye el valor a pagar o aumenta el saldo a favor. De lo anterior dependerá el término que otorga la ley dentro del cual se puede realizar la respectiva corrección. A continuación, se evalúan los dos casos:

1. Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor. Se concede un término de 3 años contados desde la fecha en que vence el plazo para declarar (declaraciones iniciales presentadas a partir de la vigencia de la ley 2010/19; las presentadas antes, tienen solo 2 años), pero antes de que se le haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos⁵, es decir, que una vez notificado el requerimiento especial el contribuyente no puede corregir voluntariamente, sino que debe hacerlo en los términos que señale la Dian en el requerimiento especial.

Este término también aplica para aquellas declaraciones que no tengan variación en el valor a pagar o en el saldo a favor, y en este caso no será necesario aplicar la sanción por corrección.

2. Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor. A diferencia del caso anterior, para esta corrección el plazo que tiene el contribuyente es de un año para corregir contados desde la fecha de vencimiento del plazo a declarar⁶

Adicional a lo anterior es importante tener en cuenta lo siguiente:

- No se debe confundir el plazo de corrección visto con el plazo de firmeza, éste que corresponde al termino de fiscalización que tiene la DIAN para revisarlas.
- Una vez la declaración esté en firme -vence el termino de fiscalización- (Art. 714 E.T.), no la puede modificar el contribuyente ni la DIAN.
- Existen declaraciones con firmeza especiales, que son superiores a 3 años, sin embargo, como ya indicamos, esta firmeza aplica para la DIAN y no para el contribuyente.

⁵ Art 588 del Estatuto tributario.

⁶ Art 589 del Estatuto tributario

- Las declaraciones de renta con beneficio de auditoría⁷ de 6 o 12 meses, no pueden ser modificadas ni por el contribuyente ni por la DIAN después del término indicando anteriormente.
- Si la declaración inicial fue extemporánea, la oportunidad que tiene el contribuyente para corregirla se reducirá, teniendo en cuenta que se cuentan los 1 o 3 años a partir de la fecha de vencimiento para declarar y no desde su presentación.

¿Cómo se aplican la proporcionalidad de los pagos a impuestos, sanciones e intereses?

Cuando un contribuyente realiza pago por concepto de deudas vencidas, el valor pagado se debe imputar proporcionalmente al periodo e impuesto y sanciones e intereses en la misma participación que cada concepto tenga dentro de la obligación total al momento del pago.⁸

De acuerdo con la anterior, los abonos realizados no son imputados a discreción del contribuyente, sino que se deben realizar conforme a lo establecido anteriormente; es decir, que, en algunas ocasiones, cuando se presentan declaraciones se pueden reflejar pagos por tres conceptos: impuestos, sanciones e intereses, entonces la totalidad de la deuda es el 100% y cada concepto representa una participación dentro de esta.

Para aclarar esto, vamos a analizar el siguiente ejemplo:

“Se presentó la declaración de renta que tiene una deuda total por \$12.500.000, el contribuyente realiza un abono a esta deuda por \$8.000.000.

Lo primero es establecer el porcentaje de participación de cada concepto dentro del total de la deuda, así:

Concepto	Valor	Porcentaje participación
Impuesto	\$ 10.000.000	80,0000%
Sanción	\$ 1.000.000	8,0000%
Intereses	\$ 1.500.000	12,0000%
Total	\$ 12.500.000	100%

En segunda instancia, y de acuerdo con la discriminación anterior, el abono de los \$8.000.000 se imputará así:

Concepto	Valor de la deuda	Valor abonado	Saldo de la deuda
Impuesto	\$ 10.000.000	\$ 6.400.000	\$ 3.600.000
Sanción	\$ 1.000.000	\$ 640.000	\$ 360.000
Intereses	\$ 1.500.000	\$ 960.000	\$ 540.000
Total	\$ 12.500.000	\$ 8.000.000	\$ 4.500.000

⁷ Art 689-2 del Estatuto tributario

⁸ Art 804 del Estatuto tributario

Quedaría pendiente del capital o impuesto un valor de \$3.600.000, y no de \$2'M como podría pensarse.

En el caso de la retención en la fuente y de esta forma de imputar los pagos es de especial cuidado, ya que de existir error en el cálculo de la liquidación de la sanción o intereses no se generaría pago total y por lo tanto la retención en la fuente se convierte en ineficaz⁹ como pasamos a verificar en el punto siguiente.

¿Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total se consideran ineficaces?

Como primera medida es importante aclarar que la ineficacia de una declaración de retención en la fuente hace referencia a la inexistencia jurídica de esta declaración; es decir, como si no se hubiera presentado.

De acuerdo con lo anterior, se debe presentar nuevamente la declaración, liquidar la correspondiente sanción por extemporaneidad y liquidar los respectivos intereses moratorios.

Para que una declaración de retención en la fuente tenga validez se debe presentar con pago total, de lo contrario, ésta se entenderá como ineficaz sin que se requiera de un acto administrativo por parte de la DIAN para que se configure la ineficacia. En esta medida la normatividad ha establecido que será ineficaz, "(...) cuando el pago total de la retención se efectúe o se haya efectuado a más tardar dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para *declarar*."¹⁰, lo anterior aplica sin perjuicio de los intereses de mora, teniendo en cuenta la imputación descrita en el punto anterior.

A la regla general, se establecen la siguiente excepción que permite presentar la declaración sin pago total sin que se afecte la validez de la declaración:

Los contribuyentes que tengan un *"saldo a favor igual o superior a dos veces el valor de la retención a cargo, susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente"*. Para este caso se requiere que se cumplan los siguientes requisitos:

- El saldo a favor se genere antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente.
- El saldo a favor debe ser de por lo menos dos veces las retenciones a pagar.
- La solicitud de compensación del saldo a favor con las retenciones declaradas se debe presentar dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la declaración.

⁹ Concepto DIAN 914 DE 2020 - declaraciones de retención en la fuente ineficaces.

¹⁰ Art 580-1 del Estatuto tributario.

¿Cuál es el impacto de disminuir saldos a favor que han sido solicitados en devolución o compensación?

Cuando la DIAN reconoce los saldos a favor del contribuyente no significa un reconocimiento definitivo, ya que una vez aceptada la devolución se puede iniciar un proceso de fiscalización que puede generar su disminución; de acuerdo con lo anterior, existen ocasiones en las que el contribuyente requiere disminuir el saldo a favor, ya sea de forma voluntaria o mediante liquidación oficial de revisión emitida por la DIAN. Cuando esta corrección se realiza sobre saldos a favor devueltos o compensados estamos hablando de una devolución o compensación improcedente y en este caso el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas y/o compensadas en exceso: “(...) *deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago.*”¹¹

El proceso que se debe iniciar está compuesto por: la modificación del saldo a favor, y liquidación de la sanción por devolución improcedente.

- Disminución del saldo a favor: Se modifica el saldo a favor y se liquida la sanción por corrección y/o inexactitud e intereses moratorios.
- Sanción por devolución improcedente: para determinar esta sanción en el Art 670 se establecen las siguientes tarifas:
 1. 10% del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción.
 2. 20% del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la DIAN rechaza o modifica el saldo a favor.

¹¹ Art 670 del Estatuto tributario



Contáctenos

Esperamos que la información de este artículo le resulte útil para su empresa. Si desea discutir alguno de los puntos planteados y hablar con su contacto habitual de Grant Thornton puede contactarnos a través de nuestro formulario de contacto dando [clic aquí.](#)



Pedro Andrés Monsalve Caycedo

Gerente Impuestos

T +57 1 705 9000 x Extensión

C +57 321 2410300

E pedro.monsalve@co.gt.com



grantthornton.com.co

© Grant Thornton Colombia - Servicios de Auditoría y Consultoría de Negocios S.A.S

Todos los derechos reservados. Servicios de Auditoría y Consultoría de Negocios S.A.S se refiere a las firmas miembro en Colombia de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL y sus firmas miembro no forman una sociedad internacional. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL y sus firmas miembro no son representantes la una de la otra ni se obligan mutuamente, y no son responsables por los actos u omisiones de las demás.