

DIARIO OFICIAL 45.877
CONCEPTO TRIBUTARIO 017407
31/03/2005

Consulta radicada bajo el número 80552 de 04/10/2004.

Bogotá, D. C., 31 de marzo de 2005

Doctor
GERMAN CRUZ SERNA

Jefe División Jurídica

Administración de Impuestos de Medellín

Carrera 52 número 42-43 Centro Administrativo La Alpujarra.

Medellín

Referencia: Consulta radicada bajo el número 80552 de 04/10/2004.

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999, esta Oficina es competente para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras, de comercio exterior y de control de cambios en lo de competencia de la Entidad, en este sentido se emite el presente concepto.

Tema: Procedimiento Tributario.

Descriptor: ANTICIPO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS.

Fuentes formales: Estatuto Tributario artículos: 634, 702, 703, 704, 705, 714, 807.

Problema jurídico:

¿Es jurídicamente viable modificar el anticipo mediante liquidación oficial de revisión,

cuando el contribuyente ya ha presentado la declaración de renta del período siguiente, así no se vaya a exigir su pago y con el solo propósito de liquidar intereses moratorios?

Tesis jurídica:

No es jurídicamente viable modificar de *manera teórica* el anticipo mediante liquidación oficial de revisión, cuando el contribuyente ya ha presentado la declaración de renta del período siguiente, para el solo efecto de calcular intereses moratorios.

Interpretación jurídica:

Conforme con lo dispuesto por el artículo 807 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que sean declarantes del impuesto sobre la renta, están obligados a liquidar y pagar en cada año gravable, a título de anticipo del período gravable siguiente un porcentaje del impuesto, el cual debe pagar el contribuyente junto con el impuesto dentro de los plazos que para el efecto señala el Gobierno Nacional.

La discusión se presenta en los casos en que la Administración Tributaria, al proferir una liquidación de revisión modifica las bases gravables de la declaración de renta con lo cual se genera un mayor impuesto a pagar y en consecuencia se altera la base de cálculo del anticipo, el cual ya fue imputado en la declaración de renta del año siguiente.

Se ha venido sosteniendo respecto del problema planteado la no exigencia del pago del mayor anticipo determinado en la liquidación oficial cuando ya se ha presentado la declaración del año gravable anticipado, pero sí de los intereses moratorios, para lo cual se hace necesario hacer un cálculo hipotético del anticipo.

En el Concepto 009911 del 4 de mayo de 1989, se dijo:

"Si el contribuyente al momento de producirse la liquidación de corrección ya había cancelado la liquidación privada del año siguiente, no procede exigirle el anticipo no calculado o el mayor valor del reajuste, por cuanto no es posible imputar dichos valores a la liquidación de impuestos del año siguiente por estar esta ya cancelada; el contribuyente no está adeudando suma alguna por dicho año y por consiguiente no se puede exigir lo que no se debe.

Pero como se originaron intereses por el no pago de las cuotas del anticipo o de su reajuste, estos sí deben ser cancelados por el contribuyente desde el momento en que fueron exigibles las cuotas, hasta la fecha de pago de la liquidación privada del impuesto del año gravable al cual debería imputarse ese anticipo". (Subrayado fuera de texto).

El Concepto 035541 del 19 de mayo de 1998, ratifica esta tesis, pero modifica su posición en cuanto al término de cálculo de los intereses, reemplaza el texto subrayado por el siguiente:

"No hay lugar a exigirle al contribuyente el pago del anticipo, pero sí los intereses

*moratorios desde el momento en que fueron exigibles las cuotas **hasta la fecha de vencimiento del plazo para declarar, del año al cual debe imputarse el anticipo**". (Negrilla fuera de texto).*

En 1999, se expide el concepto 31696 que dijo al respecto:

"Así, se considera que es viable la modificación del anticipo mediante liquidación oficial de revisión; sin embargo ha de tenerse en cuenta que a pesar de que el contribuyente al momento de producirse la liquidación oficial de revisión, ha cancelado la liquidación privada del año por el cual se calcula el anticipo, no procede exigirle este, por cuanto al haber desaparecido como hipótesis y estar cuantificado y cancelado dentro del valor a pagar perteneciente al año gravable, el contribuyente no está adeudando suma alguna por dicho concepto y por ello no se puede exigir lo que no se debe.

*No obstante lo expuesto dado que el anticipo determinado en la liquidación oficial, no fue cancelado dentro de los plazos determinados se generaron intereses, los cuales sí deben ser cancelados por el contribuyente, desde el momento en que fueron exigibles las cuotas **hasta la fecha del pago de la liquidación privada del impuesto del año gravable al cual se debió imputar el anticipo**". (Negrilla fuera de texto).*

En lo que respecta a la jurisprudencia, el Consejo de Estado ha reiterado que en la liquidación de revisión, no hay lugar a calcular el anticipo y menos hay lugar a cobrar intereses moratorios, cuando ya se ha presentado la declaración del año siguiente. Entre los últimos pronunciamientos en este sentido, están las sentencias del 2 de julio de 1993 (Exp. 4306), 18 de febrero de 2000 (Exp. 9830), 17 de octubre de 2000; 2 de febrero de 2001 y 2 de noviembre de 2001 (Exp. 11838), entre otras.

Con estos antecedentes, se procede a replantear la doctrina respecto al problema jurídico planteado, en los siguientes términos:

En principio es viable modificar el anticipo mediante liquidación de revisión, tal conclusión se desprende de la lectura de los artículos 702, 703, 704 y del inciso segundo del artículo 647 del Estatuto Tributario. La cuestión a resolver entonces, es la oportunidad para el ejercicio de dicha facultad por parte de la Administración y las consecuencias prácticas de su ejercicio.

Conforme a los artículos 705 y 714 *ibídem*, la Administración cuenta con dos años contados a partir del vencimiento del término para declarar, o de la presentación de la declaración (cuando es extemporánea) o de la solicitud de devolución y/o compensación, para expedir el requerimiento especial, acto que da inicio al proceso de modificación de la declaración privada del contribuyente. Si al momento de proferirse la liquidación de revisión el contribuyente aún no ha presentado la declaración de renta del período siguiente es perfectamente viable modificar el anticipo.

Otra circunstancia acontece en el evento de que el contribuyente haya presentado la declaración del período siguiente imputando el respectivo anticipo. Aquí si bien subsiste la facultad legal para modificar el anticipo, la modificación es inocua porque

el anticipo ha perdido tal naturaleza, es por ello que este despacho ha manifestado en varias oportunidades que no se debe exigir su pago, debido a que ya se ha determinado la liquidación privada del período anticipado.

La sanción establecida en el inciso tercero del artículo 634 del Estatuto Tributario es accesoria, es decir, que surge a partir del incumplimiento de una obligación principal: **No pagar el mayor valor determinado**, por concepto de impuestos, **anticipos** o retenciones.

Si se afirma que el mayor anticipo determinado en una liquidación de revisión en las condiciones planteadas, no es exigible igualmente debe concluirse que los intereses moratorios (obligación accesoria) tampoco son exigibles, en aplicación del principio universal de que *lo accesorio sigue la suerte de lo principal*.

No se trata de negar las facultades de control de la Administración o de dejar al arbitrio del contribuyente la liquidación y pago del anticipo. Los artículos 684, 688, 698 y 702 del Estatuto le dan plenas facultades a la Administración para corregir el cálculo del anticipo, solo que hay que hacerlo en tiempo oportuno (antes de que se pierda el sentido de la corrección). Tampoco se busca recortar el término con que cuenta la Administración para proferir la liquidación de revisión, simplemente que, ante la situación planteada y en cumplimiento al principio de legalidad de las sanciones, esta debe abstenerse de liquidar anticipos hipotéticos y consecencialmente dejar de cobrar intereses moratorios sobre los mismos.

Lo señalado no obsta para que se generen intereses moratorios sobre el impuesto y el anticipo no cancelado oportunamente dentro del plazo establecido para el pago de la liquidación privada correspondiente.

En los anteriores términos se revocan los Conceptos 031696 del 7 de abril de 1999; 035541 de mayo 19 de 1998; 009911 de mayo 4 de 1989 y demás pronunciamientos que sean contrarios a la presente doctrina.

Atentamente,
El Jefe Oficina Jurídica
Camilo Andrés Rodríguez Vargas