

SDD  
DD

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

13 NOV. 2015

100208221-001492

Doctora

**YOMAIRA HIDALGO ANIBAL**

Directora Seccional De Impuestos De Bogotá

Carrera 6 No. 15-32 Piso 4 Edificio BCH

Bogotá D.C.



Ref: Radicado 132000201-517 del 27/07/2015

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptores	Corrección de las Declaraciones Tributarias Imputación de Saldos a Favor Sanción por Corrección de las Declaraciones Tributarias
Fuentes formales	Estatuto Tributario artículos 483, 588, 714 Ley 962 de 2005 artículo 43 Decreto 2277 de 2012 artículo 13 Resolución 263 del 29 de diciembre de 2014 Concepto 055920 del 13 de junio de 2000 Concepto 021477 del 8 de marzo de 2000 Concepto 034851 del 18 de junio de 2003 Concepto 069922 del 28 de octubre de 2003 Oficio 108798 del 31 de octubre de 2008

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia consulta si es viable desconocer un saldo a favor, cuando con ocasión de un proceso de verificación de una solicitud de devolución y/o compensación se observa que este es improcedente y que los periodos que dieron lugar al mismo se encuentran en firme.

Igualmente manifiesta sus dudas en relación a la aplicación del párrafo del artículo 13 del Decreto 2277 de 2012, pues considera que la norma no es clara en señalar cual es el procedimiento para rechazar dicha improcedencia, si en el periodo que la origina (que está en firme) o el periodo que se está revisando, considerando necesario determinar si debe desconocerse en el periodo objeto de devolución, o si la Administración puede para estos efectos fiscalizar los periodos en firme.

Otra de las preguntas planteadas versa sobre el carácter de los renglones 86 a 94 del formulario 300, Declaración del Impuesto sobre las Ventas, a fin de establecer si son informativo o forman parte de las bases para la determinación privada de los impuestos y en ese sentido consulta cuál es el renglón que corresponde al saldo a favor que tiene derecho el responsable por concepto de devolución y/o compensación.

En relación a la anterior inquietud pregunta por el procedimiento para corregir los errores que se presentan en el diligenciamiento de estos formularios, si el contemplado en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 o conforme a lo dispuesto en el artículo 588 de Estatuto Tributario.

Por último pregunta cuál es el término para proferir auto declarativo cuando una declaración presenta saldo a favor y este ha sido solicitado y han transcurrido los dos años de que trata el inciso primero del artículo 714 del Estatuto Tributario.

Una vez estudiados los problemas jurídicos planteados, este Despacho procederá a resolverlos en el orden en que fueron formulados:

- a. *Posibilidad de desconocer, con ocasión de un proceso de verificación de una solicitud de devolución y/o compensación, saldos a favor improcedentes, liquidados en declaraciones que ya se encuentran en firme*

En este punto la peticionaria manifiesta que el párrafo del artículo 13 del Decreto 2277 de 2012 no es claro en señalar cual es el procedimiento para rechazar dicha improcedencia, si en el periodo que la origina (que está en firme) o el periodo que se está revisando, siendo necesario determinar si debe desconocerse en el periodo objeto de devolución, o si la Administración puede para estos efectos fiscalizar los periodos en firme.

El párrafo del artículo 13 del Decreto 2277 de 2012 señala:

Parágrafo. Cuando se encuentre improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en periodos subsiguientes, las modificaciones a la liquidación privada se harán respecto al período en el cual el contribuyente o responsable se determinó dicho saldo a favor, liquidando las sanciones a que hubiere lugar. En tal caso, la Dirección Seccional exigirá el reintegro de los saldos a favor imputados en forma improcedente incrementados con los respectivos intereses moratorios, cuando haya lugar a ello, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

Este aparte reproduce la previsión contenida en el párrafo 1º del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, derogado por el artículo 27 del Decreto 2277, manteniendo en esencia lo allí preceptuado razón por la cual este Despacho considera aplicable la doctrina proferida sobre el tema, respecto a la posibilidad de corregir una declaración en la que se había imputado un saldo a favor, originado en una declaración anterior, que resulta improcedente.

Con base en la norma en comentario se ha indicado que debe corregirse solo la primera declaración en la que se presentó el saldo a favor improcedente, con liquidación y pago de la sanción a que hubiere lugar, con la precisión que la Administración debe exigir el reintegro de la suma en que fue disminuido el saldo inicial, incluidos los intereses moratorios correspondientes, en razón a que este valor ya había sido imputado en las declaraciones subsiguientes, de lo contrario el contribuyente tendría que corregir estas declaraciones con la liquidación y pago de las sanciones correspondientes, por la improcedencia de los saldos allí imputados (concepto 069922 del 28 de octubre de 2003).

En cuanto a la firmeza de esta declaración el concepto 055920 del 13 de junio de 2000 ha interpretado:

En este orden de ideas, se concluye que una declaración tributaria que presenta saldo a favor, el cual se imputó en la declaración del período gravable siguiente, queda en firme si dentro de los años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o a la fecha de presentación -si la declaración es extemporánea- no se ha notificado requerimiento especial. De igual manera una declaración tributaria en dichas circunstancias queda en firme, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión ésta no se notificó.

(Se resalta)

Así las cosas, la corrección tiene lugar en la primera declaración en la que se presentó el saldo a favor improcedente, razón por la cual se tendrá que atender al término de firmeza de la misma, siendo inviable que la Administración pueda fiscalizar las declaraciones en firme o que el contribuyente corrija en esta oportunidad.

b. *Carácter de los renglones 86 a 94 del formulario 300 – Declaración del Impuesto sobre las Ventas*

Las inquietudes en este caso versan sobre los siguientes aspectos:

- Carácter de los renglones 86 a 94 del formulario 300, Declaración del Impuesto sobre las Ventas, pues para la peticionaria no es claro si estos son informativos o forman parte de las bases para la determinación privada del impuesto.
- Renglón que corresponde al saldo a favor a que tiene derecho el responsable por concepto de devolución y/o compensación
- Procedimiento para corregir los errores que se presentan en el diligenciamiento de la declaración.

Respecto del primer punto, de conformidad con el artículo 483 del Estatuto Tributario, la determinación del impuesto sobre las ventas para los responsables del régimen común se realiza en el caso de venta y prestación de servicios gravados, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas y los impuestos descontables legalmente autorizados y, en la importación, aplicando en cada operación la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente y autoriza a estos para hacer valer los impuestos descontables legalmente autorizados.

Es por esto que en la Declaración del Impuesto sobre las Ventas se contempla una sección denominada "liquidación privada" compuesta por dos partes: impuesto generado (renglones 56 a 63) e impuesto descontable (renglones 64 a 77), los cuales permiten determinar el saldo a pagar (renglón 78) o el saldo a favor (renglón 79) del periodo fiscal y finalmente el total saldo a pagar (renglón 84) o el total saldo a favor por este periodo (renglón 85), luego de imputar del saldo a favor del periodo fiscal anterior (renglón 80), las retenciones del IVA que le practicaron (renglón 81), el saldo a pagar (renglón 82), así como las sanciones a que haya lugar (renglón 83), esto de conformidad al instructivo del formulario, prescrito mediante resolución 263 del 29 de diciembre de 2014.

En contraste, los renglones 86 a 94 corresponden a la sección "control de saldos" y no a la "liquidación privada", lo que permite establecer que no hace parte de las bases para la determinación privada del impuesto en los términos que señala el artículo 483 del Estatuto Tributario, conclusión que también encuentra su fundamento cuando se consulta el renglón 94, para encontrar que lo que arroja es el valor final de un saldo que no será solicitado en devolución y/o compensación y lo que permite es cumplir una labor de control, tal como se

desprende del título de la sección.

Frente a la inquietud sobre el renglón que corresponde al saldo a favor a que tiene derecho el responsable por concepto de devolución y/o compensación, con base en la interpretación de la norma en comento y lo contenido en el instructivo del formulario este Despacho entiende que este correspondería al reglón 85 "total saldo a favor por este periodo".

En cuanto al procedimiento para corregir los errores que se presentan en el diligenciamiento de la declaración, la consultante plantea sus dudas en el caso del saldo a favor improcedente, liquidado en declaraciones que ya se encuentran en firme, respecto a si procede lo contemplado en la Ley 962 de 2005 o conforme a lo dispuesto en el artículo 588 de Estatuto Tributario.

En este punto la respuesta debe atender la finalidad de las normas en comento, en ese sentido el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 prevé las correcciones de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago que no generan sanción y al respecto dispone:

Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como **omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año, y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción**, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, **siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.**

Bajo estos mismos presupuestos, la Administración podrá corregir sin sanción **errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.**

La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará la corrección al interesado.

La declaración, así corregida, reemplazada para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, si dentro del mes siguiente al aviso el interesado no ha presentado por escrito ninguna objeción.

(Se resalta)

Nótese como la corrección de que trata esta norma versa sobre omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año, y/o período gravable, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.

La corrección que se plantea en la consulta va más allá de los elementos enunciados e implica la verificación de los factores de depuración de la obligación tributaria sustancial que emana de la declaración privada, lo que en principio lleva a este Despacho a concluir que no es posible extender los supuestos consagrados en la norma a eventos en los que se considera que el saldo a favor determinado resulta improcedente, aún más cuando estas declaraciones ya se encuentran en firme.

En ese sentido, el oficio 108798 del 31 de octubre de 2008 cuando analiza la posibilidad de corregir las omisiones o errores de imputación o arrastre de saldos a favor del periodo anterior sin solicitud de devolución y/o compensación, bajo el procedimiento previsto en el artículo 43 de la ley 962 y en la circular 00118 de 2005 interpreta:

Sobre el particular, éste Despacho considera que la doctrina expuesta en el Concepto 059295 de 14 de julio de 2006, reiterada posteriormente en el Concepto 039724 de 29 de mayo de 2007 fue clara al señalar la oportunidad para corregir los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación en los siguientes términos:

*"Como es bien sabido, en el caso específico de los saldos a favor de las declaraciones tributarias, existen en el procedimiento, términos perentorios, así: la solicitud de devolución y/o compensación, se debe presentar dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar (artículos 816 y 854 del E. T.), la solicitud de corrección de la declaración para imputar un saldo a favor, que no se arrastró en la declaración inicial, se debe presentar dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar esta declaración o de su corrección (artículos 589 y 815 del E. T. y artículo 80 de la Ley 383 de 1997).*

*Así mismo, es pertinente señalar que de acuerdo con la doctrina reiterada de este Despacho, avalada por el Honorable Consejo de Estado, al quedar en firme una declaración tributaria, no es modificable por parte del contribuyente, ni por parte de la Administración (Sentencias 14773 del 6 de octubre de 2005 y 12949 del 10 de febrero de 2003).*

*En resumen, las normas citadas consagran un requisito de oportunidad para solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor, o para imputarlos en la declaración del período gravable siguiente, cuya falta de ejercicio no es subsanable a través del mecanismo consagrado en la Ley 962 de 2005 (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

De esta manera, la corrección de las declaraciones tributarias a la luz del artículo 43 de la ley 962 de 2005, con errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor sin solicitud de devolución y/o compensación, **puede efectuarse siempre y cuando la respectiva declaración no se encuentre en firme, dentro del término de corrección previsto en la legislación tributaria.**

(Se resalta)

c. *Término para proferir auto declarativo en declaraciones en firme con saldo a favor solicitado*

Lo primero que se debe precisar respecto de la expedición de autos declarativos, es lo expuesto en el concepto 021477 del 8 de marzo de 2000, el cual señala que antes de iniciar el procedimiento administrativo para verificar la exactitud de los factores de depuración de la obligación tributaria sustancial que emana de la declaración privada, la Administración Tributaria debe realizar un análisis objetivo (sobre el cuerpo de la declaración) para verificar el cumplimiento de las formalidades legales exigidas para que se entienda que con se ha cumplido válidamente con su obligación.

En concordancia con lo anterior, el artículo 580 del Estatuto Tributario prevé las causales que dan lugar a que no obstante haberse presentado la respectiva declaración, se considere que no se ha satisfecho dicha obligación, es decir que se tenga como no presentada y por ende no surta efectos legales:

Artículo 580. Declaraciones que se tienen por no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a) Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto;
- b) Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada\*;

- c) Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables;
- d) Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.
- e) Derogado. L. 1430/2010, art. 67.

La referida doctrina indica que si en este análisis se encuentra que la declaración inicialmente presentada está inmersa en alguna de las causales contenidas en el artículo citado debe expresar tal circunstancia, pues aunque las causales son taxativas la circunstancia de darse por no presentada una declaración no opera de pleno derecho sino que debe ser declarada por la autoridad administrativa.

En cuanto al término para proferir el auto declarativo por medio del cual se dan como no presentadas las declaraciones tributarias, el concepto 034851 del 18 de junio de 2003 (mediante el cual se solicitó la revisión del concepto 053528 de junio 6 de 2000) precisó que este se debe notificar dentro del término legalmente establecido para que opere la firmeza de la declaración privada:

El pronunciamiento cuya revisión se solicita, tiene sustento en la jurisprudencia del Consejo de Estado vigente a la fecha, (Sentencia de mayo 5 de 2000. Radicación 9848. Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva) y que ha sido reiterada (Sentencia 12331 de marzo 15 de 2002. Radicación 25000-23-27-000-1999-0752-01 12331. Consejera Ponente: Dra. María Inés Ortíz Barbosa) En dicho pronunciamiento se precisa que tratándose de aquellas declaraciones privadas en que por estar presente alguno de los eventos señalados por los literales a), b) y d) del artículo 580, y 650-1 del Estatuto Tributario, se tienen por no presentadas, se configuran situaciones independientes referidas al contribuyente y a la Administración en relación con la norma general de la firmeza de las declaraciones prevista en el artículo 714 ibídem (...)

(...)

-Ahora bien, en cuanto a la actividad que al respecto debe desplegar la Administración, se parte del término de firmeza de las declaraciones que fija el artículo 714 del Estatuto Tributario en concordancia con el tiempo con que cuenta para imponer las sanciones según el 638 ibídem, para exigirle determinadas y específicas actuaciones so pena de que pierda la facultad para ejercer su poder coercitivo sobre el comportamiento tributario de los contribuyentes.

-Es así como concretamente en el caso de las declaraciones que por las falencias legalmente descritas se tienen por no presentadas, se le ha exigido un pronunciamiento al respecto mediante un acto administrativo denominado "Auto Declarativo", como premisa de toda la actividad sancionatoria por esta circunstancia.

**-Para el efecto, como en ulterior actuación por este hecho se debe producir una liquidación de aforo y en esta se variaría en principio la declaración privada que aunque defectuosa ya se adjuntó al registro tributario por el contribuyente, a éste debe advertírsele la circunstancia irregular que hace tenerla por no presentada y dentro del término general que la Ley da para que proceda alguna modificación a las privadas, término que será de dos (2) años contados desde: el vencimiento del plazo para declarar, la presentación extemporánea de la declaración o de la radicación de la solicitud de compensación y/o devolución.**

-La anterior actuación administrativa, además debe efectuarse atendiendo al hecho de que el Auto Declarativo es apenas el que inicia el complejo procedimiento a agotarse para llegar a una sanción por no declarar, cuyo límite como se dijo es de cinco (5) años y precede a la Liquidación de Aforo para la que se cuenta con el mismo término, en el que en todos los eventos se incluyen los de notificación en debida forma.

(Negrilla fuera del texto)

Las anteriores precisiones cobran importancia, habida cuenta que el tema planteado en la consulta es necesario mirarlo desde dos perspectivas: la primera, es la posibilidad de proferir auto declarativo respecto de aquellas declaraciones cuyos saldos a favor resultan improcedentes, los cuales fueron liquidados en declaraciones que ya se encuentran en firme; el segundo aspecto es el término con el que contaría la Administración para proferir este acto.

Respecto del primer punto, este Despacho observa que las causales contenidas en el artículo 580 del Estatuto Tributario son taxativas, razón por la cual considera inviable extender los supuestos consagrados en la norma a un evento que a todas luces implica la verificación de los factores de depuración de la obligación tributaria sustancial que emana de la declaración privada, para lo cual se debe tener en cuenta en el término de firmeza de la declaración.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

P.lcc. R: Cnyd.