



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

**MEMORANDO CONCEPTO No. 1201
2010IE21772**

PARA: FUNCIONARIOS DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

DE: ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ
Subdirectora Jurídico Tributaria

ASUNTO: Procedimiento. Término para corregir por menor valor.

FECHA: 15 de junio de 2010

Saludo Cordial:

De conformidad con el artículo 30 del Decreto Distrital 545 del 29 de diciembre de 2006, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta las normas tributarias aplicables al Distrito, manteniendo unidad doctrinal en su aplicación.

CONSULTA

Se viene planteado entre los funcionarios de esta entidad el interrogante sobre si el término para corregir las declaraciones disminuyendo el valor a pagar o incrementando el saldo a favor, para el caso de las declaraciones de corrección, se cuenta desde la fecha de presentación de la declaración que se corrige o si se cuenta desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración oportunamente.

RESPUESTA

El artículo 20 de nuestro Estatuto Tributario, Decreto Distrital 807 de 1993, establece que “Cuando la corrección a las declaraciones tributarias implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor, serán aplicables los cuatro incisos del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional.”(Se subraya)

Los cuatro incisos del artículo 589 del Estatuto Tributario tienen el siguiente contenido:

Estatuto Tributario Nacional

“ART. 589.—Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor. 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 de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.”¹

La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses

¹ NOTA: El texto en negritas fue modificado por el artículo 8º de la Ley 383 de 1997.





ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PAR.—El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.”

Posteriormente a la adopción en el Distrito Capital de este procedimiento, efectuado mediante expresa remisión a la norma nacional, el artículo 8º de la Ley 383 modificó el término establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional para corregir por menor valor:

Ley 383 de 1997

ART. 8º—Corrección de las declaraciones tributarias. El término establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, para que los contribuyentes, responsables y agentes retenedores corrijan las declaraciones tributarias, es de un (1) año contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar y en las condiciones exigidas en el mismo artículo.

Se requiere en consecuencia atender las siguientes preguntas con el ánimo de lograr integrar el texto normativo del artículo 589 referido con el texto del artículo 8º de la Ley 383 que lo modifica:

- ¿La modificación introducida afecta tanto el inciso primero como el cuarto del artículo 589 del Estatuto?
- ¿Si se entiende que la modificación afectó ambos incisos, porque el cuarto depende del primero, debe también entenderse que se modificó la fecha o el momento a partir del cual se debe contar el término reducido en ambos incisos?
- ¿Si la modificación introducida afectó ambos incisos, tanto en el término que se redujo a la mitad como en el momento a partir del cual se cuenta, debe entenderse derogado el inciso cuarto del artículo 589?
- ¿Qué alcance tiene la expresión “en las condiciones exigidas en el mismo artículo”, que incluye el artículo 8º de la Ley 383 de 1997?





ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

Para resolver estas dudas conviene establecer cuál era la finalidad del legislador al introducir la modificación: si era solamente modificar el término para efectuar las correcciones por menor valor o también suprimir o reducir la posibilidad de corregir por menor valor las declaraciones de corrección.

En primer lugar resulta relevante destacar que la Ley 383 de 1997 al modificar el artículo 589 del Estatuto Tributario no entró a modificar el texto del artículo, como técnicamente se hubiese podido, sino que entró a remplazarlo o modificarlo de manera integral; Por esta razón, cuando se revisa el Estatuto tributario nacional, encontramos el texto original y un llamado sobre el cambio efectuado por el artículo 8 de la ley 383 mencionada.

En este sentido, es importante precisar que de la redacción del artículo 8 de la Ley 383 de 1997 se desprende que fue modificado no solo un inciso del artículo 589, sino por el contrario la norma entró a regular nuevamente el término para adelantar la corrección, lo cual incluye no solo el factor temporal allí señalado sino el momento desde el cual éste se cuenta.

Esta norma fue objeto de control por parte de la Corte Constitucional en la Sentencia C-269 de 1999, corporación que declaró exequible el artículo 8º de la Ley 383 de 1997, justificando el menor plazo contenido en la norma para este tipo de correcciones, pero señalando también que dicho menor plazo no debía cercenar la posibilidad de corregir la declaración por parte del contribuyente o de la administración dentro del término de firmeza de la declaración previsto en el artículo 714 del mismo Estatuto.

La disposición impugnada forma parte de un conjunto normativo (Ley 383/97) adoptado por el legislador, entre otras finalidades, para “fortalecer la lucha contra la evasión”. Se trata entonces, de corregir un hecho imponible que no corresponde a la realidad, el cual se encuentra plasmado en una actuación del declarante que afecta en ese caso el pago mismo del impuesto correspondiente, solo que otorga una oportunidad diferente al contribuyente, en la medida que cuenta con mayor información que la administración sobre su situación económica pero sin que se le anule la posibilidad de corregir su declaración.

Teniendo en cuenta las consideraciones de la Corte Constitucional en la Sentencia C-269 de 1999 vemos que, lo que se pretendía al introducir el artículo 8º de la Ley 383 de 1997 era reducir el término de corrección de la declaración para los casos en que se pretendía reducir el valor a pagar y/o incrementar el saldo a favor, sin que dicha reducción constituya una violación a los principios de igualdad o de equidad tributaria. Veamos algunos de esos otros apuntes de la sentencia:

“La jurisprudencia constitucional ha determinado también, los supuestos que justifican el trato diferenciado, que de no darse, implican una violación de la igualdad: a) Diferenciación objetiva y razonable de los supuestos de hecho; y b) Vínculo de racionalidad y proporcionalidad entre el trato distinto, el supuesto de hecho y la finalidad que se persigue.

Estos supuestos fueron desarrollados en detalle en la sentencia C-530/93 (M.P. : Dr. Alejandro Martínez Caballero), de acuerdo con la cual, para que un trato desigual no sea discriminatorio y por lo mismo inconstitucional, debe reunir las siguientes características : i) Desigualdad de los supuestos de hecho ; ii) Finalidad concreta y no abstracta del trato diferenciador ; iii) Razonabilidad de esta finalidad, es decir, que sea constitucionalmente admisible, en relación con su conveniencia o necesidad ; iv) Racionalidad de la misma finalidad, que consiste en la adecuación del medio a los fines perseguidos ; y v) Que la relación de los anteriores factores esté caracterizada por la proporcionalidad. “Ello por cuanto un trato desigual fundado en un





ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

hecho real, que persigue racionalmente una finalidad constitucionalmente admisible sería, sin embargo, contrario al artículo 13 superior, si la consecuencia jurídica fuese desproporcionada. La proporcionalidad no debe confundirse. Sin embargo, con la “oportunidad” o el carácter de óptima opción de la medida adoptada: estos dos son criterios políticos que quedan por lo tanto excluidos del juicio jurídico de constitucionalidad...”².

De esta manera y concretamente, en materia tributaria, “La consagración de una regulación diferenciada de un asunto por una ley, no implica una violación al principio de igualdad, cuando la diversidad de tratos tiene fundamento objetivo y razonable de acuerdo a la finalidad perseguida por la norma y sin que el examen de la eventual violación de igualdad se haga de la misma manera y con el mismo rigor tratándose de un asunto económico o tributario, que tratándose de uno fundamental.”³

En este orden, lo primero que se observa al examinar la diferencia de los términos de corrección de la declaración tributaria por el contribuyente, es que no se trata como lo señala el demandante, de los mismos supuestos de hecho. Esto, por cuanto, aunque materialmente puede parecer que en ambos casos se está realizando la misma actuación, cual es la de enmendar un error en esa declaración, las consecuencias son diferentes para los sujetos, también distintos, que intervienen en ella. El análisis de igualdad no puede partir por lo tanto, desde la perspectiva planteada por la demanda, que al concentrarse de manera exclusiva en el acto de corrección, desconoce la diferencia de los sujetos que participan en esa declaración, de las consecuencias que se producen en uno y otro caso y de las finalidades que se persiguen por cada uno de los sujetos.

En efecto, la norma acusada le concede al declarante una oportunidad para que enmiende los errores en que haya podido incurrir al elaborar la declaración tributaria, lo cual evita que se le impongan las sanciones previstas por la ley. **En el caso regulado por la norma acusada, es decir, cuando como consecuencia de la corrección se disminuye el valor a pagar por el declarante o aumenta el saldo a su favor, es evidente que está de por medio un interés eminentemente particular, por cuanto implica un beneficio para su patrimonio. Con tal fin, el término de un (1) año establecido por el legislador resulta razonable, en la medida en que el contribuyente dispone del conocimiento y de los medios para detectar de manera más rápida, esos errores, posibilidad que se dificulta en el caso de la autoridad tributaria, lo cual justifica de manera suficiente que para que el contribuyente encuentre y corrija las inconsistencias que favorezcan el recaudo del impuesto, se fije un plazo mayor (2 años).**

Se advierte, que la disposición impugnada forma parte de un conjunto normativo (Ley 383/97) adoptado por el legislador, entre otras finalidades, para “fortalecer la lucha contra la evasión”. Dentro de este contexto, **la norma acusada busca además, alentar al contribuyente a observar el máximo cuidado en la elaboración de sus declaraciones tributarias pues al disponer de un término menor para corregirlas, se ve obligado a actuar de manera más diligente** en el cumplimiento de ese deber para no verse expuesto a las sanciones que acarrea una declaración tributaria defectuosa. Nótese además, que mientras subsista el error, los recursos estatales, que son de todos, están sufriendo un desmedro que por lo mismo afecta al

² Corte Constitucional. Sentencia C-530/93, M.P. : Dr. Alejandro Martínez Caballero

³ Corte Constitucional. Sentencia C-445/95, M.P. : Dr. Alejandro Martínez Caballero





ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

interés general.

Se trata entonces, de contrarrestar un hecho imponible que no corresponde a la realidad, el cual obedece a una actuación del declarante que afecta en ese caso el pago mismo del impuesto correspondiente y que no por el hecho de otorgar una oportunidad diferente al contribuyente, puede anular la potestad del Estado para el exacto recaudo de los tributos.

Equiparar los plazos, bien se trate de uno u otro efecto, como consecuencia de una declaración de inexecutable como la que se solicita en la demanda, crearía además una situación de incertidumbre que perjudica al Estado, puesto que además de estas oportunidades de reliquidación, el procedimiento autoriza a las autoridades tributarias a emplear otros mecanismos de determinación del impuesto, que prolongarían la liquidación definitiva del mismo en detrimento de las cuentas estatales que sólo después de un período más o menos prolongado, tendrían certeza acerca de sus ingresos reales.” (Destacado fuera del texto)

Vemos así que lo que la sentencia desentraña del texto demandado es la intensión del legislador de cortar en el tiempo la posibilidad de realizar correcciones que atenten contra el óptimo recaudo de los tributos a través de la reducción del término de firmeza de la declaración cuando se pretenda reducir el valor a pagar, sin que con ello se entienda cercenado el derecho a corregir, solo que se establece un término menor en razón a la diferencia entre la disponibilidad de la información privada por parte del contribuyente ante la que tiene la administración, lo cual justifica la diferencia en los términos de firmeza así establecidos.

Este argumento interpretativo de la Corte, unido a la intencionalidad de la norma desentrañada por la misma corporación de que el contribuyente sea en extremo cuidadoso en la elaboración de su declaración, permiten concluir en definitiva que la posibilidad de efectuar correcciones por menor valor solo procede dentro del término de un año contado a partir del vencimiento del plazo para declarar, sin que este término se modifique cuando la corrección por menor valor verse sobre declaraciones de corrección presentadas con posterioridad al vencimiento del plazo para declarar, pues no encontraría sentido la sentencia constitucional, la cual como se sabe, tiene la virtud de interpretar el contenido legislativo sometido a su control, cuando prevé que en efecto son dos términos diferentes, uno mucho **más corto** cuando se pretenda efectuar correcciones a favor del contribuyente, pero a la vez se pretenda que la corrección de la declaración en virtud del artículo 588 del Estatuto Tributario Nacional, reabra el término para presentar el proyecto de corrección, porque ello sin duda conduciría a concluir que en realidad el término máximo en el que un contribuyente puede presentar proyecto de corrección, puede extenderse hasta por tres (3) años, esto considerando que el contribuyente cuenta con dos años desde el vencimiento para declarar para presentar correcciones que aumentan valores a pagar o disminuyen saldos a favor, esto es, correcciones a favor del Estado y que a partir de este plazo máximo, en el evento de ser utilizado, se otorga un año más para presentar el proyecto de corrección de que trata el artículo 589, lo cual sin duda representaría en la práctica que el término fuera más corto para las correcciones por mayor valor del artículo 588 que para aquellas por menor valor del artículo 589.

En este sentido se entenderá que el artículo 8º de la Ley 383 de 1997 reguló de manera íntegra este término y por lo tanto se entiende derogado de manera tácita el inciso 4º del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional con los efectos correspondientes sobre el artículo 20 del Decreto 807 de 1993, de acuerdo con los criterios de derogatoria tácita definidos en los artículos 1 a 3 de la Ley 153 de 1887 dicen:





ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

“Art. 1º. Siempre que se advierta inconsistencia en las leyes, u ocurra oposición entre ley anterior y ley posterior, o trate de establecerse el tránsito legal de derecho antiguo a derecho nuevo, las autoridades de la república, y especialmente las judiciales, observarán las reglas contenidas en los artículos siguientes.

Art. 2º. La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior.

Art. 3º. Estímase insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador, o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería.”

Claramente se desprenderá de lo anterior que al haberse regulado de manera íntegra y sin bemoles el término para corregir las declaraciones por menor valor, no subsisten las particularidades establecidas en el inciso cuarto del artículo 589 del Estatuto por haber sido definida de manera única tanto el término, como la forma de contabilizarlo, siendo una consecuencia interpretativa necesaria que el artículo 8 de la ley 383 de 1997 modificó el artículo 589 del Estatuto Tributario disminuyendo el término de corrección de dos (2) años a uno (1), término que la misma norma señala en forma exclusiva a partir del vencimiento del plazo para declarar.

El Consejo de Estado, sección cuarta, Consejero Ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ, en sentencia de agosto cinco (5) de dos mil dos (2002), Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0783-01(12811), sobre este aspecto sostuvo:

“La Sala observa que el artículo 589 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 8 de la Ley 383 de 1997, señala que para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se debe elevar solicitud a la Administración, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Ley tributaria establece un procedimiento para garantizar el derecho de los contribuyentes a corregir los errores en su contra, cometidos en sus declaraciones tributarias, para que a través del mismo el contribuyente pueda liquidar un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor. Sin embargo dicho procedimiento no es indefinido en el tiempo ya que debe ser iniciado antes de la firmeza de la declaración.

La firmeza de la declaración tributaria es una institución legal que pone límites temporales tanto al contribuyente como a la Administración a efectos de modificar la liquidación tributaria. Desarrolla el principio de seguridad jurídica. Tan importante es este trámite desde el punto de vista de la temporalidad, que si la administración no se pronuncia dentro de los seis meses siguientes a la solicitud presentada en término, el proyecto de corrección sustituye la declaración inicial, esto es, ocurre el silencio administrativo positivo, lo cual evidencia el interés del legislador en imprimir certeza jurídica a las liquidaciones tributarias (en este caso a la liquidación privada).”

En Consejo de Estado de manera cierta y concreta concluye que los contribuyentes solamente pueden corregir por menor valor dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para declarar oportunamente.

A su turno en sentencia con Radicación número: 08001-23-31-000-2000-02425-01(14814), C.P. María





ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

Inés Ortiz Barbosa, octubre 27 de dos mil cinco (2005) señaló:

“En esta oportunidad, la Sala considera que le asiste razón al impugnante y reitera que la solicitud de modificación de la declaración prevista en el artículo 589 ibídem, sólo puede negarse por inobservancia de los requisitos de forma, mas no por razones de fondo, como las relacionadas con el derecho al reconocimiento de costos, deducciones, descuentos, exenciones-excepciones, retenciones en la fuente, o pruebas requeridas para su demostración, pues tales asuntos son materia de un proceso de revisión.

Y es que de acuerdo con el tenor literal de la disposición legal en comento, la corrección de la declaración tributaria debe cumplir con los siguientes requisitos formales:

- *Presentar una solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente,*
- *Que la petición se realice dentro del año siguiente a la fecha del vencimiento del término para declarar y,*
- *Adjuntar proyecto de corrección*

Cumplidos los requisitos mencionados, la Administración debe practicar liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud, so pena de que opere el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente, sin que esté autorizada para entrar a debatir cuestiones de fondo del proyecto de corrección que deban ser discutidas a través del procedimiento revisión”.

En forma reciente, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del veinte (20) de mayo de dos mil nueve (2009). M.P. María Marcela del Socorro Cadavid Bringe - Expediente No. 250002327000200800131-01 señaló:

“La Sala observa que el artículo 589 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 8 de la Ley 383 de 1997, señala que para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se debe elevar solicitud a la Administración, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Ley tributaria establece un procedimiento para garantizar el derecho de los contribuyentes a corregir los errores en su contra, cometidos en sus declaraciones tributarias, para que a través del mismo el contribuyente pueda liquidar un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor. Sin embargo dicho procedimiento no es indefinido en el tiempo ya que debe ser iniciado antes de la firmeza de la declaración.”

En este orden de ideas el alcance de la expresión “en las **condiciones exigidas** en el mismo artículo”, que incluye el artículo 8º de la Ley 383 de 1997, hace referencia a que el procedimiento desarrollado en el artículo 589; cuando la disposición se refiere a condiciones “exigidas”, se refiere a los requerimientos para la procedencia de la corrección, por lo que analizando el cuerpo del artículo estas se reducen a la presentación dentro de la oportunidad legal, de un proyecto, esto es, de un documento que contenga todos los cambios que pretenden efectuarse a la declaración privada, de tal suerte que para este evento la exigencia es que se someta a autorización de la administración la corrección pretendida por el contribuyente; desde el punto de vista de la administración también existen condiciones exigidas y se refieren a la necesidad de proferir un acto aprobatorio o de rechazo de la solicitud elevada, dentro del término máximo de seis (6) meses, so pena de configuración del silencio administrativo positivo.



