

OFICIO N° 395 [915281]

15-12-2021

DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

100202208 - 395

Bogotá, D.C. 15 de diciembre de 2021

Tema: Procedimiento tributario

Descriptor: Corrección de las declaraciones tributarias

Fuentes formales: Artículo 43 de la Ley 962 de 2005

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, 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.

Mediante el radicado de la referencia y, a la luz del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, la peticionaria solicita la aclaración de los Conceptos N° 059295 del 14 de julio de 2006 y N° 039724 del 29 de mayo de 2007 en torno al término para solicitar la corrección de las declaraciones por omisiones o errores de imputación.

La peticionaria sustenta dicha solicitud empleando -entre otros- los siguientes argumentos:

“(...) sería inadmisibles y contrario a derecho, que una corrección que no varía la determinación del impuesto a cargo, sino que únicamente pretende que se corrija un error formal de omisión de arrastre o imputación de saldos a favor no se pudiera hacer dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias y tan solo se contara con un año para ello.

Precisamente este análisis, es el que ha realizado la DIAN en su doctrina oficial vigente y el Consejo de Estado, para concluir que el término a tener en cuenta es el término de firmeza de las declaraciones tributarias, ya que se insiste, la corrección no aumenta el saldo a favor ni varía la determinación del impuesto a cargo, sino que por el contrario, pretende arrastrar un saldo que ya fue liquidado y constituye un derecho económico del contribuyente, pero que por error u omisión no fue imputado a los períodos siguientes.

Aceptar que el término para que se adelante la corrección se encuentra vencido, a pesar que el término de firmeza de las declaraciones aún no ha operado, sería tanto como desconocer sin justificación legal y mucho menos Constitucional, un derecho económico de los contribuyentes". (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en los pronunciamientos objeto de disenso, esta Entidad manifestó:

Concepto N° 059295 de 2006:

"(...)

Para facilitar la aplicación de la Ley 962 de 2005, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió la Circular 00118 del mismo año, en la cual señala que los errores a los que se refiere la ley son las equivocaciones puramente formales en que incurre el contribuyente al diligenciar los formularios tributarios, susceptibles de corregirse por parte de la Administración o a solicitud del contribuyente, sin sanción, listando entre otros eventos, las omisiones o errores de imputación o arrastre, tales como saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación. Reitera que la corrección es viable siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo, es decir, que la inconsistencia no afecte el impuesto a cargo determinado en el respectivo período.

La misma Circular señala que para efectos de la corrección de dichas omisiones o errores la ley creó un procedimiento de carácter especial consistente en la modificación de la información en los sistemas de la DIAN, ajustando los registros y los estados financieros a que haya lugar, debiendo informar al interesado sobre la corrección.

Respecto a los errores e inconsistencias que puede corregir la Administración, con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, este Despacho señaló en el oficio Nro. 089061 del 30 de noviembre de 2005, que son aquellos que cometa el contribuyente al diligenciar las casillas posteriores a la casilla 'Total Impuesto a Cargo'. Como quiera que los errores de imputación se presentan en las casillas subsiguientes al total impuesto a cargo y no se trata de errores sustanciales para la determinación del tributo, es claro que procede su corrección por parte de la DIAN de oficio o a solicitud de parte, ya sea que alteren o no el valor a pagar o el saldo a favor del contribuyente.

(...)

(...) toda vez que la Ley 962 de 2005 estableció un procedimiento especial para la corrección de omisiones o errores de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin

solicitud de devolución y/o compensación, **dicho procedimiento prevalece frente al contemplado en el artículo 589 del Estatuto Tributario.** (...)

En cuanto a la oportunidad para solicitar la corrección o para que la Administración la efectúe oficiosamente, si bien es cierto la ley preceptúa que se podrá realizar en cualquier tiempo, y que según la Circular 00118, incluye las inconsistencias que se detecten en declaraciones presentadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley, **no debe perderse de vista que la finalidad de la ley es imprimirle eficacia, economía y celeridad a los procesos, es decir simplificarlos.** En este contexto, la prerrogativa que concede la Ley 962 de 2005 a los contribuyentes, no puede ejercitarse para restarle eficacia a disposiciones de orden público y de imperativo cumplimiento. Significa lo anterior, que **de ninguna manera su propósito es hacer nugatorios los términos ya caducados para el ejercicio de las acciones o para reclamar los derechos o los términos de firmeza de las declaraciones.**

(...)

Como es bien sabido, en el caso específico de los saldos a favor de las declaraciones tributarias, existen en el procedimiento, términos perentorios, así: la solicitud de devolución y/o compensación, se debe presentar dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar (artículos 816 y 854 del E.T.), **la solicitud de corrección de la declaración para imputar un saldo a favor, que no se arrastró en la declaración inicial, se debe presentar dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar esta declaración o de su corrección (artículos 589 y 815 del E.T. y artículo 8° de la Ley 383 de 1997).**

(...)

En resumen, las normas citadas consagran un requisito de oportunidad para solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor, o para imputarlos en la declaración del período gravable siguiente, cuya falta de ejercicio no es subsanable a través del mecanismo consagrado en la Ley 962 de 2005.

(...)

Con base en lo expuesto, este Despacho concluye que la Administración podrá de oficio o a petición de parte, corregir las omisiones o errores de imputación o arrastre a los que se refiere la Ley 962 de 2005, **dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en que se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección.** En todo caso, esta corrección solo podrá efectuarse dentro del término de firmeza de la declaración objeto de corrección.

(...)”. (Subrayado y resaltado fuera de texto).

Por su parte el Concepto N° 039724 de 2007 (mediante el cual se resolvió una solicitud de reconsideración del mencionado Concepto N° 059295 de 2006) señaló:

“(…) el Honorable Consejo de Estado se ha pronunciado acerca del alcance de la expresión ‘en cualquier tiempo’ utilizada por el legislador al regular el procedimiento tributario.

Es así como dicha corporación en reiteradas oportunidades (Sentencia 10146 de 7 de diciembre de 2000, 12177 de 8 de febrero de 2002 y 13185 del 6 de marzo de 2003) ha manifestado que la expresión ‘en cualquier tiempo’ contenida en el [artículo 567](#) del Estatuto Tributario y referida a la posibilidad con que cuenta la Administración para corregir las actuaciones enviadas a dirección errada, debe interpretarse en el entendido que tal facultad debe ejercerse dentro del término de firmeza de la liquidación privada.

(...)

Al ser obligatoria la armonización de las normas jurídicas por parte del interprete, **no resulta razonable realizar una interpretación gramatical y aislada de una norma particular.** (...)

Adicionalmente, debe recordarse que la propia Ley 962 de 2005 en su artículo 1° adopta como principio rector en la aplicación de la misma, entre otros, al artículo 209 de la Constitución Política, según el cual ‘La función administrativa está al servicio de los intereses generales’. Deben entonces garantizarse los principios de seguridad jurídica y eficacia en el tráfico jurídico con el fin de proteger debidamente el interés general.

Así las cosas, limitar en el tiempo el acceso a los trámites procesales no implica el desconocimiento de las garantías en el ejercicio de los derechos de los particulares, sino su reconocimiento subordinado a la protección del interés general, conforme con la ley y el mandato constitucional referidos.

Para terminar, es oportuno recordar que conforme con reiterada jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado, toda declaración, incluso aquellas que están incursas en las causales para darlas como no presentadas, **quedan en firme si dentro del término legal la Administración no se ha pronunciado al respecto.** (...)

(...)”. (Subrayado y resaltado fuera de texto).

De los antepuestos pronunciamientos se desprende entonces que, para la DIAN -en su momento- la corrección de que trata el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 se debía efectuar dentro del lapso

de tiempo contemplado en el artículo 589 del Estatuto Tributario, esto es, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración o dentro del año siguiente, considerando el texto normativo vigente para la época del citado artículo 589 (modificado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995).

Sin embargo, observa este Despacho que la aclaración solicitada por la peticionaria en torno a la oportunidad para realizar la corrección *sub examine* ya ha sido efectuada en otras ocasiones, siendo las más recientes las siguientes:

Oficio N° 908326 – interno 1319 del 18 de agosto de 2021:

*“(…) de acuerdo con el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y la Circular DIAN 118 del mismo año, es la DIAN quien tiene la facultad para corregir las declaraciones tributarias sin que se genere sanción y **dentro del término de firmeza**, según los errores en el diligenciamiento de los formularios establecidos en la Circular en mención, a diferencia de las correcciones que surgen con ocasión del artículo 589, las cuales deben ser realizadas por el contribuyente dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración”.*

(Subrayado y resaltado fuera de texto).

Oficio N° 905421 – interno 824 del 11 de junio de 2021:

“(…) mediante Oficio Nro. 005038 de 09/03/2020 (...) este Despacho reiteró lo dispuesto en el Oficio Nro. 009144 de 2019, en los siguientes términos:

*“(…) Ahora bien, respecto de la oportunidad para solicitar la corrección o para que la Administración la efectúe oficiosamente, la doctrina ha señalado que **solo puede ser ejercida dentro del término de firmeza de la declaración**, toda vez que una vez presentada dicha firmeza la declaración se torna inmodificable tanto para el contribuyente como para la Administración Fiscal (...)*

(...)

En consecuencia, al quedar en firme una declaración tributaria, no es modificable por parte del contribuyente, ni por parte de la Administración, por lo que las correcciones en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 deben observar esta limitación’.

(...)

Así (...) se concluye:

1) Por regla general, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes deben, dentro del mes siguiente al aviso de la corrección efectuada en virtud del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, manifestar por escrito si tienen alguna objeción en relación con la misma. De no presentar dicha manifestación, la declaración corregida reemplaza para todos los efectos legales la inicialmente presentada por el contribuyente.

Ahora bien, lo anterior no obsta para que la Administración, cuando inicialmente realice una corrección de las previstas por el artículo 43 *ibídem*, pueda **dentro del término de firmeza de la declaración tributaria** corregir, aclarar o revertir la acción de corrección inicial, cuando haya lugar a ello. Esto siendo posible únicamente en aquellos casos excepcionales en los que la Administración, después de analizado el tema, advierta que con la corrección inicial se ha incurrido en un error o inconsistencia y, por tanto, con esta no se ha dado cumplimiento a los principios de eficacia y prevalencia de la verdad real sobre la formal que rigen la Ley 962 de 2005. En dicho caso, igualmente deberán cumplirse los requisitos del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y de la Circular DIAN 118 de 2005.

(...)”. (Subrayado y resaltado fuera de texto).

Oficio N° 024036 del 24 de septiembre de 2019:

“1. Término en el que se pueden corregir las declaraciones de conformidad con artículo 43 de la Ley 962 de 2005:

(...)

(...) las correcciones de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago incluidas (sic) en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 pueden realizarse en cualquier tiempo dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias.

(...)”. (Subrayado y resaltado fuera de texto).

A la par, el Consejo de Estado en Sentencia del 14 de marzo de 2019, Radicación N° 11001-03-27-000-2014-00191-00 (21563), Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, indicó lo siguiente.

“2.- De la corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones tributarias

2.1.- El artículo 43 de la Ley 962 de 2005 'Ley antitrámites' contempla un procedimiento para corregir los errores formales que no resulten relevantes para definir de fondo la determinación del tributo (...)

(...)

Dicho trámite, como lo ha precisado la Sala puede realizarse en cualquier tiempo dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias.

Todo, con la finalidad de que prevalezca la verdad real sobre la formal y racionalizar los trámites y procedimientos administrativos, pues, no puede perderse de vista que el objeto de esta ley fue suprimir los trámites innecesarios relativos a las correcciones y/u omisiones de carácter meramente formal.

(...)

3.- Caso concreto

(...)

En la sentencia dictada en el proceso No. 17545, la Sección precisó que la expresión 'en cualquier tiempo' del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 no puede interpretarse en el sentido de indefinido, ya que los antecedentes de la norma dan cuenta de que esta –que es una ley antitrámites- se funda en la idea de la eficacia administrativa, que sirve a su vez, de protección jurídica para los particulares.

3.8.- Recuérdese además que, una vez transcurridos los términos de firmeza del artículo 714 del E.T., la administración no puede ejercer válidamente su facultad de fiscalización respecto de la declaración privada, ni el administrado puede modificarla, en otras palabras, el impuesto determinado se vuelve inalterable e indiscutible.

(...)”. (Subrayado y resaltado fuera de texto).

Así las cosas, aunque esta Entidad como el Consejo de Estado han variado su posición en torno a la oportunidad para efectuar la corrección prevista en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 –este último, según lo observado en providencias como la Sentencia del 5 de diciembre de 2011, Radicación N° 11001-03-27-000-2009-00011-00 (17545) y la Sentencia del 5 de mayo de 2016, Radicación N° 250002337000201200106 01- **esta Dirección se permite reiterar que, en lo que respecta a la Administración Tributaria, el término para llevar a cabo dicha corrección, ya sea a solicitud de parte o de oficio, es el término de firmeza de la respectiva declaración tributaria.**

Asimismo, no sobra señalar que, tal y como lo instaura el inciso 2° del artículo 43 de la citada Ley 962, la corrección en comento comprende los errores de imputación “*siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente*”.

Al respecto, en el Oficio N° 901212 del 22 de abril de 2020 se explicó:

“I. Entendimiento del artículo 43 de la Ley 962 de 2005

(...)

(...) es pertinente resaltar que la Circular 118 DE (sic) 2005 señala que:

‘Artículo 43. Corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago.

A. En materia tributaria

Aplica para todas las inconsistencias que se detecten a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 962 de 2005 (8 de julio de 2005), incluidas aquellas que se encuentren en declaraciones presentadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley.

Este artículo hace referencia a los errores en el diligenciamiento de los formularios por parte de los contribuyentes, responsables, agentes de retención y demás declarantes de los tributos, susceptibles de corregirse sin sanción por parte de la administración o a solicitud del contribuyente, referidos a:

(...)

Omisiones o errores de imputación o arrastre, tales como saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación; anticipo de renta y anticipo de la sobretasa (...)’.

Así las cosas, nótese que, en relación con los errores asociados con los saldos a favor, la norma se refiere a errores en la imputación o arrastre, lo que de suyo presupone que el saldo a favor imputado erróneamente haya sido determinado o declarado en la declaración del período gravable anterior”. (Subrayado fuera de texto).

En estos términos se aclarar la doctrina sobre el tema y particularmente se reconsideran los pronunciamientos anteriores que sean contrarios a la misma.

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”– “Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales