

Diferencia entre obligación sustancial y formal

Cuando hablamos de impuestos nos referimos a veces a la obligación sustancial y formal, y algunos lectores de **Gerencie.com** nos han solicitado que precisemos esos dos términos.

La obligación sustancial hace referencia a la obligación de tributar, de pagar un impuesto. La obligación formal hace referencia a los procedimientos que el obligado a cumplir con la obligación sustancial, debe realizar para dar cabal cumplimiento a su obligación sustancial.

Por ejemplo, es una obligación sustancial pagar el impuesto de renta.

Ahora, para que el contribuyente o sujeto pasivo pueda cumplir con la obligación de pagar el impuesto, es preciso surtir una serie de procedimientos y trámites encaminados a lograr el cumplimiento efectivo del deber de tributación.

Esos procedimientos y trámites se conocen como obligaciones formales, que son de forma nada más, pero que en muchos casos son indispensables para dar cumplimiento a la obligación sustancial, de allí que no siempre se pueda alegar aquello de la supremacía del derecho sustancial sobre el formal.

Es así como el contribuyente debe por ejemplo inscribirse en el Rut, puesto que es necesario que el estado lo pueda individualizar e identificar como sujeto pasivo, de lo contrario no podrá verificar su obligación ni si eventual incumplimiento. Luego, para poder pagar el impuesto, es necesario que el contribuyente presente una declaración tributaria que contenga los elementos necesarios para determinar el impuesto que ha de pagar según lo ha establecido la ley, de otra forma no es posible que el estado pueda conocer con relativa certeza el nivel de cumplimiento de la obligación sustancial.

Estas obligaciones formales tienen como objetivo permitir y facilitar el cumplimiento de la obligación sustancial, tanto así que hay obligaciones formales que de ser incumplidas, hacen imposible el cumplimiento de la obligación sustancial, convirtiéndose parte esencial del proceso.

Podríamos decir también que la obligación sustancial es el deber de hacer algo, y la obligación formal es el procedimiento o proceso que se ha de seguir para hacer ese algo.

Contenido relacionado:

- [Principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal en materia tributaria](#)
- [En una declaración considerada como no presentada se paga sanción pero no intereses](#)
- [Obligación tributaria sustancial](#)

- [Concepto unificado de Iva](#)
- [Obligación formal de declarar en personas naturales NO residentes](#)

Principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal en materia tributaria

El principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, está consagrado en nuestra constitución nacional en el artículo 228, el cual contempla que en las actuaciones de la administración de justicia prevalecerá el derecho sustancial.

Este principio, busca que las formalidades no impidan el logro de los objetivos del derecho sustancial, y siempre que el derecho sustancial se pueda cumplir a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de alguna formalidad, no debe ser causal para que el derecho sustancial no surta efecto.

En materia tributaria, es bien difícil conseguir que la administración de impuestos en la práctica de aplicación a este principio, esto debido a que la corte constitucional ha expedido varias sentencias en las cuales estima que se debe dar cumplimiento de los obligaciones formales en materia tributaria.

Una de ellas, la sentencia C-733 de 2003, en uno de sus partes expresa:

“Así entonces, el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales hoy en día ha adquirido una relevancia propia que no se reduce al caso colombiano , pues permite hacer efectivo el deber material de tributación consagrado en el artículo 95-9 de la Constitución así como los principios esenciales del sistema tributario como son los de equidad, eficiencia y progresividad consagrados en el artículo 363 de la Carta Política, por lo que es imprescindible que dichos deberes formales sean cumplidos con todo rigor”.

Esto ha dado pie a que muchos funcionarios de la administración de impuestos ignoren el principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, aun cuando la misma administración de impuestos, en circular 175 de 2001, exige a sus funcionarios la observancia de este principio.

Si bien es cierto que las obligaciones formales son de obligatorio cumplimiento, en los casos en que incumplimiento de una de ellas, no afecte el cumplimiento del derecho sustancial, debe prevalecer este último.

Ciertamente, en la mayoría de los casos, el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente impide o hace imposible que la administración de impuestos pueda recaudar los impuestos que un contribuyente debe pagar, o que pueda verificar la exactitud de los mismos, casos en los cuales, evidentemente no se puede alegar la prevalencia del derecho

sustancial sobre el formal.

Caso contrario sucede cuando el incumplimiento de una obligación formal, no afecta para nada el impuesto que el contribuyente debe pagar, y en esos casos, sí debe prevalecer el derecho sustancial sobre el formal, puesto que el objetivo de la ley se ha conseguido, y el logro del objetivo no puede ser desconocido por una simple formalidad.

Este tipo de situaciones, por lo general se presentan cuando se trata de normas que conceden beneficios tributarios a los contribuyentes, en los cuales, la administración de impuestos suele excusarse en cualquier formalidad no observada para proceder a desconocer el beneficio.

El principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, va de la mano con el principio de eficacia consagrado por el artículo 3 del código contencioso administrativo, el cual contempla:

“En virtud del principio de eficacia, se tendrá en cuenta que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo de oficio los obstáculos puramente formales y evitando decisiones inhibitorias. Las nulidades que resulten de vicios de procedimiento podrán sanearse en cualquier tiempo a petición del interesado”.

Es claro que todo funcionario público, debe actuar siempre considerando que las formalidades no pueden entorpecer la consecución del objetivo perseguido por una norma sustancial. En estos casos se debe tener presente el espíritu de la ley, y por consiguiente, los contenidos de fondo deben prevalecer sobre las simples formalidades, tal y como lo expresa la administración de impuestos en la circular 75 de 2001.

Debe quedar claro que el principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, no debe llevar al incumplimiento de sus obligaciones por parte del contribuyente, pero tampoco se puede desconocer este principio cuando el objetivo del derecho sustancial se ha conseguido, en donde deben prevalecer los hechos de fondo.

Contenido relacionado:

- [Diferencia entre obligación sustancial y formal](#)
- [Obligación tributaria sustancial](#)
- [Principio Per Saltum en materia tributaria](#)
- [Concepto unificado de Iva](#)
- [Principio de favorabilidad en materia tributaria a la luz del concepto DIAN 18128 de junio de 2015](#)

Principio Per Saltum en materia tributaria

Per Saltum. Definición: Per saltum es una locución latina que significa por salto, sin derecho. Se cita para indicar que se ha llegado a una posición o grado sin haber pasado por los puestos o grados inferiores conforme al orden establecido^[1].

Una vez agotada la vía gubernativa, y si el contribuyente no está de acuerdo o no está satisfecho con las decisiones de la administración de impuestos, y considera que éstas afectan sus derechos, puede optar por recurrir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo dentro de los cuatro meses siguientes a la ejecutoria del acto administrativo que dio por terminada la vía gubernativa, para que sea el juez quien decida sobre el derecho que el contribuyente ha considerado afectado por las decisiones de la administración de impuestos.

Pero el mismo estatuto tributario contempla una excepción en la cual no es necesario que se agote la vía gubernativa para que el contribuyente acuda directamente al tribunal administrativo.

Esto es lo que se conoce como **Per Saltum**, donde la ley, en casos muy específicos permite que el contribuyente se “salte” los procedimientos ordinarios, en este caso evitar agotar los recursos de la vía gubernativa y acudir a la jurisdicción contencioso administrativa.

Es el artículo 720 del estatuto tributario el que contempla el principio **Per Saltum**, cuando en su párrafo expresa:

Parágrafo. Adicionado, art. 283, L. 223 de 1995. Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

Sólo en el caso contemplado en el artículo 720 del estatuto tributario, se puede dar aplicación a este principio, y se requiere que el contribuyente haya dado respuesta en debida forma al requerimiento especial para así poder prescindir del recurso de reconsideración y entablar una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante el tribunal administrativo.

Es importante recordar que un requerimiento especial se ha atendido en debida forma cuando el contribuyente ha dado respuesta por escrito dentro de los tres (3) meses siguientes a su notificación, efectuando las objeciones del caso y estando suscrita o firmada por el mismo contribuyente o por su representante legal. Es importante tener en cuenta este aspecto toda vez que el requerimiento especial es indispensable para poder aplicar el principio **Per Saltum** contemplado por el artículo 720 del estatuto tributario.

Son muchos los contribuyentes que recurren a esta figura en vista que consideran inútil y desgastante insistir en la vía gubernativa toda vez que por lo general la administración de impuestos no suele acoger los argumentos y sustentos jurídicos del contribuyente aunque estos sean contundentes, y en la mayoría de los casos confirma sus decisiones. Tan es así, que buena parte de los procesos llevados a la jurisdicción administrativa son resueltos a favor del contribuyente, lo que prueba que en muchos casos la Dian se mantiene en sus decisiones de forma caprichosa sin hacer caso a las razones de hecho y de derecho expuestas por el contribuyente en el proceso de discusión de los actos proferidos por la

Dian, razón por la cual el principio **Per Saltum** es de gran importancia para los contribuyentes.

HASTA AQUI

Obligación tributaria sustancial

CONCEPTO UNIFICADO 001 DE 2003, DIAN

DESCRIPTORES: OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SUS ELEMENTOS

1.1. NOCIÓN.

Para efectos de precisar el concepto de la obligación tributaria es necesario partir de la noción de relación jurídica tributaria.

En tal sentido, el Consejo de Estado mediante Auto del 20 de mayo de 1994, Expediente 5457 señaló:

«...la relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas».

Siguiendo la doctrina citada se puede afirmar que la obligación tributaria sustancial es una especie del género relación jurídico-tributaria.

DESCRIPTORES: OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL.

1.2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL

El artículo 1°. del Estatuto Tributario establece:

«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.»

Conforme con esta disposición surgen algunas características de la obligación tributaria sustancial:

- Se origina por la realización del hecho generador del impuesto. Nace de la Ley y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares. La Ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto

pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación. La obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, consistente en cancelar o pagar el tributo.

En conclusión, la obligación tributaria sustancial nace de una relación jurídica que tiene origen en la Ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo.

DESCRIPTORES: OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FORMAL.

1.3. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FORMAL

La obligación tributaria formal comprende prestaciones diferentes de la obligación de pagar el impuesto; consiste en obligaciones instrumentales o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, con existencia jurídica propia, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos. Entre las obligaciones formales se pueden citar la presentación de las declaraciones tributarias, la obligación de expedir factura y entregarla al adquirente de bienes y servicios, la de llevar la contabilidad, la de suministrar información ocasional o regularmente, la de inscribirse como responsable del impuesto sobre las ventas, etc.

A partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, constituyen obligaciones formales adicionales para el intermediario del servicio de arrendamiento sometido al Impuesto sobre las Ventas: trasladarle al responsable del régimen común prestador del servicio la totalidad del IVA generado, dentro del mismo bimestre de su causación; para este efecto, deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para quien solicita la intermediación, así como el impuesto trasladado. Igualmente, deberá solicitar al mandante de la intermediación y al arrendatario, constancia de la inscripción en el régimen del impuesto sobre las ventas al que pertenecen.

DESCRIPTORES: OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL- ELEMENTOS.

1.4. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL.

El artículo 338 de nuestra Constitución Política establece:

«En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los consejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos o pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos...»

De lo expuesto se establece que los elementos de la obligación tributaria son:

Hecho Generador: Es el presupuesto establecido en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Sujeto Activo: Es el acreedor de la obligación tributaria. El Estado como acreedor del vínculo jurídico queda facultado para exigir unilateral y obligatoriamente el pago del impuesto, cuando se realiza el hecho generador; Para efectos de la administración del IVA está representado por la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, como el sujeto activo de la obligación tributaria.

Sujeto Pasivo: Es el deudor de la obligación tributaria. En el impuesto sobre las ventas, jurídicamente el responsable es el sujeto pasivo, obligado frente al Estado al pago del impuesto.

Sujeto Pasivo Económico: Es la persona que adquiere bienes y/o servicios gravados, quien soporta o asume el impuesto. El sujeto pasivo económico no es parte de la obligación tributaria sustancial, pero desde el punto de vista económico y de política fiscal es la persona a quien se traslada el impuesto y es en últimas quien lo asume.

Sujeto Pasivo de Derecho: Es el responsable del recaudo del impuesto, actúa como recaudador y debe cumplir las obligaciones que le impone el Estado. (Ej. Presentar la declaración y pagar el impuesto), so pena de incurrir en sanciones de tipo administrativo (Sanción por extemporaneidad, sanción moratoria, etc.) y de tipo penal.

No obstante lo anterior, y como situación especial, se presenta el evento que en cierto tipo de operaciones concurren en el mismo sujeto la calidad de sujeto pasivo de Derecho y de sujeto pasivo económico; tal es el caso de los responsables del impuesto sobre las ventas que pertenecen al régimen común y realizan operaciones gravadas con responsables del régimen simplificado caso en el cual el responsable del régimen común debe generar el impuesto y efectuar la retención en la fuente, vale decir que, del pago efectuado al responsable del régimen simplificado no le es deducido valor alguno por concepto de impuesto sobre las ventas, debiendo el responsable del régimen común asumir dicho gravamen.

Base Gravable: Es la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la tarifa para determinar la cuantía de la obligación tributaria.

Tarifa: Es el porcentaje o valor que aplicado a la base gravable determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo.

DESCRIPTORES: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - CARACTERÍSTICAS.

1.5. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

El Impuesto sobre las ventas es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea, y de régimen general.

- Es impuesto, por consistir en una obligación pecuniaria que debe sufragar el sujeto pasivo sin ninguna contraprestación. - Es del orden nacional porque su ámbito de aplicación lo constituye todo el territorio nacional y el titular de la deuda tributaria es la nación. - Es

indirecto porque entre el contribuyente, entendido como quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y la nación como sujeto activo, acreedor de la obligación tributaria, media un intermediario denominado responsable. Jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico sino el responsable que por disposición legal recauda el gravamen. - Es de naturaleza real por cuanto afecta o recae sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación. - Es un impuesto de causación instantánea porque el hecho generador del impuesto tiene ocurrencia en un instante o momento preciso, aunque para una adecuada administración la declaración se presenta en periodos bimestrales. En consecuencia para efectos de establecer la vigencia del impuesto se debe acudir a la regla consagrada en el artículo 338 de la Constitución Política. - Es un impuesto de régimen de gravamen general conforme con el cual, la regla general es la causación del impuesto y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley.

Además, se puede señalar que el impuesto sobre las ventas es un gravamen al consumo, bajo la modalidad de valor agregado en cada una de las etapas del ciclo económico del bien. Para que el impuesto causado sea efectivamente recibido por el Estado, se requiere que en la operación intervenga uno de los sujetos a los cuales la ley le ha conferido la calidad de «responsable» del tributo.

Los responsables del impuesto, deben cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad y que legalmente les han sido atribuidas, entre ellas está la de facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas; en caso de incumplimiento de sus obligaciones deberán responder a título propio ante el Fisco Nacional.

Por lo anterior, si el responsable, por cualquier circunstancia, dejó de recaudar el impuesto al que legalmente estaba obligado, deberá pese a ello, declararlo y pagarlo a la Administración Tributaria, sin perjuicio de la acción que tendría contra el contribuyente (afectado económico), para obtener el reintegro de los valores adeudados a título del impuesto.

Lo anterior indica entonces, que si surgen conflictos entre las partes con ocasión del pago del gravamen, éstos pertenecen al ámbito privado de los particulares y en tal medida deberán ser solucionados sin que puedan ser oponibles al fisco nacional, ya que los efectos fiscales de las relaciones contractuales se producen con independencia de las cláusulas convenidas y de las consecuencias que ellas puedan acarrear.