**CONCEPTO N° 077291**

**12-12-2012**

**DIAN**

**100202208 – 1707**

**Bogotá D.C.**

**Ref.: Radicados 36285 del 02/05/2012 y 0444 del 29/05/2012**

**Tema:** Procedimiento Tributario

**Descriptores:** Emplazamiento al Contribuyente para Corregir Declaraciones Tributarias

**Fuentes formales:** Estatuto Tributario, arts. 588, 685, 705, 706, 709, 713 y 714

Decreto Ley 2503 de 1987, arts. 37, 38, 45 y 53 Ley 49 de 1990, art. 52

Ley 6 de 1992, art. 65

Doctor

**JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ**

Abogado

Calle 93 No. 11 A 28 Oficina 303

Bogotá, D.C.

Cordial saludo, Dr Bravo.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho está facultado para absolver en sentido general, 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 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**PROBLEMA JURÍDICO:**

¿El emplazamiento para corregir las declaraciones tributarias que no se encuentran en firme se puede notificar después de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar?

**TESIS JURÍDICA:**

El emplazamiento para corregir se puede notificar, en cualquier tiempo, siempre y. cuando no haya operado la firmeza de la declaración tributaria.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

Solicita la reconsideración de los conceptos Nos. 006484 del 24 de agosto de 1999 y 017652 del 28 de febrero de 2000, en los cuales se concluyó que la Administración tributaria puede válidamente emplazar para corregir las declaraciones tributarias únicamente dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

Manifiesta el peticionario que existen casos en los cuales, a pesar de haber transcurrido el término de los dos (2) años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, la declaración tributaria no se encuentra en firme, como en los siguientes casos: Declaraciones tributarias en que se hubieren determinado o compensado pérdidas operacionales (inciso final art. 147 del Estatuto Tributario), declaraciones del IVA y de retenciones en la fuente (artículo 705-1), declaraciones extemporáneas (inciso primero del artículo 714) y declaraciones que presenten un saldo a favor (inciso segundo del artículo 714).

A juicio del consultante, se debe considerar que el actual inciso primero del artículo 588 del Estatuto Tributario, proviene del artículo 37 del Decreto 2503 de 1987 y dado que a la fecha se han introducido muchas reformas al procedimiento tributario, es necesario actualizar su interpretación, con el fin de contemplar los términos especiales de firmeza enumerados en el inciso final del artículo 147 y en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario.

Los conceptos cuya reconsideración se solicita, diferencian entre correcciones voluntarias, correcciones provocadas y los términos de revisión por parte de la administración. Desde esta perspectiva ubican las correcciones voluntarias en el artículo 588 del Estatuto Tributario y las correcciones provocadas, propias del proceso de determinación de impuestos, en los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario.

A partir de-esta distinción, teniendo en cuenta que el inciso primero del artículo 588 establece expresamente y como regla general que el término para corregir válidamente las declaraciones tributarias es dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, se hace una interpretación restrictiva de la excepción consagrada en el parágrafo 1 del artículo 588, para concluir que estos términos son perentorios y que por lo tanto, por tratarse de una corrección voluntaria, el emplazamiento debe proferirse dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y el contribuyente debe presentar la declaración de corrección dentro del mes siguiente a su notificación, según las voces del artículo 685 del Estatuto Tributario.

Así mismo, en los conceptos en cuestión se afirma que si bien el artículo 685 del Estatuto Tributario, no establece expresamente un término para proferir el emplazamiento para corregir, la interpretación armónica de los artículos 588, 705, 706 y 714 lleva a concluir que el término es de dos (2) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

Igualmente los conceptos señalan que no deben confundirse los términos para corrección con los términos que tiene la Administración para ejercer la facultad de revisión y que en consecuencia las excepciones consagradas en el artículo 705 del Estatuto Tributario y los términos de suspensión establecidos en el artículo 706 ibídem, aplican únicamente para la actuación administrativa y no pueden hacerse extensivos a las correcciones voluntarias por parte del contribuyente.

Al respecto, este Despacho hace las siguientes consideraciones:

**1. Análisis del Decreto Ley 2503 de 1987**

Al contrastar el texto de los artículos 588, 705 y 714 del Estatuto Tributario, cuya norma fuente son respectivamente los artículos 37, 45 y 53 del Decreto Ley 2503 de 1987, fácilmente se advierte, que fue voluntad del legislador extraordinario establecer términos precisos, perentorios y distintos, por una parte, para que el contribuyente ejerza su derecho a corregir las declaraciones tributarias y por la otra, para que la Administración ejerza su facultad de revisión.

En efecto, los artículos 588, 705 y 714 del Estatuto Tributario, rezan:

“Artículo 588. Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor. 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.

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.

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.

Parágrafo. 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.

…”

"Artículo 705. Término para notificar el requerimiento. El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva." (subrayado fuera de texto).

"Artículo 714. Firmeza de la liquidación privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial."

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó." (subrayado fuera de texto)

Obsérvese que si bien es cierto, por regla general, el término de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar, es común y corre paralelo, para la corrección por parte del contribuyente y para la revisión por parte de la Administración, el mismo Decreto Ley 2503 de 1987, estableció en sus artículos 45 y 53 términos especiales para que opere la firmeza de las liquidaciones privadas, y sin embargo, en su artículo 37 para dichos casos, no modificó el término de corrección en favor del contribuyente.

**2. Análisis de la Ley 49 de 1990**

Con todo, al estudiar los artículos 685 y 706 del Estatuto Tributario, se pone de manifiesto que si bien el legislador no señaló expresamente el término para proferir el emplazamiento para corregir, si lo dejó implícitamente establecido, al decir que la Administración puede emplazar por indicios inexactitud y que el término de dos (2) años para notificar el requerimiento especial, se suspende durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

En efecto, el artículo 685 del Estatuto Tributario, cuya norma fuente es el parágrafo 4 del artículo 38 del Decreto Ley 2503 de 1987, establece:

"Artículo 685. Emplazamiento para corregir. Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

Por su parte, el inciso final del artículo 706 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 52 de la Ley 49 de 1990, señala:

"Artículo 706. Suspensión del término. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

También se suspenderá el término para la práctica del Requerimiento Especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir."

Pese a que el inciso final del artículo 706 del Estatuto Tributario es suficientemente claro, atendiendo la regla de interpretación del inciso segundo del artículo 27 del Código Civil, para disipar cualquier duda es oportuno revisar los antecedentes del artículo en cuestión. Para el efecto transcribimos los apartes pertinentes de la ponencia para segundo debate en el Senado de la República a los Proyectos de Ley números 70 y 111 Senado de 1990 (acumulados):

**"PONENCIA PARA SEGUNDO DEBATE**

Artículo 52. Suspensión del término para notificar el requerimiento especial por práctica del emplazamiento para corregir;

Explicación del artículo:

Se otorga un plazo adicional para la formulación del requerimiento especial, durante el mes de respuesta al emplazamiento para corregir, con el fin de contar siempre con esta oportunidad que es beneficiosa para el contribuyente." (Anales del Congreso, Año XXXIII - No. 117 del 13 de noviembre de 1990, pág. 10). (subrayado fuera de texto).

El término para notificar el requerimiento especial a que alude el artículo 706, comprende el término general de firmeza de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y los términos especiales por declaración extemporánea o por solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor, consagrados en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Acorde con lo anterior, se puede colegir que el artículo 706 tácitamente señala que el emplazamiento para corregir también procede dentro de los términos especiales de firmeza y mal puede entenderse que únicamente puede proferirse dentro del término general de firmeza como se manifestó en el Concepto No. 006484 del 24 de agosto de 1999.

**2. (sic) Análisis de la Ley 6 de 1992**

En este orden de ideas, no parece de recibo, la interpretación que busque restringir el alcance del parágrafo adicionado por la Ley 6 de 1992 al artículo 588 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, este despacho considera necesario revisar los antecedentes de la Ley 6 de 1992 para atender la regla consagrada en el inciso segundo del artículo 27 del Código Civil, según la cual, al interpretar una expresión oscura de la ley, se puede recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.

Para el efecto baste recordar que el parágrafo del artículo 588 del Estatuto Tributario, tiene su fuente en el artículo 65 de la Ley 6 de 1992 y que en la exposición de motivos, se justificó la inclusión de este artículo (inicialmente codificado con el No. 62 del Proyecto de Ley No. 20 de 1992) en los siguientes términos:

“Artículo 62. Corrección provocada por emplazamiento o pliego de cargos. Adicionase el artículo 588 del Estatuto Tributario con el siguiente parágrafo:

"Parágrafo. 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."

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

EXPLICACIÓN PARTICULAR DEL ARTICULADO

“Artículo 62. Corrección provocada por emplazamiento o pliego de cargos.

Explicación. Se da oportunidad al contribuyente, responsable o agente retenedor de presentar la corrección de las declaraciones tributarias vencido el término de corrección general cuando ésta sea provocada por un emplazamiento para corregir o por pliego de cargos." (Anales del Congreso, Año XXXV — No. 37 del 13 de marzo de 1992, págs. 6 y 17). (subrayado fuera de texto).

Si bien es cierto, el artículo 65 de la Ley 6 de 1992 adicionó el parágrafo al artículo 588 del Estatuto Tributario, que trata de las denominadas por la doctrina "correcciones voluntarias" no puede perderse de vista que la misma Ley 6 de 1992, consideró a las correcciones efectuadas en respuesta al emplazamiento para corregir, correcciones provocadas.

Es inequívoca, entonces, la voluntad del legislador de 1992, de habilitar a los contribuyentes, responsables o agentes retenedores para corregir las declaraciones tributarias una vez vencido el término de corrección general, esto es, los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarara (sic) Es decir, no se trata como la entendió la doctrina cuestionada, de que el emplazamiento se deba notificar dentro de estos dos (2) años, sino que la bondad de la disposición consiste precisamente, en que la corrección se pueda efectuar transcurrido dicho término, lo cual implica necesariamente, que el emplazamiento se pueda proferir una vez vencidos los dos (2) años, porque si se notifica antes, sería una suerte de suspensión en los términos del artículo 706 del Estatuto Tributario.

Esta conclusión también encuentra respaldo en las consideraciones que hizo la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado, en la Sentencia de nulidad y restablecimiento del derecho del 28 de junio de 2007 (Exp. 05001-23-31-000-2000-01397-01 (15238), C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa):

"Por ello, el emplazamiento para corregir debe ser notificado dentro del término de firmeza de la declaración, es decir, mientras la Administración se encuentre en tiempo para notificar el Requerimiento Especial y no como lo señala la parte actora, que debe ser dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, pues el ordenamiento tributario prevé la suspensión de este plazo, en las dos disposiciones citadas." (subrayado fuera de texto).

Corolario de lo expuesto, la corrección en respuesta al emplazamiento para corregir, es una típica corrección provocada por la Administración, no solo porque así la denominó expresamente el artículo 65 de la Ley 6 de 1992, sino porque en virtud de lo dispuesto por el mismo artículo se constituye en otro instrumento para habilitar a los contribuyentes, la corrección antes del requerimiento especial.

Lo anterior es consecuente con la ubicación del artículo 685 "Emplazamiento para corregir" en el Título IV "Determinación del Impuesto e imposición de sanciones" del Libro Quinto del Estatuto Tributario y con el artículo 709 del Estatuto Tributario, sobre corrección provocada por el pliego de cargos al que también se refiere el Parágrafo 1 del artículo 588 del Estatuto Tributario.

Además dicha facultad es concordante con el régimen sancionatorio gradual, el cual supone que en tanto la Administración Tributaria no haya efectuado actividad alguna tendiente a modificar la declaración tributaria, la sanción a liquidar es del diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor en los términos del numeral primero del artículo 644, mientras que si la corrección es provocada por cuanto ya se ha proferido un emplazamiento para corregir, o se ha decretado inspección tributaria, la sanción de corrección es del veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor, conforme con el numeral segundo del mismo artículo.

En mérito de lo expuesto, se revocan los conceptos Nos. 006484 del 24 de agosto de 1999, 017652 del 28 de febrero de 2000 y los demás conceptos que sean contrarios a la presente doctrina.

Así mismo, se confirman los oficios Nos. 031761 del 7 de diciembre de 1993 y 013783 del 25 de febrero de 2010, en los términos expuestos.

Atentamente,

**ISABEL CRISTINA GARCÉS SÁNCHEZ**

Directora de Gestión Jurídica