



www.dian.gov.co

Coordinación de Relatoría

Bogotá, D.C.  
100221330-12 4 MAYO 2017  
# - 975

Señor

ALVARO LEON ALZATE MUÑOZ  
Avenida 33 No. 75C - 54  
Medellín

Ref: Radicado 100015339 del 30/03/2017

Cordial saludo, señor Alzate Muñoz,

Conforme lo dispone el artículo 20 del Decreto 4048 de octubre 22 de 2008, numeral 01 del artículo 30 de la Resolución 11 de noviembre 04 de 2008, modificado por el artículo 15 de la Resolución 2633 de marzo 02 de 2011, corresponde a este Despacho analizar las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, con el fin de dar respuesta con base en la doctrina existente sobre el tema, e incorporada en el sistema de información dispuesto para el efecto.

Revisada la solicitud de la referencia, en la cual se pregunta acerca de la aplicación del principio de favorabilidad en la tasación de sanciones por devolución improcedente con posterioridad a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, el Despacho considera pertinente se observe el contenido de los documentos de los cuales se adjunta copia para mayor ilustración y se transcriben los apartes pertinentes:

**OFICIO 028462 MAYO 9 DE 2014, problema jurídico No. 1**  
**SANCION POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES**  
**SANCION POR IMPROCEDENCIA DE LAS COMPENSACIONES**

[...]

"ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES. <Artículo modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995.> Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

(...)" (Se resalta y subraya).

(...)

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece que la sanción por improcedencia de las devoluciones y compensaciones, requiere que previamente se haya adelantado un proceso de determinación que culmine con Liquidación Oficial de Revisión en la que se rechace o modifique el saldo a favor que ya fue devuelto o

compensado. La sanción debe imponerse observando el debido proceso prescrito para la imposición de sanciones independientes en el ordenamiento jurídico tributario, **dentro de los dos años siguientes a la ejecutoria de la liquidación de revisión**, sanción que consiste en ordenar el reintegro de los valores indebida o improcedentemente compensados o devueltos, más los intereses de mora que a la luz del artículo 634 del ordenamiento tributario se hayan causado, los cuales deben ser incrementados en el 50%. (...). (Se resalta y subraya).

"Para desatar la inquietud, basta con decir que el artículo 670 del Estatuto Tributario es contundente en señalar que la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión. En otras palabras, se empieza a contar el término de los dos (2) años, a partir de la fecha de la notificación en debida forma de la liquidación oficial de revisión.

## OFICIO 000974 octubre 7 de 2016, problema jurídico No. 1(...) PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO

/.../

"f. Sentencia del 13 de septiembre de 2013, expediente 20173, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. "El término y procedimiento para presentar a la Administración Tributaria la devolución del pago en exceso o de lo no debido ya ha sido objeto de estudio por esta Corporación con una clara línea jurisprudencial sobre el tema, atendiendo lo dispuesto en el Decreto 1000 de 1997, "por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones".

Si bien el artículo 850 del Estatuto Tributario establece que la DIAN, o la Administración Tributaria Territorial, se agrega, debe devolver los pagos en exceso o de lo no debido que hayan efectuado los contribuyentes por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, "siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor", para la solicitud de devolución de estos saldos no se aplica el término de dos años que la ley tributaria especial señala para ese procedimiento.

Así, la jurisprudencia de esta Sección ha sido unánime en afirmar que si con la solicitud de devolución no se pretende establecer un mayor saldo a favor sino probar la inexistencia legal para realizar un pago, el trámite pertinente no es el previsto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, que limitan la petición de devolución a dos años, sino que por expresa disposición de los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, esto es, en el término de cinco años, contados a partir del pago efectivo.

También se ha sostenido de forma reiterada que atendiendo al hecho de que el Decreto 1000 de 1997 regula el trámite de la solicitud de devolución del pago en exceso o de lo no debido, tampoco es procedente realizar el procedimiento de corrección de la declaración, ya que de lo que se trata no es de corregir la declaración sino obtener el reembolso de las sumas mayores pagadas a las que corresponden legalmente o, de lo pagado "sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento".

(...) Los argumentos jurídicos expuestos por esta Sección son los que ahora se reiteran en la presente providencia, teniendo en cuenta que las circunstancias de hecho son similares y no existe razón para modificar el precedente jurisprudencial. No obstante, debe precisarse que el Decreto 1000 de 1997 fue derogado por el Decreto 2277 de 2012, el cual en sus artículos 11 y 16 prevé idéntica regulación del término para solicitar las devoluciones por pago en exceso o de lo no debido, remitiéndose al término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil". (Subraya fuera de texto).

Argumenta que lo dicho en la sentencia del Consejo de Estado, no corresponde con casos en los que el contribuyente ha declarado y pagado, y con posterioridad hace uso de la corrección de que trata el artículo 589 del E.T., de la cual se origina una Liquidación Oficial de Corrección que reduce la suma del impuesto a cargo.

1.- Sobre el particular es menester explicar que tal como claramente lo ha entendido la consultante, el trámite de la solicitud de devolución del pago en exceso o de lo no debido, es diferente del procedimiento de corrección de la declaración.

Es decir, no corresponde a casos en que se ha hecho la Corrección de que trata el artículo 589 del E.T., porque si surge una Liquidación Oficial de Corrección con fundamento en dicho procedimiento, lo que resulta es una situación de reducción del impuesto a cargo, la cual a su vez puede ocasionar un mayor saldo a favor por la diferencia entre el cálculo del impuesto que se debe pagar y lo efectivamente pagado; porque estas son

los fines que se persiguen con dicha corrección.

**"ARTICULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR.** <Artículo modificado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995.> 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 de los dos\* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

<Inciso **CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE**> Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

**PARÁGRAFO.** <Parágrafo adicionado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995.> El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio."

En consecuencia, no es dable concluir que en este último caso aplique una reclamación por pago en exceso por la primera declaración, habida cuenta que la diferencia debe quedar subsanada con la Liquidación Oficial de corrección.

Cabe observar que la sentencia mencionada es precisa al explicar el porqué de la improcedencia de adelantar una corrección por fuera de los términos cuando lo que se pretende es probar la inexistencia legal de realizar un pago; por ello, lo que hizo el oficio fue simplemente remitirse al texto de la sentencia.

## **OFICIO 022410 de octubre 18 de 2016, problema jurídico No. 1 PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD**

**[...]**

**"Antes de entrar a referirnos a la aplicación de principio de favorabilidad, este Despacho considera importante aclarar, cuando se entiende que una norma ha sido expedida, promulgada y el momento en que ésta entra en vigencia.**

Se entiende que una norma es expedida, en el momento en que ésta es conformada o formulada. En tanto que una norma es promulgada cuando se le da publicidad a la misma. Al punto, la Corte Constitucional en Sentencia C - 957 de 1999 se pronunció así: "...Dentro del tema de la puesta en conocimiento de los actos legislativos y de las leyes, es necesario precisar que la expedición se refiere a la formulación de la materia y la promulgación alude a la publicidad de dicho contenido. En consecuencia, la ley o el acto, aunque se conforman en el momento de su expedición, sólo producen efectos jurídicos desde su promulgación en el Diario Oficial."

Por tanto, en cuanto a la vigencia de una norma, ésta entra en vigor, a partir del momento en que así lo establece el legislador. Igualmente, el legislador establece la forma como la norma entrará en vigencia. Esta forma puede obedecer a las siguientes reglas: con la promulgación de las normas; o en otra fecha determinada; o bien disponer de una vigencia escalonada en el tiempo y sobre este tema la Sentencia C 1199 de 2008 se pronunció en el siguiente sentido: "...la determinación acerca de la fecha de entrada en vigencia de una ley es un asunto que compete de manera privativa al legislador, teniendo en cuenta los análisis de conveniencia y oportunidad que en cuanto representante de la sociedad y de sus distintos intereses le corresponde realizar, frente a lo cual no resulta posible que el juez constitucional u otra autoridad cuestionen el sentido de su decisión. Dentro de esta autonomía, el legislador puede adoptar cualesquiera reglas de entrada en vigencia, desde que aquélla sea inmediata a la sanción o a la promulgación de la ley, hasta que comience varios meses o años después. También puede disponer una vigencia escalonada o fraccionada en el tiempo, para distintos capítulos de la norma o para preceptos específicos." (...)En conclusión, el Legislador es el llamado a determinar, de manera discrecional, la fecha en que comienza la vigencia de una ley, sin embargo, esta libertad de configuración encuentra un límite infranqueable en la fecha de publicación de la ley, de manera tal que se puede diferir la entrada en vigencia de la ley a un momento posterior a su publicación pero no antes de ésta".

En desarrollo de lo anterior, se advierten dos formas de entrar en vigencia en el artículo 674 del Decreto 390 de 2016:

1- Las normas expresamente relacionadas en el numeral 1 del artículo 674 entrarían a regir quince (15) días después de la publicación del citado decreto.

2- La demás normas del Decreto 390 de 2016, entrarían en vigencia en forma escalonada en la medida se fueran cumpliendo las condiciones establecidas en los numerales 2 y 3 del artículo 674 del citado decreto. Este escalonamiento en la entrada en vigencia de las normas, obedece al criterio general aplicable para todos los decreto que expida el Gobierno Nacional en los que desarrolle la Ley Marco de Aduanas de acuerdo con el numeral 3 del artículo 5 de la Ley 1609 de 2013.

Así pues, las normas del Decreto 2685 de 1999 irían quedando derogadas en la medida en que fueran entrando vigencia las disposiciones del Decreto 390 de 2016 de conformidad con el artículo 676 del citado Decreto 390 de 2016.

Ahora bien, aclarado el término de cuando se entiende expedida una norma, debemos referirnos a lo expuesto en el literal b) del artículo 2 del Decreto 390 de 2016. En efecto, dicha norma señala que el principio de favorabilidad será aplicable a **partir de la expedición de la norma**, sin embargo, debe entenderse que lo que quiso decir, es que la aplicación del principio de favorabilidad se aplicaría a partir de la entrada en vigencia de la norma, habida cu

enta que como quedo visto atrás, con la sola expedición de una norma ésta no nace a la vida jurídica.

## OFICIO 005981 marzo 17 de 2017, problema jurídico No. 1

### SANCIONES

*I...I*"ARTÍCULO 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

Quando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Quando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

*PARÁGRAFO 1o. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.*

*PARÁGRAFO 2o. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.*

*El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.*

*PARÁGRAFO 3o. Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-2, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6o del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.*

*PARÁGRAFO 4o. Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario.*

*PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior". (El subrayado es nuestro)*

En los anteriores términos se resuelve su consulta y de manera cordial le informa el Despacho que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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](http://www.dian.gov.co), <http://dian.gov.co> la base de los Conceptos en materia Tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" - "Técnica"-, dando click en el link "Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica.

Atentamente,



**JACQUELINE CAMELO MORENO**

Jefe Coordinación de Relatoría

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

Proyectó: Lasn

incluido lo anunciado en 8 folios

