**OFICIO N° 003237**

**23-01-2014**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.

Oficio No. 100202208 0072

Doctora

**CLAUDIA FERNANDA RINCÓN PARDO**

Directora de Gestión de Fiscalización

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Carrera 8 No. 6 C – 38 Piso 6° Edificio San Agustín

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 000566 del 27/09/2013

**Tema** Procedimiento Tributario

**Descriptores** Sanción a Contador, Auditor o Revisor Fiscal – Acumulación de Procesos

**Fuentes formales** Estatuto Tributario, Arts. [660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822), [695](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=868) y [696](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=869); CPACA, Arts. 47 y 50; Ley 906 de 2004, artículo 460.

Cordial saludo, Dra. Claudia:

De acuerdo con lo establecido por el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, es función de este despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación en materia de impuestos nacionales, aduanera, comercio exterior y de control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Solicita reconsideración del pronunciamiento efectuado por esta Dirección con ocasión del problema jurídico No. 6 del concepto 045073 del 22 de julio de 2013, en el cual se plantea como tesis jurídica la no procedencia de la acumulación de procesos para la aplicación de la sanción establecida en el [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto Tributario.

Argumenta para ello, que los principios que regulan el procedimiento sancionatorio, tienen su soporte en los postulados del procedimiento penal, lo que hace viable la acumulación de procesos como desarrollo de los principios de la unidad del proceso y la economía procesal.

Al respecto, le informamos lo siguiente:

El [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto, dispone:

*“ARTÍCULO 660. SUSPENSIÓN DE LA FACULTAD DE FIRMAR DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y CERTIFICAR PRUEBAS CON DESTINO A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 54 de la Ley 6 de 1992.>*

***Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa,*** *se determine* ***un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor,*** *en una cuantía superior a $11.866.000* ***originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas,*** *según el caso,* ***para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez*** *y* ***definitivamente en la tercera oportunidad.*** *Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo y contra la misma procederá recurso de apelación ante el Subdirector General de Impuestos, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción.”.*

El artículo mencionado indica que para poder imponer la conducta reprochable, se debe tener en cuenta la inexactitud de los datos contables consignados en la declaración tributaria, que resulte, una vez agotada la vía gubernativa; por lo que debe también tenerse en cuenta lo que indican los artículos [695](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=868) y [696](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=869) del Estatuto Tributario:

*“*[*ARTÍCULO 695*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=868)*. PERÍODOS DE FISCALIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS Y EN RETENCIÓN EN LA FUENTE. Los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos proferidos por la Administración de Impuestos,* ***podrán referirse a más de un período gravable, en el caso de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente.***

[*ARTÍCULO 696*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=869)*. UN REQUERIMIENTO Y UNA LIQUIDACIÓN PUEDEN REFERIRSE A RENTA Y VENTAS. Un mismo requerimiento especial podrá referirse tanto a modificaciones del impuesto de renta como del impuesto de ventas y* ***en una misma liquidación de revisión, de corrección, o de aforo, podrán determinarse oficialmente los dos (2) tributos,*** *en cuyo caso el fallo del recurso comprenderá uno y otro.”.*

Así, en primer lugar se señala que para efectos de poder iniciar el proceso administrativo sancionatorio al contador, auditor o revisor se debe contar con una liquidación oficial que imponga un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor debidamente ejecutoriada en vía gubernativa, hoy sede administrativa, la cual puede referirse a una declaración de un período gravable o más declaraciones de varios períodos gravables, conforme las condiciones previstas en los artículos [695](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=868) y [696](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=869) ya transcritos.

En segundo término, la norma que consagra la sanción dispone que se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, **hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad.** Es decir, el legislador consideró que si la primera sanción impuesta a un contador o revisor fiscal, no logra que su proceder como profesional cumpla la función de dar fé pública apoyado en los valores y principios previstos para su profesión y en la Constitución Política, era necesario *“suministrar un contexto normativo que* ***permita variar la graduación de una falta futura para asignarle mayor gravedad que otras de la misma índole cometidas con anterioridad”,*** esto es, imprimirle a la disposición el criterio de la reincidencia como fuente de agravación o como clasificatorio de las sanciones. (Sentencia C-290/08).

Ahora bien, la Honorable Corte Constitucional mediante Sentencia C-597/96, que declaró la exequibilidad del [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto Tributario, expresó que la potestad sancionatoria del Estado se rige por los principios del derecho penal, precisamente por ser éstas de naturaleza punitiva o sancionatoria, claro está con los “matices” que en cada materia se deben observar. Veamos el aparte correspondiente de esta providencia:

***“Los límites: potestad sancionadora y debido proceso.***

*11- La Corte no encuentra entonces ninguna objeción a que la ley prevea sanciones para aquellos contadores, revisores y auditores que incurran en conductas susceptibles de afectar el buen recaudo tributario pues ellas encuentran fundamento en el derecho sancionador tributario y en el control de las profesiones, que posibilita la existencia de sanciones que derivan de lo que esta Corporación ha denominado procesos disciplinarios ético profesionales. Sin embargo, ello no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites,* ***pues en múltiples oportunidades esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal –como forma paradigmática de control de la potestad punitiva- se aplican, con ciertos matices, a toda las formas de actividad sancionadora del Estado.”.***

En tercer lugar, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, señala en su artículo 47, lo siguiente:

*“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO. Los procedimientos administrativos de carácter sancionatorio no regulados por* ***leyes especiales*** *o por el Código Disciplinario Único* ***se sujetarán a las disposiciones de esta Parte Primera del Código. Los preceptos de este Código se aplicarán también en lo no previsto por dichas leyes.”.***

Entonces, como en el procedimiento sancionatorio tributario del correctivo que nos ocupa, es decir en la norma especial no se encuentra regulada la figura de la acumulación de procesos, ni la de reincidencia, en acatamiento al debido proceso señalado en la Constitución Política, el cual se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas y a lo establecido por la Corte Constitucional en la Sentencia C-597 de 1996, debemos adjudicar para este asunto lo previsto en los artículos 460 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal) y 47 del CPACA, en concordancia con el artículo 50 de esta última obra, esto es, sujetarnos a lo que señala el derecho penal y su jurisprudencia referente a la figura de acumulación, así como a la parte primera del CPACA que trae el fenómeno de reincidencia en la comisión de la infracción (Num. 3o del art. 50) como uno de los elementos para la graduación de las sanciones administrativas, el cual se encuentra acorde con la redacción y objetivo de la infracción consagrada en el [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del E.T., cuando de manera clara y expresa, dispone que **se suspenderá** la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, **hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad.**

Es así como, la acumulación es una figura jurídica que trae el artículo 460 del Código de Procedimiento Penal, para la dosificación de la pena y para el caso del concurso de conductas punibles o delitos conexos, lo cual como vimos anteriormente no ocurre en la sanción descrita en el [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto Tributario, pues en la descripción de tal reproche se establece con contundencia es el fenómeno de la reincidencia, que por su objetivo, riñe con la acumulación jurídica de penas, o sanciones, en este caso. En efecto, para que se puede tipificar el criterio de reincidencia del [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del E.T., necesariamente tiene que existir una sanción ejecutoriada previamente, y en el de la acumulación jurídica- según las voces del artículo 460 mencionado, ocurre lo contrario, pues se prohíbe acumulación de penas por delitos cometidos con posterioridad al proferimiento de la sentencia de primera o única instancia.

En efecto, de la definición de acumulación jurídica que hace la Honorable Corte Constitucional mediante sentencia C-1086/08, se puede evidenciar más explícitamente lo dicho en párrafo anterior. Veamos:

***“la acumulación jurídica de penas*** *constituye una* ***metodología para la medición judicial de la pena cuando concurre el fenómeno del concurso de delitos,*** *según la cual,* ***una vez establecida la pena imponible a cada delito se aplica aquella correspondiente al delito más grave, aumentada en una determinada proporción.*** *(…)”.* (Se subraya y resalta).

Es más, mediante el Proceso No 20815, la H. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, del 12 de diciembre de 2005, dijo que la figura de la acumulación, según lo previsto en el artículo 460 del CPP, sólo era procedente en relación con la dosificación de las penas, en otras palabras, no la previó cuando se trata de procesos. Así lo expresó esta Alta Corporación:

*“Quiere decir lo anterior que no obstante* ***en la actualidad no se cuenta con la posibilidad de acumular procesos,*** *pues ahora se tiene* ***sólo la opción de que dicha acumulación lo sea para las penas*** *que eventualmente se impongan, labor en la que se aplican los mismos criterios que regulan la dosificación de penas en caso de concurso de conductas punibles, (…)”.* (Se subraya y resalta)

Por lo tanto, tampoco existe actualmente la figura de acumulación de “procesos” en el derecho penal; sólo se cuenta con la posibilidad- acogiendo las palabras de la Corte Suprema- de que esta figura lo sea para las penas.

En cuarto lugar, atendiendo lo preceptuado en los artículos [695](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=868) y [696](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=869) del Estatuto Tributario ya transcritos, es viable en el proceso administrativo de determinación de los tributos cuando se emite liquidación oficial por inexactitud- acto que como ya vimos, una vez agotada la sede administrativa, es la base para iniciar el proceso administrativo sancionatorio al contador, auditor o revisor- acumular varias declaraciones de varios períodos gravables cuando se trate del impuesto sobre las ventas y de retenciones en la fuente o en un solo proceso emitir tanto requerimiento especial modificando el impuesto sobre la renta y el impuesto a las ventas, como en una liquidación de revisión, de corrección, o de aforo, determinar oficialmente los dos (2) tributos, conforme las condiciones previstas en dichas disposiciones.

En ese contexto, la Dirección Seccional de que se trate, en el evento de que se den los presupuestos para dar aplicación a lo previsto en los artículos [695](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=868) y [696](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=869), podrá efectuar la acumulación de más de un período gravable y de una declaración tributaria, en procura del debido proceso y para efectos de que una vez agotada la sede administrativa, este acto liquidatorio en el cual se determinó el mayor valor a pagar por impuesto o el menor saldo a favor, originado en la inexactitud de datos contables consignados en una o varias declaraciones tributarias de las acumuladas en el proceso de determinación y que se encuentren firmadas por el mismo contador o revisor fiscal, sirva de base para iniciar el proceso sancionatorio de estos profesionales y además dé elementos de juicio para graduar la sanción dentro de los parámetros de cada una de las “oportunidades” que señala el [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del E.T. Es decir, dependiendo de los períodos gravables acumulados en un solo proceso tributario, en los que se haya determinado la inexactitud, se graduará el término de la primera sanción, de la segunda o de la tercera oportunidad, según corresponda.

Sin embargo, de no ocurrir dicha acumulación dentro del proceso tributario de determinación, cada acto liquidatorio en firme de cada período e impuesto, será la base del proceso para sancionar al contador por primera vez, por la segunda cuando ya exista la primera sanción o la sanción de suspensión definitiva, cuando contra ese profesional existan previamente dos sanciones de suspensión.

En quinto lugar, el derecho a la igualdad implica la eliminación de toda forma de discriminación en las relaciones entre gobernantes y gobernados así como en la aplicación de las normas que componen el ordenamiento jurídico, más aun cuando se trata de disposiciones sancionatorias. Por lo que si se permitiera la acumulación de procesos sancionatorios en curso a profesionales de la contaduría, se podría vulnerar este derecho y se haría nugatorio el fenómeno de reincidencia en la comisión de la infracción. En efecto, veamos dos escenarios para corroborar el quebrantamiento de este derecho: el primero sin acumulación de procesos sancionatorios por no darse los presupuestos en el tiempo para ello, y el segundo aplicando esta figura por empezar o estar cursando procesos sancionatorios al mismo tiempo:

1. Si a un contador se le sancionara porque la DIAN emitió un solo acto liquidatorio de los impuestos, en el cual éste firmó una declaración tributaria o certificó los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria de un solo período gravable, se estaría en el escenario de la primera suspensión que establece la norma; pero si después ocurre que este contador es sancionado por las mismas circunstancias de la primera sanción, sería la segunda oportunidad que menciona la disposición; a su vez, si después se le inicia otro proceso por haberse expedido otro acto liquidatorio de impuesto en el cual este contador se encuentra comprometido, la sanción en este último caso, por tener dos antecedentes o por la reincidencia en la infracción administrativa, tendría la calidad de suspensión definitiva.

2. Ahora bien, si a otro contador, se le acumulan tres actos liquidatorios de impuestos y cada uno es también por haber firmado una declaración tributaria inexacta, o ya en curso tres procesos sancionatorios por cada acto liquidatorio de determinación tributaria, se toma la decisión de acumularlos, la sanción a imponer a ese profesional en ese proceso, será la primera suspensión o la “primera vez” como lo menciona la norma.

Como se observa con el segundo caso planteado, se violaría clara y abiertamente el principio de igualdad del contador del primer escenario, pues por no haber podido acumularse los actos liquidatorios o procesos en curso para llevar la investigación sancionatoria mediante un solo proceso, por ocurrir su desarrollo en tiempos distintos, fue sancionado tres veces y la tercera con la sanción más grave; mientras que el segundo contador solo fue sancionado por “primera vez” habiendo cometido las mismas tres infracciones en similares circunstancias de modo que el primero. Situación esta última que demás impediría que se diera la reincidencia referida en el [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del E.T.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, no procede la acumulación de procesos para la aplicación de la sanción establecida en el [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto Tributario y por tanto no es viable su solicitud reconsideración de la tesis del problema jurídico No. 6 del concepto 045073 del 22 de julio 2013.

No sobra advertir, que en el evento de iniciar un proceso sancionatorio a un contador o revisor fiscal por los hechos previstos en el [artículo 660](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del E.T., la Dirección Seccional de que se trate deberá tomar todas las medidas administrativas que faciliten tener una información oportuna respecto a las sanciones que ya se hayan impuesto al mismo contador o revisor fiscal en ésta o en otra Dirección Seccional y así evitar que no se cumpla con el fin de la disposición antes referida.

Atentamente,

**DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO**

Directora de Gestión Jurídica