

CONCEPTO 29323 DEL 30 DE OCTUBRE DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Doctor

MAURICIO A. PLAZAS VEGA

Presidente

Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT

telemercadeo1@icdt.org.co

telemercadeo2@icdt.org.co

Calle 75 #8-29

Bogotá D.C.

Ref.: Radicado No. 4006 del 19 de octubre de 2017

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptores	TERMINACION POR MUTUO ACUERDO
Fuentes formales	Artículos 803 del Estatuto Tributario, 306 de la Ley 1819 de 2016, 1.6.4.3.2 y 1.6.4.3.4 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y 1625 del Código Civil.

Cordial saludo Dr. Plazas.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia solicita la reconsideración del Oficio No. 021382 del 10 de agosto de 2017, en el cual se manifestó:

"En el escrito de la referencia realiza la siguiente consulta: 'Es procedente la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, en los casos en los cuales la DIAN ha determinado un mayor impuesto a cargo, pero el pago de éste para acceder al beneficio, se realizaría con las retenciones en la fuente del mismo periodo que habían dado lugar al saldo a favor inicialmente declarado y que no ha sido devuelto, compensado, ni imputado?'

Al respecto este Despacho considera:

La Ley 1819 de 2016, facultó a la DIAN para terminar por mutuo

acuerdo los procesos que se encuentran en sede administrativa, previa comprobación de los requisitos que la misma norma exige. Al respecto el artículo 306 dispone:

(...)

*De la lectura de la norma transcrita se evidencia, que **la intención de la norma es que el contribuyente pague efectivamente el valor, y no hacerlo a través de otros mecanismos de extinción de las obligaciones.** Dicha afirmación encuentra sustento en lo dispuesto en el # 3 literales b) y c) del art. 1.6.4.3.4 del Decreto 927 de 2017 que regula lo dispuesto en el mencionado art. 306, en donde se establece que **el contribuyente que se desee acoger a la terminación por mutuo acuerdo entre otros deberá aportar la prueba del pago de los valores objeto de terminación.***

*Motivo por el cual, **quien decida acogerse a la terminación por mutuo acuerdo, deberá pagar efectivamente el respectivo impuesto y los demás conceptos que exigen las normas, previo cumplimiento de los requisitos.*** (sic) (negrilla fuera de texto).

Al respecto, considera el peticionario:

*"(...) la DIAN había precisado que en los casos en que la liquidación oficial implicara una reducción de un saldo a favor que no ha sido objeto de devolución NO hay lugar a pago de los mayores impuestos fijados oficialmente, sanciones ni intereses. **No se requiere el pago (como giro de recursos líquidos), porque los mayores impuestos y sanciones quedan cubiertos con el menor saldo a favor** incluido en la declaración de corrección para la terminación. El nuevo Concepto en cuestión **es violatorio del artículo 803 del Estatuto Tributario**, porque esta norma ordena que se tenga como fuente y referente de fecha de pago los valores ingresados a las arcas públicas que resulten como saldos a favor por cualquier concepto. Como consecuencia, **tampoco hay lugar al pago de Intereses**, porque de conformidad con la misma disposición el pago ya ha sido realizado. En este sentido, se pueden revisar los Conceptos de la DIAN Nos. 31287 de 2015, 22968 de 2015 y 001162 de 2013 (...).*

(...)

*La situación se agrava aún más, porque al corregir la declaración de renta para la terminación por mutuo acuerdo, necesariamente tiene que reducirse el saldo a favor y si, además de esto, debe realizarse el pago en efectivo, **el mayor impuesto y la sanción quedarían pagados dos veces**, sin que haya lugar a la devolución por pago de lo no debido (...) (parágrafo 5, artículo 306 Ley 1819 de 2016)."* (negrilla fuera de texto).

Sobre el particular, se hace necesario examinar la normativa aplicable en el caso *sub examine*:

El artículo 306 de la Ley 1819 de 2016 dispone:

"ARTÍCULO 306. TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS ADUANEROS Y CAMBIARIOS. (...)

*Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiado a quienes se les haya notificado antes de la entrada en vigencia de esta ley, requerimiento especial, liquidación oficial, resolución del recursos de reconsideración, podrán transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta el 30 de octubre de 2017, quien tendrá hasta el 15 de diciembre de 2017 para resolver dicha solicitud, el setenta por ciento (70%) de las sanciones, intereses actualizados, según el caso, **siempre y cuando el contribuyente o responsable, agente retenedor o usuario aduanero, corrija su declaración privada, pague el ciento por ciento (100%) del impuesto o tributo a cargo, o del menor saldo a favor propuesto o liquidado, y el treinta por ciento (30%) restante de las sanciones e intereses.***

(...)

*En el caso de las resoluciones que imponen sanción por no declarar, y las resoluciones que fallan los respectivos recursos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá transar el setenta por ciento (70%) del valor de la sanción e intereses, **siempre y cuando el contribuyente presente la declaración correspondiente al impuesto o tributo objeto de la sanción y pague el ciento por ciento (100%) de la totalidad del impuesto o tributo a cargo y el treinta por ciento (30%) de las sanciones e intereses.** Para tales efectos los contribuyentes, agentes de retención, responsables y usuarios aduaneros **deberán adjuntar la prueba***

del pago de la liquidación(es) privada(s) del impuesto objeto de la transacción correspondiente al año gravable 2016, siempre que hubiere lugar al pago de la liquidación privada de los impuestos y retenciones correspondientes al periodo materia de discusión.

(...)” (negrilla fuera de texto).

A su vez, el artículo 1.6.4.3.2 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria establece:

“Artículo 1.6.4.3.2. Requisitos para la procedencia de la terminación por mutuo acuerdo. Para la procedencia de la terminación por mutuo acuerdo se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

(...)

4. Que a la fecha de la solicitud, el contribuyente corrija su declaración privada de acuerdo con el mayor impuesto o el menor saldo a favor propuesto o determinado, teniendo en cuenta el último acto administrativo notificado con anterioridad a la presentación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo, sin incluir en la liquidación los valores que serán objeto de la terminación por mutuo acuerdo.

5. Que se adjunte prueba del pago de los valores a que haya lugar.

*6. Que se acredite prueba del pago del valor determinado en la declaración o declaraciones del año 2016, correspondientes al mismo impuesto objeto de la terminación por mutuo acuerdo, **siempre que a ello hubiere lugar.***

En el evento en que a la fecha de presentación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo el plazo fijado por el Gobierno Nacional para la presentación de las declaraciones tributarias no hubiere vencido, no será exigible este requisito.

(...)” (negrilla fuera de texto).

El artículo 1.6.4.3.4 *ibídem* señala:

“Artículo 1.6.4.3.4. Requisitos formales de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo. Para efectos del trámite de la

terminación por mutuo acuerdo, los contribuyentes, los deudores solidarios o garantes del obligado, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y cambiados, deben presentar ante el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN o el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo competente, una solicitud por escrito con la siguiente información:

(...)

A la solicitud se deben anexar los siguientes documentos:

(...)

*b) **Prueba del pago de la liquidación privada** del impuesto o tributo objeto de terminación por mutuo acuerdo;*

*c) **Prueba del pago de los valores a transar** para que proceda la terminación por mutuo acuerdo.*

*d) Que se acredite **prueba del pago de la liquidación(es) privada(s) de los impuestos y retenciones correspondientes al mismo impuesto o retenciones objeto de transacción, correspondientes al año 2016**, siempre que hubiere lugar.*

En el evento en que a la fecha de presentación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo el plazo fijado por el Gobierno Nacional para la presentación de las declaraciones tributarias no hubiere vencido, no será exigible este requisito.” (negrilla fuera de texto).

Por su parte, el artículo 803 del Estatuto Tributaria instauro:

*"ARTICULO 803. FECHA EN QUE SE ENTIENDE PAGADO EL IMPUESTO. Se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, **aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados**, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, **o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.**” (negrilla fuera de texto).*

Así las cosas, este Despacho considera en esta oportunidad que, en efecto, la tesis jurídica esbozada en el Oficio No. 021382 del 10 de agosto de 2017 no consulta una interpretación razonable de los artículos 306 de la Ley 1819 de 2016 y 1.6.4.3.2 del Decreto 1625 de 2016 al exigirse que el contribuyente, agente de retención o responsable que ha corregido su declaración privada disminuyendo un saldo a favor con el propósito de acogerse a la terminación por mutuo acuerdo, pague nuevamente - en efectivo - los valores que serán transados, aun cuando el mencionado saldo a favor no ha sido objeto devolución, compensación ni imputación.

Basta examinar las disposiciones reseñadas para percatarse que la necesidad del pago de los valores a que haya lugar (mayor impuesto o menor saldo a favor, sanciones e intereses), junto con la correspondiente prueba del mismo como requisito de procedibilidad de la terminación por mutuo acuerdo, sólo puede exigirse de acuerdo con las circunstancias particulares de cada caso.

Sostener que el pago en efectivo es un imperativo para efectos de la terminación anormal de los procesos administrativos adelantados ante la U.A.E. DIAN puede implicar en ciertos eventos un pago en exceso, en la medida que se desconoce el tenor literal del artículo 803 del Estatuto Tributario, norma que reconoce el saldo a favor por cualquier concepto como un pago que ha ingresado al erario público, y del artículo 1625 del Código Civil, disposición que consagra la compensación como un modo de extinguir las obligaciones.

Y es que el pronunciamiento objeto de disenso se construye sobre la base de lo previsto en los literales b) y c) del artículo 1.6.4.3.4 del Decreto 1625 de 2016 que se refieren a las pruebas de pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de terminación por mutuo acuerdo y de los valores a transar, con lo cual resulta apenas palmario que se dio prevalencia a las normas formales sobre las sustanciales, lo que a todas luces no es de recibo jurídicamente.

Por tanto, se hace necesario aclarar el Oficio No. 021382 del 10 de agosto de 2017 de la siguiente manera:

El contribuyente, agente de retención o responsable que habiendo corregido su liquidación privada disminuyendo un saldo a favor, producto de una liquidación oficial y con el propósito de acogerse a la terminación por mutuo acuerdo de que trata el artículo 306 de la Ley 1819 de 2016, deberá pagar efectivamente (acompañando la prueba correspondiente) la sanción transada del caso únicamente en la parte excedente que no cubra el saldo a favor.

En consecuencia, en los casos en que la liquidación oficial implique una reducción de un saldo a favor que no ha sido objeto de devolución, compensación o imputación no hay lugar a pago de los mayores impuestos fijados oficialmente, sanciones ni intereses. No se requiere el pago (como giro de recursos líquidos), porque los mayores impuestos y sanciones quedan cubiertos con el menor saldo a favor incluido en la declaración de corrección para la terminación por mutuo acuerdo, caso en el cual el área competente certificará tal hecho.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica