

# Control Tributario

*Horacio Alberto Valencia Madrid*

Abogado Universidad de Antioquia.

Especializado en Política y Legislación Tributaria Universidad de Medellín.

Docente en las universidades de Antioquia, Eafit y Medellín.

Coordinador de la Especialización en Gestión Tributaria  
de la Universidad de Antioquia.

---

## **RESUMEN:**

El Estado cuenta con las herramientas jurídicas para verificar el cumplimiento de la obligación tributaria; todas ellas están previstas en la legislación, partiendo de la Constitución Política hasta llegar al Estatuto Tributario y demás normas que lo adicionan o complementan. Una relación completa de todo este acervo normativo es la que se lleva a cabo en el presente artículo, dejando aclarados muchos de los conceptos que hacen parte del tema, entre los cuales es preciso tener en cuenta, de manera especial, todos aquellos que tienen que ver con la aplicación de las herramientas de que se sirve la Administración para lograr un efectivo control en materia de impuestos.

**PALABRAS CLAVE:** control, control tributario, fiscalización, impuestos, verificación

---

# Control Tributario

## 1. Del deber de tributar

**E**l poder de imposición lo tiene el Estado con el objeto de obtener los medios económicos que requiere para cumplir con sus fines.

La Constitución Nacional en su artículo 95, No. 9, determina a la persona y al ciudadano el deber de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.”

La citada norma impone un deber jurídico; implica que su cumplimiento no depende del querer de quien es obligado a hacerlo. La ley define con fundamento en la norma constitucional, unilateralmente la medida, la forma y la oportunidad de la contribución sin que para ello intervenga el deudor de la obligación tributaria. Al destinatario de la norma impositiva sólo le queda cumplir con la carga tributaria. Es la característica del tipo de normas de derecho público; son de obligatorio cumplimiento.

La ley tributaria, por su parte, identifica los sujetos activo y pasivo del deber tributario, así como que determina el hecho gravado, su base y tarifa, surgiendo cuando se den los presupuestos de la obligación tributaria a cargo del obligado.

Complementario al derecho que tiene el Estado para imponer contribuciones, están; la de poder determinar los impuestos del sujeto pasivo que efectivamente correspondan a la obligación tributaria, cuando éste no ha cumplido o lo hace en forma parcial y, adicionalmente, la de sancionar por el comportamiento ilegal. Para ejercer estas potestades debe obtener la prueba de la violación o desconocimiento del precepto; ello implica que el Estado tiene que implementar el control tributario que le permita verificar si la norma impositiva fue transgredida. De esta necesidad de constatación y de obtener la prueba es de donde surge la necesidad para el Estado de ejercer un control antes de determinar y sancionar.

## 2. La obligación tributaria

Por obligación debe entenderse un vínculo que surge entre dos partes, donde ambas se comprometen entre sí a dar, hacer o no hacer, en forma recíproca; o una

de ellas se obliga en favor de la otra. Si es una obligación jurídica interviene el Estado quien tiene la potestad de hacer cumplir los acuerdos que surgen de la obligación jurídica a fin de mantener la concordia y la paz entre la colectividad.

En la obligación tributaria surge un vínculo, su fuente es la ley y la naturaleza jurídica de este tipo de obligación es de derecho público y, por tanto, de obligatorio cumplimiento; en esta unión de derecho una de las partes es el Estado, quien en forma unilateral le impone a la colectividad la obligación de dar, hacer, no hacer. Podría agregarse una cuarta carga que sólo opera en la obligación tributaria, mas no en otro tipo de obligaciones jurídicas, y es la de tolerar el control del Estado.

La obligación tributaria de dar consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado, en virtud de haberse causado un tributo. Si no se paga, el Estado puede exigirla coercitivamente.

La obligación tributaria no se extingue en el dar, pues, adicionalmente, el Estado nos obliga en su favor a hacer, esto es, a cumplir con obligaciones formales como la de declarar, inscribirnos, facturar, llevar contabilidad etc.

Obliga a un no hacer, como no evadir ni eludir los tributos, no defraudar al Estado, ni actuar de mala fe en la relación tributaria.

Un tolerar el control del Estado implica soportar la verificación e investigación que él puede adelantar de mi quehacer económico, a fin de constatar si se cumple con la obligación tributaria. Es el derecho que tiene para permear la intimidad económica del sujeto pasivo. Esta facultad no surge propiamente de la obligación tributaria, es anterior a ella, pues es connatural al Estado, le pertenece como un atributo propio, surge de su poder de imperio, que lo faculta no sólo para imponernos contribuciones sino también para comprobar si se cumplieron.

Imperativo resulta preguntar, si este proceder del Estado al indagar por mi capacidad económica, ¿no está violando el derecho a la intimidad protegido constitucionalmente?

Este derecho se traduce en un comportamiento tanto del Estado como de los particulares, de abstenerse de interferir en la esfera reservada de las personas y que pertenece a su exclusivo interés; la intimidad no hace parte del dominio público

y no debe ser materia de información suministrada a terceros, ni de divulgación o publicación.

Es el artículo 15, último inciso, de la Constitución Política, la norma que levanta la reserva a la intimidad económica cuando se trate de asuntos tributarios, haciendo prevalecer sobre el derecho a la intimidad otro de mayor jerarquía como es la prevalencia del interés general sobre el particular, pues la función que cumplen las autoridades tributarias interesan a toda la colectividad, prima en este caso el derecho del Estado de poder investigar a los sujetos pasivos. Su función fiscalizadora debe limitarse a los exclusivos fines tributarios que la ley le indica.

El Estado no puede ser privado de su poder de indagación tributaria ni de su capacidad investigativa, los cuales por ser de orden público prevalecen sobre la voluntad de los particulares. El Estado no puede ser limitado por la reserva. De pensarse lo contrario implicaría aceptar lo denunciado por el obligado tributario sin someter su comportamiento impositivo a análisis ni posibilidad de evaluación, lo que conllevaría a proliferar el fraude fiscal. El control tributario implica que si bien el Estado presume, por mandato constitucional, que el particular actúa de buena fe, pero siempre con la posibilidad correlativa de desvirtuar la presunción y esto sólo se logra ejerciendo un control, sobre el actuar económico del obligado.

### **3. El control tributario**

Se pueden presentar violaciones a la obligación tributaria, por parte de quienes deben declarar y no lo hacen, o quienes declaran omitiendo parte de sus ingresos o de sus ventas, o aumentando sus costos o deducciones, descuentos tributarios o impuestos descontables, o quienes ignoran las obligaciones de hacer, como el facturar, expedir certificados o llevar contabilidad conforme lo señala la ley.

Es por la razón enunciada que el Estado crea instrumentos de control tendientes a verificar el debido acatamiento de la normatividad impositiva.

La facultad constitucional de fiscalizar se encuentra en el artículo 189, ordinal 20: "Corresponde al Presidente de la República como jefe de Estado, y jefe del gobierno y suprema autoridad administrativa:

No. 20: Velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes. “Esta función la cumple el presidente para el recaudo de los más importantes impuestos de la Nación por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; una unidad administrativa especial del orden nacional, de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La función fiscalizadora también está soportada, constitucionalmente, por el inciso final del artículo 15 de la Constitución Nacional que faculta al Estado: “Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.”

Por su parte, la Ley regula la facultad de control en los siguientes artículos del Estatuto Tributario:

Artículo 684 “Facultades de fiscalización e investigación.

La administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones y 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 y 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.”

Artículo 684-2 “La Dirección de Impuestos Nacionales podrá prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables **para el control de su actividad productora de renta**, o implantar directamente los mismos, los cuales servirán de base para la determinación de sus obligaciones tributarias.” (Subrayado fuera del texto).

Artículo 684-1 “**En las investigaciones y prácticas de pruebas** dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones, se podrán utilizar los instrumentos consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este estatuto”. (Subrayado fuera del texto).

Artículo 631 “Sin perjuicio de lo dispuesto en artículo 684.....el Director General de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos...” A.-b....c. (Subrayado fuera del texto.)

Artículo 632. “**Para efectos de control de los impuestos** administrados por la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco años, contados a partir del 1 de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos, cuando ésta así lo requiera:” (Subrayado fuera de texto).

Artículo 779 “ La administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, **para verificar la exactitud de las declaraciones**, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y **para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales....**”(Subrayado fuera de texto).

Artículo 782 “La administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, **para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales...**” (Subrayado fuera de texto.).

Artículo 779-1 “La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, **el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios** y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales...”(Subrayado fuera de texto).

Todas estas facultades legales las requiere el Estado en su proceso de fiscalización, ya que el artículo 742 del E.T. le exige a la administración para “la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en 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 aquéllos.”

La finalidad de la fiscalización es la de comprobar que lo recaudado corresponde a la realidad económica y está acorde con la norma impositiva; además, que cumple con todas las obligaciones formales, respetando la administración en su proceso lo preceptuado por el art. 683 del E.T.” Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, **que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida de un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.**” (Subrayado fuera de texto).

El proceso de control tributario debe estudiarse bajo dos ópticas: la primera desde el punto de vista del sujeto pasivo, que debe tomar las medidas preventivas a fin de ajustar su actuar tributario a la normatividad vigente y evitar las sorpresas que le puede deparar una fiscalización oficial por su carga sancionatoria. La segunda es la fiscalización que adelantan las autoridades tributarias que la inician al

vencimiento del plazo bien para declarar , o para cumplir las obligaciones formales y que termina con la determinación de los impuestos por parte de la administración o con una resolución sancionatoria, luego que la administración logra en su proceso de fiscalización obtener la prueba que permita llevar al funcionario a la certeza que el sujeto pasivo incumplió la obligación tributaria. En el presente escrito se enfatiza en el control estatal sobre el control privado.

### ***3.1. Control que debe ejercer el sujeto pasivo***

El sujeto pasivo debe verificar el cumplimiento de las normas tributarias vigentes, examinando sus operaciones impositivas, a fin de tener la confianza de su cumplimiento. Esta auditoría tributaria debe ser realizada por un asesor distinto a quien operativizó las normas tributarias, y del propio sujeto pasivo. Si bien en este campo no se puede asegurar una certeza plena, con el concepto de un asesor independiente se cuenta con un criterio diferente y así poder evaluar el riesgo. Lo anterior implica crear una cultura del control que le permita elaborar al asesor un cronograma de actividades de control tributario y construir sus propios indicadores para hacerle seguimiento a su situación tributaria.

### ***3.2. El control tributario por parte del Estado***

Facultado por la Constitución Nacional y por la Ley el Estado tiene, como quedó explicado, amplios poderes de verificación e investigación, a fin de constatar la realidad económica del sujeto pasivo y confrontar su cumplimiento.

El ente especializado en la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria utiliza para lograr su objetivo unos instrumentos administrativos y legales, tendientes a constatar el comportamiento tributario del sujeto pasivo; cabe destacar a continuación el alcance y significación de alguna de estas herramientas. Utiliza en primer término actos administrativos de persuasión, buscando un acercamiento con el obligado a fin de que cumpla voluntariamente con las cargas tributarias; de no encontrar respuesta procederá a utilizar actos administrativos investigativos o instructivos; dichos actos tienen por finalidad recopilar la prueba que lleve a la administración al convencimiento que el investigado ha incumplido con sus obligaciones tributarias. Comprobado el hecho de no acatar la obligación tributaria, procederá a emitir actos administrativos tendientes a determinar oficialmente los

impuestos y a imponerle las sanciones que establece el Estatuto Tributario por la violación de la norma impositiva, permitiendo el derecho a la defensa.

Procedo a enumerar los principales actos de la administración que buscan o bien persuadir, instruir un expediente, o proponer modificaciones o sanciones, son ellos:

- **Oficio persuasivo:** Un comunicado que envía la Administración de Impuestos al sujeto pasivo de la obligación tributaria, buscando un acercamiento; sugiriéndole que cumpla voluntariamente con sus cargas tributarias establecidas por las normas impositivas. De no acatar este mensaje se procederá a dar aplicación al Estatuto Tributario.
- **Requerimiento ordinario:** Un comunicado que envía el fiscalizador al sujeto pasivo para que informe, aclare o presente pruebas tendientes a alejar las dudas que el administrador de los tributos tiene sobre el cumplimiento de la obligación tributaria. El verificador puede enviar todos los requerimientos ordinarios que considere necesarios para conseguir o bien la prueba del incumplimiento o despejar toda duda del actuar contrario a la ley, del obligado. El sujeto pasivo debe responder, de no hacerlo constituye un indicio en su contra y puede ser sancionado por no informar; dado que el deber de informar es una carga tributaria que tiene que tolerar y acatar el sujeto pasivo. El plazo mínimo para contestar es de quince 15 días calendario. La respuesta que del requerimiento se haga, desde el punto de vista probatorio, se valora como una confesión, cuando se aceptan hechos que perjudican al requerido.
- **Requerimientos informativos:** La administración puede solicitar al sujeto pasivo, sea contribuyente o no, la información de su actuar tributario como el que realice con terceros con quienes tiene vínculos económicos, información que sirve para alimentar un banco de datos que lo utilizará el verificador, posteriormente efectuando estudios y cruces de información.
- **Inspección contable:** La contabilidad debe reflejar la historia clara completa y fidedigna del desempeño económico de un sujeto pasivo. La DIAN puede verificar aspectos que interesen al proceso de fiscalización a fin de extraer de los libros el comportamiento económico y plasmar lo verificado en una acta donde se deje constancia de lo que reflejan los libros, lo que se convierte en prueba, siempre y cuando la contabilidad se lleve en debida forma. Lo

verificado en los libros o benefician o perjudican dependiendo de si el sujeto pasivo se ha soportado en ellos para el cumplimiento de la obligación sustantiva o ha desconocido lo que reflejan, lo que hace que se convierta en un infractor de la norma tributaria.

- **Inspección Tributaria:** Más que un medio de prueba es una diligencia mediante la cual la Administración va a constatar la realidad económica del sujeto pasivo, visitando su establecimiento y utilizando todos los medios de prueba que brinda el Estatuto Tributario y Código de Procedimiento Civil como es la confesión, los testimonios, documentos, indicios, presunciones, peritazgos, prueba contable. De la diligencia se debe extender un acta. El contribuyente podrá dejar las constancias que considere pertinentes con relación a la diligencia.
- **Emplazamiento para corregir:** Si la Administración cuenta con un indicio en contra del sujeto pasivo de que su declaración es inexacta, puede remitir al implicado un emplazamiento invitándolo a que la corrija; buscando que el sujeto pasivo voluntariamente lo haga y adecúe su denuncia rentística a su realidad económica. Sino lo hace este proceder no genera sanción, pero motiva a la Administración a continuar en su investigación robusteciendo de esta forma la prueba indiciaria con la que cuenta.
- **Emplazamiento para declarar:** Es una comunicación que la Administración envía a quien tiene la obligación de presentar la declaración tributaria, y no ha cumplido con esta obligación formal. El emplazado cuenta con un mes para presentarla. Si acepta la invitación lo podrá hacer pero aplicándose, adicionalmente, una sanción por declarar después que la Administración le ha notificado el emplazamiento para declarar. Si persiste en su incumplimiento, teniendo la obligación, la Administración procederá a sancionarlo por no declarar.
- **Presunciones:** La Ley le permite a la administración que tenga por ciertos, hechos de los que el fiscalizador no tiene la prueba, partiendo de otro hecho conocido que el verificador sí conoce. La presunción es una inferencia o deducción establecida por la Ley. Este medio de prueba exime a la Administración de obtener la prueba del hecho desconocido; se lo da la Ley. La carga de la prueba se desplaza al sujeto pasivo quien tendrá que demostrarle a la administración que lo que la Ley da por probado no es cierto, demostrar que su realidad económica no es como la Ley presume,

siempre y cuando la presunción se considere de hecho, pues si la Ley ha erigido la presunción como de derecho no se admite prueba en contrario, se tendrá por la norma como una verdad absoluta.

- **Registro:** La DIAN para modificar la situación tributaria de un sujeto pasivo, requiere obtener la prueba de que lo afirmado por el contribuyente es contrario a su realidad económica. Hay sujetos que evitan y dificultan, e incluso, impiden, ocultan o disimulan las pruebas que debe obtener la Dian. En estos casos la Administración puede ordenar mediante resolución motivada, el registro de sus oficinas, establecimientos comerciales, industriales y de servicios y demás locales del contribuyente o responsable o de terceros que tengan documentos o archivos del implicado, siempre y cuando no coincida con su casa de habitación. Es un acto de fuerza del Estado persiguiendo la prueba cuando voluntariamente no se la informa el sujeto pasivo y que se puede encontrar en sus instalaciones.
- **Requerimiento especial:** Obtenida por la Administración, mediante su proceso investigativo, la prueba de la inexactitud de una declaración, le comunica a su infractor que pretende modificar su situación tributaria, manifestándole el porqué y estableciendo como queda su situación en cuanto a impuestos, anticipos retenciones, sanciones. Se le otorga un plazo de tres meses para que ejerza su defensa y proceda, si es del caso, a controvertir las pruebas que tiene la Administración. Este es un acto previo a proferir una liquidación oficial de revisión. Se envía por una sola vez, aunque existe la posibilidad de ampliar el requerimiento especial.
- **Pliego de cargos:** Es un acto administrativo mediante el cual el fiscalizador le comunica al sujeto pasivo que ha violado el cumplimiento de alguna o algunas de las obligaciones formales diferentes de la declaración tributaria, tiene por finalidad que el administrado ejerza su derecho de defensa contra esta acusación. Posteriormente la Administración sancionara conforme lo establece el Estatuto Tributario si cuenta con la prueba de la infracción y el sujeto pasivo no logró desvirtuarla.

Todas estas herramientas o instrumentos administrativos y legales pueden servirle a la Administración, con apoyo de la tecnología, para crear procedimientos que le permitan verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, en lo que constituyen los programas o guías de auditoría, que permanentemente está creando e implementando el ente administrador de los impuestos, buscando el correcto cumplimiento de los deberes tributarios establecidos por Ley.

La DIAN cuenta para el proceso de control con información interna o endógena que proviene de fuentes como el registro único tributario, la historia del contribuyente, sus declaraciones tributarias, los procesos que se le han adelantado y sus respuestas, estadísticas e información por cruce con otras oficinas del Estado. Así mismo, cuenta con información exógena como son los estados financieros y la contabilidad del sujeto pasivo, la información que en forma periódica suministran determinados entes obligados a reportar información a la administración, o de entidades que deben informar en medios magnéticos.

Toda esta información la estructura por medio de sistemas de procesamiento de información, como son el sicat (sistema para el control y análisis tributario) y el sief (sistema de información exógena y facturación) que le permite generar programas de fiscalización.

Con fundamento en las herramientas explicadas, en las informaciones exógena y endógena y en los sistemas de procesamiento de información La Administración ha implementado programas de fiscalización en cuatro grandes grupos:

- 3.2.1. Programas de control.
- 3.2.2. Programas de gestión.
- 3.2.3. Programas de fondo.
- 3.2.4. Programa de omisos.

**3.2.1. Los programas de control.** El objetivo de estos programas es buscar presencia de la Administración Tributaria en las instalaciones de los contribuyentes, tendiente a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, tales como constatar si se factura, si se ha cumplido con el deber del registro nacional de vendedores para los obligados a efectuarlo, si se lleva contabilidad en forma legal. Estos programas se ejecutan en forma masiva y en corto tiempo. Los principales programas de control que tiene implementados la DIAN son:

**3.2.1.1. Programas de censo y cruce de información.** El objetivo perseguido es verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y obtener información. La información recaudada sirve para alimentar los bancos de datos con que cuenta la Administración. Se pretende obtener un conocimiento directo del sujeto pasivo en su entorno económico y verificar su comportamiento en el cumplimiento de sus obligaciones formales. De la información recaudada en la visita, confrontada con la información endógena que posee la Administración, como con la información exógena

que suministran los terceros que interactúan económicamente con el sujeto pasivo, se pueden detectar entre otros las siguientes anomalías:

- Contribuyentes que deberían estar inscritos en el registro único tributario, o en el registro nacional de vendedores y no lo están.
- Contribuyentes que reportan una actividad económica diferente a la que ejercen.
- Contribuyentes que deberían estar inscritos en el régimen común y lo están en el régimen simplificado.
- Contribuyentes que omiten la obligación de dar.
- Contribuyentes que no facturan o llevan doble facturación, o lo hacen sin el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley.
- Contribuyentes que no llevan contabilidad, o llevan más de una contabilidad, o lo hacen en forma diferente a como lo ordena la Ley.

**3.2.1.2 Programa de facturación.** El objetivo del programa es divulgar, orientar y controlar las obligaciones de expedir, exigir, y exhibir factura, documento equivalente o sustituto con todos los requisitos que exigen las normas tributarias, así como controlar las obligaciones que deben cumplir los tipógrafos o litógrafos y aplicar las sanciones por el incumplimiento de este deber formal.

Por medio de este programa la Administración Tributaria puede detectar a obligados a expedir factura o documento equivalente o sustituto que no lo hacen, o que lo hacen pero sin el lleno de los requisitos que exige la Ley, o detectar doble facturación, o facturas no contabilizadas, o que no cumplen con los controles técnicos que impone la Administración a ciertos obligados a facturar. Todo lo anterior, amerita una sanción previo el derecho a la defensa, como puede ser el cierre del establecimiento hasta por tres días con la imposición del sello "cerrado por evasión", hasta por tres días la primera vez. O una sanción del 1% de lo facturado incorrectamente sin exceder de una cifra tope que fija el gobierno nacional cada año.

**3.2.1.3. Programa de control de la actividad económica.** El administrado debe informar en sus declaraciones el código que corresponda a su actividad económica, información que es de suma importancia para el fiscalizador, pues la verificación se hará con fundamento en estudios económicos e indicadores propios

de la actividad descrita por el obligado, si se suministra una información incorrecta o no se diligenció puede llevar a falsas investigaciones pues se le están aplicando parámetros que no corresponden. Este programa pretende detectar a quienes diligenciaron incorrectamente su actividad a fin que lo adecúen a su realidad económica, de no hacerlo se le impondrá la sanción establecida previo el derecho a la defensa la sanción consistirá en un 0.5% de los ingresos netos, si no existieren estos, hasta el 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración.

**3.2.1.4. Programa de control a la inscripción en el registro nacional de vendedores, reclasificación y cancelación.** Pretende verificar que los responsables del impuesto sobre las ventas se encuentren inscritos en el registro nacional de vendedores, o que se encuentren inscritos en el régimen que corresponda, conforme a los parámetros que señala la Ley, bien sea en el régimen simplificado o en el régimen común, así como comprobar que los inscritos en el régimen común cumplan con todas las obligaciones que la norma impone a estos sujetos como la de presentar la declaración bimestral de ventas, consignar lo recaudado, etc.

**3.2.2. Programas de Gestión.** Son programas de rápida ejecución que parten tanto de la información endógena como exógena con que cuenta la Administración y pretenden verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no requieren una presencia de los funcionarios en las instalaciones del fiscalizado o requieren una presencia muy corta. Persigue que el contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias, es una auditoría de escritorio que se hace en forma masiva y el sistema genera los requerimientos de información u oficios persuasivos. Los principales programas de este tipo son :

**3.2.2.1. Programas de gestión de control a los informantes.** Los artículos 623 a 631-1 del Estatuto Tributario obliga a que determinados entes le suministren con la regularidad que establezca la norma, la información que la Administración requiere para alimentar sus bancos de información, como son; entre otros, Cámaras de Comercio, bolsas de valores, notarías etc., a su vez conforme el artículo 631 el Director de Impuestos puede solicitar determinada información puntual a través de resoluciones. El no cumplimiento puede generar la sanción por no informar que establece el Estatuto Tributario.

**3.2.2.2. Programa de gestión y de fondo de control a regímenes especiales.** Pretende verificar el cumplimiento de los deberes tributarios de los

contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial, que quienes se clasifiquen como tales efectivamente cumplan con las condiciones que establece la ley para pertenecer a tal régimen, ya que cuentan con unos beneficios que no tienen los régimen común ordinario. Pueden detectarse personas que por sus condiciones pertenezcan al común y se encuentren como del régimen especial.

**3.2.2.3. Programa de gestión y de fondo de control a las devoluciones.** Pretende verificar que quien solicita la devolución o compensación de un saldo a favor, o de pagos en exceso y de lo no debido, sí sean procedentes y que se tenga efectivamente derecho a la devolución.

**3.2.2.4. Programa de gestión de control a los ajustes integrales por inflación.** Se pretende verificar la correcta aplicación del ajuste integral por inflación, ya que tienen una incidencia sobre la renta gravable y la determinación del patrimonio de los contribuyentes.

**3.2.2.5. Programa de gestión y de fondo de control a los beneficios Ley Páez.** Verifica que quienes soliciten estos beneficios, efectivamente hayan cumplido con todos los presupuestos que establecen las normas que los concedieron.

**3.2.3. Programas de Fondo.** Su objetivo es investigar de manera integral el cumplimiento de las obligaciones sustanciales del sujeto pasivo, requieren más presencia en el establecimiento del contribuyente, implican una mayor investigación y mejor conocimiento de la situación económica del investigado y conllevan un nivel de procesamiento y análisis más detallado. Entre los principales programas de fondo están:

**3.2.3.1. Programa de fondo de control a inexactos.** Pretende detectar y sancionar a los sujetos pasivos que presentan inconsistencias en sus declaraciones tributarias y que no corresponden a su realidad económica. Esta investigación la fundamenta la Administración en las informaciones endógena y exógena que tiene disponible en los sistemas internos.

**3.2.3.2. Programa de control de fondo.** Busca verificar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias del sujeto pasivo.

**3.2.3.3. Programa de denuncia de terceros.** Pretende evaluar las denuncias presentadas por terceras personas, a fin de determinar si amerita iniciar una investigación del comportamiento tributario denunciado.

**3.2.3.3. Programa de fiscalización integral, tributaria, aduanera y cambiaria.** Investiga integralmente a los sujetos pasivos sobre evasión, contrabando e infracciones cambiarias, es decir, a violaciones al régimen tributario, aduanero y cambiario .

**3.2.4. Programa de omisos.** Pretende detectar y sancionar a los sujetos pasivos que no han cumplido con la obligación de declarar. Para ello utiliza la Administración toda la información que reposa en sus sistemas como la información recibida de terceros.

El sujeto pasivo debe cumplir con la obligación tributaria conforme lo ordena la normatividad impositiva. Nuestro ordenamiento jurídico parte del presupuesto que todo lo denunciado por el obligado es cierto, pero ello no implica que el Estado no pueda verificar la realidad económica y constatar el cumplimiento de todos los deberes formales y, esta verificación es lo que se ha expuesto como el control tributario. Luego del control y de constatación de faltas al régimen tributario la Ley faculta a la DIAN para que emita los actos administrativos mediante los cuales le proponga al sujeto pasivo una modificación a su situación tributaria por considerarla no acorde con la normatividad impositiva o que proceda a imponerle una sanción por infringir los deberes tributarios que conllevan una penalización. Previo a cualquiera determinación por parte de la Administración deberá permitirle el derecho a la defensa dentro de un debido proceso que culmina con actos administrativos de determinación mediante las liquidaciones oficiales en las que el Estado modifica la situación tributaria del obligado incumplido o penaliza el comportamiento anómalo por medio de resoluciones que sancionan el actuar tributario incorrecto.

#### **4. Principios Constitucionales que rigen el control tributario**

El artículo 683 del Estatuto Tributario impone un deber a los funcionarios públicos con atribuciones en el proceso de control tributario como es que su actitud frente al obligado “debe estar presidida de un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.” La misma constitución y la Ley ha plasmado una serie de garantías a favor del sujeto pasivo a fin de evitar el abuso por parte de la Administración del poder de control y verificación aquí referenciado, derechos de los que tenemos que valernos cuando algún funcionario abuse del poder de fiscalización; estos preceptos son entre otros:

#### ***4.1. La imparcialidad del funcionario:***

Las decisiones que adopten los funcionarios de la Administración en el procedimiento de control tributario, deben ajustarse al imperio de la Ley. Debe obrar bajo el presupuesto de lo justo para que el ciudadano confíe en el Estado, sus motivos personales, animadversión o amistad no deben influenciar sus determinaciones.

#### ***4.2. El debido procedimiento.***

El funcionario al cumplir sus funciones de control tributario debe actuar en la forma como lo determina el ordenamiento jurídico. La verdad no se ha de investigar a cualquier precio, sino respetando el debido procedimiento administrativo. El funcionario debe adecuar su proceder a unos trámites previos establecidos en la Ley. Por mandato constitucional no puede existir en Colombia ningún procedimiento, que no se ajuste a los parámetros previstos en el debido proceso.

#### ***4.3. El derecho a la defensa.***

Permite al sujeto pasivo del control tributario controvertir las pruebas que se recauden en su contra, no puede la Administración pretender pruebas ocultas o que no conozca el afectado, pues se estaría violando derechos esenciales y que son consustanciales al debido proceso.

#### ***4.4. Legalidad y licitud de la prueba.***

Es un principio constitucional que rechaza todo sistema de investigación, que implique acudir a medios ilegítimos para recaudar la prueba por parte del funcionario.

#### ***4.5. Prevalencia del interés general.***

Es una de las características esenciales de nuestra organización política y debe ser criterio básico en el ejercicio del control tributario, donde no debe perderse de vista que la función del control tributario tiene una perspectiva que busca el beneficio colectivo con una óptica social que se antepone a intereses individuales o de grupo.

#### ***4.6. Primacía de la realidad sobre las formalidades.***

En el ejercicio del control tributario, siempre se debe investigar la realidad, significa que en caso de discordancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que surge de documentos o acuerdos, debe darse preferencia a lo primero, es decir, a lo que sucede en el terreno de los hechos.

#### ***4.7. Publicidad del procedimiento***

La Constitución prohíbe el procedimiento administrativo clandestino, secreto u oculto al sujeto pasivo, es decir, adelantado a espaldas de éste, pero a su vez permite que la Ley establezca reglamentaciones limitando o restringiendo la publicidad para terceras personas. La publicidad también implica la motivación de los actos administrativos, que se sepa los argumentos y pruebas que se tienen para proferir un acto administrativo, a fin de conocer que el actuar administrativo es razonable y racional y no meramente emocional, es una garantía para erradicar la arbitrariedad.

#### ***4.8. Buena fe.***

En el proceso de control las autoridades tributarias deben sujetarse a los mandatos de honestidad, lealtad y sinceridad que integran el principio constitucional de la buena fe.

#### ***4.9. Prevalencia del derecho sustancial.***

Significa que los procedimientos legales de control tributario adquieren su sentido pleno en la protección de los derechos de las personas. Cuando la aplicación de una norma procedimental pierde el sentido instrumental y finalista para la cual fue concebida y se convierte en una mera forma inocua, o más grave aún, contraproducente, el funcionario debe obviar el trámite formal en beneficio del derecho fundamental afectado.

### **5. Garantías legales del sujeto pasivo frente al control tributario.**

El Estatuto Tributario contempla una serie de disposiciones tendientes a proteger al sujeto pasivo contra el poder de verificación con el que cuenta la Administración,

tendiente a que no se cometan excesos o se abuse de esta facultad; regulan estos derechos entre otros, los siguientes artículos:

Art. 683 del E.T.. **“Espíritu de justicia.** Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes **deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia**, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”. (Subrayado fuera del texto.)

Art, 742 del E.T. **“ Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados.** La determinación de los tributos y la imposición de sanciones **deben fundarse en 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 estos sean compatibles con aquellos.” (subrayado fuera del texto.)

ART. 745 E.T.. **“Las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente.** Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo III de este título”. ( Subrayado fuera de texto.)

Art.746 del E.T. **“ Presunción de veracidad. Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a los requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la Ley la exija.”** (subrayado fuera de texto.)