**CONCEPTO N° 048129**

**02-08-2013**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

**Área:** Tributaria

Doctora

**MARÍA MERCEDES VÉLEZ PENAGOS**

Jefe Área Derecho Tributario

ANDI

Medellín

**Referencia:**Radicado 23304 del 16/04/2013 y 002566 del 24/03/2013

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008 y la Orden Administrativa número 000006 de 2009, este Despacho es competente para 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 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**Problema N° 1**

**Tema** Procedimiento Tributario

**Descriptores**

Corrección de las Declaraciones Tributarias

Correcciones que disminuyen el valor a pagar o aumentan al saldo a favor.

Imputación de saldos a favor

**Fuentes formales** Estatuto Tributario, artículos [589](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=726), [689-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860), [815](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008), [816](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1009), [850](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058) y [854](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1063)

**Problema jurídico:**

¿Se puede imputar el saldo a favor originado en una declaración del impuesto sobre la renta que se encuentra en firme, mediante la corrección de la declaración del período gravable inmediatamente siguiente?

**Tesis jurídica:**

Sí es procedente que un contribuyente impute el saldo a favor originado en una declaración del impuesto sobre la renta que se encuentra en firme, mediante la corrección de la declaración del período gravable inmediatamente siguiente, de conformidad con lo previsto en los artículos [589](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=726) y [815](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008) , literal a) del Estatuto Tributario.

**Interpretación jurídica:**

Por disposición expresa de los artículos [815](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008) y [850](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058) del Estatuto Tributario, los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, podrán:

      Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.

      Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, o

      Solicitar su devolución.

La imputación como una de las posibilidades a las que tiene derecho el contribuyente o responsable para hacer uso de sus saldos a favor, podrá efectuarse en la declaración del mismo impuesto del período gravable siguiente.

En efecto, el honorable Consejo de Estado sobre la imputación de saldos a favor, en Sentencia del 5 de julio de 2007 (Radicado 14973, C. P. Doctor Héctor J. Romero Díaz), en la que se citan –con tesis en el mismo sentido–, las Sentencias con Radicados números 12360 del 2 de noviembre de 2001 y 7149 del 8 de septiembre de 1995, dijo:

*“...*

*Otra forma que tiene el contribuyente de disponer de los saldos a favor es la imputación o arrastre de los mismos en el período gravable siguiente (*[*artículo 815*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008)*del Estatuto Tributario). Cabe anotar que la compensación, devolución e imputación de saldos son opciones excluyentes, por cuanto con la utilización de una, deja de existir el crédito del contribuyente, y se extingue la obligación a cargo de la Administración.*

*Así pues, no es posible imputar o arrastrar un saldo a favor de un período al que le sigue y, adicionalmente, pedir su devolución o compensación, dado que al imputar un saldo se está haciendo uso del mismo, porque se está cancelando la obligación tributaria del período al que se arrastró.*

*A pesar de que la imputación de saldos hace parte de las normas sobre compensación, la Sala ha entendido que es distinta de esta. Lo anterior, porque la imputación corresponde exclusivamente a los saldos a favor que resulten en las declaraciones del mismo impuesto, únicos que puede arrastrar el contribuyente en la declaración del ejercicio siguiente; mientras que la compensación exige la anuencia de la Administración para aplicar saldos a favor de un impuesto al mismo o a otros impuestos.*

*...Otra diferencia es que en relación con la imputación de saldos, la facultad de la Administración se traslada al período al que se hace la misma”.*

*…*(subrayado fuera de texto).

Por consiguiente, si el contribuyente no ha presentado solicitud de devolución y/o compensación, se entiende que el crédito a su favor no ha dejado de existir y que no se ha extinguido la obligación a cargo de la Administración y por tanto conserva el derecho a imputar el saldo a favor.

Ahora bien, el [artículo 589](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=726) del Estatuto Tributario, señala que 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 del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración, o dentro del año siguiente a su corrección.

En este sentido, la Sentencia proferida por el honorable Consejo de Estado del 5 de diciembre de 2011, con ocasión de una acción pública de nulidad contra el Concepto número 039724 de 2007 proferido por este Despacho (Radicado 17545, C. P. Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), señala:

*“...*

*Es claro entonces, que el procedimiento especial, establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, 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, se sujeta al establecido en el*[*artículo 589*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=726)*del Estatuto Tributario,con la advertencia, que la solicitud de corrección debe presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en la cual se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección.*

*El*[*artículo 589*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=726)*del Estatuto Tributario, norma que se encuentra vigente, no puede dejar de ser aplicada por cuanto lo que se busca es determinar un nuevo saldo a pagar o un nuevo saldo a favor; por lo cual no debe pasarse por alto que estas correcciones deben surtirse dentro del término del año.*

...” (subrayado fuera de texto).

Por otra parte, los artículos [816](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1009) y [854](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1063) del mismo Estatuto disponen que la solicitud de devolución y/o compensación de un saldo a favor por parte del contribuyente, deberá presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar, que coincide con el término general de firmeza consagrado en el [artículo 714](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del Estatuto Tributario.

A su vez, el [artículo 689-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) , parágrafo 3° de ese compendio, hace una excepción a la regla general anterior, estableciendo que cuando se trate de declaraciones con beneficio de auditoría que registren saldo a favor, el término para solicitar la devolución y/o compensación será el previsto en ese artículo, para la firmeza de la declaración.

Así las cosas, la imputación de saldos tiene reglas propias y distintas a las de la devolución y/o compensación. En efecto, la imputación, tal como lo señala el literal a) del [artículo 815](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008) del Estatuto, corresponde a los saldos a favor que resulten en las declaraciones del mismo impuesto, “únicos que puede arrastrar el contribuyente en la declaración del ejercicio siguiente”. Por tanto, para la utilización de esta figura, no se aplica el término previsto en los artículos [816](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1009), [854](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1063) y [689-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860), parágrafo 3° del Estatuto Tributario para la solicitud de devolución y/o compensación de los saldos a favor ante la Administración Tributaria, sino que la condición, se reitera, es respecto a que el saldo que surgió en una declaración, se arrastre a la del período gravable inmediatamente siguiente.

Con fundamento en las normas y jurisprudencia citadas, sí es procedente que un contribuyente impute el saldo a favor originado en una declaración del impuesto sobre la renta que se encuentra en firme, mediante la corrección de la declaración del período gravable inmediatamente siguiente, de conformidad con lo previsto en los artículos [589](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=726) y [815](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008), literal a) del Estatuto Tributario, siempre y cuando no haya operado un término especial inferior de firmeza de la declaración objeto de corrección al tenor del [artículo 689-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) ibídem.

**Problema número 2**

**TEMA**Procedimiento Tributario

**DESCRIPTORES**

Imputación de saldos a favor

Rechazo de las solicitudes de compensación de saldos a favor.

Rechazo de las solicitudes de devolución de saldos a favor

Rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación

**FUENTES FORMALES** Estatuto Tributario, artículos [720](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896), [815](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008), [816](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1009), [850](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058), [854](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1063) y [857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066)

**Problema jurídico número 2**

¿Cuándo la solicitud de devolución y/o compensación de un saldo a favor es rechazada por la Administración Tributaria, procede su imputación en la declaración del período gravable siguiente?

**Tesis jurídica**

No es procedente la imputación en la declaración del período gravable siguiente de un saldo a favor, cuya solicitud de devolución y/o compensación fue rechazada por la Administración Tributaria.

**Interpretación jurídica**

Por disposición expresa de los artículos [815](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008) y [850](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058) del Estatuto Tributario, los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, podrán:

 Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.

 Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, o

  Solicitar su devolución.

Por su parte, el [artículo 857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066) del Estatuto Tributario establece:

***“***[***Artículo 857***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066)***. Rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación.****Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:*

*1. Cuando fueren presentadas extemporáneamente.*

*2. Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.*

*3. En el caso de los exportadores, cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores previsto en el*[*artículo 507*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=633)*. (El Registro Único Tributario (RUT) sustituye el Registro Nacional de Exportadores,*[*artículo 555-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12018)*del Estatuto Tributario).*

*4. Cuando dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.*

*5. Cuando se compruebe que el proveedor de las Sociedades de Comercialización Internacional solicitante de devolución y/o compensación, a la fecha de presentación de la solicitud no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud.*

*En estos casos no será aplicable lo dispuesto en el inciso segundo del*[*artículo 580-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=26860)*de este Estatuto.*

*Cuando la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas haya sido practicada y consignada directamente al Tesoro Nacional a través de las entidades financieras, conforme lo prevé el*[*artículo 376-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=26864)*de este Estatuto, se verificará el cumplimiento de la obligación de declarar los períodos cuyo plazo para la presentación se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud.*

*Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas se dé alguna de las siguientes causales:*

*1. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los artículos*[*580*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717)*y*[*650-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=808)*.*

*2. Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes.*

*3. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético.*

*4. Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.*

***Parágrafo 1°.****Cuando se inadmita la solicitud, deberá presentarse dentro del mes siguiente una nueva solicitud en que se subsanen las causales que dieron lugar a su inadmisión.*

*Vencido el término para solicitar la devolución o compensación la nueva solicitud se entenderá presentada oportunamente, siempre y cuando su presentación se efectúe dentro del plazo señalado en el inciso anterior.*

*En todo caso, si para subsanar la solicitud debe corregirse la declaración tributaria, su corrección no podrá efectuarse fuera del término previsto en el*[*artículo 588*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725)*.*

***Parágrafo 2°.****Cuando sobre la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución o compensación solo procederá sobre las sumas que no fueron materia de controversia. Las sumas sobre las cuales se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve sobre su procedencia”.*

Ante todo es necesario tener presente que la disposición contenida en el [artículo 857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066) del Estatuto Tributario es de carácter procedimental y por lo mismo de orden público y de obligatorio cumplimiento, conforme con el mandato del artículo 6° del Código de Procedimiento Civil:

***“Artículo 6°. Observancia de normas procesales.****Las normas procesales son de derecho público y orden público y, por consiguiente, de obligatorio cumplimiento, y en ningún caso, podrán ser derogadas, modificadas o sustituidas por los funcionarios o particulares, salvo autorización expresa de la ley.*

*Las estipulaciones que contradigan lo dispuesto en este artículo, se tendrán por no escritas”.*

El rechazo y la inadmisión tratados en el [artículo 857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066), tienen en común que son actos mediante los cuales la Administración Tributaria se abstiene de darle curso a la solicitud de devolución y/o compensación, pero entre una y otra media una gran diferencia. La inadmisión conlleva posponer la aceptación de la solicitud, a fin de que se corrijan las formalidades accidentales subsanables; el rechazo tiene un carácter definitivo, pues implica la no tramitación de la solicitud por no reunir las formalidades esenciales o sustanciales. En suma, la inadmisión es de carácter temporal y condicional, mientras que el rechazo es definitivo e incondicional.

En este sentido se pronunció la División de Doctrina en el Concepto número 107 del 19 de abril de 1999:

*“No debemos olvidar que las causales de rechazo de la solicitud de devolución, están taxativamente enumeradas en (sic)*[*artículo 857*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066)*del Estatuto Tributario. Tampoco podemos pasar por alto que estas afectan su vialibilidad,*(sic) *el derecho en sí, mientras que las causales de inadmisión pueden ser subsanadas, pues se refieren a requisitos formales”.*

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el [artículo 720](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del Estatuto Tributario, contra los actos administrativos producidos en relación con los impuestos administrados por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), tales como el de rechazo de las solicitudes de devolución y/o compensación - entre otros - procede el recurso de reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del mismo. Corresponde al despacho competente, analizar los elementos probatorios y fácticos que conduzcan a confirmar, modificar o revocar, el respectivo acto administrativo, conforme al ordenamiento fiscal existente.

En relación con la primera causal de rechazo, la Sección Cuarta del honorable Consejo de Estado en Sentencia del 19 de mayo de 2011 (Expediente 17266, C. P. Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), hizo las siguientes consideraciones:

*“...*

*De lo anterior se concluye que si el contribuyente o responsable no hace uso del derecho a solicitar el saldo a favor dentro del término establecido por el legislador, pierde el derecho a la compensación o devolución del mismo, sin que pueda discutir que ese hecho genera un enriquecimiento injustificado para la Administración Tributaria, ya que la causa de extinción está contemplada en la ley y esta se considera justa.*

*...*

*Esta Sala precisa que, para aplicar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que proclama el artículo 228 Constitucional, no se pueden dejar de lado las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento tributario, ya que todas las actuaciones deben surtirse en la oportunidad procesal indicada por la ley.*

...” (subrayado fuera de texto).

Sobre el punto, vale la pena recordar, que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, los términos de caducidad para el ejercicio de las acciones, se justifican por evidentes razones de seguridad jurídica. En este sentido dijo la Corte Constitucional en Sentencia C-445 del 4 de octubre de 1995 (M. P. Doctor Alejandro Martínez Caballero), mediante la cual declaró exequibles el inciso 1° de los artículos [816](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1009) y [854](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1063) del Estatuto Tributario:

***“Seguridad jurídica y justicia tributaria***

*11. Por las consideraciones hechas en los puntos anteriores de esta sentencia, la Corte no encuentra de recibo el argumento del demandante según el cual las normas acusadas permiten un enriquecimiento ilícito del Estado, puesto que una simple lectura de las mismas muestra que ellas precisamente establecen mecanismos para que los contribuyentes puedan reclamar o compensar saldos a su favor, una vez liquidado de manera definitiva el impuesto. En efecto, ellas admiten la existencia de saldos en favor del contribuyente y fijan un término para la reclamación de los mismos.*

*Tampoco encuentra la Corte que el establecimiento de un término de caducidad de dos años para el ejercicio de tales acciones vulnere la Carta, pues son evidentes las razones de seguridad jurídica que justifican el establecimiento de tales plazos, ya que la incertidumbre tributaria puede afectar de manera importante la actividad económica estatal.*

*12. Además, el Legislador tiene una amplia libertad para determinar el alcance de estos términos de caducidad. Por ello a la Corte únicamente compete examinar si se trata de términos que permitan, de manera razonable, que el contribuyente ejercite sus acciones, puesto que sólo una manifiesta irracionalidad de los términos podría determinar la inexequibilidad de estas regulaciones.*

*En ese orden de ideas, esta Corporación considera que se trata de términos razonables, puesto que las normas acusadas establecen un plazo de dos años, contados a partir de la fecha de vencimiento del término para declarar, para que el particular presente la solicitud de compensación o devolución. Esto significa, por ejemplo, que el contribuyente puede imputar esos saldos en su siguiente declaración de renta. Ahora bien, esta Corte considera necesario señalar que este plazo es razonable, en el entendido de que es deber de la Administración de Impuestos facilitar y no obstaculizar a los contribuyentes el ejercicio de las acciones de reclamación y compensación, puesto que ello es una consecuencia obvia de la finalidad de las autoridades en un Estado social de derecho, en donde la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con base en los principios de moralidad, eficacia e imparcialidad. (C. P. artículos 1° y 209).*

*Todo lo anterior muestra, como bien lo señalan el Ministerio Público y la ciudadana interviniente, que la eventual pérdida de estas sumas por el contribuyente deriva de su inactividad o de su anuencia tácita, y no de las normas impugnadas, por lo cual la Corte no encuentra objeciones constitucionales por este aspecto. Por ello coincide la Corte Constitucional con lo afirmado por la Corte Suprema de Justicia al declarar conformes a la Constitución derogada estas mismas disposiciones. Dijo esa Corporación:*

*“No sobra anotar que el término de caducidad de las acciones o derechos corresponde señalarlo al legislador y que el fin primordial de este instituto jurídico, es el de dar seguridad a la colectividad, la cual se vería seriamente afectada si se prolongan en el tiempo en forma indefinida las relaciones jurídicas, debido no solo a la negligencia, inactividad o incuria del titular de los derechos, sino al vencimiento objetivo del plazo. Es que en el campo del derecho, las personas deben obrar con diligencia y cuidado para defender sus intereses (jusvigilantibus scriptum) y si la ley ha estatuido un plazo para que se inicie una acción, se cumpla un deber, o se ejecute un acto y el interesado lo deje vencer, pierde definitivamente la posibilidad para reclamar posteriormente el reconocimiento del derecho”. (Corte Suprema de Justicia. Proceso número 1980. Sentencia del 15 de febrero de 1990. M. P. Jaime Sanín Greiffenstein. Gaceta Judicial. Tomo CCI, p 226.)*(subrayado fuera de texto).

En lo concerniente a la causal de rechazo, contenida en el numeral 3 del [artículo 857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066) del Estatuto Tributario, resulta pertinente traer a colación las consideraciones que hizo la honorable Corte Constitucional, en la Sentencia C-170 de 2001 (M. P. doctor Alejandro Martínez Caballero), mediante la cual declaró su exequibilidad:

***“El último asunto bajo revisión: inscripción en el registro, devolución de saldos, primacía de lo sustancial sobre lo formal, libertad económica.***

*15. Entra por último la Corte a examinar los otros cargos del demandante, según el cual, la exigencia de que un exportador deba inscribirse en el registro de exportadores para poder solicitar devoluciones por impuestos a las ventas desconoce el artículo 228 de la Carta, que otorga primacía a lo material sobre lo formal, pues condiciona el derecho a la devolución del saldo al cumplimiento de un requisito exclusivamente formal. Y por esa misma razón, según su parecer, ese mandato restringe desproporcionadamente la libertad económica e infringe el artículo 95-9 superior, que establece el deber de tributar conforme a los principios de justicia y equidad.*

*Para responder a esas acusaciones, la Corte comenzará por recordar la finalidad que tiene el Registro Nacional de Exportadores, para luego analizar específicamente las acusaciones del actor.*

*16. Como bien lo señalan varios intervinientes, este registro cumple funciones estratégicas en el desarrollo del comercio exterior, ya que permite mantener información actualizada sobre la composición, el perfil y la localización de las empresas exportadoras, así como sobre la problemática en materia de acceso a terceros, obstáculos en infraestructura, competitividad de los productos colombianos, obstáculos en los trámites de importaciones y exportaciones, entre otras cosas. Y en materia fiscal, la inscripción en el registro desarrolla cometidos constitucionales importantes pues evita que ocurran devoluciones improcedentes. En efecto, como bien lo explican las intervinientes y el Procurador, el*[*artículo 479*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=599)*del Estatuto Tributario establece que están exentos del impuesto a las ventas los bienes corporales muebles que se exporten y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados. En tales circunstancias, es natural que el Estado diseñe mecanismos, como la inscripción en un registro, para controlar que únicamente se hagan devoluciones o compensaciones tributarias por impuesto a las ventas a quienes tienen derecho a ellas, por haber efectivamente realizado las operaciones exportadoras que generan la exención. Por tal razón, la obligación de inscribirse en ese registro no es un requisito formal irracional o innecesario, y la exigencia de cumplirlo no puede considerarse contraria al principio de prevalencia del derecho sustancial. En efecto, esta Corporación ha precisado al respecto lo siguiente:*

*“El hecho que la Carta haya establecido el principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el procedimental, en modo alguno significa, como al parecer lo interpreta el demandante, que no sean necesarios los mandatos procedimentales, pues recuérdese que los procesos judiciales y aún los administrativos son las vías indispensables, creadas por el mismo ordenamiento, a través de requisitos formales o materiales, para concretar y hacer efectivos derechos fundamentales y sustanciales de los ciudadanos consagrados en la legislación. Las formas procesales, como los mandatos que consagran derechos subjetivos, forman parte integrante de la Carta que esta Corte debe guardar y respetar. En consecuencia, el principio de prevalencia del derecho sustancial debe entenderse en el sentido, según el cual la forma y contenido deben ser inseparables en el debido proceso, es decir, las normas procesales son instrumentales para la efectividad del derecho sustancial. La Carta no pretendió eliminar los preceptos legales que establecen formalidades o requisitos en el trámite de los procesos judiciales, ni mucho menos que tales normas a la luz de la Constitución vigente no deben exigirse, ni cumplirse fielmente tanto por las autoridades como por los jueces.*

*Las normas impugnadas no establecen una formalidad innecesaria sino un requisito que cumple funciones importantes ya que permite evitar devoluciones improcedentes, o que personas inescrupulosas que, sin ser exportadores, se hagan pasar por tales para obtener una devolución que no se justifica, ocasionando un fraude al Estado y un enriquecimiento injustificado. No existe pues violación al principio de prevalencia del derecho sustancial sobre las simples formalidades (C. P. artículo 228).*

*17. Por las mismas razones, la Corte considera que la obligación de inscribirse en el registro de exportadores tampoco desconoce la libertad económica ni implica la imposición de un deber tributario injusto o inequitativo. En efecto, ese deber no representa un*(sic) *carga excesiva para el exportador, y en cambio sí constituye una medida adecuada para alcanzar un objetivo constitucional importante, como es prevenir la elusión y evasión tributarias, al evitar las devoluciones improcedentes, como ya se destacó anteriormente. No hay pues ninguna restricción desproporcionada de la libertad económica. Y la Corte no entiende cómo el establecimiento de controles para asegurar que las personas cumplan efectivamente con sus obligaciones tributarios*(sic) *puede configurar una violación al deber de todos los colombianos de contribuir al financiamiento del Estado en condiciones de justicia y equidad (C. P. artículo 95). Bien por el contrario, esos controles realizan precisamente la justicia y la equidad tributaria, en la medida en que pretenden que personas que tienen la misma capacidad de pago cancelen los mismos tributos, y no que sólo lo hagan algunos, debido a que otros logran sustraerse a la observancia de los deberes fiscales. Por ello, esta Corporación había señalado que la evasión afecta en la práctica, de manera profunda, la propia equidad horizontal en materia fiscal, pues termina provocando una “diferencia en la carga tributaria para contribuyentes con igual capacidad económica, originada en la mayor facilidad que exhiben ciertos grupos de contribuyentes para evadir o eludir el impuesto, en relación con otros como los que perciben sueldos y salarios”.*(Subrayado fuera de texto).

En el mismo sentido se pronunció la Sección Cuarta del honorable Consejo de Estado, mediante Sentencia del 24 de septiembre de 1999 (Expediente 9483, C. P. Doctor Germán Ayala Mantilla):

*“...*

*De otra parte, advierte la Sala que si bien por disposición constitucional el derecho sustancial debe prevalecer sobre las formalidades y ritualidades, hay ciertos procedimientos como el que se debate, en los cuales; la exigencia de la renovación de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, es algo más que una simple formalidad“, en tanto tiene relación directa con el fondo del asunto, constituye fundamental instrumento de control y permite establecer la procedencia del reconocimiento del derecho sustancial”.*(Subrayado fuera de texto).

*...”*

La causal de rechazo consagrada en el numeral 5 del [artículo 857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066) del Estatuto Tributario, se inspira en la misma finalidad constitucional del numeral 3, en cuanto es un mecanismo de control para prevenir la evasión fiscal, al evitar devoluciones y/o compensaciones improcedentes. En efecto, según se lee en la exposición de motivos de la Ley 1430 de 2010, el tratamiento especial de las ventas a las sociedades de comercialización internacional había sido objeto de abusos, toda vez que la devolución del impuesto sobre las ventas se realizaba con la simple certificación que las Sociedades de Comercialización Internacional expiden a sus proveedores, situación que aumentó en forma injustificada el valor de las devoluciones, incidiendo negativamente en el recaudo tributario. (***Gaceta del Congreso***número 779 del 15 de octubre de 2010, página 6).

De otra parte, la Sección Cuarta del honorable Consejo de Estado, en la Sentencia del 29 de junio de 2006 (Radicación número 14941, C.P. Doctora Ligia López Díaz), al resolver una controversia sobre la fecha a partir de la cual se deben liquidar los intereses moratorios, cuando se compensa un saldo a favor originado en imputaciones sucesivas, revisó la jurisprudencia existente y finalmente sentó los siguientes criterios, sobre el alcance de la imputación o arrastre como mecanismo de disposición del saldo a favor:

*“...*

*Sin embargo, posteriormente esta Corporación expidió la Sentencia del 31 de marzo de 2000, Expediente 9814, C. P. Delio Gómez Leyva, en la que cambio su doctrina adoptando un criterio diferente, afirmando:*

*“De conformidad con los artículos*[*815*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008)*y*[*850*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058)*del Estatuto Tributario los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias tienen tres posibilidades para utilizarlos, así:*

*Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto al siguiente período.*

*Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.*

*Solicitar su devolución.*

*Es evidente, que las tres posibilidades son diferentes, que en las tres se utiliza el saldo a favor, y que, las mismas son excluyentes; pues no es posible imputar o aplicar un saldo a favor en la declaración del año siguiente y a la vez, pretender compensarlo con deudas a cargo del contribuyente; y mucho menos, respecto al mismo, solicitar devolución.*

*Además, la imputación de saldos a favor la realiza el mismo contribuyente o responsable; mientras que la compensación, requiere la autorización de la Administración, previa solicitud y verificación de los requisitos legales previstos para el efecto.*

*Si el contribuyente o responsable acude a la opción de imputar un saldo a favor al período siguiente del mismo impuesto, naturalmente que hace uso del mismo, independientemente de que el nuevo saldo también resulte a favor, pues este mecanismo es permitido aún en el evento de que con la imputación se genere un nuevo saldo a favor, tal y como lo consagra el artículo 9° del Decreto número 2314 de 1989, reglamentario del*[*artículo 815*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008)*del Estatuto Tributario en la versión del artículo 87 del Decreto número 2503 de 1987, adicionado por la Ley 49 de 1990, artículo 27, al señalar:*

*“Imputación de los saldos a favor. Para efectos del literal a) del*[*artículo 815*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008)*del Estatuto Tributario, los saldos a favor originados en las declaraciones de renta y ventas, se podrán imputar en la declaración del período siguiente por su valor total, aun cuando con tal imputación, se genere un nuevo saldo a favor".*

*Ahora bien, cuando el contribuyente o responsable decide imputar un saldo a favor al período siguiente del mismo impuesto, y en virtud de dicha imputación se genera un nuevo saldo a favor, el nuevo saldo a favor puede a su vez ser objeto de nueva imputación, compensación o devolución; pero no es procedente con relación a los períodos cuyos saldos fueron imputados, aplicar la compensación, pues las opciones, se repite, son excluyentes, y con cada una de ellas se aplica el saldo a favor, independientemente de que en el evento de la imputación se incremente o no el saldo a favor.*

*...*

*Esta posición fue ratificada por la Sala mediante Sentencia del 2 de noviembre de 2001, Expediente 12360, con ponencia de la Consejera conductora de este proceso. Sin embargo, posteriormente la Sección volvió al criterio anterior. Entre otras las Sentencias del 27 de febrero de 2003, Expediente 12717, M. P. Germán Ayala Mantilla; del 27 de febrero de 2003, Expediente 12862, M. P. María Inés Ortiz Barbosa, y del 29 de mayo de 2003, Expediente 13123, M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.*

***En esta ocasión la Sala aclara y recoge el criterio manifestado en estas últimas providencias, para ratificar que cuando se imputa un saldo a favor al período subsiguiente, fue dispuesto por el contribuyente****y en consecuencia si en el período posterior se decide compensar con otras deudas la fecha de pago será la del último día del período cuya compensación se solicita.*

***En primer lugar, debe tenerse en cuenta que los períodos de los impuestos sobre las ventas o de renta son independientes entre sí, de conformidad con el***[***artículo 694***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=867)***del Estatuto Tributario.***

*Al final de cada período gravable y a través de las declaraciones tributarias, los contribuyentes determinan su saldo a cargo, que constituye una obligación diferente de la del siguiente período o la de otro gravamen. Así mismo, cuando los contribuyentes determinan en su declaración un saldo a favor, este crédito es independiente de los demás.*

***En caso de saldos a favor, la obligación del fisco con el contribuyente se extingue para cada período a través de los mecanismos establecidos en la ley y cumpliendo los requisitos previstos para cada uno de ellos.***

*Estos mecanismos son: la imputación del saldo a favor al período subsiguiente del mismo impuesto; la compensación del saldo con deudas a cargo del contribuyente por otros impuestos o períodos, o solicitar la devolución cuando no existan deudas a su cargo.*

***Si se opta por imputar el saldo a favor al período subsiguiente del mismo impuesto, se extingue la obligación a cargo del fisco,****aun cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor, como lo señala el artículo 13 del Decreto número 1000 de 1997, norma que permite expresamente la imputación del saldo al siguiente período, pero “por su valor total”.*

*La imputación del saldo a favor excluye las demás posibilidades, pues no es procedente aplicarlo en la declaración del período siguiente y a la vez, pretender compensarlo con deudas a cargo del contribuyente; y mucho menos solicitar devolución.*

*Es un mandato legal que no permite interpretaciones diferentes y se explica en que****la imputación del saldo a favor se realiza al momento de presentar la declaración del período subsiguiente, es decir, cuando el contribuyente ya conoce el monto del impuesto a pagar o el saldo a favor del período al que se arrastra.***

***La imputación de los saldos también es una forma de extinguir las obligaciones a favor de los contribuyentes y a cargo del fisco****, cuando se cumplen sus requisitos legales, por lo cual no es posible volver a solicitar a través de la figura de la compensación, cancelar otras obligaciones con un saldo a favor que ya no existe.*

***El crédito se liquida por efectos de su imputación posterior****y no es posible revivirlo si se solicita compensar el nuevo saldo a favor que se generó por efectos del arrastre, porque como ya se indicó los períodos son independientes.*

***Con el saldo a favor que se imputa, únicamente se cancela la obligación del período siguiente del mismo impuesto****y en consecuencia no puede pretenderse que además se paguen otras deudas del contribuyente.*

*...”*(resaltado fuera de texto).

Nuestra legislación consagra el método sistemático de interpretación, en los artículos 30 y 32 del Código Civil:

***“Artículo 30****. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.*

*Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.*

***“Artículo 32.****En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación anteriores, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural”.*

Ahora bien, la honorable Corte Constitucional ha dicho que la interpretación tiene como límite la arbitrariedad y la irrazonabilidad de sus respectivos resultados, esto es, los frutos del ejercicio hermenéutico deben ser razonables. En este sentido, expresó que *“Cuando el efecto de la interpretación literal de una norma conduce al absurdo o a efectos contrarios a la finalidad buscada por la propia disposición, es obvio que la norma, a pesar de su aparente claridad, no es clara, porque las decisiones de los jueces deben ser razonadas y razonables. El intérprete tiene entonces que buscar el sentido razonable de la disposición dentro del contexto global del ordenamiento jurídico-constitucional conforme a una interpretación sistemática-finalística”.*(Sentencia C-011 de 1994, M. P. Doctor Alejandro Martínez Caballero).

Esta regla de interpretación está a tono con los lineamientos jurisprudenciales y doctrinales que han desarrollado el principio del efecto útil de las normas jurídicas, al cual ha acudido reiteradamente este Despacho, así:

*“No debe olvidarse que el principio del efecto útil de la ley señala que toda norma jurídica es creada con el fin de ser aplicada, es decir, adaptada a un caso particular. No es suficiente la sola creación de un precepto abstracto por perfecto que él sea, sino que es imprescindible que cumpla su finalidad reguladora dentro del campo de la realidad.*

*Como lo han señalado los doctrinantes, si el destino de toda norma jurídica no fuera el de ser ajustada a un caso concreto, perdería la razón de ser de su existencia, carecería de causa final, convirtiéndose en un simple postulado teórico que haría inoperante su contendido*(sic) *y frustraría, por consiguiente, la finalidad que tuvo el poder público para darle existencia.*

*De tal suerte que al aplicar la regla jurídica, precisar su significado y establecer su alcance, el intérprete debe tener en cuenta cuál es su efecto normativo.*

*Atendiendo estos argumentos, la jurisprudencia ha estructurado el principio del efecto útil de la ley, según el cual debe preferirse aquellas interpretaciones que confieran eficacia práctica a las disposiciones estudiadas, o dicho en otros términos, las disposiciones deben entenderse en el sentido que producen efectos y no en el que no los producen. (Corte Constitucional: Sentencias C-539 de 1998, C-712 de 1998, C-922 de 2001)”*(Oficio número 191 del 7 de abril de 2008).

*“Como lo ha sostenido la doctrina ‘El argumento pragmático o de efecto útil de las normas es el que responde a la siguiente idea: Dada una formulación normativa a la que quepa atribuir distintos significados debe ser interpretada optando por aquella que logre eficacia en relación con su significado y debe prescindirse de aquella interpretación que denote ineficacia respecto de su contenido’. (La Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado, Lucy Cruz de Quiñones, Alfredo Lewin Figueroa, ICDT -2004)”*(Concepto número 069 del 29 de octubre de 2007).

El problema jurídico planteado, se contrae a establecer si cuando la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor, es rechazada por las causales consagradas en el [artículo 857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066) del Estatuto Tributario, el contribuyente puede imputar dicho saldo a favor en la declaración del período gravable siguiente al amparo del [artículo 815](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008) del Estatuto Tributario, o las mismas causales de rechazo se lo impiden.

Acorde con la jurisprudencia y la doctrina precedentes, la solución al problema planteado, exige una interpretación sistemática y finalística, a partir del principio del efecto útil de la ley, para buscar con ello el sentido razonable de la disposición consagrada en el [artículo 857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066) del Estatuto Tributario.

Para el efecto, es necesario recapitular los criterios que ha dejado sentados la jurisprudencia, acerca del alcance y finalidad de las causales de rechazo:

1. Las causales de rechazo son más que una simple formalidad, en tanto tienen relación directa con el fondo del asunto, constituyen fundamental instrumento de control y permiten establecer la procedencia del reconocimiento del derecho sustancial.

2. El establecimiento de un término de caducidad de dos (2) años para las solicitudes de devolución y/o compensación se justifica por razones de seguridad jurídica, ya que la incertidumbre tributaria puede afectar de manera importante la actividad económica estatal. Cuando la solicitud es extemporánea, el contribuyente pierde definitivamente el derecho a la devolución y/o compensación del mismo, sin que pueda alegar que ese hecho genera un enriquecimiento injustificado para el Estado, toda vez que la causa de extinción del crédito a su favor está contemplada en la ley y deriva de su negligencia, inactividad o incuria y del vencimiento objetivo del plazo.

3. Las causales de rechazo consagradas en los numerales 3 y 5 del [artículo 857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066) del Estatuto Tributario, desarrollan cometidos constitucionales imperativos, pues constituyen mecanismos de control diseñados para prevenir la elusión y evasión tributarias, al evitar las devoluciones y/o compensaciones improcedentes que al realizarse ocasionan un fraude al Estado y un enriquecimiento injustificado al contribuyente.

Por otra parte, acorde con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la imputación es uno de los mecanismos que tiene el contribuyente para disponer de los saldos a favor, mediante el cual, en virtud de la independencia de los períodos, cuando el contribuyente opta por esta vía, utiliza, usa o aplica el saldo a favor para cancelar el impuesto del período gravable inmediatamente siguiente o para generar un nuevo saldo a favor susceptible de devolución, compensación o imputación posterior y de manera concomitante extingue el crédito a su favor y la obligación a cargo de la Administración, respecto al año gravable que originó el saldo a favor imputado.

En este contexto, a todas luces no resulta razonable ni coherente una interpretación, según la cual, un saldo a favor, cuya solicitud de devolución y/o compensación ha sido rechazada en forma definitiva, extinguiéndose el derecho a la devolución y/o compensación, por incurrir en las causales consagradas en el [artículo 857](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1066) del Estatuto Tributario, si puede ser utilizado, al amparo del [artículo 815](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008) ibídem, para cancelar el impuesto a cargo del período gravable inmediatamente siguiente o para generar un nuevo saldo a favor.

Tal interpretación no se aviene a los postulados constitucionales, desconoce la voluntad del legislador, hace nugatorias las causales de rechazo y vulnera el principio del efecto útil de la ley. Además, conduciría a que eventualmente se configure la doble utilización o disposición del saldo, si con ocasión del recurso de reconsideración o de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra el acto de rechazo, el contribuyente obtuviese la devolución y/o compensación del mismo saldo a favor.

Como corolario de lo anterior, este Despacho concluye que no es procedente la imputación en la declaración del período gravable siguiente de un saldo a favor, cuya solicitud de devolución y/o compensación fue rechazada por la Administración Tributaria.

**En mérito de lo expuesto, se confirma el Problema Jurídico número 2 del Concepto número 096731 del 16 de diciembre de 1998 y el Oficio número 040212 del 30 de mayo de 2007 y se revoca la respuesta a la Pregunta número 2 del Concepto número 034762 del 24 de abril de 1997, la respuesta a la Pregunta número 2 del Oficio número 005059 del 26 de enero de 2012 y los demás que sean contrarios a la presente doctrina.**

**Así mismo, se revoca el Oficio número 028807 del 4 de mayo de 2012, teniendo en cuenta que uno de sus fundamentos era el Concepto número 029652 del 28 de abril de 1998, que había sido reconsiderado por el Problema Jurídico número 2 del Concepto número 096731 del 16 de diciembre de 1998, antes citado.**

Atentamente,

**La Directora de Gestión Jurídica,**

*Isabel Cristina Garcés Sánchez.*

**Publicado en D.O. 48.881 del 13 de agosto de 2013.**