

CONCEPTO 00707 DEL 18 DE JULIO DE 2016
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora

CECILIA RICO TORRES

Directora de Gestión de Ingresos de la DIAN

Dirección de Gestión de Ingresos

En su despacho

Bogotá D.C.

Ref.: Radicado 000050 del 18/04/2016

Cordial saludo, Dra. Cecilia.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de ésta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Entidad. Se solicita revisar los conceptos 027420 de 2014, 046647 de 2003, 027696 de 2002 y 009653 de 2007 con el objeto de absolver los problemas jurídicos que a continuación se analizan:

1. "La fecha de pago a la que alude el artículo 803 del Estatuto Tributario, es la fecha de extinción de la obligación o corresponde la fecha de corte para liquidar intereses moratorios?"

El artículo 803 del Estatuto Tributario reza:

ARTICULO 803. FECHA EN QUE SE ENTIENDE PAGADO EL IMPUESTO. Se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto. (Subraya fuera de texto). I

En el Concepto 049914 de 1999 respecto al tema de compensación de saldos a favor y la extinción de la obligación tributaria se mencionó:

Por otra parte, el artículo 803 del Estatuto Tributario, se refiere a la fecha en que se entiende pagado el impuesto, y dice que es aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan

recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones, en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.

Esta disposición no puede interpretarse, para efectos de la compensación, que una vez generado un saldo a favor, se entiendan pagadas las deudas fiscales insolutas, sin existir manifestación expresa del contribuyente ni la de la administración, porque son requisitos esenciales en la disposición de los saldos a favor del contribuyente. Pero sí opera para efectos de los intereses moratorios: si existe un saldo a favor con anterioridad a una deuda y ésta se encuentra en mora, lógicamente no generará intereses ahí sí en aplicación de la disposición. (Subraya fuera de texto).

El Concepto 083326 de 2004 al analizar el tópico referente a la compensación de saldos a favor manifestó:

En desarrollo de dicha regla, en el Anexo No. 4 de la Orden Administrativa No. 004 del 30 de abril de 2002, "Que 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" se establecen los siguientes parámetros en relación con la liquidación de intereses:

"13. LIQUIDACIÓN DE INTERESES

"Para realizar el cálculo de intereses en la compensación a cargo del contribuyente, se debe tener en cuenta que:

a) En declaraciones tributarias el saldo a favor se origina el último día del año o periodo gravable respectivo.

"13.1. CÁLCULO DE INTERESES EN LA COMPENSACIÓN

"Cuando las obligaciones fiscales de un contribuyente se cancelen mediante compensación de saldo a favor y según sea el origen del saldo, se deben tener en cuenta los siguientes aspectos para la liquidación de intereses de mora:

"a) Cuando el saldo a favor es posterior a la deuda:

"Se generan intereses de mora desde la fecha en que nace la obligación hasta la fecha en la cual se genera el saldo a favor, entendiéndose en las declaraciones de renta y ventas como el último día hábil del período gravable, y para pagos en exceso o no debidos la fecha en la cual se realice el pago.

"...

"b) Compensación con saldos a favor anteriores a la deuda:

"Cuando el saldo a favor determinado en declaración de renta o de ventas, por pagos en exceso o no debidos, sea anterior el vencimiento de la obligación de pago (deuda), no habrá lugar a liquidación de intereses por mora.

"...

"Teniendo en cuenta que el artículo 803 del Estatuto Tributario dispone que se tendrá como fecha del pago del impuesto, respecto a cada contribuyente, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto; la compensación intereses moratorios cuando la deuda es anterior al saldo se deberá liquidar a la tasa de interés vigente a la fecha en que se generó el saldo a favor. (Concepto 074000 del 12 de oct/95)." (Subraya fuera de texto).

Mediante Oficio 009653 de 2007, frente a una la consulta referente a *"la compensación de saldos a favor, pagos en exceso, de lo no debido o cualquier otro sobrante a favor del contribuyente, responsable o agente retenedor, en los casos en que con anterioridad se han efectuado pagos parciales sobre las mismas obligaciones tributarias que se solicita compensar"* se indicó lo siguiente:

(..) la solución o pago es una forma de extinguir las obligaciones tributarias, se entiende realizado en la fecha en que los valores imputables han ingresado a los bancos autorizados y éstos deben imputarse a partir del 1 de enero de 2006, al periodo e impuestos que los contribuyentes responsables o agentes de retención indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.

En consecuencia, la Administración Tributaria previamente a la Compensación y/o Devolución de saldos, deberá tener en cuenta los pagos parciales efectuados por los contribuyentes, responsables, agentes de retención, sobre obligaciones tributarias, imputados conforme a lo previsto en el artículo 804 del Estatuto Tributario. (Subraya fuera de texto).

En el oficio 071630 de 2013 al analizar el tema de la causación de intereses de mora por obligaciones exigibles con posterioridad a la existencia de saldos a favor se expuso:

Sobre este aspecto, mediante Concepto No. 025696 de marzo 22 de 2000 se señaló:

(...)

En cuanto a los intereses moratorios cuando se pretende compensar con saldos a favor tenemos:

- *Si la deuda corresponde a obligaciones adquiridas con anterioridad, a la consolidación del saldo a favor, los intereses moratorios se liquidan hasta la fecha de consolidación del saldo (31 de diciembre o último día del bimestre), a la tasa de interés moratorio vigente; a esa fecha por cuanto se entiende que en esa, fecha se realiza el pago.*
- *Si la deuda es adquirida con posterioridad a la consolidación del saldo a favor, no se generan intereses moratorios en virtud del mandato contenido en el artículo 803 del Estatuto Tributario, en razón a que el saldo a favor ya se encontraba consignados en las arcas de la Administración, con anterioridad; a la obligación".*

"(...)

Es decir que el artículo 803 del E.T. al interpretarse en concordancia con el artículo 815 que señala que los contribuyentes pueden solicitar la compensación de sus obligaciones con los saldos a su favor, no significa que, para efectos de la compensación, una vez generado un saldo a favor, se entiendan pagadas las deudas fiscales sin existir manifestación expresa del contribuyente y sin que tal solicitud haya sido aceptada por que como ya se ha expresado en anteriores oportunidades, el sólo hecho de existir un saldo a favor del contribuyente, cualquiera sea su origen, no extingue las deudas por concepto de impuestos, sanciones e intereses, sino que, debe existir la correspondiente solicitud de compensación y su consiguiente pronunciamiento administrativo".

Mediante oficio 027420 de 2014 esta Dirección aclaró el alcance del oficio 071630 de 2013 en los siguientes términos:

De acuerdo con los términos del artículo 803 del Estatuto Tributario, se tiene por realizado el pago del impuesto, desde la fecha en que los valores imputables ingresen a las oficinas de impuestos nacionales o a las entidades autorizadas para el recaudo, aun a título distinto del pago, como los depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto.

La compensación como modo de extinguir las obligaciones, obra ipso iure, no obstante, la ley exige que sea invocada o solicitada por quien la pretende hacer valer. En materia tributaria, además debe cumplirse los requisitos fijados de manera especial por el legislador (arts. 815, 816, 850, 856 y 857 s.s. del E. T).

"(...)

En este sentido, la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado en la Sentencia del 5 de julio de 2007 (Radicación No. 14063, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié) al denegar las súplicas de la demanda de nulidad en contra del Concepto No. 000270 del 3 de enero de 2003 de la División de Normativa y Doctrina Tributaria, por presunta violación, entre otros, de los artículos 665 y 803 del Estatuto Tributario, sentó los siguientes criterios en torno al mecanismo jurídico de la compensación de saldos a favor y a la fecha de pago, que resultan particularmente pertinentes en el caso que nos ocupa:

De manera que la solicitud de compensación, no desconoce la fecha de pago mediante saldos a favor del artículo 803 del Estatuto Tributario, pero tampoco torna en inmodificable o cierto su valor como para afectar la deuda tributaria con la cual se pretenda compensar, tan solo otorga certeza sobre el momento en que ingresó el impuesto a las arcas estatales.

La resolución de compensación no es la que determina la fecha del pago del impuesto, como parece entenderlo el demandante, sino la procedencia o no para efectuar el cruce de saldos deudores y acreedores del contribuyente. En tales condiciones, tampoco está llamado a prosperar el cargo de violación del artículo 803 del Estatuto Tributario.

... " (subrayado fuera de texto).

"(...)

Consecuente con lo anterior y recapitulando, la resolución de compensación no es la que determina la fecha del pago del impuesto, sino la procedencia o no para efectuar el cruce de saldos deudores y acreedores del contribuyente. (Consejo de Estado, Sentencia del 5 de julio de 2007) y los efectos de la extinción de las obligaciones se retrotraen al momento en que las varias deudas coexistieron.

Desde esta perspectiva y a propósito de una consulta referente al artículo 815-2 del Estatuto Tributario (hoy derogado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000) la Oficina Jurídica dijo en el Concepto No. 049914 del 17 de diciembre de 1999, sobre el alcance del artículo 803 del Estatuto Tributario:

"Esta disposición no puede interpretarse, para efectos de la compensación, que una vez generado un saldo a favor, se entiendan pagadas las deudas fiscales insolutas, sin existir manifestación expresa del contribuyente ni la de la administración, porque son requisitos esenciales en la disposición de los saldos a favor del contribuyente. Pero sí opera para efectos de los intereses moratorios: si existe un saldo a favor con anterioridad a una deuda y ésta se encuentra en mora, lógicamente no generará intereses ahí sí en aplicación de la disposición," (subrayado fuera de texto).

De los pronunciamientos transcritos se observa que la Dirección de Gestión Jurídica ha mantenido la misma línea doctrinal durante los últimos años, al afirmar que el artículo 803 del Estatuto Tributario es claro al preceptuar que la fecha en que se entiende pagado el impuesto corresponde al día en que los valores imputables hayan ingresado a los bancos autorizados o a las oficinas de Impuestos Nacionales.

Así pues, cuando el oficio 027420 de 2014 cita el Concepto 049914 de 1999 con ocasión al análisis de la compensación de saldos a favor, no está afirmando que el artículo 803 del Estatuto Tributario este indicando la fecha de corte para liquidar intereses moratorios, por el contrario, en estos documentos se hace claridad que **cuando la deuda del contribuyente se cause con posterioridad a la consolidación saldo a favor no se generan intereses moratorios**, y ello es así por aplicación del pluricitado artículo 803, toda vez que el saldo a favor ya se encontraba consignado en las arcas de la administración con anterioridad a la nueva deuda.

2. "El trámite administrativo de aplicación de títulos al ser extraprocesal, puede adelantarse con independencia de la prescripción de la acción de cobro, siempre que en el proceso se haya proferido la resolución de seguir adelante la ejecución?".

El Estatuto Tributario en su artículo 817 establece el término de prescripción de la acción de cobro indicando:

ARTÍCULO 817. TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO. <Artículo modificado por el artículo 53 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

- 1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.*
- 2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.*
- 3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.*
- 4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.*

La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales

respectivos, o de los servidores públicos de la respectiva administración en quien estos deleguen dicha facultad y será decretada de oficio o a petición de parte.

Por su parte, en el concepto 027696 de 2002 se dijo:

El artículo 817 del mismo ordenamiento, establece que el término de prescripción de esa acción es de cinco años contados a partir de la exigibilidad de la obligación: dicho término puede ser objeto de suspensión o de interrupción cuando dentro de su vigencia se produzca alguno de los eventos señalados por el artículo 818 ibídem.

(...)

Ahora bien, estas actuaciones y el impulso del proceso, deben ser dispuestos mediante actos administrativos cuya estructura y sucesión procesal está indicada en las normas tributarias, de manera concordante con las del proceso ejecutivo civil; es así como se presentan en el proceso administrativo de cobro, inicialmente el mandamiento de pago - si no existió decreto previo de medidas cautelares-, acto en el que se libra contra el deudor la orden de pago por los conceptos y cuantías que estima la Administración adeudados, y se concede el término de quince días desde su notificación para su cancelación, o para que sea controvertido por la vía de las excepciones señaladas en el artículo 831 del Estatuto Tributario. Vencido este término si no se efectuó el pago ni se presentaron excepciones, la Administración, mediante providencia que no admite recurso, profiere la Resolución que ordena llevar adelante la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados, se ordenan el embargo y secuestro de los bienes identificados y no cautelados o la investigación de éstos, si se desconocen, sobre los que igualmente se dispone el remate para cuando estén configuradas las actuaciones previas requeridas, conforme con el artículo 836, ibídem.

Si se propusieron excepciones, el trámite para su decisión lo establecen los artículos 832 y siguientes del mismo ordenamiento, así: dentro del mes siguiente a la presentación del escrito de excepciones, en caso de que se declaren no probadas, total o parcialmente, en el mismo acto en que se decida sobre las excepciones propuestas, se ordenará llevar adelante la ejecución y el remate de bienes. Contra este acto procede en vía gubernativa el recurso de reposición dentro del mes siguiente a su notificación.

La orden de ejecución en las citadas condiciones, además de disponer la suerte de los bienes sobre los que se decretaron medidas cautelares, faculta a la Administración Tributaria para aplicar a las deudas existentes los dineros que hayan sido percibidos por efecto del remate de bienes embargados al ejecutado, habida cuenta de que con ella se ha puesto fin al debate litigioso sobre la existencia de la deuda en las condiciones en que se emitió el mandamiento de pago. Está proscrita expresamente toda discusión que debió agotarse en la vía gubernativa, según el artículo 829-1

del mismo Estatuto.

Lo anterior, permite concluir que las normas del Estatuto Tributario, solo disponen la oportunidad desde la cual es posible proferir la Resolución que ordena llevar adelante la ejecución, que es aquel acto en el que se debe disponer el remate de los bienes, tanto cautelados como por cautelar, al igual que el de los que en virtud de la orden de investigación de bienes que en ella se profiere, cumplan las exigencias procesales para tal fin, de acuerdo con el ordenamiento procesal civil.

Es decir, no se ocupa la normatividad tributaria, ni la procesal civil a la que en este aspecto es remitida, de establecer términos límites para proferir este acto, siendo por tanto posible que el mismo se emita durante la vigencia de la acción de cobro, sin que ello obste para que se produzca con la oportunidad y diligencia necesarias para poder ejecutarlo. (Subraya fuera de texto).

Como puede observarse el concepto pre-transcrito se ocupa de la oportunidad que se le otorga a la Administración Tributaria para expedir la resolución que ordena llevar adelante la ejecución, indicando que no se estableció en la normativa tributaria como en la civil un plazo límite para emitir este acto, siendo posible proferirlo durante la vigencia de la acción de cobro.

Por su parte, el concepto 046647 de 2003 analizó un problema jurídico diferente al planteado en el concepto 027696 de 2002, el cual consistió en determinar "*cuál es tratamiento de los títulos de depósito judicial que existen en un proceso de cobro coactivo cuando al deudor en contra de quien se profirió el embargo del que se derivan, se le inicia un proceso concursal o liquidatorio?*".

Al absolver este interrogante, se hizo referencia a la Ley 550 de 1999 vigente al momento de la consulta, concluyendo que la Administración deberá remitir al proceso concursal o liquidatorio los títulos de depósito judicial que se hayan configurado con ocasión de un proceso de cobro coactivo, con excepción de aquellos sobre los cuales se encuentre en firme el acto que ordene llevar a delante la ejecución, veamos lo expresado en ese concepto:

Ahora bien, el poder de atracción a que nos hemos referido, se traduce en la necesidad y obligatoriedad de recoger todas las ejecuciones judiciales o administrativas que se adelanten en contra del deudor objeto de uno de los procesos especiales mencionados, para tramitarlas bajo una misma cuerda por la autoridad competente para adelantarlos, entendiéndose obviamente que las medidas cautelares de embargo y secuestro que contengan esas ejecuciones se remiten con sus procesos.

Los procesos en curso, se arrimarán dentro de los términos previstos en la Ley, en el estado en que se encuentren y no podrá darse inicio a nuevas actuaciones de esta naturaleza, salvo las excepciones legalmente contempladas de manera expresa. Los procesos, demandas ejecutivas y los juicios de ejecución coactiva, se tendrán por incorporados al proceso concursal o liquidatorio, los créditos que en ellos se cobren se tendrán por presentados oportunamente, siempre y cuando tal incorporación se surta antes del traslado de créditos y estarán sujetos a la suerte de aquél.

(...)

No obstante la anterior apreciación de carácter general, tratándose de aquellos procesos de cobro administrativo coactivo en que previa a la notificación de la apertura o aceptación del proceso especial, ya exista Resolución en firme que ordene llevar adelante la ejecución, en la que se haya dispuesto la aplicación de los dineros embargados como pago de la deuda que se cobra coactivamente, atendiendo al hecho de que se trata del acto equivalente a la sentencia en estos procesos, y a su firmeza, y que de conformidad con el artículo 803 del Estatuto Tributario se tendrá como fecha de pago aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los bancos autorizados aunque inicialmente a título de simples depósitos, como sería el caso de los embargos, se considera que el pago forzado dispuesto conforme a derecho en acto ya inimpugnable en vía gubernativa, está consolidado y es definitivo desde la firmeza o ejecutoria de la orden de aplicación dada en la sentencia.

Además, como la decisión en comento ya ha sacado de los bienes del deudor las sumas respectivas con anterioridad a la iniciación del proceso especial, éstas no pueden integrar la masa concursal o liquidatoria, simplemente porque ya no le pertenecen; toda vez, que en virtud de un debido proceso se dispuso con ellos el pago forzado de las acreencias fiscales y por tanto, cualquier trámite administrativo que reste para que se ejecute esa orden de pago mediante la distribución e imputación de valores concretos a obligaciones específicas en recibos de pago en bancos, conocido como trámite de aplicación de los títulos, no corresponde a ninguna actuación procesal que por tal, se encuentre vedada o prohibida ante el advenimiento del proceso especial.

Evidentemente, solo se trata de la orden que mediante comunicación simple en tal sentido da la Administración a la entidad bancaria donde a su nombre se consignaron con anterioridad los dineros embargados, para que según ella le indique, los distribuya en sendos recibos de pago en bancos, a efectos de que se pueda sentar o registrar la cancelación o abono a esas obligaciones en los sistemas informáticos tanto de la cuenta corriente del contribuyente como en la contabilidad de la Entidad.

En consecuencia, no deberán remitirse ni integrarse en la masa concursal o liquidatoria los títulos que se encuentren estas condiciones, siendo viable

que se asuma por la Administración la labor de su aplicación o distribución en los recibos de pago en bancos que se requieran para registrar la cancelación, aun después de remitido el proceso ejecutivo al proceso especial. (Subraya y negrilla fuera de texto).

Así pues, en el concepto 046647 de 2003 expresó que cualquier actuación administrativa que reste para que se ejecute la orden de llevar a cabo la ejecución de los dineros embargados, esto es para realizar la distribución e imputación de los valores adeudados, al no corresponder con una actuación procesal, podrá efectuarse independientemente del inicio del proceso concursal, liquidatorio o de toma de posesión, y ello es así, teniendo en cuenta que el acto que ordeno la ejecución quedo en firme de forma previa a la iniciación del proceso especial.

Bajo este contexto, se concluye que es imperativo que la acción de cobro de las obligaciones fiscales se adelante dentro de los cinco años estipulado en el artículo 817 del Estatuto Tributario. Sin embargo, es posible que frente a dineros embargados y consignados a la Administración con anterioridad al término de prescripción puedan ser registrados en la cuenta corriente del deudor de forma posterior al plazo fijado en el artículo 817 siempre que se cumpla con cada una de las actuaciones que le son propias al proceso de cobro coactivo.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y 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 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,

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ
Directora de Gestión Jurídica