

RAD: 907287

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-1118

Bogotá, D.C. **22/07/2021**

Tema	Procedimiento tributario
Descriptor	Firmeza de la declaración
Fuentes formales	Corrección provocada por la administración Artículos 588, 590, 685, 705-1, 714 del Estatuto Tributario Conceptos 069278 del 3 de septiembre de 1998, 077259 del 11 de septiembre de 2006 y 058135 del 13 de septiembre de 2012, 077291 del 12 de diciembre de 2012 Consejo de Estado, Sentencia de radicación No. 19382 del 5 de marzo de 2015, Consejero Ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta sobre cuándo queda en firme una declaración (según los antecedentes, de IVA tercer cuatrimestre año 2016, presentada oportunamente) que fue corregida con ocasión de la respuesta al emplazamiento para corregir, dentro del mes siguiente a su notificación, el cual fue notificado dentro los dos años siguientes a su presentación, y que posteriormente es objeto de una inspección tributaria en donde se profiere auto de archivo.

También pregunta sobre la validez jurídica de la declaración de corrección, presentada con posterioridad al término previsto en el inciso 1 del artículo 588 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por el artículo 107 de la Ley 2010 de 2019, y por fuera del término previsto para dar respuesta al emplazamiento para corregir.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

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

Lo primero que se debe precisar es que la competencia atribuida a este Despacho, en virtud de lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008, no está dada (i) para pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, ni (ii) para dirimir asuntos que eventualmente estén en discusión ante la Administración Tributaria. Por tal razón, el presente análisis se hará sobre la posibilidad de realizar correcciones, de acuerdo a las normas que regulan las mismas y lo correspondiente al término de firmeza.

En ese sentido es preciso señalar que, frente a la posibilidad de corregir las declaraciones tributarias, entendida como la modificación de la inicialmente presentada, es necesario distinguir entre la corrección voluntaria de las declaraciones (consagrada en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario) y la corrección provocada por la Administración, en los términos de lo dispuesto en los artículos 709 y 713 del mismo ordenamiento.

Este tema ha sido materia de análisis por este Despacho, destacándose los Conceptos 077259 del 11 de septiembre de 2006 y 058135 del 13 de septiembre de 2012. El primero de estos concluyó:

*“Es de anotar que la facultad para corregir voluntariamente la declaración está limitada, en los términos del artículo 588, dado que la misma debe ejercerse por parte de los contribuyentes **antes de que se haya notificado requerimiento especial** en relación con la declaración tributaria que se corrige.*

En lo que se refiere a las correcciones provocadas por la administración, el Título IV del Libro Quinto del Estatuto Tributario, al regular la facultad de la administración de modificar la liquidación privada mediante liquidación de revisión, otorga la opción a los contribuyentes de acogerse a la determinación oficial del tributo, bien sea durante la actuación previa al acto definitivo de determinación o bien dentro del termino para interponer el recurso contra el mismo.

(...)

Se observa entonces que el fundamento jurídico, así como el alcance y contenido de las correcciones autorizadas en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, contrasta frente al fundamento de las correcciones previstas en los artículos 709 y 713 ibídem, ya que en las primeras el contribuyente está en libertad de corregir los diferentes factores determinantes de la obligación tributaria, mientras que en las segundas se limita única y exclusivamente al acatamiento total o parcial de los hechos planteados en la determinación oficial del tributo.

De lo anterior se concluye que la corrección provocada a que se alude en los artículos 709 y 713 corresponde a la actuación procesal mediante la cual el contribuyente reconoce la determinación oficial del impuesto, renunciando de esta manera a las instancias y recursos que la ley otorga para objetar dicha actuación oficial, por lo que resulta a todas luces improcedente el posterior ejercicio de la potestad de corrección a las declaraciones tributarias con base en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Esta interpretación es armónica con la limitación legal al ejercicio de la facultad de corrección por parte de los contribuyentes, a la cual ya se aludió, consistente en que la corrección a las declaraciones tributarias únicamente puede ejercerse antes de que se haya notificado requerimiento especial. (...) (Subrayado fuera del texto)

Nótese como, para efectos de la corrección voluntaria en aquellos casos en que se aumente el impuesto o disminuya el saldo a favor (artículo 588 *ibídem*), esta tendrá lugar dentro de los tres años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos. Ahora, tratándose de aquellos eventos en que se disminuya el valor a pagar o aumente el saldo a favor, el artículo 589 *ibídem* establece que la corrección debe realizarse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración.

La corrección provocada, por su parte, atiende al término de firmeza que tiene la declaración, dado que es el término con el que cuenta la Administración para ejercer la facultad de fiscalización y control para, en caso dado, modificar la determinación del impuesto de forma oficial.

En este punto es importante mencionar que el artículo 685 del Estatuto Tributario faculta a la Administración de Impuestos para notificar al contribuyente, responsable o agente retenedor un emplazamiento para corregir cuando tenga indicios de la inexactitud de una declaración tributaria:

“Artículo 685. Emplazamiento para corregir. Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

La administración podrá señalar en el emplazamiento para corregir, las posibles diferencias de interpretación o criterio que no configuran inexactitud, en cuyo caso el contribuyente podrá realizar la corrección sin sanción de corrección en lo que respecta a tales diferencias.”

Sobre el emplazamiento para corregir es importante indicar que este se puede notificar, en cualquier tiempo, siempre y cuando no haya operado la firmeza de la declaración tributaria (Concepto 077291 del 12 de diciembre de 2012). Igualmente se ha señalado su carácter optativo para la Administración (Concepto 069278 del 3 de septiembre de 1998).

Al respecto, la sección cuarta del Consejo de Estado en Sentencia de radicación No. 19382 del 5 de marzo de 2015, Consejero Ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas, señaló:

*“Las autoridades tributarias están facultadas para modificar la liquidación privada en tanto esta no se encuentre en firme y, para el efecto, la ley ha establecido una serie de **etapas subsiguientes a la presentación de la declaración tributaria.***

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*En efecto, podría decirse que **en la actuación administrativa iniciada en cumplimiento del deber legal hay tres etapas: En la primera etapa, el contribuyente hace las gestiones necesarias que le dicta la ley tributaria para presentar, en debida forma y en los plazos establecidos, el denuncia tributario, o, si es del caso, el denuncia corregido voluntariamente.** En esta etapa, el denuncia tributario inicial o corregido voluntariamente se erige como un mero acto jurídico no consolidado. **La segunda etapa está prevista para persuadir al contribuyente de corregir el denuncia tributario cuando la administración advierte “indicios” de inconsistencias e inexactitudes en la declaración correspondiente. Si el contribuyente corrige el denuncia tributario, conforme con lo sugerido por la administración, el denuncia tributario así corregido se entiende aceptado y, por ende, la situación jurídica se consolida en esas condiciones. En cambio, si la administración no acepta la corrección o el contribuyente simplemente no corrige, surge la etapa conminatoria, que tiene como fin modificar oficiosamente el tributo declarado y antes de que, se reitera, quede en firme el denuncia tributario.**” (Negrilla fuera del texto).*

Así las cosas, es el término de firmeza de la declaración el que determina el actuar de la Administración para efectos de la expedición del emplazamiento para corregir y no lo dispuesto en el inciso primero de los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario. En ese sentido el artículo 714 de este ordenamiento establece la siguiente regla general:

“Artículo 714. Término general de firmeza de las declaraciones tributarias. La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1o de este artículo.

También quedará en firme la declaración tributaria si, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto.”

También el artículo 705-1 *ibídem*, señala que los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones de impuesto sobre las ventas- IVA y retención en la fuente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, son los mismos que correspondan a la declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el respectivo año gravable.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

La mención anterior es relevante para efectos de resolver la pregunta inicial formulada por el peticionario, pues la declaración de IVA tercer cuatrimestre del año 2016 debe atender a la firmeza de la declaración de renta correspondiente a ese año. Ahora, se reitera que el emplazamiento para corregir se puede proferir en cualquier tiempo, siempre y cuando no haya operado la firmeza de la declaración tributaria, y que la validez de la declaración de corrección presentada a instancia de este emplazamiento no está sujeta al término previsto en el inciso 1 del artículo 588 del Estatuto Tributario, sino al cumplimiento de los requisitos del artículo 685 *ibídem*.

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

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

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

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda