



Agencia del Inspector General de Tributos,
Rentas y Contribuciones Parafiscales

Manual para el manejo de investigaciones disciplinarias por conductas relacionadas con el trámite de devoluciones y compensación de impuestos

Actualización –Manual devoluciones



El emprendimiento
es de todos

Minhacienda

ABREVIATURAS

CDU	-----	Código Disciplinario Único
Coljuegos	-----	Entidad Administradora de Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar
DIAN	-----	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
FGN	-----	Fiscalía General de la Nación
ITRC	-----	Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales
PGR	-----	Procuraduría General de la Nación
SID	-----	Subdirección de Investigaciones Disciplinarias
SIGII	-----	Sistema de Gestión Integral del Inspector
UGPP	-----	Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales

CONTENIDO

- 1.** Introducción *(pág 4)*
- 2.** Objetivo y alcance del manual *(pág 6)*
- 3.** Glosario, preguntas y respuestas *(pág 8)*
- 4.** Las devoluciones y su trámite en la DIAN *(pág 21)*
- 5.** Marco Normativo *(pág 26)*
- 6.** La devolución de impuestos como factor de riesgo para la Administración tributaria *(pág 33)*
- 7.** El proceso disciplinario: Hacia un nuevo modelo de investigación *(pág 35)*
- 8.** Hipótesis frente al trámite de devoluciones o compensaciones de Impuestos *(pág 62)*
- 9.** Las devoluciones y su proceso de adecuación típica *(pág 65)*
- 10.** Recomendaciones y buenas prácticas en procesos disciplinarios sobre el tema de devoluciones y compensaciones *(pág 72)*
- 11.** Referencias bibliográficas *(pág 75)*

1.

Introducción

La corrupción es un fenómeno que pone en grave riesgo la buena marcha de la función pública en todas sus ramas. En tal virtud, el legislador crea continuamente mecanismos de control y lucha contra la corrupción. Así mismo, ante situaciones de mayor contingencia, se crean entidades u organismos especializados encargados de auditar, inspeccionar e investigar actividades, algunas estatales, que por su naturaleza son más sensibles a padecer el vejamen de la corrupción.

Bajo tal óptica, el Gobierno Nacional creó mediante la expedición del Decreto 4173 de 2011, la Agencia del Inspector General de Tributos Rentas y Contribuciones Parafiscales, como una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, encargada principalmente de luchar contra la corrupción en entidades que por disposición normativa detentan la función fiscal del Estado, esto es, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Parafiscales (UAE UGPP), y la Entidad Administradora del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar (Coljuegos).

En la dinámica que es propia de esta Agencia, la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias presenta un estudio y una guía práctica de investigación de casos relacionados con las devoluciones de impuestos, el cual corresponde con un procedimiento de la línea misional de recaudación de la UAE DIAN, respecto del cual se han presentado algunas conductas de corrupción.

En ningún caso puede considerarse una guía de manejo infalible y que goce de universalidad para la aplicación de investigaciones disciplinarias por conductas relacionadas con la devolución y compensación de impuestos.

Lo anterior, comoquiera que son variadas las posibilidades en la realización de conductas reprochables, toda vez que estas pueden abarcar una amplia gama de situaciones que van desde comportamientos culposos, hasta maniobras deliberadas y conscientes de la infracción. De igual manera, habrá casos de participación de particulares con y sin la intervención de servidores públicos de la Administración Tributaria.

Igualmente, hay infracciones que son atribuibles a deficiencias administrativas; otras a organizaciones delictivas que aprovechan estas deficiencias y el conocimiento jurídico tributario; en fin, son varias las modalidades y las posibilidades que se pueden presentar en este tópico.

Bajo tal paradigma, el presente Manual tiene por objeto establecer una guía abstracta y general que sirva de carta de navegación en los procesos que se adelanten por conductas relacionadas con la devolución y compensación de impuestos. No obstante, el destinatario podrá enriquecer los alcances y la metodología de la investigación, a partir de su propia experiencia, así como del enfoque que haya aplicado en cada caso particular.

2.

Objetivo y alcance del manual

El objetivo del presente documento es elaborar una herramienta práctica que facilite el manejo de los procesos disciplinarios que se adelanten con ocasión de conductas relacionadas con el trámite de devoluciones y compensaciones de Impuestos, efectuados por la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Este manual es un instrumento de consulta y orientación al interior de la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias de la UAE ITRC y de otros organismos estatales, si se tiene en cuenta que brinda elementos teóricos y procedimentales que allanan la comprensión del fenómeno no solo desde el contexto disciplinario, sino también, desde la órbita fiscal y penal.

El documento abarca, de manera clara y sencilla, los principales puntos que comprende el trámite de devolución de impuestos y el de compensaciones, como fenómenos susceptibles de interés disciplinario.

Para tal efecto, se procede inicialmente a describir el proceso de devolución y compensación de impuestos a la luz de la normatividad que regula el tema, sin consideración alguna del derecho disciplinario, y a continuación se abordan las situaciones irregulares que pueden llegar a presentarse alrededor de dicho procedimiento.

Así mismo, siendo la instrucción disciplinaria uno de los elementos fundamentales de la vocación y misión de la Agencia ITRC, se efectúa un análisis del procedimiento disciplinario a partir del trámite de devolución de impuestos y el de compensaciones. También se dedica un capítulo a los medios probatorios y otro a las recomendaciones para cada fase del procedimiento disciplinario.

Estos tres acápite pretenden brindar al operador una guía práctica para el desenvolvimiento de la labor procesal, la cual incluirá además, un estudio teórico de las presuntas adecuaciones típicas que pueden presentarse en los trámites de devoluciones de impuestos, con el objeto de ofrecer un análisis que oriente la labor jurídica y argumentativa de las providencias que se profieran al respecto.

De igual manera, se ofrecen algunas estrategias y sugerencias probatorias, en consideración de las diferentes etapas que integran el procedimiento disciplinario. Las recomendaciones probatorias, tal y como su nombre lo indica, no son más que meras propuestas que dependerán de cada caso en concreto y de la inventiva y creatividad del investigador disciplinario.

En suma, el presente Manual pretende desarrollar el tema, de tal forma que genere inquietudes e inspire una posición crítica y activa del investigador, con el objeto de contribuir con la finalidad de la actuación disciplinaria, cual es la aprehensión de la verdad material sobre los hechos y la atribución jurídica correspondiente.

3.

Glosario, preguntas y respuestas

El propósito de este capítulo es brindar un glosario y una serie de preguntas y respuestas que posibiliten al investigador aproximarse y comprender el trámite de las devoluciones de impuestos.

De esta forma, se presentan definiciones claras y sencillas para que el instructor cuente con información suficiente para comprender el procedimiento administrativo y bajo tal aproximación temática, obtenga herramientas que le permitan encaminar la investigación disciplinaria en forma eficaz y acertada.

Si bien es cierto el tema de devoluciones es complejo, este capítulo pretende facilitar el estudio del respectivo procedimiento, a efectos de que el operador disciplinario cuente con una lectura clara y sencilla que le abone el camino para el entendimiento de la normatividad aplicable.

Es importante aclarar que resulta imposible desarrollar todas las vicisitudes referentes a los elementos sustantivos y adjetivos de las devoluciones de impuestos, especialmente en una guía de investigación disciplinaria. No obstante, sí se puede dar una adecuada aproximación del procedimiento administrativo de marras.

Para efectos conceptuales y de términos aquí esbozados, se apeló principalmente a definiciones del Estatuto Tributario y a un glosario elaborado por la DIAN para el tema. En otros aspectos, como temas a tratar y preguntas y respuestas, también se hizo uso de un trabajo investigativo de la Pontificia Universidad Javeriana, Departamento de Ciencias Contables, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, y de los manuales del usuario implementados por la DIAN para los trámites de devoluciones y/o compensaciones de saldo a favor en renta y en ventas. referidos en la bibliografía. Adicionalmente, otros conceptos son propios.

GLOSARIO

- **Activos**

Es el conjunto de bienes o derechos de la cual es titular una persona, sea natural o jurídica, que le reportan un beneficio en razón de su valor.

- **Administración tributaria**

Entidad del Estado encargada de la determinación, liquidación, recaudación y administración de los tributos, cuya función pública esencial es garantizar la seguridad fiscal del Estado.

En Colombia, dicha entidad es la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (UAE DIAN), que se encuentra adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por fenómeno de descentralización administrativa especializada y por servicios.

La UAE DIAN funciona internamente mediante desconcentración territorial y funcional, con una Dirección Central y Direcciones Seccionales que abarcan conocimiento sobre todo el territorio nacional.

- **Agente de retención**

Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

- **Compensación de impuestos**

Acción por medio de la cual el contribuyente, responsable o usuario aduanero cancela sus obligaciones actuales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses, y sanciones a través de la utilización de un saldo a favor determinado en una liquidación privada de sus declaraciones tributarias y/o aduaneras, o en una actuación oficial, previo cumplimiento de los requisitos establecidos para tal fin, y el diligenciamiento del formato establecido por la DIAN.

Desde el punto de vista de la teoría de las obligaciones, la compensación es un modo de extinguir las obligaciones cuando dos personas son deudoras recíprocamente y, por ministerio de la ley, se extinguen las dos deudas hasta el importe menor.

En consecuencia, en derecho tributario, la compensación de impuestos se predica cuando un contribuyente tiene un saldo a favor, empero, sigue siendo sujeto de obligación tributaria, razón por la cual se compensa la nueva obligación hasta el monto del saldo a favor.

- **Contribuyente**

Son contribuyentes o responsables director del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

- **Costos**

Corresponden a todo tipo de erogaciones, gastos e inversiones asociados directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios en que incurrió el contribuyente en el desarrollo del objeto social.

- **Devolución de impuestos**

Acción por medio de la cual la DIAN reintegra al contribuyente los saldos a favor, pagos en exceso o pagos de lo no debido, determinados en una liquidación privada de las declaraciones tributarias y/o aduaneras, o en una actuación oficial, previa solicitud del contribuyente o responsable, y el cumplimiento de los requisitos para tal fin, así como el diligenciamiento del formato establecido por la DIAN. Permite que los contribuyentes recuperen sus saldos a favor, generados en la declaración de renta y complementarios.

- **Impuesto sobre la renta y complementarios**

El impuesto sobre la renta y complementarios es un solo gravamen integrado por los impuestos de renta y los complementarios de ganancias ocasionales y de remesas. Grava todos los ingresos que obtenga un contribuyente en el año, que sean susceptibles de producir incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, siempre que

no hayan sido expresamente exceptuados, y considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos.

- ***Impuesto sobre las ventas***

El impuesto sobre las ventas es un gravamen del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea y de régimen general, que recae sobre el consumo de bienes, servicios y explotación de juegos de suerte y azar. Se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de la producción, distribución, comercialización e importación.

- ***Imputación***

En materia tributaria es la operación en virtud de la cual el contribuyente decide trasladar a su declaración tributaria del período actual, el saldo a favor determinado en una liquidación privada u oficial precedente.

- ***Libro de contabilidad***

Es el medio material en el que se registran los hechos patrimoniales de un ente económico. En tal medida, en ellos se registran operaciones, aportes y el resultado de las reuniones de sus órganos de dirección, administración y control.

- ***Liquidación oficial***

Acto administrativo en virtud del cual la autoridad tributaria determina la obligación fiscal a pagar o del saldo a favor, a cargo del contribuyente responsable de efectuar una liquidación privada.

- ***Liquidación privada***

Determinación del tributo efectuada por parte del contribuyente y responsable del impuesto en sus respectivas declaraciones.

- ***Origen de la obligación sustancial***

La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.

- ***Pago de lo no debido***

Es el pago con cargo a impuestos no administrados por la UAE DIAN o a impuestos administrados por la UAE DIAN, sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento.

- ***Pago en exceso***

Corresponde al pago de sumas mayores a las que figuran liquidadas por el contribuyente o responsable de la obligación tributaria, respecto de cualquier impuesto vigente.

- **Pasivos**
Es la glosa financiera de una obligación del ente económico reflejada en el presente, que se deriva de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro, atendiendo la naturaleza obligacional, se deberán transferir recursos o proveer servicios a otros entes.
- **Patrimonio bruto**
Es el conjunto de bienes y derechos cuantificables económicamente de una persona natural o jurídica. Ese haber patrimonial está integrado por todos los bienes que le pertenecen sin considerar las deudas y obligaciones que se tengan.
- **Patrimonio líquido**
Es el resultado de depurar los activos al restar del patrimonio bruto el monto de los pasivos vigentes. Se denomina líquido porque representa la realidad patrimonial de la persona o empresa, toda vez que los pasivos son obligaciones con terceros que están siendo respaldados con parte de los activos.
- **Período fiscal**
Término fijado por la ley para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias.
- **Renta bruta**
Son los recursos percibidos por una persona o entidad, sin descontar los costos y los gastos que fueron erogados en desarrollo de la actividad económica.
- **Renta líquida**
Los recursos percibidos por una entidad una vez descontados los costos y los gastos que fueron erogados en desarrollo de la actividad económica. Una vez se determina la renta líquida, sirve de base para el pago de los impuestos de renta y complementarios. Luego de esta sustracción, queda la utilidad del ejercicio.
- **Responsables**
Son responsables para efectos del impuesto las personas que, si bien no son contribuyentes, deben cumplir con el pago del tributo.
- **Sujetos pasivos**
Son contribuyentes o responsables director del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.
- **TIDIS**
La sigla TIDIS significa Títulos de Devolución de Impuestos. Son títulos valores emitidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito público, como mecanismo de pago para que la DIAN pueda hacer efectiva la devolución de saldos a favor originados en el pago de impuestos. Constituyen deuda pública interna y son libremente negociables.

PREGUNTAS Y RESPUESTAS

- ***¿Qué es la extinción de la obligación tributaria?***

Es la cesación de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente, responsable o usuario aduanero).

- ***¿Cuáles son las formas de extinción de la obligación tributaria?***

De conformidad con el Estatuto Tributario, son solución o pago, compensación de las deudas fiscales y condonación o remisión de las deudas tributarias.

- ***¿Quiénes están legitimados para solicitar devolución o compensación de saldos a favor en el impuesto sobre la renta y complementarios?***

Todo contribuyente obligado a declarar y/o su apoderado, cuando de su liquidación surjan saldos a favor.

- ***¿Quiénes están legitimados para solicitar devolución y/o compensación de saldos a favor por el impuesto sobre las ventas?***

- Los contribuyentes que hayan efectuado pagos en exceso o de lo no debido, por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago.
- Los responsables de bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1, 468-3 y 481 del Estatuto Tributario, y por aquellos que hayan sido objeto de retención.
- Los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 del Estatuto Tributario.
- Los responsables del régimen común que hayan sido objeto de retención, hasta la concurrencia del saldo a favor.
- Los responsables del valor agregado IVA, pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social.
- Las instituciones estatales u oficiales de educación superior por el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios requeridos para el funcionamiento de la institución.
- Los turistas extranjeros por la compra de bienes que dan derecho a la devolución de IVA.
- Los diplomáticos, organismos internacionales y misiones diplomáticas y consulares.
- Los constructores de vivienda de interés social e interés social prioritario por el IVA pagado en la adquisición de materiales de construcción.
- Las empresas que se encuentren en proceso concordatario o estén tramitando o ejecutando un acuerdo de reestructuración de conformidad con la Ley 550 de 1999 y Ley 1116 de 2006- régimen de insolvencia, por las retenciones en la fuente del Impuesto sobre la Renta que se les practique.

- ***¿Cuándo surge un saldo a favor del contribuyente?***

Un saldo a favor de un impuesto se origina por el pago en exceso de este, por retenciones en la fuente que se le practican al contribuyente, o por el pago de lo no debido.

Su origen puede estar en la liquidación privada de una declaración tributaria o aduanera, o la expedición de un acto administrativo de liquidación oficial. En cualquiera de los dos eventos surge una diferencia o un saldo a favor del contribuyente.

También pueden presentarse:

- Supuestos de pagos indebidos.
- Errores de la administración tributaria.
- Errores del contribuyente en las liquidaciones privadas.
- Indebidos sobrevenidos: se originan de manera posterior al supuesto de hecho, fruto de actos administrativos o hechos, tales como leyes, nulidad de actos, aparición de pruebas, sentencias de inexequibilidad, entre otros.

- ***¿Qué puede hacer el contribuyente cuando surge un saldo a favor?***

El contribuyente podrá disponer de su saldo a favor con cualquiera de las siguientes opciones:

- Solicitarlo en compensación.
- Solicitarlo en devolución.
- Imputarlo en la respectiva liquidación privada de un impuesto.

Cuando el contribuyente tenga obligaciones fiscales pendientes, la administración tributaria dispondrá de oficio, previa certificación del área de cobranzas, la compensación de la obligación hasta el monto del saldo a favor.

- ***¿Cuál es el tiempo límite con el que cuenta el contribuyente para solicitar la devolución de impuestos?***

La solicitud de devolución de saldos a favor de impuestos en renta y ventas deberá presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar (si es declaración privada), o desde la fecha de la ejecutoria (si se trata de liquidación oficial).

Respecto al IVA existen algunas excepciones o casos especiales, donde puede haber variación del límite temporal para hacer la solicitud, como es el caso de los constructores, instituciones de educación superior, y los diplomáticos, organismos internacionales, y las misiones diplomáticas y consulares.

Cuando el saldo a favor de las declaraciones de impuestos haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la devolución, la parte rechazada no se podrá solicitar, aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo (Art. 854 Estatuto Tributario).

En los casos en que la solicitud de devolución se realice por concepto de tributos u obligaciones aduaneras (derechos de impuestos a la importación o pago de sanciones), la solicitud deberá presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha en la cual se realizó el pago que dio origen al pago en exceso o saldo a favor; en aquellos eventos en que el saldo tenga como génesis una liquidación oficial, el término de seis meses se contará a partir del día siguiente de la notificación del respectivo acto administrativo.

Cuando se trata de devolución de pagos en exceso y pago de lo no debido en materia tributaria, la solicitud debe presentarse dentro de los cinco (5) años siguientes al pago realizado.

- ***¿Cuál es el término para compensar un saldo a favor?***

La solicitud de compensación deberá presentarse dentro de los dos (2) años siguientes del vencimiento del plazo para declarar (si es declaración privada), o desde la fecha de ejecutoria (si se trata de liquidación oficial).

La compensación será oficiosa por la UAE DIAN, cuando el contribuyente haya solicitado una devolución de un saldo y existan obligaciones tributarias a su cargo, para lo cual en el proceso de devolución de impuestos se deberá pedir certificación del área de cobranzas.

- ***¿Cuál es el área encargada de la aprobación o rechazo de la solicitud de devolución?***

Las áreas encargadas de tramitar las devoluciones de impuestos son los grupos internos de trabajo de devoluciones, adscritos a las divisiones de recaudación de la correspondiente dirección seccional. En aquellas direcciones seccionales que no cuenten en su estructura, con grupos internos de trabajo de devoluciones, el trámite estará a cargo de la división de recaudación y cobranzas.

Los expedientes de verificación de posdevoluciones se adelantarán por parte de la división de fiscalización de la dirección seccional correspondiente.

- ***¿Dónde se presenta la solicitud de devolución y/o compensación del impuesto?***

El contribuyente debe presentarla ante la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas donde se hubiere presentado la respectiva declaración tributaria. Generalmente, suele coincidir con el domicilio principal de la persona natural o jurídica.

- ***¿Qué requisitos generales debe reunir el contribuyente para el trámite de la devolución y/o compensación en el impuesto de renta y complementarios y el impuesto sobre las ventas?***

- a) Tener el Registro Único Tributario (RUT) formalizado, actualizado y sin suspensión.
- b) Tener el Certificado de Existencia y Representación Legal actualizado. Si es persona jurídica, debe tratarse del certificado histórico de existencia y representación legal.
- c) Diligenciamiento del Formato 010 "Solicitud de Devolución y/o Compensación"

- d) Diligenciamiento del Formato 1668 “Información constancia titularidad cuenta bancaria”. Adicionalmente, la constancia debe haber sido expedida con fecha no superior a un (1) mes, por una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia.
- e) Formato 1391 “Información de poder o mandato” cuando la solicitud se radica mediante apoderado, o el formato 1384 cuando la solicitud se radique en forma virtual. Se deberá adjuntar el poder otorgado en debida forma y ante Notaría.
- f) Formato 1385 “Información de la Garantía”. Se debe anexar el original de la garantía y copia del recibo de pago de la prima.
- g) Formato 1220 “Relación de las Retenciones en la Fuente”
- h) Relación de costos y gastos declarados en el objeto de solicitud y los que componen el arrastre.
- i) En caso de tratarse de sociedad liquidada o sucesiones, debe anexar una fotocopia del acta de liquidación o escritura de sucesión, a fin de establecer si el saldo a favor fue adjudicado a alguno de los socios o herederos.

En algunos casos la DIAN no requiere el diligenciamiento de los formatos adicionales al Formato 010, pero sí que se aporte la documentación correspondiente, aspecto que se deberá verificar por cada solicitante según su situación particular y las excepciones de las normas generales y reglamentarias que rigen el procedimiento.

En el portal web de la DIAN, enlace de “trámites y servicios”, ingresando después a “trámites impuestos”, y a “devoluciones y/o compensaciones”, se encuentra el listado de documentos específicos según actividad económica.

<https://www.dian.gov.co/Transaccional/Paginas/DevolucionesCompensaciones.aspx>

- ***¿Qué requisitos especiales debe reunir el contribuyente para que le sea concedida la devolución y/o compensación en el impuesto sobre las ventas?***

Además de los requisitos generales, debe contar con los requisitos especiales según la actividad económica desarrollada, que acrediten dicha actividad y las circunstancias que originan la solicitud de devolución.

Para mayor información, pueden ser consultados en el portal web de la DIAN, enlace de “trámites y servicios”, ingresando después a “trámites impuestos”, y a “devoluciones y/o compensaciones”, link: <https://www.dian.gov.co/Transaccional/Paginas/DevolucionesCompensaciones.aspx>

- ***¿Cuándo puede el contribuyente aduanero acceder a la devolución de un tributo aduanero?***
 - a) Cuando se hubiere liquidado en la declaración de importación y hubiese pagado una suma mayor a la debida por concepto de tributos aduaneros.
 - a) En el caso de que se hubiere pagado una suma mayor a la liquidada y debida por concepto de tributos aduaneros.
 - b) Cuando se hubiere presentado declaración de importación y pagado los tributos aduaneros sin obtener autorización de levante de la mercancía o cuando este se hubiere obtenido solo en forma parcial.

- ***¿Para qué sirven las pólizas de garantía en el trámite de devoluciones?***

El contribuyente podrá adquirir ante cualquier empresa aseguradora o entidad bancaria, una póliza de garantía sobre el valor de la suma objeto de devolución, cuyo otorgamiento le concederá la prerrogativa de que su devolución sea tramitada lo más pronto posible.

La póliza afianza el monto de la devolución concedida, así como el valor de la eventual sanción por trámite de devolución improcedente.

En tal virtud, una vez se declare el agotamiento de la actuación administrativa (antes conocida como vía gubernativa), la sanción por devolución improcedente, la administración tributaria podrá requerir a la empresa aseguradora el valor de la devolución con su correspondiente sanción.

- ***¿Cuáles son los requisitos de la garantía en devoluciones?***

- Haber sido otorgada por una compañía de seguros o entidad bancaria vigilada
- por la Superintendencia Bancaria.
- Ser expedida a favor de la Nación-Unidad Administrativa Especial-Dirección
- de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- Estar firmada y acreditada por el gerente de la oficina principal o de la sucursal o agencia de la entidad otorgante.
- Tener una vigencia de dos (2) años, a partir de la presentación de la solicitud.
- Cubrir el monto objeto de solicitud de devolución más el valor de las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario.
- Debe constar expresamente la mención de que la entidad bancaria o compañía de seguros renuncia al beneficio de excusión.
- En el texto de la póliza se debe citar el contenido del artículo 860 del Estatuto Tributario.
- Adjuntar copia del recibo de pago de la prima.

- ***¿Cuál es el término que tiene la Administración Tributaria para el trámite de la devolución o compensación?***

El término para que se efectúe la devolución o compensación es el siguiente:

- 50 días cuando el contribuyente no presenta garantía. Se adiciona un (1) mes para devolver si la solicitud se formula dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la declaración o su corrección.
- 20 días para los contribuyentes que presentan la solicitud con garantía.

- ***¿En qué casos deberán ser inadmitidas las solicitudes de devolución y compensación?***

Es importante indicar previamente que la inadmisión permite la nueva radicación de la solicitud de devolución y/o compensación, caso en el cual deberán corregirse las falencias de la petición inicial.

Algunas causales de inadmisión pueden ser:

- a) Cuando la declaración objeto de la devolución y/o compensación se tenga como no presentada por las causales prescritas en el artículo 580 del Estatuto Tributario.
 - b) Cuando la solicitud se presente sin el cumplimiento de los requisitos formales que exigen las normas y la reglamentación. Por ejemplo, cuando no se aporta el certificado de existencia y representación legal o la relación de proveedores.
 - c) Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético.
 - d) Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.
 - e) Cuando la información diligenciada en los formatos no corresponda a lo registrado en las respectivas declaraciones o en la documentación soporte.
- ***¿En qué casos la solicitud de devolución y/o compensación deberá ser rechazada en forma definitiva?***

La administración tributaria podrá rechazar definitivamente la solicitud que hiciere el contribuyente, en los casos señalados en el artículo 857 del Estatuto Tributario con sus adiciones normativas, como son:

1. Cuando fueren presentadas extemporáneamente.
 2. Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.
 3. En el caso de los exportadores, cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores (Hoy Registro Único Tributario RUT Art. 555-2) previsto en el artículo 507.
 4. Cuando dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.
 5. Cuando se compruebe que el proveedor de las Sociedades de Comercialización Internacional solicitante de devolución y/o compensación, a la fecha de presentación de la solicitud no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud.
- ***¿Existe alguna investigación previa a la devolución o compensación solicitada?***

La regla general es que el área de recaudación conceda, rechace o inadmita la solicitud de devolución con base en los documentos que aporta el contribuyente. No obstante lo anterior, la división de fiscalización podrá adelantar investigaciones relacionadas con la solicitud de devolución de impuestos, y tiene la facultad de suspender el término para devolver o compensar hasta por un máximo de noventa (90) días, en los casos establecidos en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario.

- ***¿Qué constatación hace la DIAN para proceder a devolver o compensar un saldo a favor?***

Al momento de verificar las solicitudes de devolución, la DIAN realizará una constatación de la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor.

En tal virtud, la administración verifica que exista uno o varios de los agentes retenedores señalados en la solicitud de devolución, así mismo, que el agente o agentes comprobados practicaron la retención reportada por el contribuyente. También, según el caso, que los pagos en exceso que indica haber efectuado el contribuyente, en efecto se llevaron a cabo a favor de la administración de impuestos.

En la devolución de impuesto de IVA, se verifica la existencia del saldo a favor y el cumplimiento de los requisitos legales para la aceptación de los impuestos descontables. Para ello, la DIAN comprobará la existencia de uno o varios de los proveedores señalados en la solicitud de devolución y que este efectivamente haya liquidado el impuesto reportado por el solicitante.

- ***¿Cuál es el medio para efectuar la devolución?***

Si el valor a devolver es inferior a 1.000 UVT (Unidad de Valor Tributario), el valor se abona a la cuenta corriente o de ahorros indicada en la certificación bancaria. Si el valor a devolver supera este monto la devolución se realiza en Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS).

- ***¿Qué sucede cuando se determina que es improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en periodos siguientes?***

En el evento en que se establezca que un saldo a favor que hubiere sido imputado en períodos posteriores es improcedente, las modificaciones a la liquidación privada se harán respecto al período en el cual el contribuyente o responsable determinó dicho saldo a favor, liquidando las sanciones correspondientes.

Cuando se presente esta situación, la administración exigirá el reintegro del saldo a favor imputado en forma improcedente, liquidado con los intereses moratorios correspondientes.

- ***¿La DIAN tiene la posibilidad de solicitar el reintegro del dinero, después de haber hecho efectiva la devolución del saldo a favor?***

Sí, en aquellos casos en que las devoluciones o compensaciones reconocidas con base en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente.

Precisamente, la razón por la cual se otorga la garantía de seguros, es que la administración tributaria cuente con la posibilidad de hacer una verificación a fondo de la devolución concedida y repita contra la aseguradora, por el monto de la devolución, además de la sanción correspondiente por solicitud de devolución improcedente.

El trámite de verificación de fondo de una devolución, se denomina proceso de posdevoluciones y está a cargo de la división de fiscalización, área que cuenta con todas las prerrogativas que le confiere la ley para la constatación de las operaciones económicas que el contribuyente esgrime como causa de la devolución de impuestos.

- ***¿Cuánto tiempo tiene la DIAN para solicitar el reintegro de las sumas compensadas o devueltas de manera improcedente?***

Para obtener el reintegro de una suma devuelta o compensada, la DIAN debe adelantar un proceso de fiscalización de posdevolución. La definición jurídica de este proceso de fiscalización será el archivo o, en su defecto, la sanción por solicitud de devolución improcedente. El término para imponer la sanción es de dos años, apelando a la firmeza de la declaración tributaria.

4.

Las devoluciones y su trámite en la DIAN

La devolución es una prerrogativa derivada de la obligación jurídico-tributaria a favor del contribuyente, quien en razón de un pago en exceso, tiene derecho a la retribución del pago de lo no debido o el reconocimiento de un saldo a favor.

Bajo tal perspectiva, es importante dejar sentado que en el trámite de devoluciones está en juego la economía nacional, comoquiera que las dilaciones justificadas o reconocimientos injustificados afectarían los recursos públicos.

Por este motivo, la ley estableció términos procesales cortos y se legisló sobre la posibilidad del otorgamiento de garantías, con el objeto de agilizar y viabilizar los trámites de devoluciones en términos expeditos.

Así las cosas y dadas las implicaciones macroeconómicas, el legislador incluyó la imposición de sanciones para el servidor público que dilate o sobrepase los términos que le concede la ley para el reconocimiento del derecho de devolución y/o compensación.

El artículo 682 del Estatuto Tributario prescribe:

“Art. 682. Incumplimiento de los términos para devolver. Los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales (Hoy UAE - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), que incumplan los términos previstos para efectuar las devoluciones, responderán ante el tesoro público por los intereses imputables a su propia mora.

Esta sanción se impondrá mediante resolución motivada del respectivo administrador de impuestos, previo traslado de cargos al funcionario por el término de diez (10) días. Contra la misma, procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario que dictó la providencia, el cual dispondrá de un término de diez (10) días para resolverlo.

Copia de la resolución definitiva se enviará al pagador respectivo, con el fin de que este descuento del salario inmediatamente siguiente y de los subsiguientes, los intereses, hasta concurrencia de la suma debida, incorporando en cada descuento el máximo que permitan las leyes laborales.

El funcionario que no imponga la sanción estando obligado a ello, el que no la comunique y el pagador que no la hiciera efectiva, incurrirán en causal de mala conducta sancionable hasta con destitución.

El superior inmediato del funcionario, que no comunique estos hechos al administrador de impuestos o al Subdirector General de Impuestos, incurrirá en la misma sanción”.

Como puede apreciarse, el legislador ha sancionado con notoria severidad la pretermisión de términos a manos de los servidores públicos que tramitan las peticiones de devolución de impuestos; comoquiera que reconoce bajo la presunción de buena fe que rige las relaciones de un Estado Social de Derecho, que existe un pago de lo no debido por parte de un servidor público.

Esta circunstancia es de especial importancia a la hora de valorar y ponderar las conductas de los servidores públicos que tienen como función el trámite de devolución de impuestos; comoquiera

que les exige realizar los trámites con la mayor celeridad posible; circunstancia que se suma a eventos estructurales como la carencia de personal que agobia a la mayoría de áreas de recaudación del país, lo cual puede conllevar a errores involuntarios en el procedimiento de verificación y validación de requisitos.

Trámite de devoluciones

A continuación, se explica el trámite para el reconocimiento de una devolución:

- **Radicación**

Para la radicación de la solicitud de devolución o compensación, si el solicitante cuenta con firma electrónica, puede hacerlo a través del Servicio Informático Electrónico de Devoluciones.

Si no cuenta con firma electrónica, o la solicitud de devolución de saldos se relaciona con Renta IMAS, IMAN o Renta CREE, debe radicar la solicitud en la Dirección Seccional competente; en caso de que la radicación deba realizarse en las Direcciones Seccionales de Impuestos de Bogotá, grandes Contribuyentes, Medellín, Cali o Bucaramanga, se requiere cita, la cual se pide por medio del portal web de la DIAN en el enlace de “asignación de citas”. En las demás Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas, no se requiere asignación de citas para llevar a cabo la solicitud de devolución.

La documentación relacionada con la solicitud de devolución y/o compensación deberá entregarse en una carpeta foliada y en el siguiente orden:

1. Carátula
2. Solicitud
3. Requisitos generales
4. Requisitos especiales

La radicación puede hacerla el representante legal o persona natural, o su apoderado que debe ser abogado titulado autorizado para el ejercicio profesional (Tarjeta profesional vigente).

- **Formato solicitud**

El solicitante debe diligenciar debidamente el formato 010 “Solicitud de Devolución y/o Compensación”, sin tachaduras ni enmendaduras y firmados en original.

Cuando la solicitud corresponda a devolución de IVA a turistas extranjeros, se deberá utilizar el Formato 1344.

Si la radicación del formulario es presencial, al formulario a entregar debe anexar una sola copia de la documentación que se debe legajar.

En caso de que la solicitud se eleve utilizando el Servicio Informático Electrónico de Devoluciones y Compensaciones, el trámite se inicia con el diligenciamiento y presentación del Formato 010 con los soportes, los cuales deben entregarse de forma virtual dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

Si la solicitud se presenta con garantía mediante el Servicio Informático Electrónico de Devoluciones y Compensaciones, en los cinco (5) días siguientes a la fecha de registro de la solicitud, debe presentarse en la Dirección Seccional que atiende la solicitud, para aportar el original de la garantía y copia del recibo de pago de la prima.

Se deben adjuntar los formatos y documentos que demuestren el cumplimiento de los requisitos generales y específicos para la solicitud, según el tipo de impuesto y la actividad económica, como se señaló en el acápite de preguntas y respuestas.

Cuando se trate de devolución o compensación de productores de bienes exentos, exportaciones, retención por IVA y proveedores a sociedades de Comercialización Internacional, la DIAN puede realizar requerimiento de información o practicar visita, casos en los cuales se debe tener lista la documentación requerida.

El contribuyente deberá verificar que los soportes externos e internos de las transacciones que son susceptibles de aplicar para la devolución, (factura de venta, documento equivalente, u otros), cumplan con los requisitos establecidos por las normas contables y fiscales para su aceptación.

- **Trámite de la solicitud**

Como es bien sabido, una de las líneas misionales de la UAE DIAN es su atribución fiscalizadora. Así las cosas, en el trámite de devoluciones se presentan los Programas de Pre y Posdevoluciones.

El área encargada de devoluciones, que puede ser el grupo interno de trabajo de devoluciones en las direcciones seccionales grandes, o directamente la División de Recaudación en las Administraciones Seccionales más pequeñas; son las encargadas de la función de proferir los actos para ordenar, rechazar o negar las devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso.

Así las cosas, cada vez que se presenta una solicitud de devolución por parte de un contribuyente, en el área de recaudación se conforma un expediente administrativo cuyo radicado comienza con la anotación DI (Devoluciones en investigación – Devolución de Impuesto, o PreDevoluciones), y se asigna un servidor para el trámite a que haya lugar.

En ese momento, la labor del área de devoluciones se centra en verificar documental o formalmente la procedencia de la devolución, constatando el cumplimiento de requisitos legales, la veracidad de las operaciones que son susceptibles de aplicar la devolución, contrastando la información aportada por el solicitante con la existente en las bases de datos de la entidad, conforme a lo establecido en la Orden Administrativa 004 del 30 de abril de 2002 de la DIAN modificada por la Instrucción Administrativa 011 de 2003, y los manuales de procedimiento que haya implementado la entidad en su sistema de calidad.

En relación con estos trámites, el expediente ya analizado debe llevarse al Comité de Devoluciones que se haya conformado en cada Dirección Seccional para el efecto, siendo tal comité el que decide sobre la suspensión de términos para verificar inexactitudes o aspectos posiblemente irregulares, la procedencia del saldo a favor, o la necesidad de que se adelante investigación de fondo por el Programa PD (posdevoluciones), o los programas DG (Devolución con garantía), AD (antes de devolución) e IX (sanción por devolución improcedente), o los demás a que haya lugar.

Si durante el término de dos años que corresponden a la firmeza de la declaración, con ocasión del trámite por el Programa PD, la administración tributaria como fruto del cruce de información detecta la no procedencia de la devolución concedida; la administración requerirá mediante acto administrativo sometido a procedimiento de vía gubernativa (actualmente administrativa), el reintegro del dinero y la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, dispuesta en el Art. 670 del E. T., la cual puede ir hasta el 500 % del pago no procedente.

5.

Marco normativo

A continuación, se relaciona la principal normatividad de carácter general y abstracta (leyes y decretos), así como regulaciones internas de la propia UAE DIAN, que rigen uno o varios aspectos atinentes al trámite de devoluciones.

- **Decreto 624 del 30 de marzo de 1989**

Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

- **Ley 49 del 28 de diciembre de 1990**

Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones.

- **Decreto 2076 del 23 de diciembre de 1992**

Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones.

- **Ley 223 del 20 de diciembre de 1995**

Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones.

- **Decreto 380 del 27 de febrero de 1996**

Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 223 de 1995. Establece conceptos y requisitos sobre la retención en la fuente a título del impuesto sobre las ventas, causación de la retención en la fuente por IVA, agentes de retención en el impuesto sobre las ventas, responsable del impuesto sobre las ventas por el valor retenido y demás información, relación con los agentes retenedores y adquisición de bienes.

- **Ley 383 del 10 de julio de 1997**

Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.

- **Decreto 2126 del 29 de agosto de 1997**

Por el cual se reglamenta el artículo 29 de la Ley 344 de 1996. Trata sobre el cumplimiento de sentencias y conciliaciones judiciales.

Respecto al tema que nos interesa, hace relación a las obligaciones objeto de compensación. Las obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias objeto de compensación, serán aquellas que estén contenidas en liquidaciones privadas, liquidaciones oficiales y demás actos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,

que fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional, debidamente ejecutoriadas, y las garantías o cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias, una vez ejecutoriada la providencia que declare su incumplimiento o la exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

- **Decreto 2524 del 4 de diciembre de 2000**

Por el cual se reglamenta la entrega de información para las solicitudes de devolución y/o compensación. Establece requisitos especiales para la devolución o compensación de saldos a favor originados en el Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre las Ventas.

- **Orden Administrativa 4 del 30 de abril de 2002**

Fija el procedimiento para la presentación, verificación, trámite, control y fiscalización de las solicitudes de devolución y/o compensación e imputaciones incluidas, de los saldos a favor autoliquidados, tributos aduaneros y otros créditos. También establece de manera unificada el procedimiento para efectuar la devolución y/o compensación de saldos a favor, originados en el impuesto sobre la renta, ventas, pagos en exceso, pago de lo no debido, derechos aduaneros y otros créditos.

- **Ley 788 del 27 de diciembre de 2002**

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

- **Instrucción Administrativa N°. 11 de 2003**

Modifica la Orden Administrativa 4 de 2002, en el sentido de ordenar el envío de los expedientes al grupo de control de devoluciones y/o compensaciones de la división de fiscalización tributaria y/o aduanera, en un término de hasta cinco (5) días desde su radicación, respecto a los casos que deban ser objeto de control e investigación. Además, adiciona siglas para la numeración de los expedientes. En caso de encontrarse indicios o inexactitud, ordena llevar a comité de devoluciones y/o compensaciones a efectos que se tome la decisión sobre suspensión de términos para investigar, teniendo en cuenta la capacidad operativa del Grupo Control de Devoluciones y/o Compensaciones de la División de Fiscalización Tributaria, o quien haga sus veces y se formulan nuevos términos para la realización de los procesos.

Entre los aportes más importantes encontramos:

“4. Modificar el numeral 4 del Título I, inciso segundo, tercero y eliminar el 4, los cuales quedarán así:

“Este grupo llevará a cabo el estudio, análisis e investigación hasta de diez (10) días de los expedientes de renta y complementarios para llevar al Comité de Devoluciones, quien decidirá sobre la suspensión de términos y la procedencia del saldo a favor, con excepción de las solicitudes presentadas con garantía en las

cuales la División y/o Grupo de Devoluciones de Recaudación devolverá con el cumplimiento de los requisitos formales verificando en especial la validez de la garantía y la existencia del solicitante.

Con posterioridad a la devolución y/o compensación con garantía independientemente del concepto, debe realizarse la precritica por la División y/o Grupo que corresponda de acuerdo con lo señalado con el punto 3 de esta instrucción y llevarlos al comité con la calificación obtenida en la misma, a fin de que este decida sobre adelantar investigación de fondo por el Programa PD-Posdevoluciones, considerando la capacidad operativa.

5. Modificar el numeral 4.1, primer párrafo, del Título I el cual quedará así:

“En relación con las solicitudes seleccionadas para suspensión de términos de acuerdo con los indicios de inexactitud, pruebas, resultado del estudio y, análisis de cada expediente, así como la investigación de hasta diez (10) días, el Comité de Devoluciones teniendo en cuenta la capacidad operativa del Grupo de Control de Devoluciones y/o compensaciones Tributaria o quien haga sus veces, actuará dentro del siguiente marco de referencia”.

- **Ley 962 del 8 de julio de 2005**

Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos.

- **Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010**

Por la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.

- **Decreto 19 del 10 de enero de 2012.**

Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública.

- **Decreto 2277 del 6 de noviembre de 2012**

Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones.

- **Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012**

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

- **Resolución 000151 del 30 de noviembre de 2012**

Por la cual se establece el procedimiento para la presentación de las solicitudes de devolución y/o compensación por saldos a favor generados en declaraciones de renta y ventas. Implementa el Servicio Informático de Devoluciones y Compensaciones y la forma en que se presentarán las solicitudes manuales.

- **Decreto 2701 del 22 de noviembre de 2013**

Por el cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012

- **Decreto 2877 del 11 de diciembre de 2013**

Por el cual se modifica el Decreto número 2277 de 2012.

- **Resolución 057 del 19 de febrero de 2014 del Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales**

Por la cual se modifica la Resolución 151 del 30 de noviembre de 2012. En la misma, se amplía el universo de usuarios que presentarán las Solicitudes de devolución o compensación utilizando el Servicio Informático Electrónico, y reguló los formatos a emplear, así como la forma de presentación.

- **Decreto 153 de 2014**

Por el cual se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto sobre las Ventas y del Impuesto Nacional al Consumo a Diplomáticos, Organismos Internacionales y Misiones Diplomáticas y Consulares.

- **Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014**

Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones.

- **Decreto 1625 del 11 de octubre de 2016**

Por el cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria.

- **Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016**

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

- **Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018**

Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.

- **Ley 210 del 27 de diciembre de 2019**

Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.

- **Ley 1955 del 25 de mayo de 2019**

Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad".

- **Decreto 1165 del 2 de julio de 2019**

Por el cual se dictan disposiciones relativas al régimen de aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013.

- **Decreto 1422 del 6 de agosto de 2019**

Por el cual se reglamenta el párrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, se adiciona el capítulo 29 al título 1 parte 6 del libro 1 y el párrafo 2 al artículo 1.6.1.21.13. del capítulo 21 título 1 parte 6 del libro 1 y se modifica el artículo 1.6.1.21.14. del capítulo 21 título 1 parte 6 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria

- **Decreto Ley 2106 del 22 de noviembre de 2019**

Por el cual se dictan normas para simplificar, suprimir y reformar trámites, procesos y procedimientos innecesarios existentes en la administración pública.

- **Decreto 096 del 28 de enero de 2020**

Por el cual se reglamenta el párrafo 2° del artículo 850 del Estatuto Tributario y se modifica el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria

- **Decreto 644 del 11 de mayo de 2020**

Por medio del cual se reglamenta el numeral 13 del artículo 424 y los numerales 6 y 7 del artículo 477, y el artículo 850 del Estatuto Tributario, se modifica y adiciona el Decreto número 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

- **Guía práctica para solicitudes de devoluciones y compensaciones**

En esta guía se establece en forma clara y precisa todo lo relacionado con el procedimiento de devolución y/o compensación

6.

**La devolución de impuestos
como factor de riesgo para
la administración tributaria**

Toda relación jurídico-tributaria parte del postulado de la presunción de buena fe del contribuyente, de suerte que las declaraciones tributarias, por regla general, son particulares y voluntarias; contrario sensu, la declaración oficial pasa a un estadio de excepcionalidad.

En lo que respecta a las devoluciones, su instrumentación funciona de la misma manera. No obstante, el volumen de solicitudes, impide efectuar verificaciones sobre la totalidad; incluso, el número de procesos abiertos por el programa post devolución (programa PD – Post Devoluciones), es sustancialmente inferior al número de radicaciones de expedientes de Devoluciones (DI – Devoluciones Impuestos Tributarios, también conocido como Pre Devoluciones) tramitados por recaudación.

Adicionalmente, puede ocurrir que en los procesos por programa DI se realice únicamente una constatación formal de la información registrada por el solicitante y la certificación emitida por cobranzas de la DIAN, además de la documentación e información adjunta a la solicitud y en las bases de datos de la entidad, de forma tal que lo que se revisa es que la información sea coincidente, situación que puede dar lugar a errores, sumado a que también es posible que se omitan los cruces de información.

Puede haber deficiencias por parte del servidor que verifica las solicitudes, ya sea en la verificación o en el cruce de información, incumplimiento de los términos y de los trámites, entre otras falencias en la labor desarrollada.

También puede influir el hecho de que en la DIAN se manejan varios sistemas, plataformas o aplicativos de bases de datos, lo cual puede generar que la verificación de la información presentada por el solicitante no pueda ser consultada de forma eficaz y oportuna en los términos del trámite de devoluciones o compensación, o incluso que la información no esté debidamente actualizada en todas las plataformas.

A lo anterior se suma la posibilidad de que la falta de personal en las áreas encargadas del trámite de devoluciones y compensaciones redunde en mayores dificultades para una verificación rigurosa de la información contenida en las solicitudes correspondientes.

Bajo tal situación, se genera una atmósfera de riesgo, por cuanto la presunción de buena fe y la confianza que deposita la administración tributaria en el contribuyente, es un factor determinante de los trámites de devoluciones.

En consecuencia, la posibilidad de defraudación se incrementa debido a la supeditación de la Administración Pública a la honestidad y probidad de los particulares, y a los márgenes de discrecionalidad o subjetividad del servidor que verifica la información objeto de la solicitud.

7.

**El proceso disciplinario:
Hacia un nuevo modelo de
investigación**

El derecho disciplinario ha sido entendido como un conjunto de principios y de normas jurídicas conforme a las cuales se ejerce la potestad sancionadora del Estado con respecto a los servidores públicos, no sólo por infracción de la Constitución, de la ley o el reglamento, sino también, por la omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones¹, entre otras conductas, en orden a hacer efectivos los mandatos que regulan el ejercicio de la función pública.

A su vez, la acción disciplinaria ha sido concebida como un mecanismo para prevenir y reprimir a través de la sanción, aquellas actuaciones que configuran un menoscabo a los principios que nutren la función pública, como son la moralidad, transparencia, eficacia, eficiencia, etcétera, dentro de un marco caracterizado por la protección y el respeto de la dignidad y los derechos fundamentales de quienes intervienen en el trámite

Por lo anterior, teniendo en cuenta que la acción disciplinaria es de naturaleza jurídica, y que su finalidad es investigar las conductas de los funcionarios públicos que sean presuntamente constitutivas de falta disciplinaria, con el propósito de definir las y calificarlas jurídicamente como corresponda, la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias de la UAE Agencia ITRC ha implementado mecanismos para el cabal cumplimiento de los principios de celeridad, eficiencia e integralidad a las actuaciones disciplinarias.

En consecuencia, las investigaciones se caracterizan por la búsqueda exhaustiva e integral de la verdad material de los acontecimientos, a partir de un análisis sistemático del acervo probatorio, así como de los postulados jurídicos aplicables al caso en concreto, con fundamento en la necesidad de realizar el valor justicia en su conclusión o definición jurídica. En tal medida, estos son los parámetros que orientan la actuación investigativa.

Sobre el tema se ha de recordar que las acciones disciplinarias frente a servidores públicos pueden adelantarse por el procedimiento ordinario o por el procedimiento verbal, conforme a las previsiones legales contenidas en el Código Disciplinario Único (Ley 734 de 2002).

En relación con las acciones disciplinarias adelantadas por conductas que podrían constituir falta disciplinaria por la actuación en procesos de devoluciones, por regla general se deben tramitar por el procedimiento ordinario. Ello, en razón de las ventajas que ofrece la pausa implícita de este procedimiento, la cual facilita la valoración reflexiva de las conductas, pruebas y amplia normatividad aplicable.

Lo anterior, sin perjuicio de que otras conductas dada su puntualidad y poca complejidad en el análisis, hagan posible tramitar una indagación con miras al cambio de procedimiento de ordinario a verbal mediante citación de audiencia. A título de ejemplo, una eventual falsedad en documento público en el trámite de devoluciones, es susceptible de tramitarse por procedimiento verbal, siempre que en la fase preliminar se recaude suficiente material probatorio que posibilite la demostración objetiva de la conducta disciplinable y que comprometa la responsabilidad del encartado.

De otro lado, se tiene que el principal riesgo del procedimiento disciplinario es la ocurrencia del fenómeno de la prescripción. También lo es la pretermisión de términos, la vulneración de garantías procesales de los investigados y los diferentes vicios que afecten el normal desarrollo de la actuación e impidan su continuación.

¹ Artículo 6 de la Constitución Política de Colombia de 1991.

En lo que atañe a las conductas relacionadas con devoluciones y/o compensación de impuestos, la mayor dificultad o riesgo que se presenta es la prescripción de la acción disciplinaria. Lo anterior, teniendo en cuenta que la gran mayoría de estos procesos inicia con base en informes de servidor público, generalmente hallazgos de auditoría y gestiones de seguimiento y control, que ponen de manifiesto presuntas irregularidades acaecidas años atrás, lo cual podría dar lugar al fenómeno jurídico de la prescripción o de la caducidad.

Bajo tal óptica, el procedimiento disciplinario, tratándose de irregularidades en el proceso de devoluciones, es iniciado, generalmente, con mediana tardanza respecto de la fecha de la ocurrencia de los hechos presuntamente irregulares.

Modelo de investigación

La Subdirección de Investigaciones Disciplinarias, de conformidad con el Decreto 4173 de 2011, modificado por el Decreto 985 de 2012, tiene la misión de investigar y sancionar disciplinariamente a los servidores públicos encargados de la administración de tributos, aduanas, control del régimen cambiario de importaciones y exportaciones a cargo de la DIAN, contribuciones parafiscales a cargo de la UGPP y rentas de la Nación a cargo de Coljuegos, por conductas relacionadas con las faltas disciplinarias gravísimas establecidas en los numerales 1, 3, 17, 20, 30, 35, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 50, 56, 58 y 60 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002, para garantizar el adecuado funcionamiento de estas entidades foco, en protección del patrimonio público.

En 2019, la Subdirección se abrió paso a la construcción de un nuevo modelo de investigación que respondiera a las necesidades que demanda el proceso disciplinario, así como a los retos impuestos por la Dirección General de la Agencia ITRC en el Plan Estratégico Institucional 2019-2022, en articulación con el objetivo del Gobierno Nacional de “Pacto de cero tolerancia a la corrupción y a la falta de transparencia”, establecido en el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 (Pacto por Colombia, Pacto por la equidad).

Lo anterior dio como resultado un modelo especializado e innovador de investigación, con una perspectiva correctiva y preventiva, que integra conocimientos jurídicos y técnicos, las buenas prácticas de investigación criminal, la experticia en policía judicial, especialización investigativa en aspectos contables y financieros, así como en casos de alto impacto, a través de la conformación de grupos de trabajo interno (permanentes y transitorios), identificación de estructuras criminales, georreferenciación estadística, actualización de los procedimientos, la consolidación de las tecnologías y las comunicaciones en la instrucción de los procesos, cooperación con entidades a nivel nacional e internacional, y el fortalecimiento de la función preventiva a través de charlas pedagógicas a los servidores de las entidades foco, bajo la premisa de “prevenir antes que sancionar”.

Con todo, la entidad busca alcanzar la efectividad en las investigaciones, así como fortalecer la transparencia en las entidades foco, aportar en la lucha contra el fraude y corrupción y servir de herramienta ejemplarizante en la gestión de la administración pública nacional e internacional.

- **Elementos Estructurales del Modelo de Investigación Disciplinaria**

El nuevo modelo de investigación se estructura bajo la articulación diferentes aspectos, necesarios para el éxito de la acción disciplinaria en la lucha contra el fraude y la corrupción, a fin de estar a la vanguardia en el desarrollo de la acción disciplinaria, y enfrentar los retos que propone la actualidad nacional.

Se trata de diferentes acciones en las cuales se han establecido objetivos para el avance de la labor misional de la Agencia ITRC en el impulso de los procesos disciplinarios.

Con el objetivo de consolidar un proceso disciplinario integral y efectivo en la lucha contra el fraude y la corrupción en las entidades foco, bajo los principios de la función pública y el debido proceso, la Agencia mediante la Resolución 304 de 2019, optimizó el talento humano de la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias mediante la conformación de grupos internos de trabajo, algunos de carácter permanente y otros transitorios, liderados por un Coordinador y bajo la dirección del Subdirector.

Con esta reestructuración, la Subdirección de Investigaciones disciplinarias renueva el modelo de trabajo, al tiempo que se abre paso a los nuevos retos que demanda la Ley 1952 de 2019 y a la modernización del derecho disciplinario al desconcentrar las etapas de investigación y juzgamiento, para que el análisis de los hechos y la determinación de conductas no dependa de un solo instructor, salvaguardando las garantías de los sujetos procesales.

La Subdirección de Investigaciones Disciplinarias de la Agencia ITRC, quedó estructurada así:

- **Grupo Interno de Trabajo de Investigación (carácter permanente)**

Conformado por gestores de investigación disciplinaria, gestores de policía judicial y gestores agentes de investigación contable, bajo la dirección de un Coordinador, quienes principalmente tienen a su cargo la responsabilidad de adelantar la sustanciación de la indagación preliminar e investigación disciplinaria, la práctica de pruebas e identificación de estructuras criminales o modus operandi complejos, y rendir informes patrimoniales, contables y financieros.

Para esos efectos, una vez asignada la noticia disciplinaria, deben elaborar el programa metodológico disciplinario en el que se realiza la identificación de los hechos, se planifican las actividades a realizar, y se establece la teoría del caso.

Así, el equipo tiene la invaluable misión de analizar los hechos descritos en la noticia disciplinaria, decretar y practicar las pruebas que consideren pertinentes, conducentes y necesarias para el esclarecimiento de los hechos, y determinar la existencia de una presunta falta disciplinaria.

- **Grupo Interno de Trabajo de Juzgamiento (carácter permanente)**

Conformado por gestores de investigación disciplinaria bajo la dirección de un Coordinador, quienes dentro de sus funciones principales tienen la sustanciación del proceso disciplinario a partir de la decisión de citación a audiencia o formulación de cargos y las actuaciones que

se deriven de ella, así como proyectar la respuesta a las peticiones y brindar apoyo jurídico en la contestación de las acciones de tutela.

Al igual que el grupo interno de trabajo de investigación, una vez asignado el expediente, deben elaborar el programa metodológico disciplinario.

Así, corresponde a este equipo analizar y valorar las pruebas recaudadas para determinar si se configuran los elementos estructurales de la falta disciplinaria e instruir el proceso hasta la decisión de fondo.

- **Grupo Interno de Trabajo de Secretaría Técnica (carácter permanente)**

Conformado por el gestor de secretaría técnica y técnicos asistenciales de secretaría técnica con diferentes grados, y liderado por el Coordinador, cuyas actividades principales son las de adelantar las acciones pertinentes para garantizar el principio de publicidad de las decisiones (notificaciones y comunicaciones) y el trámite de solicitud de copias, así como el control del archivo de gestión.

Adicionalmente, tienen a su cargo la atención a los sujetos procesales, la atención al ciudadano a través del correo electrónico contactenos@itrc.gov.co, de la línea anticorrupción (para formular noticia disciplinaria por vía telefónica) y el chat de la agencia.

- **Grupos de Alto Impacto (carácter transitorio)**

Dentro de la reestructuración de la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias se da la posibilidad de conformar, con carácter transitorio, un Grupo de Alto Impacto cuando en razón a la connotación y trascendencia de la noticia disciplinaria en relación con la misión institucional de la entidad, se requiera la intervención y sinergia de distintos perfiles profesionales, a fin de articular y enriquecer las técnicas de investigación, unificar criterios para el direccionamiento del proceso, facilitar la práctica de las pruebas para el esclarecimiento de los hechos y lograr resultados positivos.

Un Grupo de Alto Impacto se crea según el tema u objeto de investigación. Cada uno de esos grupos está a cargo del coordinador del GIT de Juzgamiento, y aportará en el fortalecimiento de la labor investigativa y sancionatoria de la entidad de la forma más eficaz y eficiente posible, para lograr resultados positivos, y así replicar y multiplicar esas experiencias de éxito en la lucha contra el fraude y la corrupción.

- **Comité de Decisiones Disciplinarias de Primera Instancia (carácter permanente)**

Corresponde a un equipo de trabajo integrado por el Subdirector, los Coordinadores de los Grupos Internos de Trabajo de Investigación y de Juzgamiento, el gestor de investigación disciplinaria a cargo de la actuación, el gestor de policía judicial, el gestor agente de investigación contable, o quien sea requerido por el Subdirector, quienes actúan como instancia asesora de apoyo y estudio de aquellas decisiones que por su impacto y complejidad lo ameriten.

Es importante aclarar que las actuaciones de dicho comité no hacen parte del proceso, pero sí quedarán registradas en un acta a cargo del coordinador del grupo al que pertenezca el

gestor disciplinario responsable de la instrucción del expediente, y serán archivadas por el técnico asistencial.

- ***Comité de Quejas (carácter permanente)***

Está integrado por el Subdirector, el Coordinador de Secretaría Técnica, y por quienes sean requeridos por el Subdirector para tal efecto.

Tiene a su cargo estudiar y definir el destino de las noticias disciplinarias radicadas a través de los canales dispuestos por la Agencia.

Dicha labor permite que desde el Subdirector se canalicen y direccionen los hechos que se han puesto en conocimiento de la entidad, los cuales en algunos casos, debido a su connotación y trascendencia, ameritan disponer la conformación de grupos de alto impacto.

La Noticia Disciplinaria

La noticia disciplinaria es el medio por el cual se pone en conocimiento de la posible incursión en una o varias conductas que revisten las características de falta disciplinaria.

Además, puede tener diferentes orígenes, por ejemplo, provenir de un informe de servidor público, una remisión de copias, una queja suscrita por cualquier persona, de oficio, o por un anónimo, teniendo en cuenta que lo que se busca es la protección y garantía de la función pública, no de derechos o intereses particulares, de modo que no es necesario tener interés específico o intervención en los hechos para poder denunciarlos.

La queja corresponde a la formulación de la noticia disciplinaria por un particular, y debe tratarse de información real y veraz, narrando hechos que sean suficientes para cumplir los requisitos legales para la apertura de indagación preliminar o de investigación disciplinaria. Quien formula la queja tendrá la calidad de quejoso, y tendrá las facultades que le confiere la norma disciplinaria para su intervención en el proceso.

El informe de servidor público corresponde al conocimiento que traslada un servidor público de entidades diferentes a la Agencia ITRC, sobre algún suceso o hallazgo sobre posibles hechos disciplinariamente relevantes, de lo cual ha conocido en ejercicio de su cargo.

La remisión de copias implica que un servidor público en ejercicio de su función desarrolla un proceso o trámite de cualquier índole, en el cual aparecen actuaciones que puedan tener relevancia disciplinaria, en consecuencia, remite copias en las cuales consten esas actuaciones, para que la autoridad competente adelante la acción disciplinaria respectiva.

Como en los casos de informe de servidor y remisión de copias se trata de una actuación del servidor por mandato legal o constitucional, y no por tener algún interés personal en el caso, no se le da la calidad de quejoso.

El anónimo proviene de una persona que no se identifica, o que lo hace con una identidad falsa. El mandato legal indica que la acción disciplinaria no procederá por anónimos, salvo en los eventos en que cumpla con los requisitos mínimos consagrados en el artículo 38 de Ley 190 de 1995, el artículo 27 de la Ley 24 de 1992, y el artículo 81 de la Ley 962 de 2005.

La noticia disciplinaria de oficio corresponde a la iniciativa de la autoridad y/o funcionario competente para adelantar la acción disciplinaria que considere pertinente, en este caso, en la Agencia ITRC, por conocimiento que se haya tenido sobre los hechos a investigar.

- **Formas de Instaurar la Noticia Disciplinaria**

La noticia disciplinaria se podrá instaurar de manera verbal, ya sea personal o por vía telefónica; también por escrito, ya sea en documento físico presentado personalmente o enviado por correo, por internet, correo electrónico o fax, sin perjuicio de que se formule por otros medios dispuestos por las Oficinas de Control Disciplinario Interno de las diferentes Entidades para el efecto.

En el caso particular de la Agencia ITRC, conforme a lo dispuesto por la Resolución No. 304 del 5 de julio de 2019 en su artículo 3 que señala las funciones principales del Grupo Interno de Trabajo de la Secretaria Técnica de la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias, se encuentra como una de ellas la de atender al ciudadano que solicita información o que desea instaurar una queja sobre hechos de competencia de la Agencia ITRC.

Los canales dispuestos por la Agencia ITRC para la formulación de la queja para los ciudadanos son: Línea de Anticorrupción 018000123004, Teléfono Conmutador 3907000, correo institucional contactenos@itrc.gov.co, o inclusive, a través del enlace **“Denuncie”** que se encuentra en la página web www.itrc.gov.co.

• **Formulación de Quejas Verbales**

Cuando el interesado en formular queja se presente en la UAE Agencia del Inspector General de Tributos Rentas y Contribuciones Parafiscales - ITRC o ante otra autoridad administrativa, se le facilitará el formato establecido para el efecto.

El quejoso lo diligenciará con la orientación del funcionario encargado de la recepción del documento o, si es su deseo, manifestará los hechos de manera verbal para que sean consignados en el referido libelo.

Si la queja se instaura mediante llamada telefónica, el funcionario encargado de atender la formulación de la queja diligenciará el formato establecido para el efecto.

En los dos casos anteriores de queja verbal, el funcionario encargado del recaudo de la queja solicitará la información necesaria que permita encausar la investigación, como son circunstancias de tiempo, modo y lugar de los hechos, y aclaraciones de las manifestaciones del quejoso. Además, solicitará los datos relacionados con la identidad, el domicilio o forma de ubicación del quejoso, poniéndole de presente que, si es su deseo, dicha información podrá suministrarse de manera anónima.

• **Radicación y Trámite de las Quejas**

La radicación de la queja se efectúa a través del personal de Correspondencia de la Agencia ITRC, quienes proceden a ingresarla en el SIGII (Sistema Integral de Gestión del Inspector). Hecho lo anterior, la queja se direcciona por parte del Despacho del Subdirector de Investigaciones Disciplinarias.

• **Direccionamiento de la Queja**

El direccionamiento de la queja consiste en:

1. Verificar si existe otra queja por los mismos hechos, a fin de que el Despacho de la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias de la UAE ITRC, estudie la procedencia de acumular las quejas disciplinarias a través del Grupo Interno de Trabajo de Investigaciones.

2. Incorporar nuevos documentos a la queja disciplinaria, por su relación.
3. Verificar si existen procesos disciplinarios en curso por los mismos hechos e implicados, evento en el cual se enviará la queja al funcionario instructor de conocimiento.

En lo que respecta a los casos de devoluciones, es importante hacer un análisis detallado de las quejas disciplinarias, como quiera que es posible que por un mismo asunto lleguen diferentes noticias disciplinarias.

Aunado a lo anterior, el ejercicio probatorio de los procesos disciplinarios adelantados por trámites de devolución de impuestos suele ser complejo, razón por la cual el hecho de no detectar a tiempo pluralidad de investigaciones por los mismos hechos y posibles prescripciones, podría acarrear desgaste administrativo e investigativo al interior de la Agencia o Entidad competente para verificar dichos procedimientos, así como posibles decisiones contrarias en los diferentes procesos.

La Indagación Preliminar

Es una etapa procesal inicial de la acción disciplinaria que procede cuando con fundamento en la noticia disciplinaria, deba verificarse la ocurrencia de la conducta, su trascendencia disciplinaria y si se encuentra justificada por alguna causal de exclusión de responsabilidad. Dentro de esta etapa procesal, se individualizará al presunto responsable.

Se trata así de una fase preliminar en la cual deberán observarse estrictamente los principios de celeridad, economía e imparcialidad. En todo momento se garantizará el debido proceso, el derecho de defensa y la presunción de inocencia. Lo anterior, sin perjuicio de asegurar el cumplimiento de los demás principios y derechos consagrados en la Constitución y en el Código Disciplinario Único.

La duración de esta etapa es de máximo 6 meses, no obstante, en cumplimiento de los principios de economía y celeridad procesal, podrá tramitarse en un tiempo menor.

Durante la indagación preliminar el instructor practicará las pruebas y diligencias que considere pertinentes, útiles y conducentes para la acreditación de los aspectos que justifican su procedencia. Con este fin, las pruebas se decretarán mediante auto que así lo disponga, de oficio o a petición de parte, o en virtud de las decisiones adoptadas en el auto que ordena la apertura de indagación.

Si en el transcurso de la indagación se logra la individualización del presunto responsable, se ordenará su vinculación o la apertura directa de investigación disciplinaria, procedimientos estos que deberán notificarse conforme lo dispone la ley.

- **Aspectos para tener en cuenta desde la apertura de indagación preliminar**
 - En aquellos casos en los cuales el insumo que da origen al proceso disciplinario sea una queja, es importante dar al quejoso la calidad que le confiere la ley y brindarle la oportunidad de ratificar su denuncia disciplinaria bajo la gravedad de juramento. Desde tal perspectiva, una de las primeras pruebas por practicar, será el testimonio del denunciante.
 - Cuando se trata de un informe de servidor público, es importante hacer una valoración detallada del documento, comoquiera que se trata de un análisis técnico y jurídico, de un funcionario que cumple cierta función relacionada directa o indirectamente con los hechos informados, que de plano está advirtiendo una presunta irregularidad. En estos casos, es necesario escuchar el testimonio de todos los servidores que participaron en la elaboración del informe de servidor público, es decir, no solo de quien lo suscribe, sino que es necesario escuchar a todos aquellos que intervinieron de alguna manera en su proyección.
 - Es importante anotar que la indagación preliminar no podrá extenderse a hechos distintos del que fue objeto de la noticia disciplinaria y los que le sean conexos. Bajo esta última limitación normativa, según la cual las averiguaciones deben circunscribirse solamente a los denunciados, es importante destacar que la apertura de indagación preliminar por conductas relacionadas con devolución y compensación de impuestos debe ser amplia, a

efectos de posibilitar el hallazgo de presuntos hechos conexos; sin que ello implique una violación de lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 150 de la Ley 734 de 2002.

- Es importante tener en cuenta, que cuando se ordena la apertura de indagación preliminar para investigar hechos relacionados con devoluciones de impuestos, existe un inmenso abanico de posibilidades e hipótesis, de tal suerte que, encausar la investigación con una calificación específica de la posible conducta, podría acarrear serias dificultades en el futuro de la investigación.

A modo de ejemplo: Se formula una queja por una presunta violación grosera de la ley al momento de proferir una resolución que concedió una devolución de impuestos a determinada empresa.

En este caso la apertura de indagación preliminar no puede ser por el presunto prevaricato al proferir el determinado acto administrativo, sino por las presuntas irregularidades o inconsistencias que pudieron acaecer en torno al proceso de devolución de impuestos. Nótese que bajo este esquema, podremos cambiar de enfoque de acuerdo con las pruebas que se recauden en la fase preliminar sin mayor traumatismo.

Adicionalmente, a fin de obtener elementos de juicio que diluciden de manera diáfana la estructura de los eventos objeto de indagación, tratándose de presuntas irregularidades en el trámite de devoluciones, resulta importante que el instructor o el funcionario que esté adelantando la actuación, tenga en cuenta los siguientes aspectos:

- Revisar mediante diligencia de inspección administrativa de los expedientes en los cuales se origina la devolución, con el fin de determinar fecha de los hechos y fecha de prescripción, áreas que estuvieron vinculadas con el trámite; los programas de fiscalización empleados, por ejemplo: DI, PD u otros, y los servidores públicos que estuvieron involucrados en el trámite.
- Corroborar la existencia de los solicitantes, bien sea mediante copia del RUT o certificado de existencia y representación legal.
- Verificar la norma aplicable para cada caso, teniendo en cuenta la fecha de ocurrencia de los hechos.

A su vez, es importante valorar la posibilidad de adelantar la actuación disciplinaria de manera independiente, por cada período investigado, debido a que entre períodos varían los intervinientes, las operaciones y actuaciones.

• **Plan Metodológico y Pruebas**

El Plan Metodológico es una pieza vital adoptada dentro del proceso disciplinario adelantado en la Agencia ITRC, atendiendo los beneficios que ha traído para el proceso penal. Es una herramienta que sirve de guía de ruta para alcanzar el propósito de todo proceso de instrucción jurídico, cual es obtener la verdad material de los acontecimientos investigados.

En el Plan se precisa la carta de navegación a seguir en el proceso disciplinario. Allí, se consignan las pruebas que se van a practicar, las hipótesis respecto de los hechos investigados y las estrategias investigativas que se van a implementar. Así las cosas, todo Plan

Metodológico implica el decreto de pruebas escalonadas y sistemáticas llamadas a demostrar la ocurrencia de cierto acto. Se aclara que el documento que contiene el plan metodológico no hace parte del expediente disciplinario.

Bajo esa dinámica, en los procesos que se adelanten por presuntas irregularidades en los trámites de devolución de impuestos, se practicarán entre otras, las siguientes pruebas:

- a) Escuchar el testimonio de quien formuló la queja que originó la acción disciplinaria.
- b) Escuchar el testimonio del funcionario o funcionarios que elaboraron el informe de servidor público que dio génesis a la actuación disciplinaria.
- c) Efectuar inspección administrativa al aplicativo informático DEVYCOM de la DIAN.
- d) Realizar inspección administrativa del expediente de devoluciones que es objeto de denuncia. Cuando en la noticia disciplinaria no se haga referencia a un expediente determinado, es preciso establecer de acuerdo con la narración de la denuncia, si la irregularidad acaeció en recaudación o en fiscalización, a efectos de determinar los procesos objeto de inspección.
- e) Solicitar copias de las actas del comité de devoluciones de impuestos. Es importante tener en cuenta, que todas las devoluciones que son tramitadas en recaudación son llevadas a comité, razón por la cual es preciso allegar al proceso copia del acta respectiva, a efectos de establecer el direccionamiento dado.
- f) Cuando en los procesos de devoluciones por programa AD y PD se han practicado pruebas de campo, como inspecciones de fiscalización, es preciso que en el marco de la actuación disciplinaria se realice verificación de la consistencia y veracidad de la inspección tributaria.

Por ejemplo, si en el trámite de un proceso de posdevoluciones se realizó inspección tributaria al contribuyente que tramitó la devolución, es necesario que el operador disciplinario, desde la óptica de la normatividad disciplinaria, realice inspección administrativa al contribuyente, con el objeto de verificar si las constataciones efectuadas por el funcionario de fiscalización de la DIAN corresponden a la realidad.

- g) Escuchar el testimonio del representante legal y/o de la persona que tramitó la devolución de impuestos. Para optar por la práctica de esta prueba, es necesario obrar con bastante cautela, ya que como se mencionó con antelación, es posible que el evento de corrupción implique la participación de servidores públicos en asocio con el particular.
- h) Efectuar inspección administrativa a los procesos penales que se adelanten por los mismos hechos que son objeto de verificación disciplinaria. Es importante acotar, que antes de la etapa de juicio penal no hay pruebas en el proceso, comoquiera que sólo reposan en los sumarios de la Fiscalía elementos materiales de prueba y evidencia, los cuales sólo serán prueba cuando sean llevados a juicio y sometidos a contradicción.
- i) Escuchar el testimonio de particulares y servidores públicos que han sido condenados por delitos relacionados con el trámite de devoluciones. Lo anterior, con el objeto de poder

conocer a todos los integrantes de la actuación ilícita y poder comprender el engranaje de la actividad.

j) En caso de trámites de devolución de obligaciones aduaneras, solicitar a la Subdirección de Registro Aduanero que remita certificación de registro y vigencia de las Sociedades de Comercialización Internacional que expidieron las certificaciones CP utilizadas para sustentar la devolución de impuesto.

Es importante que antes de que se venza la etapa de indagación preliminar, se haga una verificación del acervo probatorio recopilado en el expediente, a efectos de traer al plenario dentro del término legal previsto, las pruebas que se deriven de las ya practicadas. Máxime, cuando el artículo 175 del CDU, faculta el cambio de procedimiento de ordinario a verbal al momento de evaluar la indagación preliminar, siempre que con base en las pruebas practicadas se encuentren reunidos los presupuestos para proferir pliego de cargos.

• Evaluación de la indagación preliminar

Vencido el término de la indagación preliminar, el abogado instructor deberá presentar el proyecto de evaluación del caso, cuya decisión final será adoptada, en el caso de la Agencia ITRC, por la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias dentro de un plazo de 10 días hábiles, o la oficina competente, cuando se trate de otra entidad.

La decisión podrá abarcar cualquiera de las siguientes posibilidades:

1. Terminación y consecuente archivo, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 73 y 164 de la Ley 734 de 2002.
2. Archivo definitivo cuando haya sido imposible la individualización del presunto autor de la falta o el material probatorio recaudado resulte insuficiente para disponer apertura de investigación.
3. Cambio de procedimiento, variándolo de ordinario a verbal, de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 175 del CDU, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en esa norma.
4. Apertura de Investigación Disciplinaria, cuando se encuentren elementos probatorios que ameriten su procedencia respecto de uno o varios sujetos disciplinables.

Sin perjuicio del término de vencimiento de la indagación preliminar, el funcionario de conocimiento podrá proponer para la firma del subdirector, proyecto de cualquiera de estas decisiones con antelación al vencimiento de la etapa, cuando considere que se cumplen los requisitos para ello y garantizando los derechos de los sujetos procesales.

• Terminación y Consecuente Archivo

Decisión que puede proferir cuando se considere cumplido cualquiera de los postulados que consagra el artículo 73 de la Ley 734 de 2002 para ordenar la terminación de la investigación disciplinaria, esto es, cuando esté plenamente demostrado que el hecho atribuido no existió,

que la conducta no está prevista en la ley como falta disciplinaria, que el investigado no la cometió, que existe una causal de exclusión de responsabilidad, o que la actuación no podía iniciarse o proseguirse, así se dispondrá en el correspondiente auto. El auto que ordena la terminación será proyectado por el funcionario instructor de conocimiento y suscrito por el Subdirector de Investigaciones Disciplinarias de la UAE ITRC.

En el tema puntual de las devoluciones, el archivo resulta procedente, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Cuando está demostrado que la devolución y/o compensación fue procedente. Esto es, cuando el trámite cumplió con los requisitos prescritos por la normatividad aplicable.
- b) Cuando la acción disciplinaria ha caducado o está prescrita.
- c) En aquellos eventos en los cuales la conducta no es atribuible al funcionario frente a quien se adelanta la indagación.
- d) Por fallecimiento del disciplinado.
- e) Cuando esté acreditada una causal de exclusión de responsabilidad disciplinaria, como o ejemplo una situación de insuperable coacción ajena o un error invencible.

- **Cambio de Procedimiento**

Si de conformidad con el material probatorio recaudado en indagación preliminar, se advierte que se encuentran reunidos los requisitos para proferir pliego de cargos o, en su defecto, se verifica cualquiera de las condiciones de los incisos primero, segundo y tercero del artículo 175 del CDU, el instructor proyectará Auto de Citación a Audiencia Verbal en virtud del cual se sustentan de manera primigenia en su aparte considerativo, los razonamientos y causales que se aducen para la variación del proceso de ordinario a verbal.

La Investigación Disciplinaria

Es una etapa de la acción disciplinaria que se da cuando con fundamento en el material probatorio recaudado en indagación preliminar o desde la misma queja, se logre la individualización del presunto autor de falta disciplinaria, se advierta la posibilidad de trascendencia disciplinaria de la conducta, y no concurra alguno de los elementos para disponer la terminación y archivo de las diligencias, la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias de la ITRC dispondrá la apertura de investigación disciplinaria en providencia debidamente motivada, para los fines previstos en el artículo 153 del CDU.

En la etapa de investigación, al igual que en todo el proceso, se observarán estrictamente los principios de celeridad, economía e imparcialidad. En todo momento se garantizará el debido proceso, el derecho de defensa y la presunción de inocencia.

Conforme a los fines de esta etapa, las pruebas que se practiquen en la fase de investigación disciplinaria estarán llamadas a verificar si la conducta investigada es censurable desde el ámbito disciplinario. En tal virtud, es importante plantear una hipótesis del caso a efectos de traer el acervo probatorio que lo pruebe o lo impruebe. Es decir, el investigador, atendiendo el desarrollo

de una indagación preliminar integral, deberá tener claridad en torno a lo que pudo haber pasado, de tal suerte que las pruebas que decrete y practique estarán orientadas a verificar la tesis de investigación. Teniendo en cuenta este planteamiento, es recomendable evaluar y replantear el Plan Metodológico, a efectos de enrutar acertadamente la investigación, analizando las posibles variables y las pruebas necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

- **Auto de Apertura de Investigación**

Si en la evaluación de la indagación preliminar se concluye la procedencia de la apertura de investigación disciplinaria, así lo proyectará el instructor de conocimiento para la firma del Subdirector de Investigaciones Disciplinarias de la UAE ITRC.

Es recomendable que en la providencia que ordena la apertura de investigación disciplinaria no se formulen calificaciones jurídicas de la conducta, toda vez que tal evento está reservado para el auto en virtud del cual se profiere pliego de cargos.

En tal sentido, se trae a colación la misma recomendación que fue dada para la apertura de indagación preliminar, según la cual era menester abrir la investigación por hechos de manera amplia y no restringida, empero, haciendo la advertencia que el auto que dispone la apertura de la investigación disciplinaria debe tener un grado mayor de concreción, comoquiera que se cuenta con los insumos que fueron recopilados en la etapa de indagación preliminar.

- **Etapas Probatorias**

En principio, la investigación disciplinaria tendrá una duración de 12 meses. No obstante, el término será de 18 meses en aquellos eventos que se investiguen conductas que puedan constituir falta gravísima o se predique concurso de conductas y de autores. Empero, en cumplimiento de los principios de economía y celeridad procesal, la etapa de investigación disciplinaria podrá tramitarse en un menor tiempo.

De otra parte, el artículo 156 del CDU consagra la posibilidad de prorrogar el término de investigación bajo ciertas condiciones.

Durante la investigación disciplinaria, el instructor practicará las pruebas y diligencias que considere pertinentes, útiles y conducentes, para lo cual las decretará mediante auto que así lo disponga, de oficio o a petición de parte, o en virtud de las determinaciones adoptadas en el acto que ordena la apertura de investigación.

- **Evaluación de la investigación disciplinaria**

Vencido el término de la investigación disciplinaria, se cuenta con un término de 15 días hábiles para adoptar la decisión correspondiente. La decisión podrá abarcar cualquiera de las siguientes posibilidades:

1. Prórroga de la investigación disciplinaria en los términos del artículo 156 de la Ley 734 de 2002.

2. Terminación y consecuente archivo, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 73 y 164 de la Ley 734 de 2002.
3. Cambio de procedimiento, de ordinario a verbal, en el evento de que la falta sea calificada como leve, se trate de las conductas descritas en el artículo 175 del CDU, o cuando haya confesión.
4. Pliego de cargos.

Sin perjuicio del término de vencimiento de la investigación disciplinaria y apelando a los principios de celeridad y economía procesal, el instructor podrá proponer proyecto de cualquiera de estas decisiones con antelación al vencimiento de la etapa.

En el periodo de evaluación de la investigación disciplinaria, el instructor deberá surtir un autocontrol del expediente, con miras a detectar irregularidades suscitadas en la sustanciación del expediente, posibles nulidades y el correcto direccionamiento de la investigación.

- **Pliego de Cargos**

Es la determinación jurídica mediante la cual la administración, a través del operador disciplinario, materializa la incriminación del sujeto pasivo en la relación procesal.

Además, es la primera actuación procesal en la cual se controvierte la presunción de inocencia; sin embargo, ello viene aparejado a circunstancias procesales garantizadoras del derecho de defensa, habida cuenta que, a través del pliego de cargos, el disciplinado conoce de manera efectiva la imputación, por lo que a continuación se le otorga la oportunidad para desvirtuarla.

El pliego de cargos es, por tanto, una decisión de naturaleza interlocutoria, en la que se materializa el principio de legalidad. No es impugnabile y debe ser notificada personalmente al disciplinable o a su apoderado; tampoco contempla una imputación definitiva, dado que la ley establece que la calificación es provisional, por lo que puede variar, no obstante, determina los hechos que van a ser objeto del fallo.

En el momento de evaluar la etapa de investigación disciplinaria con pliego de cargos, el funcionario de conocimiento deberá hacer un análisis cuidadoso y detallado del acervo probatorio recopilado a lo largo de la instrucción disciplinaria. Así pues, deberá hacer un ejercicio de autoevaluación crítico, a efectos de detectar las posibles falencias y las fortalezas. En tal virtud se recomienda:

- a. Evaluar la legalidad de cada uno de los elementos probatorios recaudados. En todo caso, deberá ser tratada como inexistente toda prueba que atente con el debido proceso, a efectos de no viciar de nulidad el pliego de cargos.
- b. Analizar la vocación probatoria de cada una de las pruebas recopiladas. Lo anterior implica, determinar cómo puede instrumentalizarse cada prueba en el discurso argumentativo.
- c. Antes de iniciar la proyección del auto de imputación, el instructor no puede enfocarse ciegamente a sola hipótesis respecto del acontecer fáctico y la calificación jurídica; debe tener al menos dos variantes y escoger la que mejor se adecue a las circunstancias probadas.

- d. Ser muy cuidadoso con el ejercicio de adecuación típica a efectos de evitar un posterior desgaste de variación de cargos por error en la calificación jurídica.
- e. La valoración de las pruebas debe ser integral, es decir, se analizarán tanto las pruebas favorables como las desfavorables al disciplinado.
- f. Una vez finalizada la proyección del pliego de cargos, deberá hacerse un análisis autocrítico de las falencias y posibles debilidades, con el objeto de que en la fase probatoria posterior a descargos puedan practicarse pruebas que las subsanen.

Dependiendo de la complejidad de la materia objeto de investigación, podrán citarse comités de decisiones disciplinarias dirigidos por el Subdirector de Investigaciones Disciplinarias, a efectos de tomar decisiones analizadas integralmente por un cuerpo de profesionales.

Los requisitos sustanciales del pliego de cargos son: que se produzca la demostración objetiva de la falta y se cuente con prueba que comprometa la responsabilidad del investigado. Los requisitos formales están contemplados en el artículo 163 del CDU, y son los siguientes:

1. La descripción y determinación de la conducta investigada, con indicación de las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se realizó.
2. Las normas presuntamente violadas y el concepto de la violación, concretando la modalidad específica de la conducta.
3. La identificación del autor o autores de la falta con la correspondiente denominación del cargo o la función desempeñada en la época de comisión de la conducta.
4. Cargo elevado.
5. El análisis de las pruebas que fundamentan cada uno de los cargos formulados.
6. La exposición fundada de los criterios tenidos en cuenta para determinar la gravedad o levedad de la falta, de conformidad con lo señalado en el artículo 43 de del CDU.
7. La forma de culpabilidad.
8. El análisis de los argumentos expuestos por los sujetos procesales.

- **Descargos**

En cumplimiento del principio de publicidad y del debido proceso, una vez surtida la notificación del pliego de cargos, el expediente permanecerá a disposición de los sujetos procesales por el término de 10 días, en el despacho de la dependencia que haya efectuado la notificación. Durante dicho término el investigado o su defensor podrán presentar descargos y solicitar o aportar pruebas.

Básicamente, en el periodo probatorio de descargos se deberá acreditar o desacreditar la responsabilidad disciplinaria del disciplinable, de conformidad con la hipótesis planteada en la imputación.

En tal virtud, el ejercicio probatorio será el resultado de contrastar el pliego de cargos con las argumentaciones defensivas esbozadas por el investigado o su defensor en los descargos.

Así mismo, cuando se hace el ejercicio de evaluación de la investigación con pliego de cargos, el operador disciplinario debe hacer una valoración autocrítica de las fortalezas y debilidades de la instrucción, de tal suerte que, si hay deficiencias probatorias, estas sean corregidas en la fase probatoria de descargos. De igual manera, si al momento de proferir el pliego de cargos,

se advierte que ciertos tópicos pueden ser objeto de profundización, así se enrutará la instrucción probatoria final, con el objeto de dar mayor consistencia jurídica y argumentativa a la hora de confirmar la imputación con fallo sancionatorio.

- **Término Probatorio Posterior a Descargos**

Una vez se haya surtido la notificación del pliego de cargos y se haya vencido el término para el investigado de presentar descargos, en un término de 10 días hábiles el funcionario resolverá sobre las nulidades propuestas, y decretará las pruebas conducentes, pertinentes y necesarias, ya sean de oficio o a petición de parte, o negará las que no reúnan esos requisitos. Dicho término se contará a partir de la presentación del memorial de descargos o del vencimiento del término para su presentación. Las pruebas se practicarán en un término de 90 días, contados a partir de su decreto.

- **Variación del Pliego de Cargos**

Cuando en la etapa de juicio disciplinario, esto es, la fase probatoria posterior a descargos se advierta que el pliego de cargos incurrió en error en la calificación jurídica o sobrevenga prueba que modifique el contenido de la imputación, se ordenará la variación del pliego de cargos de conformidad con lo dispuesto por el artículo 165 del CDU. En ningún caso podrá cambiarse el núcleo de la imputación, so pena de viciar la actuación disciplinaria.

- **Auto de Cierre de Periodo Probatorio y que Corre Traslado para Alegar de Conclusión**

Cuando no se han solicitado pruebas en descargos o las decretadas ya se hubiesen practicado, el funcionario de conocimiento proyectará para la firma del Subdirector el Auto en virtud del cual se cierra el periodo probatorio y se corre traslado a los sujetos procesales para que presenten alegatos de conclusión.

El disciplinable o su apoderado, contarán con 10 días para presentar los alegatos de conclusión, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se notifique la decisión.

- **Fallo de Primera Instancia en Proceso Ordinario**

Para el caso de la UAE Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales, el Subdirector de Investigaciones Disciplinarias de la UAE ITRC, es el competente para proferir fallo de primera instancia, conforme al ámbito de competencia definido por el decreto 4173 de 2011.

El Subdirector proferirá fallo dentro de los 20 días siguientes al vencimiento del término para presentar alegatos de conclusión.

El fallo se edificará de conformidad con la realidad procesal acreditada en el proceso, y podrá ser absolutorio o sancionatorio. Será absolutorio cuando se verifique configuración de alguna de las causales de terminación de que trata el artículo 73 de la Ley 734 de 2002. También será absolutorio cuando exista duda razonable e insuperable o haya insuficiencia probatoria,

comoquiera que la ley requiere certeza respecto de la existencia de la conducta y la responsabilidad del disciplinado.

La decisión será sancionatoria cuando se encuentre demostrada la falta, su trascendencia disciplinaria y la responsabilidad del investigado.

Del Procedimiento Verbal

El proceso verbal ofrece las siguientes prerrogativas:

- a. Su estructura favorece en mayor medida el cumplimiento del principio de inmediación, en tanto acerca al fallador a la práctica y valoración integral de las pruebas.
- b. Dada la naturaleza verbal, hay concentración de decisiones en única audiencia, notificación en estrados, oportunidad y resolución de los recursos, entre otros aspectos que le son propios; por lo anterior, se trata de una actuación más célere.
- c. Como consecuencia del beneficio visto en precedencia, se garantiza el principio de economía procesal y el menor desgaste administrativo.

Se aplicará el procedimiento verbal en los siguientes eventos:

- Cuando en el disciplinado sea sorprendido en el momento de la comisión de la falta o con elementos, efectos o instrumentos que provengan de la ejecución de la conducta (flagrancia).
- Cuando haya confesión.
- Cuando la falta sea leve.
- Cuando se trate de las conductas previstas como falta gravísima en los numerales 2, 4, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 32, 33, 35, 36, 39, 46, 47, 48, 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59 y 62 del artículo 48 del CDU.
- Cuando en el momento de evaluar la indagación preliminar, estuvieren reunidos los requisitos sustanciales para proferir pliego de cargos.

El procedimiento verbal se adelantará por estas causales, sin perjuicio de iniciar el proceso con indagación preliminar, para precisar el acontecer fáctico objeto de investigación.

- **Citación a Audiencia**

El auto de citación a audiencia es la providencia en virtud de la cual se profiere la imputación disciplinaria y su contenido es el mismo del pliego de cargos, adicionando los aspectos propios del procedimiento verbal, tales como argumentación de la causal invocada para tramitar la investigación por procedimiento verbal y determinación de la fecha en que se celebrará la audiencia.

- **Audiencia del Procedimiento Verbal**

El procedimiento verbal se llevará a cabo en una sola audiencia, la cual podrá ser suspendida y reanudada las veces que fuere necesario. En el curso de la misma, el disciplinado podrá aportar y solicitar pruebas, las cuales se practicarán dentro de la misma audiencia. Si no fuere

posible se suspenderá la diligencia por el término máximo de 5 días, señalando la fecha correspondiente para la práctica de las pruebas.

Sin perjuicio de los términos previstos con antelación y en vista de que la naturaleza de estos es preclusiva, la audiencia podrá suspenderse por un término mayor, dependiendo de las especificidades del caso.

- **Desarrollo de la Audiencia**

La audiencia pública del procedimiento verbal será presidida por el Subdirector de Investigaciones Disciplinarias de la UAE ITRC como funcionario competente, también asistirán los secretarios ad hoc que designen, el disciplinable y su apoderado.

En la audiencia se dará lectura al auto de citación y se concederá la oportunidad al disciplinado y/o a su apoderado, para que se pronuncien sobre el cargo imputado, aporten y/o soliciten pruebas.

- **Pronunciamiento frente a Solicitudes Hechas en Audiencia**

Las solicitudes de pruebas y/o de nulidades que hagan el disciplinado o su apoderado en el transcurso de la audiencia pública, serán resueltas en el desarrollo de la misma, no obstante, podrá suspenderse la diligencia para el estudio detallado de la solicitud y emisión posterior de la decisión jurídica correspondiente.

Si se niega la práctica de pruebas en el transcurso de la audiencia, dicha decisión se entenderá notificada en estrados, caso en el cual se concederán los recursos de reposición y de apelación al disciplinado, los cuales deberán interponerse y motivarse en el transcurso de la diligencia, una vez sea proferido y notificado el fallo de primera instancia.

En igual sentido, si se niega la solicitud de nulidad en el transcurso de la audiencia, la decisión se entenderá notificada en estrados y se concederá el recurso de reposición al disciplinado, quien deberá interponerlo y motivarlo en el transcurso de la diligencia.

- **Variación del Cargo en el Procedimiento Verbal**

Si en el trámite del procedimiento verbal surgen pruebas que cambien el contenido de la imputación o se advierta error en la calificación jurídica, habrá lugar a la variación del cargo elevado en el auto de citación a audiencia.

La decisión de variación de cargos se adoptará en audiencia, se notificará en estrados y de ser necesario se suspenderá para que el investigado o su apoderado se pronuncien respecto del nuevo contenido de la imputación y soliciten las pruebas que consideren útiles, conducentes y pertinentes.

- **Cierre de Periodo Probatorio y Traslado para Alegar de Conclusión en Procedimiento Verbal**

Cuando se haya practicado la totalidad de las pruebas decretadas a petición de parte y las que fueren necesarias y suficientes de oficio, se cerrará el periodo probatorio. La decisión se tomará en el transcurso de la diligencia, advirtiendo al investigado y/o su apoderado que podrán presentar sus alegatos de conclusión en el transcurso de la misma diligencia. La alegación podrá sustentarse verbalmente o mediante memorial escrito.

Si el investigado o su representante solicitan la suspensión de la audiencia en aras de preparar los argumentos de la alegación, el Subdirector una vez analice la solicitud podrá acogerla o denegarla.

- **Lectura del Fallo y su Impugnación**

Cerrado el periodo probatorio y vencido el término para alegar de conclusión, se proferirá fallo de primera instancia en el transcurso de la audiencia y su ejecutoria se dará al concluir la diligencia, siempre que no se recurra la decisión. Empero, tras la presentación de alegatos de conclusión o vencido el término fijado para el efecto, el subdirector podrá suspender la audiencia por el término de 2 días para emitir el fallo correspondiente.

- **Remisión a las Normas Propias del Procedimiento Ordinario y del Procedimiento Especial del Procurador General de la Nación**

Los vacíos normativos referentes a la regulación del procedimiento verbal, se complementarán con las disposiciones contempladas para el procedimiento especial del Procurador General de la Nación, o para el ordinario, siempre que no contravengan su esencia.

- **Proceso Verbal en Casos de Devoluciones**

En principio, la causal que se aplicará para tramitar el procedimiento verbal por conductas relacionadas con el trámite tributario de devoluciones, es la consagrada en el inciso 4° del artículo 175 del CDU, esto es, cuando en el momento de evaluar la etapa de indagación preliminar se encuentran reunidos los requisitos para proferir pliego de cargos se emitirá auto de citación a audiencia.

Con base en la precitada causal de cambio de procedimiento y apelando a los principios de celeridad y economía procesal que aplica la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias, la indagación preliminar deberá estar orientada a recopilar un acucioso acervo probatorio con el propósito de definir la actuación con cambio de procedimiento.

Lo anterior, sin perjuicio de que ciertos asuntos, debido a su complejidad, puedan ser tramitados por la ritualidad ordinaria, apelando a la ventaja que ofrece un proceso más pausado que posibilite mayor reflexión y mayor margen de maniobra para complejos discursos argumentativos.

A título de recomendación, es posible tramitar bajo la causal consagrada en el inciso 4° del artículo 175 del Estatuto Disciplinario, conductas, tales como falsedad en documento público, concusión y cohecho; referidas directa o indirectamente con los trámites de devoluciones.

- **Fallo de Primera Instancia en Proceso Verbal**

Para el caso de la UAE Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales, el Subdirector de Investigaciones Disciplinarias de la UAE ITRC, es el competente para proferir fallo de primera instancia, conforme al ámbito de competencia definido por el decreto 4173 de 2011.

Concluidas las intervenciones para alegatos, el Subdirector procederá a emitir el fallo debidamente motivado, verbalmente. La diligencia podrá suspender para proferir la decisión dentro de los 2 días siguientes.

El contenido del fallo se ajustará a los mismos requisitos señalados en el fallo de primera instancia del proceso ordinario.

Medios Probatorios

Son medios de prueba en el derecho disciplinario: la confesión, el testimonio, la peritación, el informe técnico, la inspección administrativa o visita especial, los documentos y los indicios, así como cualquier otro medio que no vulnere el ordenamiento jurídico.

De conformidad con la modificación que se introdujo por la Ley 1474 de 2011, los medios de prueba se practicarán conforme a las reglas previstas en la ley 600 de 2000, siempre y cuando sea compatible con la naturaleza y reglas del derecho disciplinario.

La falta y la responsabilidad del investigado, así como cualquiera de las causales de terminación y consecuente archivo de la investigación, podrán demostrarse con cualquiera de los medios de prueba autorizados legalmente, sin que exista un criterio de jerarquización probatoria.

A continuación, se presentan los principales medios probatorios a utilizar en el marco de las investigaciones por devoluciones:

- **Testimonio**

Las personas que pueden ser escuchadas en declaración juramentada dentro de los casos que se adelantan por devoluciones de impuestos, son:

- a. Los funcionarios públicos que suscribieron o participaron en la elaboración de los informes que dieron génesis al proceso disciplinario.
- b. Los contribuyentes o representantes legales de las personas jurídicas que tramitaron la devolución de impuestos.

- c. Siempre que no se advierta su participación en los hechos objeto de investigación, se podrá recaudar el testimonio de los Jefes de los Grupos Internos de Trabajo de Devoluciones y/o Jefes de las Divisiones de Recaudación.
- d. Los testimonios que se estimen pertinentes para establecer la veracidad de las pruebas y de las constataciones efectuadas por la división de fiscalización en la sustanciación de expedientes de Posdevoluciones.
- e. Los contadores públicos o los revisores fiscales de los contribuyentes que tramitaron la solicitud de devoluciones que es objeto de investigación disciplinaria.
- f. Las demás que se deriven de los anteriores. Adicionalmente, en aquellos eventos en que se realice inspección administrativa, ya sea al establecimiento de comercio del contribuyente que solicitó la devolución o las instalaciones de la UAE DIAN, deberán practicarse todos los testimonios que sean conducentes, útiles y necesarios para dar mayor claridad y comprensión al objeto de la inspección administrativa.

- **Prueba Pericial**

Es posible que en algunos eventos sea necesaria la práctica de prueba pericial en casos de devoluciones. A título de ejemplo, puede suceder que un proceso de posdevoluciones concluya con acto administrativo de archivo, esto es, de aval a la devolución concedida; con base en un documento público falso (supóngase una prueba e inspección de fiscalización).

En este caso, se podrá contar con el apoyo de instituciones especializadas como el CTI, Medicina Legal o la Policía Nacional, entre otras, con el objeto de realizar prueba grafológica respecto de la correspondencia de los documentos dubitados.

- **Inspección Administrativa**

Cuando se adelantan procesos de devoluciones, la inspección administrativa es un mecanismo importante para establecer la verdad procesal de los hechos investigados. Las inspecciones administrativas que se pueden llevar a cabo, son, entre otras:

- a. Con el objeto de verificar la veracidad de las constataciones llevadas a cabo por parte de la división de fiscalización o de recaudación, deberá repetirse desde el ámbito disciplinario, las visitas o inspecciones que se llevaron a cabo por parte de la administración tributaria.
- b. Inspección administrativa al establecimiento de comercio del contribuyente.
- c. Inspección administrativa en la División de Recaudación y/o Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones.
- d. Inspección administrativa a los aplicativos informáticos dispuestos por la administración tributaria para el trámite de devoluciones.

- e. Inspección administrativa de todos los expedientes de devoluciones que se estimen pertinentes de conformidad con la información suministrada en la noticia disciplinaria.
- f. Dependiendo de la especificidad del caso, realizar inspección administrativa a los proveedores que reporta la operación económica que es objeto de devolución.
- g. Las demás que se estimen conducentes, pertinentes y necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

Es importante tener en cuenta, que en el desarrollo de la inspección administrativa se deben recaudar todos los testimonios que sean necesarios para dar mayor claridad y amplitud al espectro de la inspección administrativa.

Por ejemplo, si se está inspeccionando el establecimiento de comercio del contribuyente y se solicitan los egresos contables, puede practicarse el testimonio del empleado que cumple las funciones de auxiliar contable y encargado de realizar dichos registros. O si se está llevando a cabo inspección administrativa en el Grupo de Devoluciones y se verifican los reportes del aplicativo DEVYCOM, puede recaudarse el testimonio de un funcionario que maneje la herramienta y explique los registros.

- **Prueba Documental**

En los procesos de devoluciones pueden recopilarse las siguientes pruebas documentales:

- a) Principales piezas documentales de los expedientes de devoluciones inspeccionados, a título de ejemplo:
 - 1. Solicitud de devolución.
 - 2. Hoja de trabajo.
 - 3. Lista de chequeo.
 - 4. Actos administrativos expedidos.
 - 5. Relación de proveedores.
 - 6. Relación de operaciones que sustentan la devolución.
 - 7. Pruebas practicadas en los procesos de devoluciones.
- b) Actas de comité de devoluciones.
- c) Actas o planillas de reparto.
- d) Manuales de funciones de los implicados.
- e) Copias de las visitas en sede de fiscalización.
- f) Documentales trasladados de otros procesos disciplinarios o penales.

- **Los Indicios en Materia de Devoluciones**

Los indicios pueden llegar a ser una herramienta de vital importancia en las investigaciones disciplinarias relacionadas con devoluciones de impuestos. A título de ejemplo, como fruto de una inspección administrativa se puede acreditar la carencia de capacidad operativa de una empresa, frente a los montos solicitados como devolución y/o compensación.

Otro eventual indicio sería el cambio de domicilio social del contribuyente, luego de un intento fallido de devolución, a fin de gestionar ante una nueva Dirección Seccional de Impuestos el reconocimiento de la solicitud.

También opera como indicio, la marcada diferencia en los montos de las devoluciones solicitadas por el contribuyente en los diferentes periodos; es decir, cuando existe crecimiento exponencial en el monto de la devolución, sin aparente sustento económico.

- **Petición y Rechazo de Pruebas**

Los sujetos procesales tienen derecho a solicitar y aportar pruebas. El funcionario de conocimiento rechazará las inconducentes, las impertinentes y las superfluas o inútiles.

Será conducente la prueba que tiene idoneidad para demostrar determinado hecho.

Pertinente, aquella en la cual hay adecuación entre los hechos que se pretenden llevar al proceso y los hechos que son objeto de investigación dentro del proceso.

Útil, es la prueba que cumpla con el propósito de brindar convicción al funcionario de conocimiento y/o que aporte nuevos elementos de convicción al proceso.

- **Práctica de Pruebas por Comisionado**

Cuando el lugar en el cual deban practicarse las pruebas sea distinto a la ciudad de Bogotá, donde se encuentra ubicada la sede de la Agencia ITRC, el funcionario de conocimiento podrá comisionar a un funcionario de la misma Subdirección de Investigaciones Disciplinarias de la UAE ITRC, que tenga la posibilidad de viajar en comisión de servicios para el recaudo de las pruebas correspondientes.

La comisión deberá realizarse mediante auto que así lo disponga y librarse el correspondiente despacho comisorio, en el cual se delimitará el marco de la comisión.

- **Prueba Traslada**

En aplicación de los principios de economía y de celeridad, el funcionario de conocimiento podrá trasladar las pruebas válidamente practicadas en actuación judicial y administrativa.

Para el efecto, el funcionario de conocimiento en diligencia de inspección administrativa, tomará copias autenticadas por él, o autorizadas por el funcionario que se encuentra a cargo de la actuación judicial o administrativa remisoría.

Para que las pruebas trasladadas tengan valor probatorio en el proceso, deberá acreditarse que fueron practicadas con conocimiento o audiencia del disciplinado; si así no ocurrió deberá otorgársele al disciplinado la oportunidad de contradicción de las mismas.

En los procesos disciplinarios que se adelantan por conductas relacionadas con devolución de impuestos, se pueden traer de procesos penales y aún de otros disciplinarios, pruebas que allí se han practicado. En todo caso, para la validez de la prueba trasladada deberá garantizarse el derecho de contradicción en el marco del proceso destinatario del acervo probatorio.

- **Inexistencia de la Prueba**

Será inexistente la prueba que carezca de formalidades sustanciales o se haya practicado con desconocimiento de los derechos fundamentales del investigado. La inexistencia opera de pleno derecho, no obstante, podrá ser declarada a solicitud de parte.

Solicitud de antecedentes disciplinarios

Los antecedentes disciplinarios del investigado deben ser solicitados en la apertura de investigación disciplinaria. El funcionario instructor podrá descargar el correspondiente certificado de la página web de la Procuraduría General de la Nación.

- **Solicitud de Información Contenida en Aplicativos Informáticos de la DIAN**

El operador disciplinario podrá acceder mediante práctica de inspección administrativa a algunos aplicativos informáticos utilizados por la UAE DIAN, tales como: Análisis de Operaciones, RUT, SRH, Devycom, Siglo XXI, Muisca y sus aplicativos derivados, Siscobra, Sypac, obligación financiera, Chadoc, gestor, notificar, cuenta corriente contribuyentes, entre otros.

8.

Hipótesis frente al trámite de devoluciones o compensaciones de impuestos

A continuación, se presentan algunas hipótesis que pueden explicar las conductas irregulares en el trámite de devoluciones.

- **Participación Exclusiva de Particulares**

La DIAN maneja un número importante de trámites de devoluciones y compensaciones. De esos procesos adelantados, algunos son efectuados por particulares inescrupulosos que hacen peticiones improcedentes e injustificadas de devolución de impuestos, aprovechando las debilidades administrativas de la entidad.

Ciertamente, es importante reconocer la fragilidad del procedimiento de devoluciones desde el ámbito funcional de las Divisiones de Recaudación, en donde el proceso no va más allá de una verificación formal documental y sin mayores posibilidades de cruces de información. Adicional a lo anterior, la UAE DIAN no cuenta con la capacidad operativa para iniciar las suficientes investigaciones de fiscalización por el programa de posdevoluciones. Estas circunstancias son de público conocimiento y aprovechadas de manera determinante por particulares, quienes una vez entienden el fenómeno, montan toda una estructura criminal para favorecer sus intereses ilícitos.

- **Participación de Particulares y Servidores Públicos**

La segunda modalidad es la actividad conjunta de particulares con servidores públicos de la UAE DIAN, en el trámite improcedente de devolución de impuestos.

Esta hipótesis refiere la posibilidad de que el servidor público tenga una participación activa en la organización criminal, jugando un papel importante y un rol determinado en la organización. En esta modalidad podrían presentarse dos situaciones:

1. El servidor público aprovecha el cumplimiento de sus funciones y el cargo, para favorecer la conducta irregular.
2. El servidor público actúa más como particular que como empleado público de la administración tributaria, en la medida de que no utiliza de manera directa el cargo y las funciones que cumple al interior de la entidad. Este segundo evento acaece por ejemplo, cuando el funcionario público por interpuesta persona, forma empresa fachada y tramita devoluciones de impuestos.

Ciertamente, resulta complejo probar la participación directa de funcionarios de recaudación en la solicitud improcedente de devoluciones. Lo anterior, por cuanto como se ha explicado en precedencia, el trámite de verificación que hace esta área es meramente formal y documental, al punto que en el "papel" la devolución improcedente puede ser perfectamente procedente.

Así las cosas, si se pretende sancionar un funcionario del área de recaudación, es preciso probar una desatención elemental en el procedimiento de verificación documental que se encontraba a su cargo; por ejemplo, que se haya concedido la devolución con una póliza que no avalaba los periodos gravables objeto de devolución.

Probar la participación de funcionarios de fiscalización tiene mayor espectro de posibilidades probatorias. Lo anterior, ya que el proceso de fiscalización es un procedimiento más riguroso y de fondo, de tal suerte, que es posible verificar la legalidad del acervo probatorio y la veracidad de las probanzas recaudadas en el proceso tributario.

- **Asesoría por Parte de Funcionarios para Ejecución de Actividades Ilícitas de Particulares**

En esta modalidad funcionarios o exfuncionarios prestan una asesoría a particulares del modus operandi que se puede implementar para el trámite sistemático de solicitud de devoluciones improcedentes. Dada la condición de la conducta y que se realiza con un papel protagónico del particular, quien continúa con el dominio del hecho, resulta sumamente compleja la detección de este fenómeno.

En estos casos, el funcionario o exfuncionario, no solo asesorará al particular respecto del trámite de devoluciones y compensación de impuestos en concreto, sino que le indicará o le hará ver las deficiencias administrativas que pueden existir al interior de la UAE DIAN, por ejemplo, la falta de capacidad operativa para tramitar varias investigaciones de fiscalización por el Programa Posdevoluciones.

- **Omisión del Deber Objetivo de Cuidado en el Cumplimiento de las Funciones Encomendadas**

Las infracciones disciplinarias pueden acaecer por factores relacionados con la infracción del deber objetivo de cuidado. Es decir, por una desatención culposa de los funcionarios en el cumplimiento de las funciones que le han sido confiadas.

Significa lo anterior, que habrá un comportamiento culposo en aquellos eventos en los cuales los servidores públicos no impriman el cuidado necesario o el autocontrol de su gestión.

Concretamente, en lo que se refiere a los trámites de devoluciones de impuestos, las eventuales conductas culposas se enmarcarán en desatención de deberes y prohibiciones establecidas en los artículos 34 y 35 de la Ley 734 de 2002. Se descarta de plano, tal y como se desarrollará con posterioridad, la ocurrencia de faltas gravísimas imputadas a título de culpa, como quiera que las conductas que se adecuarían son por su naturaleza eminentemente dolosas.

Para una mayor comprensión de esta hipótesis de comportamiento, resulta necesario el estudio dogmático de la conducta culposa (el cual no se realizará en este documento por no ser su objeto); teniendo en cuenta que de su desarrollo teórico, es posible establecer en qué eventos hay desatención de deber e incursión de prohibiciones, como constitutivos de falta disciplinaria.

9.

Las devoluciones y su proceso de adecuación típica

Teniendo en cuenta el ámbito de competencia de la Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales, fijado por el Decreto 4173 de 2011, modificado por el Decreto 0985 de 2012, las conductas disciplinables que son del resorte de esta Agencia, son únicamente las allí determinadas, que corresponden a numerales específicos del artículo 48 de la Ley 734 de 2002 (faltas gravísimas), y excepcionalmente, otras conductas y faltas disciplinarias que atenten contra la integridad de la administración de tributos, aduanas, control del régimen cambiario de importaciones y exportaciones a cargo de la DIAN, contribuciones parafiscales a cargo de la UGPP y rentas de la Nación a cargo de la entidad administradora del monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar, cuando resulte necesario para la defensa de los recursos públicos.

De acuerdo con lo anterior, algunos tipos disciplinarios que pueden presentarse con ocasión del trámite administrativo de devolución de impuestos, de resorte de la Agencia ITRC, son:

Numeral 1 del Artículo 48 de la Ley 734 de 2002

Dicha norma establece como falta gravísima la siguiente: “Realizar objetivamente una descripción típica consagrada en la Ley como delito sancionable a título de dolo, cuando se cometa en razón, con ocasión o como consecuencia de la función o cargo, o abusando del mismo”.

Conforme a lo anterior, la norma transcrita es una especie de tipo en blanco cuyo complemento se encuentra en el Código Penal Colombiano, Ley 599 de 2000. De este modo, es preciso realizar un ejercicio de adecuación típica penal, con el objeto de que por remisión, dicha infracción a la luz de lo dispuesto por el artículo 48 numeral 1 del Código Disciplinario Único, corresponda a un tipo disciplinario.

Aunado a lo anterior, debe considerarse que para el ejercicio de la adecuación típica, deben analizarse primero todas las conductas disciplinables taxativas del artículo 48, y sólo en caso de que no haya adecuación específica, se adjudicará la falta disciplinaria descrita en el numeral primero. Lo anterior, apelando al principio de especificidad de las faltas disciplinarias y a la mayor riqueza descriptiva de los contenidos típicos.

Del análisis de algunos delitos consagrados en el Código Penal Colombiano a la luz de las diferentes vicisitudes que pueden presentarse en el tema de las devoluciones de impuestos, se considera que pueden acaecer cualquiera de las siguientes infracciones: falsedad en documento público, prevaricato por acción, asesoramiento ilegal, cohecho propio, cohecho impropio y cohecho aparente.

La anterior conclusión, parte de casos hipotéticos y del resultado de algunas investigaciones adelantadas en la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias de la Agencia ITRC. No obstante, ello no es óbice para que puedan cometerse otro tipo de infracciones a la luz de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002, y que no estén contempladas en la presente guía.

- **Falsedad en Documento Público**

Art. 286. Falsedad ideológica en documento público. El servidor público que en ejercicio de sus funciones, al extender documento público que pueda servir de prueba, consigne una falsedad o calle total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a diez (10) años.

Hipotético en casos en devoluciones.

Cuando en ejercicio de la función fiscalizadora el servidor público con capacidad funcional (auditor), extiende de manera dolosa un documento (acta de visita), donde se consignan inconsistencias o hechos que no corresponden con la realidad económica del contribuyente o del proveedor.

- **Prevaricato por Acción**

Art. 413. Prevaricato por acción. El servidor público que profiera resolución, dictamen o concepto manifiestamente contrario a la ley, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses, multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses.

Hipotético en casos en devoluciones

Cuando el servidor público, supóngase en sede de fiscalización, en ejercicio de la atribución funcional que le fue conferida, profiere un acto administrativo de archivo, cuyo contenido en cuanto a su apartes considerativo y resolutivo, viola groseramente la ley o la normatividad en que debía fundarse.

- **Asesoramiento Ilegal**

Art. 421. Asesoramiento y otras actuaciones ilegales. El servidor público que ilegalmente represente, litigue, gestiones o asesore en asunto judicial, administrativo o policivo, incurrirá en multa y pérdida del empleo o cargo público.

Hipotético en casos en devoluciones

Posibilidad de que tanto los funcionarios de recaudación, como los de fiscalización, bien sea en procesos PD, DG, DI, AD o IX, asesoren o gestionen de manera ilegal al contribuyente. Así mismo, cuando presten asesoría respecto de bases deducibles de impuestos y en general respecto de cualquier tópico que influya en las resultas del proceso de devoluciones.

- **Concusión**

Art. 404. Concusión. El servidor público que abusando de su cargo o de sus funciones constriña o induzca a alguien a dar o prometer al mismo servidor o a un tercero, dinero o

cualquier otra utilidad indebidos, o los solicite, incurrirá en prisión de noventa y seis (96) a ciento ochenta (180) meses, multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses.

Hipotético en caso de devoluciones

Un contribuyente, a quien le asiste derecho para solicitar una devolución y le es procedente su concesión, es constreñido por un servidor público del área de recaudación, bajo la amenaza de no acceder a conceder la devolución tramitada.

- **Cohecho Propio**

Art. 405. Cohecho propio. El servidor público que reciba para sí o para otro, dinero u otra utilidad, o acepte promesa remuneratoria, directa o indirectamente, para retardar u omitir un acto propio de su cargo o para ejecutar uno contrario a sus deberes funcionales, incurrirá en prisión de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses, multa de sesenta y seis (66) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses.

Hipotético en casos en devoluciones

Posibilidad de que tanto los funcionarios de Recaudación del área de devoluciones, como los de fiscalización, bien en expedientes AI o en PD, DG, DI, AD o IX, reciban o acepten promesa remuneratoria para retardar la actuación en beneficio del contribuyente o para proferir acto administrativo contrario a sus deberes oficiales.

- **Cohecho Impropio**

Art. 406, Inc. 1°. Cohecho impropio. El servidor público que acepte para sí o para otro, dinero u otra utilidad o promesa remuneratoria, directa o indirecta, por acto que deba ejecutar en el desempeño de sus funciones, incurrirá en prisión de sesenta y cuatro (64) a ciento veintiséis (126) meses, multa de sesenta y seis (66.66) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses.

Hipotético en casos en devoluciones

Posibilidad de que tanto los funcionarios de recaudación del área de devoluciones, como los de fiscalización, bien en expedientes PD, DG, DI, AD o IX, reciban o acepten promesa remuneratoria para adelantar actuación propia en beneficio del contribuyente.

- **Cohecho Aparente o No Retributivo**

Art. 406, Inc. 2°. Cohecho aparente o no retributivo. El servidor público que reciba dinero u otra utilidad de persona que tenga interés en asunto sometido a su conocimiento, incurrirá

en prisión de treinta y dos (32) a noventa (90) meses, multa de cuarenta (40) a setenta y cinco (75) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) meses.

Hipotético en casos en devoluciones

Posibilidad de que tanto los funcionarios de Recaudación del área de devoluciones, como los de fiscalización, bien en expedientes por programas PD, DG, DI, AD o IX, reciban dinero o cualquier tipo de dádivas del contribuyente interesado en la actividad administrativa.

Incremento patrimonial injustificado

Teniendo en cuenta que la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias cuenta con una Cartilla de manejo de procesos de incremento patrimonial injustificado, las consideraciones que se hagan en la presente serán simples y escuetas; comoquiera que mayor profundidad se encontrará en tal documento.

La conducta de incremento patrimonial injustificado está tipificada en el inciso segundo del numeral 3 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002, en los siguientes términos:

“Incrementar injustificadamente el patrimonio, directa o indirectamente, en favor propio o de un tercero, permitir o tolerar que otro lo haga”.

Caso hipotético

¿Cómo determinar si acaeció un incremento patrimonial injustificado?

El ejercicio probatorio en los procesos de incremento patrimonial injustificado deberá recaudar suficiente material probatorio respecto de la realidad patrimonial del disciplinado o del tercero a quien presuntamente se le incrementó el patrimonio.

Luego de la recopilación del acervo, se concluirá si hubo incremento patrimonial injustificado, previo al análisis contable y económico que implica tres estudios, a saber:

1. Análisis de información financiera.
2. Análisis de recursos frente a gastos e inversiones.
3. Análisis de gastos representativos.

Supóngase que un contribuyente a quien no le asiste derecho, radica una solicitud de devolución de impuestos por cierta suma considerable de dinero. El servidor público de la división de recaudación encargado de tramitar la devolución, advierte la improcedencia de la devolución, no obstante, de manera consciente y voluntaria, expide el acto administrativo en virtud del cual se concede la devolución del impuesto.

En este caso, el contribuyente incrementa injustificadamente su patrimonio, habida cuenta que ingresó a su haber patrimonial una suma de dinero sin justificación alguna. Se trataría el caso sub examine de un incremento Patrimonial en favor de un tercero.

Incumplimiento de deberes e incursión en prohibiciones

De conformidad con el Código Disciplinario Único constituye falta disciplinaria y, por lo tanto, da lugar a la acción e imposición de la sanción correspondiente, la incursión en cualquiera de las conductas o comportamientos previstos en dicho código que conlleve incumplimiento de deberes, extralimitación en el ejercicio de derechos y funciones, prohibiciones y violación del régimen de inhabilidades, incompatibilidades, impedimentos y conflicto de intereses.

En tal virtud, las posibilidades de adecuación típica de las infracciones disciplinarias son innumerables, comoquiera que en ciertos eventos es preciso estudiar los deberes y las prohibiciones de los servidores públicos, a efectos de contrastarlos con la conducta activa u omisiva, para así concluir si se predica alguna falta disciplinaria grave o leve, al tenor de los criterios dispuestos por el artículo 43 ibídem.

En el caso de las devoluciones de impuestos, es importante mencionar que existe basta normatividad general e interna de la UAE DIAN, que regula procedimientos, guías de fiscalización, protocolos interadministrativos, definición de actividades sensibles, reglamentaciones internas, etc. En tal virtud, cuando algunos eventos denotan el desconocimiento de dichas reglamentaciones, sin que adquiera la gravedad o la connotación de un prevaricato, deberá estudiarse la incursión de una falta grave o leve, por incumplimiento del deber contenido en el numeral primero del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, o posiblemente, la incursión en la prohibición consagrada en el numeral 1 del artículo 35 ibídem.

Así las cosas, el operador disciplinario debe ponderar si está frente a una conducta gravísima; o en su defecto, está frente a un comportamiento que se adecua con mayor precisión a un incumplimiento de deberes o incursión en una prohibición. Bajo tal perspectiva, deben tenerse en cuenta cuatro criterios, a saber:

- a) El ejercicio de adecuación típica disciplinaria debe partir del principio de legalidad dispuesto por la Constitución Política en su artículo 29.
- b) Se debe preferir el tipo disciplinario que se adecúa con mayor perfección a la conducta probada, apelando a la mejor argumentación de acuerdo a la naturaleza descriptiva del tipo.
- c) En caso de duda sobre la aplicación de una norma, es decir, cuando se está frente a una descripción normativa gravísima y una de connotación grave, se preferirá aquella que sea más favorable al disciplinado.
- d) Los tipos disciplinarios se caracterizan en su mayoría por ser en blanco. En tal virtud, para completar la descripción típica es necesario recurrir a otras disposiciones normativas que complementan el sentido de la infracción.

De acuerdo con lo anterior, no toda irregularidad que se presente en los trámites de devoluciones de impuestos, puede ser considerada como una falta de trascendencia gravísima. En este punto,

es importante considerar que el procedimiento de devoluciones implica etapas bien determinadas y términos en los cuales se debe enmarcar la actuación administrativa. Por tanto la inobservancia de estas variables descritas en el Estatuto Tributario, decretos que reglamentan el procedimiento y órdenes administrativas, constituye falta disciplinaria mediante la adecuación a los artículos 34 y 35, numeral 1 de la Ley 734 de 2002.

En suma, depende de la situación en particular, examinar por parte del operador la actividad funcional específica del agente y las condiciones en que esta se incumplió, para poder verificar la incursión en la falta disciplinaria.

10.

Recomendaciones y buenas prácticas en procesos disciplinarios sobre el tema de devoluciones y compensaciones

- Los procesos disciplinarios que se adelantan por conductas relacionadas con los trámites de devoluciones son de naturaleza variada. Existen muchas hipótesis y no debe encasillarse en una sola desde el principio de la investigación.
- El trabajo de campo es de vital importancia. Deben practicarse todas las inspecciones administrativas que sean necesarias para el esclarecimiento de los hechos.
- Se debe ser cuidadoso al momento de seleccionar los funcionarios públicos que van a ser escuchados en testimonio. Lo anterior, a efectos de descartar a aquellos que pueden estar involucrados en los hechos investigados.
- Toda apertura de indagación preliminar debe contar con su plan metodológico en aras de fijar la carta de navegación de la investigación disciplinaria.
- Antes de finalizar la etapa de indagación preliminar, se debe hacer un estudio del caso, con el objeto de decretar y practicar las pruebas que estén pendientes para una evaluación acertada de la etapa.
- Muchos de los procesos de devoluciones comienzan mucho tiempo después de la presunta ocurrencia de los hechos. En tal virtud, deben imprimirse en su instrucción y sustanciación los principios de celeridad y economía procesal.
- Dada la complejidad de algunas investigaciones disciplinarias, será preciso convocar comités de discusión y deliberación jurídica en el momento de evaluar los procesos disciplinarios, principalmente, en el momento de proferir autos de terminación y consecuente archivo, pliegos de cargos y fallos.
- El ejercicio de adecuación típica debe ser cuidadoso, prefiriendo la conducta que tenga mayor riqueza descriptiva respecto de los hechos probados dentro de la investigación disciplinaria.
- En el momento de traer pruebas trasladadas de otras investigaciones disciplinarias o de causas penales, deberá garantizarse el derecho de contradicción a los sujetos procesales.
- Es recomendable que las inspecciones administrativas cuenten con la recepción de testimoniales que den mayor comprensión de las situaciones verificadas en la inspección.
- Para evaluar acertadamente las investigaciones disciplinarias por devoluciones de impuestos, el funcionario sustanciador deberá estudiar cuidadosamente la normatividad técnica y tributaria que rige la materia.
- Si bien es cierto el derecho disciplinario carece de competencia para judicializar particulares ajenos a la función pública, es importante estudiar el caso para determinar el posible concurso de particulares con servidores públicos. Esto permitirá analizar con mayor detalle la conducta, comprender su alcance, su estructura y las estrategias probatorias que se deben implementar.

- Cuando se profiera pliego de cargos deberá ordenarse compulsas de copias a la Fiscalía General de la Nación, siempre que la conducta imputada esté prevista en la ley como delito.
- Cuando se vaya a evaluar la investigación disciplinaria, se deberá contrastar los argumentos expuestos por la defensa, sea en versión libre, descargos o alegaciones conclusivas; con la normatividad tributaria aplicable.
- En todo caso, deberá garantizarse el debido proceso y el respeto estricto del derecho de defensa y contradicción de los sujetos procesales.
- Cuando la actuación disciplinaria haya iniciado por informe de servidor público, será preciso recaudar el testimonio de los funcionarios públicos que lo elaboraron. Es importante resaltar, que será un testimonio técnico que podrá orientar de manera trascendente la investigación disciplinaria.
- Deben analizarse con mucho cuidado las declaraciones juramentadas rendidas por el contribuyente, su representante legal, contador público o revisor fiscal, toda vez que pueden ser testimonios parcializados por interés indirecto en la actuación.

11.

Referencias bibliográficas

- Ley 734 de 2002 [En línea]. Disponible en:
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0734_2002.html.
Recuperado: 16 de septiembre de 2020
- Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989 [En línea]. Disponible en:
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html.
Recuperado: 16 de septiembre de 2020
- Normatividad relacionada en el acápite correspondiente.
- Código Penal Colombiano – Ley 599 de 2000. [En línea]. Disponible en:
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html
- Cartilla de Manual de Procesos y Procedimientos, Proceso Disciplinario. Publicación de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales 2010.
- Boletines del consultorio contable de la Universidad EAFIT. [En línea]. Disponible en:
<https://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultorio-contable/Paginas/consultorio-contable.aspx>
- Devoluciones o compensaciones de impuestos y otros a favor de contribuyentes. Pontificia Universidad Javeriana, Departamento de Ciencias Contables, Facultad de ciencias económicas y administrativas. 2005. Trabajo de investigación para optar por el título de Contador Público de Jorge Alberto Benavides Romero, Erika Mayerly Céspedes Aguirre y Jason Leonardo Trujillo López. [En línea]. Disponible en:
<https://javeriana.edu.co/biblos/tesis/economia/tesis06.pdf> Recuperado: 18 de agosto de 2020.
- GLOSARIO DIAN . Trámites impuestos. Devoluciones y/o compensaciones. [En línea]. Disponible en:
https://www.dian.gov.co/tramitesservicios/Tramites_Impuestos/Devoluciones/Paginas/Glosario.aspx Recuperado: 16 de septiembre de 2020.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. INFORME DE AUDITORÍA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL –DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, U.A.E. DIAN DIRECCIONES SECCIONALES BOGOTÁ - GRANDES CONTRIBUYENTES Vigencias 2008 – Junio 2011 BUCARAMANGA Vigencia 2008 -2010 POPAYAN Vigencia 2008-2009. [En línea]. Disponible en:
<https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/479090/103+IF++DIAN+DEVOLUCIONES2.pdf/f4ba8d2b-0393-4eb2-8a49-4061fbec3237?version=1.0> Recuperado: 16 de septiembre de 2020.
- Manual del Usuario Devoluciones y/o compensaciones Saldo a favor en renta versión 2.0 Abril de 2019 – DIAN -
<https://www.dian.gov.co/Transaccional/DevolucionesCompensacin/Devoluciones%20y%20o%20Compensaciones-Saldo%20a%20Favor%20en%20Renta-V.%20I.pdf>
Recuperado: 16 de septiembre de 2020.

- Manual del Usuario Devoluciones y/o compensaciones Saldo a favor en ventas. Versión 4.0. Mayo 2019 -
<https://www.dian.gov.co/Transaccional/DevolucionesCompensacin/Devoluciones-y-o-Compensaciones-Saldo-a-Favor-en-Ventas-V4.pdf>. Recuperado: 16 de septiembre de 2020.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. INFORME DE RESULTADOS ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN. PROCESO DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales — DIAN — Seccional Impuestos Bogotá Vigencia: Julio 1 de 2012 a 30 de Junio de 2016
<https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/479114/INFORME+FINAL+ACE+122+DEVOLUCIONES+DIAN+IMPUESTOS+BOGOTA1.pdf/4646c380-0482-4ea8-a35c-4eebe31f2712?version=1.0> Recuperado: 16 de septiembre de 2020.

ITRC



Agencia del Inspector General de Tributos,
Rentas y Contribuciones Parafiscales