

DIAN
Subdirección de Gestión Jurídica
Concepto N° 31476
30-10-2015

Tema: Procedimiento Tributario

Descriptor: Imputación de Saldos a Favor

Fuentes Formales: Estatuto Tributario artículos 815, 850, 857, 857-1, 670; Decreto número 2877 de 2013, artículos 4° y 13.

Referencia: Radicado número 002835 del 05/02/2015 y Radicados números 037276 del 17/09/2015 y 026698 del 24/09/2015.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008, este despacho está facultado 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.

Plantea usted que una compañía exporta a través de Sociedad Comercializadora Internacional y, a partir de antecedentes doctrinales (Concepto número 001960 de 2014) y jurisprudenciales (Sentencia del Consejo de Estado número 14973 de 2007), solicita indicar si es viable frente a saldos a favor objeto de solicitud de devolución, con rechazo definitivo en oportunidad anterior, por haber pagado extemporáneamente algunas declaraciones de retención en la fuente y otros detalles de forma, imputar esos saldos en declaraciones siguientes y al encontrarse ya acreditadas las retenciones respectivas, si los mismos pueden ser objeto de solicitud de devolución dentro de la declaración en la cual se imputaron o si ante un rechazo definitivo de un saldo a favor, tiene lugar la pérdida del mismo por esa situación.

Solicita igualmente se den instrucciones al área de conocimiento de las solicitudes de devolución, en relación con el procedimiento a seguir para efectos del trámite respectivo.

Al respecto se reitera que este despacho se pronuncia dentro del ámbito de su competencia, es decir, la interpretación normativa, entre otras, de las normas en materia tributaria.

El artículo 857 del Estatuto Tributario señala las causales por las cuales tiene lugar el rechazo definitivo de las solicitudes de devolución. Ahora bien, este Despacho mediante Concepto número 001960 del 7 de enero de 2014, a partir de la interpretación de este artículo, en armonía con los artículos 816 y 854 ibídem, concluyó:

“Como se observa, de la regla prevista en el numeral 1° del artículo 857 del Compendio Tributario, esto es: el rechazo de la solicitud de devolución y/o compensación de un saldo a favor por presentarse ante la DIAN de forma extemporánea, surge de manera correlativa la imposibilidad de que se extiendan los efectos de la extemporaneidad al derecho de arrastre del saldo a favor, en la medida que la imputación no requiere presentación de solicitud por parte del contribuyente ante la Administración y por lo mismo

no le aplican los términos fijados en los artículos 816, 854 y párrafo 3° del 689-1 ibídem, según el caso; concluyéndose que no puede haber incumplimiento de los mismos.

Es así como mediante la solicitud de corrección de la declaración del período fiscal inmediatamente siguiente a la que origina el saldo a favor que se solicitó a la Administración en compensación y/o devolución, se puede imputar el mismo, de conformidad con lo previsto en los artículos 589 y 815, 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 ibídem. (Subrayado fuera de texto)

En efecto, según se indica en el Concepto número 001960, si una solicitud de saldo a favor es objeto de rechazo definitivo, también es cierto que frente a los saldos a favor, existe la posibilidad de imputación o arrastre, conforme con el artículo 815 del Estatuto Tributario. Concluyendo que tratándose del rechazo de la solicitud de devolución y/o compensación en razón a la extemporaneidad, es posible su imputación al período siguiente. Limitándose el análisis a la causal número 1 del artículo 857 ibídem, es decir, rechazo de la solicitud de devolución y/o compensación en razón a la extemporaneidad. En este aspecto modificó el Concepto número 048129 del 2 de agosto de 2013, en el Problema Jurídico número 2, donde se plantea, en general, la imposibilidad de imputación de saldos a favor que hayan sido objeto de rechazo, manteniéndolo vigente en relación con el análisis realizado frente a las causales 3 y 5 del artículo 857 ibídem.

El motivo de la presente consulta se relaciona con el numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario, no obstante, como quiera que el análisis realizado en el Concepto número 048129, en relación con las causales 3 y 5 es similar, se considera pertinente revisar los dos aspectos, sin perjuicio de retomar, para efectos del análisis, el artículo 857 de manera general.

Como quiera que en los eventos previstos en estos numerales (3 y 5), puede haber lugar al rechazo de la solicitud de devolución o compensación, es necesario dilucidar, si dado el rechazo por alguna de estas causales, es o no posible la imputación del saldo rechazado en la declaración del período siguiente y, en caso afirmativo, si con ocasión de la imputación al período siguiente se genera un nuevo saldo a favor, el mismo es susceptible de devolución

De acuerdo con el artículo 850 del Estatuto Tributario, los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

También se observa que el artículo 815 ibídem prevé que:

“Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:

- a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable;*
- b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo./.../”.*

El artículo 857 del mismo estatuto, relativo al “Rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación”, dispone que:

“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.*

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. *(Numeral adicionado por art. 14 de la Ley 1430 de 2010) “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. (Subrayado fuera de texto)”*

En estos casos no será aplicable lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 580-1 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 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.

De acuerdo con las normas en cita, los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución o compensación, pudiendo ser rechazados en forma definitiva por las causales indicadas en el artículo 857 del Estatuto Tributario, entre ellas, las indicadas en los numerales 3 y 5.

Así mismo, está prevista la posibilidad de imputar los saldos a favor en las declaraciones de impuestos, sin embargo, no existe disposición legal que contemple el rechazo de la imputación de saldos a favor, sin que sea posible concluir genéricamente, que el rechazo de un saldo a favor por efectos de alguna de las causales previstas en el artículo 857 del Estatuto Tributario, tenga como consecuencia la imposibilidad de imputación de ese saldo a favor objeto de rechazo en la declaración del período siguiente.

En primer lugar, es necesario tener presente, como se indica en el artículo 815 del Estatuto Tributario, que un saldo a favor existente en una declaración privada puede ser imputado en la declaración del período siguiente, bien sea en la declaración inicial o en las correcciones a esta, solo que si se trata de una corrección, la misma debe estar dentro de la oportunidad legal para corregir, de modo tal que si la imputación de un saldo a favor implica que la corrección de la declaración del período siguiente supone disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, ello deberá tener lugar dentro del término señalado en el artículo 589 del Estatuto Tributario y, siempre y cuando, no haya operado un término especial inferior de firmeza de la declaración objeto de corrección al tenor del artículo 689-1 ibídem.

Así mismo, debe tenerse presente que el Decreto número 2877 de 2013, al referirse en el artículo 13 a la imputación de los saldo a favor, señala: que: *“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”.*

Ahora bien, es necesario revisar, si dada cualquier causal de rechazo de devoluciones, se afecta la imputación del saldo al período siguiente.

Se observa que tratándose de la causal prevista en el numeral 1 del artículo 857 del Estatuto Tributario, el Concepto número 001960 de 2014, con la conclusión arriba citada, admite bajo los supuestos del análisis allí realizado, la imputación al período siguiente del saldo a favor objeto de rechazo por extemporaneidad.

En caso de la causal 2 del mismo artículo, la cual prevé el rechazo: *“Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior”*, es claro que en ocurrencia del supuesto allí previsto, no es posible una nueva imputación, como quiera que un saldo a favor que haya sido objeto de una de estas acciones no puede volver a ser utilizado.

En el caso de la causal contemplada en el numeral 4 del artículo 857 del Estatuto Tributario, también es clara la improcedencia de la imputación, en la medida que si 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, al desvirtuarse la existencia del saldo a favor, no tiene lugar la imputación.

Ahora bien, frente a la causal prevista en el numeral 3 del artículo 857, esto es, el rechazo de la solicitud de devolución: *“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”*, se observa que en el Concepto número 048129 de 2013, se alude a las razones de control para prevenir el fraude fiscal que inspiraron esta norma, para concluir que si el rechazo obedece a esta causal, no habría lugar a imputarlo al período siguiente.

En este punto cabe recordar que la ley tributaria estableció la posibilidad de imputar saldos a favor, lo que implica llevar el saldo a favor por un concepto a la declaración del período siguiente, siempre que se trate del mismo impuesto. Lo anterior, sin que se estableciera en la práctica, más limitación que la imposibilidad de darle a un saldo a favor solicitado en devolución y/o compensación simultáneamente su imputación en la declaración del período siguiente.

En este sentido, el rechazo de un saldo a favor sobre una declaración tributaria, si bien conlleva de acuerdo con el artículo 857 del Estatuto Tributario, rechazo definitivo, ello implica que no puede volver a ser solicitado en devolución o compensación, sin que ello signifique, necesariamente que ese saldo no pueda ser imputado en la declaración siguiente, con las salvedades realizadas en relación con las causales 2 y 4, como se acabó de ver. En efecto, impedir la imputación del saldo a favor objeto de rechazo, supondría sancionar al contribuyente o responsable con la pérdida del saldo a favor.

Ahora bien, si se trata de un exportador, a quien se le rechazó de manera definitiva su saldo a favor, por corresponder a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el registro nacional de exportadores, ¿qué ocurriría en caso de imputación en la declaración del período siguiente, que a su vez conlleve la generación de un nuevo saldo a favor y se solicite su devolución?

Al respecto, cabe tener en cuenta que el solicitante por ser un exportador, de acuerdo con el Decreto número 2877 de 2013, modificatorio del Decreto número 2277 de 2012, y reglamentario del procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones, debe acreditar:

“d) En el caso de exportaciones, relación certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, que contenga la información del período solicitado y de los que componen los arrastres, indicando: número y fecha de la declaración de exportación (DEX), Dirección Seccional de Aduanas o de Impuestos y Aduanas en que se presentó la declaración de exportación y Dirección Seccional correspondiente al lugar de embarque de la mercancía, así como la información de los Certificados al Proveedor asociados”.

Esto implica que tratándose de la solicitud de un saldo a favor objeto de imputación por un exportador, el nivel de detalle de la información implica inclusive desagregar la pertinente a los períodos objeto de arrastre, esto conlleva que en armonía con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 857 del Estatuto Tributario, debe verificarse necesariamente si esas exportaciones como tal, corresponden o no a operaciones realizadas antes o después del registro como exportador, de modo que si corresponde a operaciones anteriores al registro, no serán objeto de devolución.

En conclusión, el rechazo de una solicitud de devolución con base en el numeral 3 del artículo 857 del Estatuto Tributario, no impide por sí misma, su imputación en la declaración del período siguiente, no obstante, como se observa, si esa es la causal de rechazo del saldo a favor objeto de posterior imputación, la relevancia y efecto de la misma como medida para prevenir el fraude fiscal no se pierde, en tanto permite el control correspondiente, de modo que el saldo a favor solicitado será devuelto, incluido el que corresponde a los arrastres, solamente si corresponde efectivamente a operaciones efectuadas por exportadores con posterioridad a la inscripción como tal

Ahora bien, frente a la causal de rechazo prevista en el numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario ¿qué ocurre?

Tratándose del rechazo de la solicitud de devolución con fundamento en el numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario, en el Concepto número 048129 de 2013, se alude a que se trata de una medida de control, razón de ser de la norma según exposición de motivos de la Ley 1430 de 2010.

Para efectos del análisis relacionado con este numeral, igualmente partimos de la base, acorde con la argumentación inicial, que genéricamente y, salvo el caso de los numerales 2 y 4 del artículo 857 del Estatuto Tributario, no existe en la práctica limitación legal para imputar el saldo a favor objeto de rechazo más que la imposibilidad de utilizar un saldo a favor solicitado en devolución y/o compensación simultáneamente en la declaración del período siguiente a través de la imputación.

Así mismo, acorde con las disposiciones legales en materia de devoluciones si bien el saldo a favor rechazado por la causal 5, por efecto del rechazo definitivo, no podría ser objeto de una nueva solicitud de devolución y/o compensación, no obstante, podría ser imputado en la declaración del período siguiente.

Imputado el saldo así rechazado en la declaración del período siguiente, bien sea en la declaración inicial o en la declaración de corrección, si este fuera el caso, y siempre que en este evento la corrección tenga lugar dentro del término legal, ese saldo podría dar lugar a un nuevo saldo a favor.

Ahora bien, según el numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario, el requisito allí señalado, relacionado con el cumplimiento de la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud, es un requisito que debe cumplirse con referencia a la fecha de presentación de la solicitud de devolución. En efecto, la norma no hace distinción o no exige como requisito, la oportunidad en la presentación y pago oportuno de las respectivas declaraciones de retención en la fuente, tampoco señala restricción alguna que exija que las mismas no puedan corresponder a declaraciones extemporáneas o de corrección.

En relación con las retenciones practicadas por el solicitante de devolución proveedor de Sociedades de Comercialización Internacional, debe atenderse lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 857, que según se vio, no condiciona frente al tema de las retenciones en la fuente practicadas por este, en cuanto a su declaración y pago, que las mismas sean oportunas.

Si bien, como se vio, el objeto del numeral 5 del artículo 857 del Estatuto tributario, es que el proveedor de Sociedades de Comercialización Internacional, declare y pague las retenciones a título de IVA que debe practicar a sus proveedores, lo que supone el recaudo anticipado del impuesto a las ventas que con posterioridad puede ser solicitado en devolución, cuando el saldo a favor solicitado en devolución y/o compensación que sea objeto de rechazo con base en este numeral, se imputa a la declaración del período siguiente y se genere un nuevo saldo a favor que se solicita en devolución, no habrá lugar a un nuevo rechazo, si el proveedor de Sociedades de Comercialización Internacional en su calidad de agente retenedor del impuesto sobre la ventas demuestra haber cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, así sea en forma extemporánea o por efectos de la corrección a la respectiva declaración de retención en la fuente, evento en el cual debe liquidar y pagar también las sanciones que procedan, según el caso, sin que se ponga en riesgo el objeto de control de la medida en el sentido de evitar el fraude fiscal.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que con la verificación del requisito señalado en el numeral 5 del artículo 857, no se está valorando el fondo de la declaración del impuesto sobre las ventas y la existencia como tal del respectivo saldo a favor. En efecto, si la administración en ejercicio de la facultad de investigación del artículo 857-1 del Estatuto Tributario dentro del proceso de devolución rechaza o modifica el saldo a favor en la declaración precedente, el rechazo sería de fondo, e impediría su imputación. De otra parte, si la fiscalización tuviere lugar por fuera del proceso de devolución, en ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la DIAN, y se estableciera algo similar sobre la declaración origen del saldo a favor objeto de imputación, ello daría lugar después de la determinación respectiva, a la sanción prevista en el inciso 4 del artículo 670 del Estatuto Tributario, arriba citado. Naturalmente, todo esto, en cuanto la administración tributaria actúe dentro de los términos legales.

Finalmente es necesario precisar, que si el saldo a favor solicitado en devolución es objeto de rechazo, en particular, por las causales previstas en los numerales 1, 3 y 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario, y esa decisión es objeto de discusión, ese saldo objeto de rechazo no puede ser imputado en la declaración del período siguiente, ya que en este evento el contribuyente daría al mismo, en forma simultánea, un doble uso, al solicitarlo en devolución y al imputarlo, situaciones que son excluyentes

En los anteriores términos se adiciona el Concepto número 001960 del 7 de enero de 2014.

En los anteriores términos se absuelve su inquietud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en este ámbito pueden consultarse en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co, siguiendo los íconos: "Normatividad"- "técnica" y seleccionando "Doctrina" y "Dirección de Gestión jurídica".

Atentamente,

El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (e),

Pedro Pablo Contreras Camargo.