

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.
000I2021901811**

100208192-478

Bogotá, D.C. **25/11/2021**

Tema: Procedimiento tributario
Descriptores: Reclasificación oficiosa a los no responsables en responsables
Fuentes formales: Artículo 508-1 del Estatuto Tributario
Ley 1437 de 2011
Sentencia C-040 de 2021
Resolución DIAN No. 069 de 2021

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita respuesta a las siguientes inquietudes particulares, las cuales surgen en virtud de la declaratoria de exequibilidad condicionada del artículo 508-1 del Estatuto Tributario por parte de la Corte Constitucional en Sentencia C-040 de 2021:

1. *“¿El procedimiento general en sede administrativa del CPACA es el pertinente para dar cumplimiento a lo establecido por la Corte Constitucional en la sentencia C-040 de 2021 para la reclasificación como responsables del Impuesto sobre las Ventas y/o del Impuesto Nacional al Consumo?”*
2. *De no ser así, ¿cuál sería el procedimiento correcto?*
3. *¿Cuál es el acto administrativo para notificar al investigado con el fin de dar cumplimiento a lo establecido por la Corte Constitucional?*

Subdirección de Normativa y Doctrina

4. *¿El jefe de la división de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva es el servidor público competente para resolver el recurso de reposición y, en consecuencia, corresponde al Director Seccional, como superior administrativo, fallar el recurso de apelación?*
5. *Como se trata de un nuevo procedimiento a aplicar en atención a lo establecido por la Corte Constitucional ¿La asignación de funciones debe llevarse a cabo mediante resolución emitida por parte del Director General?*

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El artículo 16 de la Ley 2010 de 2019 modificó el artículo 508-1 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

*“ARTÍCULO 508-1. CAMBIO DE RÉGIMEN POR LA ADMINISTRACIÓN. Para efectos de control tributario, la Administración Tributaria **podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables**, cuando cuente con **información objetiva** que evidencie que son responsables del impuesto, entre otras circunstancias, que:*

- 1. Formalmente se cambia de establecimiento de comercio, pero en la práctica sigue funcionando el mismo negocio y las ventas son iguales o superan las 3.500 UVT, o*
- 2. Se fracciona la facturación entre varias personas que ocupan el mismo local comercial y la sumatoria de las mismas son iguales o superan las 3.500 UVT, o*
- 3. Quienes pagan bienes o servicios reportan la existencia de operaciones que son iguales o superan las 3.500 UVT, mediante el sistema de factura electrónica emitida por el contratista cuando realiza operaciones con no responsables.*

*La decisión anterior será notificada al responsable, detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión. **Contra la misma no procede recurso alguno** y a partir del bimestre siguiente ingresará al nuevo régimen”. (Negrilla fuera de texto).*

Recientemente, la Corte Constitucional mediante Sentencia C-040 de 2021 MP. ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO declaró: “(...) **EXEQUIBLES de manera condicionada** las siguientes expresiones contenidas en el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019, “La Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto” y “La decisión anterior será notificada al responsable detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión”, en el entendido de que **en la actuación previa a la decisión de reclasificación se debe garantizar el debido proceso** y, en consecuencia, la intervención de los interesados, conforme al procedimiento general y ordinario previsto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”. (Subrayado y negrilla fuera del texto).

En la sentencia en mención, la Corte Constitucional consideró que existía una omisión legislativa relativa en la norma acusada, puesto que “no existe justificación constitucional para que el legislador no incluyera en las disposiciones cuestionadas las garantías relacionadas con el derecho de defensa y contradicción y, por ende, con el principio de publicidad. Al contrario, la plena garantía de estos preceptos cobraba una relevancia especial, en vista de que contra la

Subdirección de Normativa y Doctrina

decisión de reclasificación no procede recurso alguno. Esta situación exigía del legislador adoptar medidas legales suficientes para garantizar que la decisión de cambio de régimen estuviera precedida de una actuación administrativa con plena aplicación de las garantías constitucionales mencionadas". (Subrayado fuera de texto).

Observada la omisión relativa, la Corte Constitucional definió una solución para superar el vacío legal consistente en condicionar las expresiones demandadas a fin de garantizar que la reclasificación de los responsables y su notificación sean posteriores a una actuación administrativa respetuosa del debido proceso. Para ese procedimiento, la Corte expresamente advirtió que:

"deben resultar aplicables los derechos específicos derivados por el legislador de dichas garantías constitucionales en la Ley 1437 de 2011, entre estos, el derecho de las personas a conocer el estado del trámite, a presentar pruebas o alegatos y a que las decisiones tengan en consideración estos elementos. (...) Estos exigen agotar un procedimiento previo a la reclasificación que, aunque sumario, sea respetuoso de las garantías constitucionales y legales correspondientes, entre estas, los parámetros previstos en la Ley 1437 de 2011, aplicables en todo procedimiento administrativo, como el derecho a "Conocer, salvo expresa reserva legal, el estado de cualquier actuación (...)" (artículo 5.2) y a "formular alegaciones y aportar documentos u otros elementos de prueba en cualquier actuación administrativa en la cual tenga interés, a que dichos documentos sean valorados y tenidos en cuenta por las autoridades al momento de decidir y a que estas le informen al interviniente cuál ha sido el resultado de su participación en el procedimiento correspondiente" (artículo 5.8). En adición, en lo no previsto en el Estatuto Tributario, la ley mencionada contempla un procedimiento aplicable de manera supletiva por disposición de sus artículos 2 y 34". (Subrayado fuera de texto).

En esta jurisprudencia constitucional es claro que la actuación **previa** a la resolución de reclasificación debe garantizar el debido proceso y el derecho a la defensa. En consecuencia, como parte de la actuación previa, necesariamente **se debe expedir por parte de la Administración un requerimiento de información** para que el interesado sea notificado del procedimiento de reclasificación, conozca el estado del trámite, las circunstancias y la 'información objetiva' con que cuenta la Autoridad Tributaria para proceder a la reclasificación y se le habilite la posibilidad de controvertir la información presentada y/o aportar elementos probatorios.

El requerimiento de información es procedente en virtud de las facultades de fiscalización e investigación previstas en los artículos 683, 684 y 686 del Estatuto Tributario. Específicamente, la norma del artículo 686 prevé:

"ARTÍCULO 686. DEBER DE ATENDER REQUERIMIENTOS. Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la administración de impuestos,

Subdirección de Normativa y Doctrina

cuando a juicio de ésta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos”. (Subrayado fuera de texto).

El requerimiento de información es un acto administrativo de carácter particular y de trámite o preparatorio. Con este requerimiento no solo se materializan los derechos y garantías del procedimiento general previsto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, sino que se cumplen los preceptos para la reclasificación establecidos por la Corte Constitucional en la Sentencia C-040 de 2021, que a su vez se apoya en pronunciamientos previos de la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado, así:

“la reclasificación procede (i) después de verificar cumplidos los requisitos para estar catalogado como responsable del IVA; (ii) una vez adelantadas las funciones de fiscalización e investigación que dan sustento a la decisión; y, (iii) tras recaudar el soporte probatorio, pues, de conformidad con el artículo 743 del Estatuto Tributario, esta se debe fundamentar en “los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente”, que deben ser comprobados “por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil”.

109. *Por su parte, en ejercicio de su competencia ordinaria de control de legalidad, el Consejo de Estado ha señalado que la decisión de reclasificación debe respetar las garantías que integran el debido proceso:*

“a pesar de que la ley autorice a la Administración para actuar oficiosamente, eso no significa que su decisión pueda ser arbitraria, ya que en su actuar, aún con fines de control, debe adelantar un procedimiento, aunque sea sumario, pero que permita al administrado el ejercicio de sus derechos de audiencia y defensa, porque la facultad que le otorga la ley a la Administración por amplia que sea, es esencialmente reglada y controvertible. Más aún si se tiene en cuenta que existen en la ley ciertos requisitos que deben cumplirse para pertenecer a uno u otro régimen en el impuesto a las ventas, por lo que es claro que la reclasificación debe estar precedida de investigación de cuyos resultados se establezcan tales circunstancias, que deben ser las que den soporte fáctico, probatorio y motivación al acto administrativo que plasme la decisión”.

Nótese como la Corte mediante la Sentencia C-040 de 2021 no ordena otorgar recursos, ni durante el procedimiento previo, ni contra la resolución de reclasificación. Con la decisión de exequibilidad condicionada del artículo 508-1 del Estatuto Tributario se condicionó la interpretación de las expresiones “La Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto” y “La decisión anterior será notificada al responsable detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión”, para garantizar los derechos y garantías del procedimiento administrativo de manera previa a la reclasificación, pero ello no implica otorgar los recursos de la Ley 1437 de 2011 (i.e., recursos de reposición, apelación y queja). En efecto, frente a la expresión “Contra la misma no procede recurso alguno” encontró la Corte una cosa juzgada constitucional, según lo resuelto en la Sentencia No. 85 de 1991 proferida por la Corte Suprema de Justicia.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Así las cosas, para este Despacho es claro que los recursos generales contra los actos administrativos previstos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo no serían aplicables al procedimiento previo a la reclasificación.

Adicionalmente, nótese que inclusive sobre el acto administrativo a través de cual se notifica y se da la posibilidad al interesado de aportar información o alegaciones, que es un acto administrativo de trámite, dichos recursos generales no procederían puesto que solo están previstos para los 'actos definitivos'. Al respecto, el artículo 74 de la Ley 1437 de 2011 establece:

“ARTÍCULO 74. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Por regla general, contra los actos definitivos procederán los siguientes recursos:

1. *El de reposición, ante quien expidió la decisión para que la aclare, modifique, adicione o revoque.*
2. *El de apelación, para ante el inmediato superior administrativo o funcional con el mismo propósito. (...)*. (Subrayado fuera de texto).

Frente a la **competencia funcional** en torno al requerimiento de información, se debe dar aplicación a la Resolución DIAN No. 069 de 2021 “*Por la cual se distribuyen las Divisiones y sus funciones y se crean los Grupos Internos de Trabajo con sus funciones, en las Direcciones Seccionales de la DIAN*”, que regula la competencia para proferir la resolución de reclasificación oficiosa a los no responsables en responsables así:

Dirección Seccional	Artículo en Resolución No. 069 de 2021	Competente
En las Direcciones Seccionales de Impuestos de Barranquilla, Bogotá, Cali, Cartagena, Cúcuta y Medellín y en las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas de Armenia, Bucaramanga, Buenaventura, Ibagué, Manizales, Montería, Neiva, Palmira, Pasto, Pereira, Popayán, Riohacha, Santa Marta, Tunja y Villavicencio.	Numeral 2.5 (4) del artículo 2	División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva
En las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas de Arauca, Leticia, San Andrés, Valledupar y Yopal.	Numeral 2.15 (38) del artículo 2	División de Fiscalización y Liquidación Tributaria, Aduanera y Cambiaria
En las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas de Barrancabermeja, Florencia, Girardot, Puerto Asís, Quibdó, Sincelejo, Sogamoso y Tuluá.	Numeral 2.16 (24) del artículo 2	División de Fiscalización y Liquidación Tributaria, Aduanera y Cambiaria

Por consiguiente, el jefe de la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva o el jefe de la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria, Aduanera y Cambiaria, según corresponda, será el competente para expedir el requerimiento. Luego, después de haber

Subdirección de Normativa y Doctrina

efectuado el requerimiento de información y, considerando la información objetiva con la que cuenta la Administración Tributaria, evaluará si procede o no la resolución de reclasificación.

Finalmente, es de resaltar que el procedimiento de reclasificación oficiosa a los no responsables en responsables ya se encontraba previsto y autorizado por normas de carácter legal y reglamentario previo a la expedición de la Ley 2010 de 2019 y de la Sentencia C-040 de 2021. Además, las competencias funcionales en torno a dicho procedimiento ya estaban previstas. De esta manera, para aplicar el procedimiento en virtud de lo ordenado por la Corte Constitucional no sería necesaria una asignación de funciones mediante resolución emitida por parte del Director General de esta Entidad.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Julián López Avella
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina 2021