

CONCEPTO 25533 DE 02 DE SEPTIEMBRE DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá D.C.

Ref.: Radicado No. 029838 del 24 de julio de 2015

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptores	Imputación de Saldos a Favor Corrección de Errores e Inconsistencias en Declaraciones Tributarias
Fuentes formales	Artículos 588 y 857 del Estatuto Tributario, Concepto No. 048129 del 2 de agosto de 2013, Oficio No. 049271 del 14 de agosto de 2014.

Atento saludo Sr. Restrepo Gómez.

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 Jo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia solicita se complemente la respuesta suministrada con el Oficio No. 001057 del 16 de julio de 2015 al radicado No. 026200 del 1o de julio de 2015 *“toda vez que (...) el único tema tratado corresponde a la posibilidad de imputar al período siguiente un saldo a favor que había sido **previamente rechazada su devolución y/o compensación por extemporaneidad**” (negrilla fuera de texto) cuando “uno de los temas objeto de la misma radica (...) en la posibilidad de ampliar esa misma conclusión a los otros supuestos de rechazo que hemos denominado vicios de forma subsanables.*

Asimismo, insiste en la siguiente consulta *“¿Cuál es el procedimiento y el término para corregir los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor sin solicitud de devolución y/o compensación?”.*

1. Procedencia de la imputación de un saldo a favor cuando la solicitud de su devolución o compensación fue rechazada por vía del numeral 5o del artículo 857 del Estatuto Tributario

A través del radicado No. 026200 del 1o de julio de 2015, el consultante expresó:

"Una vez se genera el saldo a favor, el contribuyente o responsable tiene un crédito a su favor que puede solicitar mediante alguno de los medios (...) enunciados: devolución, compensación o arrastre.

(...)

Específicamente, el art. 857 establece las causales de rechazo definitivo, siendo algunas de ellas condición para que no pueda iniciarse nuevamente una solicitud o disponer de forma diferente de dicho saldo (...) pero otras que por la causal de que se trata no corresponden con hechos definitivos que den lugar a la pérdida del saldo a favor, como se pasa a enunciar:

<p><i>1. Cuando fueren presentadas extemporáneamente.</i></p>	<p><i>No obedece a una causal definitiva de pérdida del saldo a favor, tal como fue reconocido por el concepto 004 del 7 de enero de 2014.</i></p>
<p><i>2. Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.</i></p>	<p><i>Claramente obedece a una causal de pérdida del saldo a favor (...).</i></p>
<p><i>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 previsto en el artículo 207.</i></p>	<p><i>En consideración a que el artículo 19 de la Ley 863 de 2003 dispone que el registro único tributario - RUT sustituye el registro de exportadores, debe entenderse que para los exportadores el rechazo en forma definitiva se produciría cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponda a operaciones de comercio exterior realizadas antes de inscribirse en el RUT. (...)</i></p>
<p><i>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.</i></p>	<p><i>Claramente obedece a una causal de pérdida del saldo a favor (...).</i></p>

<p>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.</p>	<p>Es un tema subsanable, pero que no origina la pérdida del saldo a favor.</p>

Las causales 1 y 5 son específicas y sólo formales, no envuelven una decisión de fondo sobre el derecho al reconocimiento de un saldo a favor.

(...) vale destacar que ni el Estatuto Tributario ni el Decreto 2277 de 2012 contienen disposición alguna que **prohíba la imputación de saldos a favor, cuando previamente se ha rechazado la solicitud de devolución o compensación por una causal específica, esto es, de aquellas que no envuelven una decisión de fondo** sobre el derecho al reconocimiento de un saldo a favor (causales 1 y 5).

El Estatuto Tributario y el Decreto 2277 de 2012 tampoco contienen disposición alguna que señale que la imputación procede a condición de no haber solicitado la devolución o compensación, porque eso no sería lógico ni justo (...)

En conclusión, ni la ley **ni el reglamento establecen que, intentar infructuosamente hacer uso de la compensación o la devolución implica perder, automáticamente, el derecho a realizar la imputación, pese a que el derecho substancial subsista y sea exigible.**" (negrilla fuera de texto).

Por su parte, en el Concepto No. 001960 del 16 de enero de 2014, que fuera remitido con el Oficio No. 001057 del 16 de julio de 2015, se manifestó:

"Según los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los saldos a favor que se liquiden en las declaraciones tributarias pueden: imputarse o solicitarse su compensación y/o devolución.

Ahora bien, por disposición expresa del artículo 815 del Estatuto Tributario, los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a

favor en sus declaraciones tributarias, pueden imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.

Y los artículos 816 y 854 del mismo Estatuto, disponen que la solicitud de devolución y/o compensación de un saldo a favor por parte del contribuyente, deberá presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

A su vez, el artículo 689-1, parágrafo 3o. de ese compendio, hace una excepción a la regla general anterior, estableciendo que cuando se trate de declaraciones con beneficio de auditoría que registren saldo a favor, el término para solicitar la devolución y/o compensación será el previsto en ese artículo, para la firmeza de la declaración.

Por su parte, el artículo 857 ibídem, establece como causal de rechazo definitivo de las solicitudes de devolución o compensación, la siguiente:

1. Cuando fueren presentadas extemporáneamente.

*Entonces en primer lugar, para efectos de establecer la oportunidad de la solicitud de devolución y/o compensación se debe precisar respecto a la declaración que arroja el saldo a favor, el vencimiento del plazo para presentarla y a partir de esa fecha, contabilizar los dos (2) años o el término especial dispuesto en el artículo 689-1, según el caso. En esa medida, **si el contribuyente deja pasar el plazo máximo que le da la Ley para solicitar la devolución y/o compensación del saldo a favor, pierde de manera definitiva ese derecho.***

Así lo señaló claramente el Honorable Consejo de Estado en sentencia del diecinueve (19) de mayo de 2011, expediente 17266, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, al decir, en uno de sus apartes, lo siguiente:

*'(...) para aplicar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que proclama el artículo 228 Constitucional, no se pueden dejar de lado las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento tributario, ya que **todas las actuaciones deben surtirse en la oportunidad procesal indicada por la ley.** De lo anterior se concluye que si el contribuyente o responsable no hace uso del derecho a solicitar el saldo a favor dentro del término establecido por el legislador, pierde el derecho a la compensación o devolución del mismo (...)'.. Lo que conduce a determinar que el contribuyente ya no tiene posibilidad alguna de obtener el saldo a favor a través de una solicitud de devolución y/o compensación.*

No obstante lo anterior, es pertinente señalar, (...) que los artículos 816, 854 y 689-1 del Estatuto Tributario, **únicamente se refieren al término para solicitar devolución y/o compensación de saldos a favor, sin hacer mención al término para imputarlos.**

En este contexto, es necesario reiterar las consideraciones que hizo el Honorable Consejo de Estado en la Sentencia 14973 del 5 de julio de 2007 (...):

'(...) Otra forma que tiene el contribuyente de disponer de los saldos a favor es la imputación o amaste de los mismos en el período gravable siguiente (artículo 815 del Estatuto Tributario). Cabe anotar que la compensación, devolución e imputación de saldos son opciones excluyentes, por cuanto con la utilización de una, deja de existir el crédito del contribuyente, y se extingue la obligación a cargo de la Administración.'

A contrario sensu, **al ser rechazada la solicitud de devolución y/o compensación por extemporánea, no se dispone o hace uso de ese saldo a favor y por ello no deja de existir el crédito del contribuyente, ni se extingue la obligación a cargo de la Administración,** por lo que en este caso **la mera solicitud no excluye la posibilidad de que el acreedor del saldo pueda imputarlo en su declaración del período gravable siguiente al que sirvió de base para la petición rechazada.**

Señala también el H. Consejo de Estado que entre la compensación, devolución e imputación de los saldos a favor, existen otras diferencias importantes, las cuales se concretan en que el arrastre o imputación del saldo debe efectuarse a la declaración del mismo impuesto del período gravable siguiente, mientras que la compensación y/o devolución exige la anuencia de la Administración para aplicar saldos a favor de un impuesto al mismo o a otros impuestos y por último que cuando se utiliza la imputación, la facultad de la administración se traslada al período al que se hace la misma y no al que generó el respectivo saldo a favor como lo es en el caso de la compensación y/o devolución. (...)

(...)

Como se observa, de la regla prevista en el numeral 1o del artículo 857 del Compendio Tributario, esto es: el rechazo de la solicitud de devolución y/o compensación de un saldo a favor por presentarse ante la DIAN de forma extemporánea, **surge de manera correlativa la imposibilidad de que se extiendan los efectos de la extemporaneidad al derecho de arrastre del saldo a favor, en la medida que la imputación no requiere presentación de solicitud por parte del contribuyente ante la Administración y por lo**

mismo no le aplican los términos fijados en los artículos 816, 854 y parágrafo 3o del 689-1 ibídem, según el caso; concluyéndose que no puede haber incumplimiento de los mismos.

Es así como mediante la solicitud de corrección de la declaración del periodo fiscal inmediatamente siguiente a la que origina el saldo a favor que se solicitó a la Administración en compensación y/o devolución, se puede imputar el mismo, de conformidad con lo previsto en los artículos 589 y 815, literal a) del Estatuto Tributario, siempre y cuando no haya operado un término especial inferior de firmeza de la declaración objeto de corrección al tenor del artículo 689-1 ibídem” (negrilla fuera de texto).

Así las cosas, observado lo antepuesto, este Despacho encuentra procedente adicionar la respuesta suministrada con el Oficio No. 001057 del 16 de julio de 2015 para lo cual se examinara la procedencia de la imputación del saldo a favor, cuando la solicitud de su devolución o compensación fue rechazada por vía del numeral 5o del artículo 857 del Estatuto Tributario.

Sobre el particular, la norma en comento dispone que las solicitudes de devolución o compensación se rechazaran en forma definitiva “[c]uando 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” (negrilla fuera de texto).

En tomo a dicha causal de rechazo, con ocasión del Oficio No. 049271 del 14 de agosto de 2014, este Despacho indicó:

“(...) mediante el Concepto No. 001960 del 16 de enero de 2014, la Dirección de Gestión Jurídica, revocó parcialmente el problema jurídico No. 2 del Concepto No. 048129 del 2 de agosto de 2013 y concluyó que si es procedente la imputación en la declaración del periodo siguiente de un saldo a favor, cuya solicitud de devolución y/o compensación fue rechazada por la Administración Tributaria por ser extemporánea.

En lo concerniente a las demás causales de rechazo, este Despacho se pronunció en el Oficio No. 030269 del 19 de mayo de 2014, en los siguientes términos:

*'Sin perjuicio de lo anterior, es preciso reiterarle que las causales de rechazo dispuestas en el artículo 857 del Estatuto Tributario, y que fueron también motivo de interpretación jurídica mediante el Concepto No. 048129 del 02/08/2013, son medidas que el legislador previó, y que tienen íntima y directa relación con el fondo del asunto, esto es con la procedencia del saldo a favor, pues constituyen un fundamental instrumento de control para preservar los ingresos tributarios del estado, sin el cual, el contribuyente o responsable, no tiene derecho al saldo a favor, pues **en estos eventos no se origina el derecho sustancial y por ende, menos aún su reconocimiento, ya sea a través de devolución, compensación o imputación**, y que por el hecho de que esta última modalidad no necesite solicitud ante la Administración Tributaria cuando se imputa el saldo, es decir, cuando se aplica en la declaración del mismo impuesto del periodo gravable siguiente, no significa que obviamente el declarante está haciendo uso de este, cuando ni siquiera procedía.*

Situación que no ocurre en la causal de extemporaneidad del numeral 1 del artículo 857 del Estatuto Tributario, claramente expuesta en el concepto parcialmente revocado.(negrilla fuera de texto).

Luego, no es procedente la imputación en la declaración del periodo siguiente de un saldo a favor, cuando la solicitud de su devolución o compensación fue rechazada por vía del numeral 5o del artículo 857 del Estatuto Tributario.

2. Procedimiento y término para corregir errores u omisiones de imputación de saldos a favor sin solicitud de devolución o compensación

Como se observará, son dos los escenarios que concurren para efectos de lo consultado, así:

2.1. Cuando la corrección de la imputación del saldo a favor pretende aumentar su valor

Al respecto, se estima relevante revisar el problema jurídico No. 1 estudiado en el Concepto No. 048129 del 2 de agosto de 2013:

*"(...) el artículo 589 del Estatuto Tributario, señala que para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, **se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración, o dentro del año siguiente a su corrección.***

En este sentido, la Sentencia proferida por el H. Consejo de Estado del

05 de diciembre de 2011, con ocasión de una acción pública de nulidad contra el Concepto No. 039724 de 2007 proferido por este Despacho (Radicado 17545, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), señala:

*‘Es claro entonces, que **el procedimiento especial, establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, para la corrección de comisiones o errores de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación, se sujeta al establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario,** con la advertencia, que la solicitud de corrección debe presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en la cual se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección.*

El artículo 589 del Estatuto Tributario, norma que se encuentra vigente, no puede dejar de ser aplicada por cuanto lo que se busca es determinar un nuevo saldo a pagar o un nuevo saldo a favor; por lo cual no debe pasarse por alto que estas correcciones deben surtirse dentro del término del año.

...” (negrilla fuera de texto).

2.2. Cuando la corrección de la imputación del saldo a favor pretende disminuir su valor

En este sentido, es menester atender lo señalado en el artículo 588 del Estatuto Tributario:

*"ARTICULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. <Ver Notas del Editor al final de este artículo> Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias **dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos,** en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.*

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

*<Inciso adicionado por el artículo 46 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguientes Cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de **diferencias de***

criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, no se aplicará la sanción de corrección. Para tal efecto, el contribuyente procederá a corregir, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo siguiente y explicando las razones en que se fundamenta.

*<Inciso adicionado por el artículo 63 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguientes La corrección prevista en este artículo **también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección.***

*PARAGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 65 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente.> En los casos previstos en el presente artículo, el contribuyente, retenedor **o responsable podrá corregir válidamente, sus declaraciones tributarias, aunque se encuentre vencido el término previsto en este artículo, cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir.***

PARAGRAFO 2o. <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Parágrafo adicionado por el artículo 173 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente> Las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el presente artículo, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 641 del Estatuto Tributario, sin que exceda de 1.300 UVT.” (negrilla fuera de texto).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaría, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: “Normatividad” - “técnica” y seleccionando “Doctrina” y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)