**OFICIO Nº 2474 [026374]**

**21-10-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221– 002474

**Ref:** Radicado 100076896 del 17/09/2019

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Procedimiento Tributario |
| **Descriptores** |  |  | Imputación de Saldos a Favor |
| **Fuentes formales** |  |  | Estatuto Tributario [artículo 670](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833), DUR 1625 de 2016 artículo 1.6.1.21.24 |

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

En el contexto señalado se atenderá la consulta:

Se refiere al Oficio 001825 de 25 de julio de 2019 expedido por esta Subdirección en el cual al absolver la inquietud sobre *si en la* *Conciliación o Terminación por Mutuo* *Acuerdo de acuerdo consagradas en la Ley 1943 de 2018, en el caso de una Resolución Sanción por Devolución Improcedente, procede la reducción de los intereses que se calculan sobre el valor a reintegrar,* se concluyó que la reducción de la sanción en este caso no procede sobre los valores a reintegrar junto con sus respectivos intereses pues estos no constituyen la sanción. *"Procederán-con el cumplimiento de los requisitos exigidos- únicamente sobre la sanción impuesta en los términos del*[*artículo 670*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833)*del estatuto tributario."*

Señala que este pronunciamiento no se refirió al tema de la imputación de saldos a favor, cuando con posterioridad a esta la declaración que contiene el saldo se corrige y el "saldo a favor no se agota generando un saldo a pagar" pues en este caso no procedería respecto de laS sumas a reintegrar la liquidación de intereses y por ende no sería exigible para la procedencia de las solicitudes de Terminación por Mutuo Acuerdo.

Por ello solicita se aclara la referida conclusión.

Para atender la consulta debe señalarse en primer lugar que el Oficio 901476 de 26 de julio de 2019 (rad. Interno 100208221-001825) se circunscribió a la pregunta formulada sobre la reducción de la sanción en el caso de la improcedencia de la devolución y/o compensación contenida en el [artículo 670](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833) y a los factores que la componen, sin hacer alusión a la imputación de saldos a favor, para concluir que sobre los intereses que se causen sobre las sumas devueltas y/o compensadas en forma improcedente no es viable legalmente su reducción pues estas no constituyen la sanción por estos dos hechos.

**En esta oportunidad se refiere al caso de la imputación de saldos a favor a períodos siguientes cuando una vez imputado, la declaración que da origen al saldo es corregida bien sea voluntariamente o por intervención de la administración tributaria.**

Para ello es pertinente citar los apartes del [artículo 670](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833) del estatuto tributario.

**“**[**ARTÍCULO 670**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833)**.** **SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES.**

< Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.> Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarlos, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

(…)

Cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes**, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación.**

(…)”

En relación con este inciso la modificación que introdujo la Ley 1819 de 2016 consistió en incorporar la corrección voluntaria por parte del contribuyente.

El artículo 1.6.1.21.24 del DUR 1625 de 2016 compiló el artículo 13 del Decreto 2277 de 2012 (**que en esencia mantiene lo que había preceptuado el parágrafo 1o del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997 derogado**.), señala:

**"Artículo 1.6.1.21.24 IMPUTACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR**. Los saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas, se podrán imputar en la declaración tributaria del período siguiente por su valor total, aun cuando con la imputación se genere un nuevo saldo a favor.

Cuando al responsable le hubieren practicado retenciones a título del impuesto sobre las ventas y el saldo a favor por este concepto hubiere sido objeto de solicitud de devolución y/o compensación, solo podrá imputarse la diferencia entre el saldo a favor del período y el valor que se solicitó en devolución y/o compensación.

***PARÁGRAFO.****Cuando se encuentre improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en períodos subsiguientes, las modificaciones a la liquidación privada se harán respecto al período en el cual el contribuyente o responsable se determinó dicho saldo a favor, liquidando las sanciones a que hubiere lugar. En tal caso, la Dirección Seccional exigirá el reintegro de los saldos a favor imputados en forma improcedente incrementados con los respectivos intereses moratorios, cuando haya lugar a ello, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.”*

Es claro entonces que cuando se ha imputado un saldo a favor y la declaración que lo contiene se corrige (de manera voluntaria o provocada) disminuyéndolo **deberá procederse a su reintegro de tal suerte que no sea necesario la corrección de las declaraciones con imputación sucesiva.**

Para efectos de establecer si sobre este reintegro procede o no la liquidación de intereses deberá analizarse en cada caso el efecto de la corrección y la utilización del saldo a favor.

Ello porque la imputación consiste únicamente en su acumulación en el período siguiente puede afirmarse que se ha producido solamente un arrastre del mismo que no afecta el resultado de la declaración siguiente.

Mas, si por efecto de la imputación el saldo a favor es utilizado en todo o en parte para disminuir el impuesto a cargo de la declaración del período siguiente que recibe el saldo, a diferencia de la situación anterior; con este saldo se está pagando todo o parte de dicho impuesto. **En este caso al haber sido utilizado deberá reintegrarse junto con los intereses que correspondan liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación, los cuales no son objeto de reducción.**

En este sentido acorde con la norma reglamentaria antes citada se pronunció el Concepto No. 083619 de Diciembre 31 de 2002 que mantiene vigencia:

(…)

Reza la misma disposición que esta sanción se impone mediante Liquidación Oficial de Revisión, en la que se rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación y que deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%). Pero, si el saldo a favor modificado o suprimido no fue compensado o devuelto, sino imputado o sea arrastrado por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, se exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes, sin más adiciones, (subrayamos).

Como se observa, en ambas circunstancias al exigirse el reintegro de los dineros mal declarados como saldo a favor, se habla de los intereses moratorios correspondientes, y así se interpreta en el Decreto 1000 de 1997, en el parágrafo del artículo 13, cuando en relación con los intereses se utiliza la expresión "...cuando haya lugar"; queriendo ello significar, que se debe acudir a las normas generales que regulan los intereses moratorios tributarios, las cuales como se estableció en la parte inicial, indican que se producen sobre los saldos no cancelados provenientes de impuestos, anticipos o retenciones; luego, forzoso es concluir, que si no existen saldos a cargo, los intereses moratorios no se producirán, porque no hay base para su liquidación.

Corolario de lo anterior y como doctrina que se adopta en este pronunciamiento aclarando las anteriores, *se deduce que solo se generan intereses moratorias cuando en virtud de una corrección voluntaria, de una corrección provocada o por una liquidación oficial de revisión, se disminuye o desaparece el saldo a favor que se devuelve o con el que por imputación o compensación se cubrían total o parcialmente obligaciones a cargo del contribuyente, agentes de retención o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuando con la modificación resulta un saldo a pagar. Tales intereses se causan conforme lo dispuesto por la Ley 788 de diciembre 27 de 2002 que contiene la reforma tributaria, por cada día calendario de retardo en el pago sobre los saldos provenientes de los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, porque no se cancelaron oportunamente y se liquidan desde la fecha en que se debió presentar la respectiva declaración y/o las de efectuar su pago, hasta la fecha en que se realice su cancelación.*

En igual sentido se precisa en este Concepto que el título base de ejecución para el cobro de los intereses que en estos eventos se generen, de acuerdo con el inciso segundo del parágrafo del [artículo 828](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1023) del Estatuto Tributario, es suficiente la liquidación que de ellos efectúe el funcionario competente, sin que esto obste para que atendiendo el acto oficial modificatorio, la base de cálculo sea la determinada en este."

De otra parte, si con la declaración de corrección desaparece el saldo a favor y se genera respecto de esta un valor a pagar, es claro que además de la sanción por corrección, se generaran intereses moratorios en los términos del [artículo 634](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=788) del estatuto tributario sobre los valores determinados que no fueron pagados en su oportunidad.

Lo expuesto tiene incidencia en las solicitudes de Conciliación y/o Terminación por Mutuo Acuerdo, figuras establecidas en los artículos 100 y 101 de la Ley 1943 de 2018.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica UAE-DIAN.