

MEMORANDO DE 2016

SECRETARÍA DE HACIENDA

MEMORANDO CONCEPTO NÚMERO 1229

Fecha: 15 de febrero de 2016

PARA: Funcionarios Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá-DIB

DE: Subdirector Jurídico Tributaria

ASUNTO: Tema: Procedimiento

Subtema: Término para corregir las declaraciones, disminuyendo el valor a pagar

Respetados señores:

De acuerdo con el artículo 31 del Decreto Distrital 601 de 2014, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Por ello, hay que indicar en primera instancia, que los conceptos emitidos, a solicitud de parte o de oficio, por este Despacho no responden a la solución de casos

particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, por consiguiente, bajo éstos parámetros absolveremos las inquietudes que nos planteamos a continuación.

CONSULTA

1. ¿Cuál es el término legal para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar?
2. ¿En tratándose de la corrección que disminuye el valor a pagar liquidado en una declaración de corrección, existe alguna condición para aplicar dicho término?

RESPUESTA

Abriendo el camino de las inquietudes anteriormente formuladas, es preciso tener en cuenta que el 26 de diciembre de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Nación, la Ley 1607 reconociendo y enunciando en su artículo 193, los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin invalidar todos aquellos reconocidos por otras leyes fiscales, como es el caso del derecho a corregir las declaraciones para aumentar, disminuir o mantener el impuesto, siempre que las mismas, en principio, no hayan adquirido para él, firmeza¹; corrección que en el primer evento puede darse de manera voluntaria dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar (artículo 19 D. D 807/93) o provocada, aunque se encuentre vencido el término mencionado, con ocasión de la respuesta al emplazamiento para corregir, al requerimiento especial, al pliego de cargos y con ocasión a la interposición del recurso de reconsideración (arts.23 y 85 ibídem); una vez finiquitados dichos términos el contribuyente queda impedido para presentar cualquier corrección y, por tanto, la declaración presentada con posterioridad a los mismos no genera efecto legal alguno.

La firmeza de la declaración tributaria es una institución legal que pone límites temporales tanto al

contribuyente como a la Administración a efectos de modificar la liquidación tributaria, desarrolla el principio de seguridad jurídica constituyendo una garantía a favor del contribuyente en cuanto, una vez transcurrido el término que otorga la ley, la declaración tributaria no puede ser objeto de modificación o cuestionamiento alguno por parte de la administración tributaria y, claro está, a favor de ésta última dado que, una vez precluido el término de que dispone el contribuyente para enmendar los errores en que incurrió en sus denuncios fiscales, a través del mecanismo de corrección que disminuye el valor a pagar, queda imposibilitado para intentarlo.

Cuando la corrección del contribuyente se da de manera voluntaria con el objeto de aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor, debe cumplirse el procedimiento previsto en el artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, que consiste en presentar directamente ante las entidades autorizadas para recaudar, la respectiva declaración de corrección dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, liquidándose la sanción por corrección de que trata el inciso primero del artículo 63 del mismo decreto procedimental. Este procedimiento se aplica también cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor, lo cual no genera sanción.

Cuando la corrección del contribuyente tiene por objeto disminuir el valor a pagar debe observarse la regulación prevista en el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, armonizado por el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, que consiste en presentar ante la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá –DIB la solicitud junto con el proyecto de la corrección que se pretende efectuar. La petición debe formularse dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, si se solicita corregir la declaración inicial, o desde la fecha de presentación de la declaración de corrección, si es ésta la que se corrige. La DIB tiene un plazo de seis meses para proferir la liquidación oficial de corrección o para rechazar la solicitud, cuando existan razones para ello. En caso de que no se pronuncie dentro del término señalado, el proyecto de corrección sustituye la declaración inicial o la que se corrige.

Mediante Memorando Concepto No.12018 y/o 2012IE 30052 del 12 de octubre de 2012 (sic)², la Subdirección Jurídico Tributaria dio alcance al Memorando Concepto

¹ La normativa tributaria distrital establece un término máximo para que la Administración Tributaria pueda ejercer válidamente la facultad de revisar las declaraciones tributarias una vez presentadas, sin embargo, dicho plazo no afecta únicamente al ente fiscal, ya que si bien limita el ejercicio en cabeza de la entidad oficial, también cierra la posibilidad al declarante para modificar el contenido de la declaración presentada.

El artículo 24 del Decreto 807 de 1993, estatuye el plazo general para que opere la firmeza de las declaraciones presentadas, la cual se obtiene automáticamente, vale decir por el solo transcurso del tiempo.

² El Memorando Concepto No.12018 y/o 2012IE 30052 del 12 de octubre de 2012, varias veces citado en el presente pronunciamiento, en realidad corresponde al consecutivo de concepto No. 1218.

1201 del 15 de junio de 2010, pronunciándose acerca de la facultad que tienen los contribuyentes para corregir las declaraciones disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, concluyendo:

“... Así las cosas, se observa como para el Consejo de Estado y para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el inciso 4º del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional se encuentra vigente, aun con posterioridad a la modificación introducida por el artículo 8º de la Ley 383 de 1997. Situación reconocida y adoptada por el Distrito Capital en el Decreto Distrital 401 de 1999, el Acuerdo 27 de 2001 y el Decreto 362 de 2002.

En este sentido, se concluye que el artículo 8º de la Ley 383 de 1997, no modificó el inciso 4º del artículo 589 del E.T.N., referente a la oportunidad con que cuentan los contribuyentes para presentar la solicitud de corrección que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor de una declaración de corrección, por el contrario esta norma solamente modificó lo establecido en el primer inciso de este artículo.

*Bajo estos parámetros, es menester dar aplicación a los cuatro incisos del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional en cuanto a los tributos distritales se refiere, lo que implica que el término para corregir las declaraciones disminuyendo el valor a pagar o incrementando el saldo a favor para el caso de las declaraciones de corrección, **se cuenta desde la fecha de presentación de la declaración que se corrige y no desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración oportunamente**”.*(negritas ajenas al texto).

Nótese que la conclusión señalada no precisa y/o aclara el término máximo para corregir una declaración de corrección, disminuyendo el valor a pagar, por lo cual y, considerando que la lectura del artículo 589 del E.T.N, debe ser integral y sistemática, a efecto de armonizar su sentido con el precepto contenido en el inciso primero del artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993 y por esta vía evitar que se presente una desventaja en contra de la Administración Tributaria Distrital, debe interpretarse que el término para ejercitar dicha facultad, por parte del contribuyente, es de un año, contado a partir de la presentación de la declaración de corrección que se pretende corregir, siempre y cuando ésta última no haya adquirido firmeza, esto es, no haya transcurrido el plazo de dos años siguientes al vencimiento del término para declarar.

De presente lo anterior tenemos que los artículos 19 y 24 del Decreto Distrital 807 de 1993 son coincidentes en fijar el término de dos años, siguientes al ven-

imiento del plazo para declarar, para que, en el primer caso, el contribuyente o el declarante pueda corregir la declaración y, en el segundo caso, para que la declaración tributaria adquiera firmeza.

En consecuencia, cuando el contribuyente radique su solicitud de corrección que disminuye el valor a pagar dentro del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración de corrección que pretende corregir, conforme al procedimiento del artículo 589 del E.T.N, pero por fuera de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, de que trata el artículo 19 del Decreto 807 de 1993, la misma se tornaría improcedente por haber operado la firmeza de la misma.

La anterior interpretación es consecuente con la ver-tida de manera expresa por la Sección IV de la Sala de lo Contencioso Administrativo del H. Consejo de Estado, Corporación ésta que en providencia de fecha 29 de mayo de 2014, expedida dentro de la radicación No.19051, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, puntualizó:

“(…) 2.3.- El plazo para realizar las correcciones voluntarias –un año o dos, según sea el caso-, también se cuenta desde la última corrección realizada, según la interpretación que de los artículos 588 y 589 ha hecho esta Sección³, en tanto prevén la posibilidad de que exista corrección a la última corrección presentada.

No obstante, se advierte que si bien el legislador aceptó la posibilidad de que se hiciera corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, dicha facultad encuentra su límite en el término de firmeza de la declaración privada, según lo dispone el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Así lo sostuvo la Sección en la sentencia del 1º de agosto de 2013⁴, cuyos argumentos se reiteran en la presente providencia:

“El artículo 714 del Estatuto Tributario establece un término máximo para que la autoridad tributaria

³ Al respecto, puede consultarse, entre otras las siguientes sentencias de la Sección: sentencia del 26 de julio de 2012, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Radicación: 25000-23-27-000-2008-00075- 01, Exp. 17671, sentencia del 1º de agosto de 2013, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Radicación: 23001-23-31-000-2006-01066-02, Exp. 18571.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1º de agosto de 2013, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Radicación: 23001-23-31-000-2006-01066-02, Exp. 18571.

pueda ejercer válidamente la facultad de revisar las declaraciones tributarias una vez presentadas. Sin embargo, dicho plazo no afecta únicamente a la administración tributaria, ya que si bien limita el ejercicio en cabeza de la entidad oficial, también cierra la posibilidad al declarante para modificar el contenido de la declaración presentada.

De acuerdo con el artículo 714 E.T., por regla general, las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se presentó extemporáneamente, no se ha notificado requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor.

La firmeza de la declaración tributaria impide a la administración tributaria ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación tributaria declarada por un contribuyente, después de transcurrido determinado tiempo. En tal sentido, es una garantía a favor del contribuyente en cuanto, una vez transcurrido el término legal, la declaración tributaria no puede ser objeto de modificación o cuestionamiento alguno por parte de la administración tributaria.

Ahora, en lo que respecta a la corrección de la declaración, se precisa que si bien la administración tributaria dispone de un término para revisar las declaraciones tributarias, los contribuyentes, igualmente, tienen un plazo para ejercer la facultad de enmendar sus errores, para lo cual, la ley, concretamente los artículos 588 y 589 del E.T., les fija un término para que corrijan voluntariamente las declaraciones presentadas.

El artículo 588 E.T. indica que cuando el contribuyente pretende corregir la declaración, aumentando el impuesto a pagar o disminuyendo el saldo a favor,. Y el artículo 589 E.T. fija el término de 1 año, siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración, para que el contribuyente pueda corregirla disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, o desde la fecha de presentación de la solicitud, cuando verse sobre una declaración de corrección.

Como se advierte, tanto el artículo 588 E.T. como el 714 E.T. son coincidentes en fijar el término de dos años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar, para que, en el primer caso, el contribuyente o agente retenedor pueda corregir la declaración, y, en el segundo caso, para que la declaración tributaria adquiera firmeza.

El artículo 714 E.T. no se refiere al término de firmeza de las declaraciones que son corregidas

por el procedimiento del artículo 588 ibídem. Por tanto, se presume que, aun cuando se corrija la declaración, se aplica el término general de firmeza de 2 años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

De acuerdo con lo anterior, los contribuyentes, responsables o agentes de retención podrán corregir las declaraciones, bien para aumentar el impuesto, para mantenerlo o para reducirlo. Y una vez transcurrido el término que otorga la ley para corregir los errores, el contribuyente queda imposibilitado para presentar cualquier corrección y, por tanto, la declaración presentada con posterioridad a dicho término no genera efecto legal alguno.

Ahora, si la declaración tributaria queda en firme porque operó el término de firmeza general del artículo 714 E.T. (2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar), el contribuyente no podrá corregir voluntariamente la declaración, justamente por estar legalmente en firme y ser inmodificable. (...)

Por tanto, si bien es cierto que el Departamento de Córdoba presentó las solicitudes de corrección del artículo 589 E.T. dentro del año siguiente a la presentación de las declaraciones objeto de corrección (31 de agosto de 2004), lo cierto es que, una vez acaecido el término de firmeza de dos años del artículo 714 E.T., estaba imposibilitado para presentar cualquier corrección en relación con las mismas declaraciones. De allí que las solicitudes de corrección cuestionadas sean extemporáneas, pues fueron presentadas cuando ya había operado la firmeza de las declaraciones en relación con los períodos discutidos.” (Resaltos fuera de texto).

2.4.- De acuerdo con el precedente de la Sección, **los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario prevén un plazo de dos y un año, respectivamente, para corregir o presentar solicitud de corrección a una declaración privada, contado a partir del vencimiento del plazo para declarar o desde la última corrección realizada. Sin embargo, dichas correcciones deben presentarse, necesariamente, antes de que quede en firme la declaración tributaria, pues una vez alcance firmeza, se convierte en incontrovertible e inmodificable tanto por la Administración como por el contribuyente, responsable o agente retenedor.**

Admitir que el término de firmeza se amplía cada vez que se presente una corrección, sería

aceptar que el mismo depende, exclusivamente, de la voluntad del contribuyente, que podría indefinidamente corregir sus declaraciones, lo que atentaría contra el principio de seguridad jurídica (...)” (Negritas ajenas al texto).

A manera de conclusión

En conclusión y bajo los argumentos expuestos a lo largo de este concepto, considera este Despacho que el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, armonizado por el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, prevé un plazo de un año para presentar solicitud de corrección a una declaración privada, contado a partir del vencimiento del plazo para declarar o desde la última corrección realizada. Sin embargo, la solicitud de corrección para disminuir el valor a pagar liquidado previamente en una declaración de corrección, debe presentarse antes de que quede en firme ésta, pues una vez alcance firmeza, se convierte en incontrovertible e inmodificable por el contribuyente, responsable o agente retenedor.

Aunado a lo expuesto, es preciso advertir que el presente pronunciamiento aplica a partir de la fecha de su publicación en el Registro Distrital, no tiene carácter retroactivo y en consecuencia deja a salvo las solicitudes de corrección que disminuyen el valor a pagar, radicadas previamente a dicha publicación, las cuales se deben resolver, en observancia del principio de seguridad jurídica, a la luz de la doctrina anterior.

Asimismo, anotar que la no retroactividad señalada no se opone a que, frente a las declaraciones tributarias que aún no han quedado en firme pueden ser corregidas disminuyendo el valor a pagar al no constituir una situación jurídica consolidada.

En los anteriores términos damos respuesta a las inquietudes formuladas, modificando y/o aclarando, en lo pertinente, la doctrina expuesta por esta Subdirección, en el Memorando Concepto No.12018 y/o 2012IE 30052 del 12 de octubre de 2012 (sic).

**Cordialmente,
SAUL CAMILO GUZMAN LOZANO**