

100208192-712

**Radicado Virtual No.
00012023007585**

Bogotá, D.C., junio 22 de 2023.

Señores
CONTRIBUYENTES
juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Concepto General sobre las declaraciones del IVA presentadas en un periodo diferente al obligado

Tema: Procedimiento tributario
Descriptores: Declaración del IVA
Presentación de declaraciones tributarias
Fuentes formales: Artículos 588, 589, 600 a 603, 634 y siguientes, 685, 702 y siguientes, 705-1, 714 y 804 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo.

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección abordará la problemática que se ha suscitado en torno a las declaraciones del impuesto sobre las ventas – IVA presentadas en un periodo diferente al obligado, para lo cual es importante exponer -de manera preliminar- el siguiente contexto:

- 1) En el artículo 429 del Estatuto Tributario se fijan las reglas sobre la causación del IVA. Una vez causado, este impuesto debe ser declarado y pagado (dentro de las fechas establecidas por el Gobierno nacional), para lo cual es menester observar el artículo 600 *ibidem*, el cual establece -para el efecto- unos periodos gravables, a saber, bimestrales o cuatrimestrales, según la ocurrencia de diferentes circunstancias que deben evaluar y determinar los responsables del IVA en su caso particular.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Dichos responsables deben observar asimismo lo previsto en los artículos 601 (obligados a presentar declaración del IVA), 602 (contenido de la declaración del IVA) y 603 (obligación de declarar y pagar el IVA retenido) del Estatuto Tributario y 1.6.1.6.3. (periodos gravables del IVA), 1.6.1.13.2.1. (presentación de las declaraciones tributarias), 1.6.1.13.2.2. (pago de las declaraciones), 1.6.1.13.2.30. (declaración y pago bimestral del IVA) y 1.6.1.13.2.31. (declaración y pago cuatrimestral del IVA) del Decreto 1625 de 2016, entre otras disposiciones.

- 2) El párrafo 2° del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016 establecía que las declaraciones del IVA que se hubieren presentado en periodos diferentes a los establecidos por la Ley no tenían efecto legal alguno; por lo tanto, los valores efectivamente pagados con dichas declaraciones podrían ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del IVA del periodo correspondiente.
- 3) No obstante, el aparte del párrafo 2° del artículo 1.6.1.6.3. *ibidem* -antes indicado- fue declarado nulo por el H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, en sentencia de noviembre 3 de 2022, Radicación No. 11001-03-27-000-2020-00027-00 (25406) acumulados 11001-03-27-000-2020-00023-00 (25395), 11001-03-27-000-2021-00013-00 (25494) y 11001-03-27-0002021-00026-00 (25541), por cuanto excedió la disposición legal reglamentada (a saber, el artículo 600 del Estatuto Tributario), ya que contemplaba “una consecuencia jurídica que no fue prevista por el legislador”.
- 4) La Ley 2277 de 2022 disponía -en su artículo 92- una solución temporal para los responsables del IVA que habían presentado declaraciones en un período diferente al obligado y que, acorde con el párrafo 2° del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016, se consideraba que no tenían efecto legal alguno.
- 5) Teniendo en cuenta la sentencia del H. Consejo de Estado de noviembre 3 de 2022 (antes referida), este Despacho en el Concepto No. 001328 - interno 165 de febrero 7 de 2023 (Concepto General en materia de procedimiento tributario y aduanero con motivo de la Ley 2277 de 2022) concluyó que el artículo 92 de la Ley 2277 de 2022 carecía de aplicabilidad por sustracción de materia, considerando que:

(...) los fallos de nulidad de la referida Corporación tienen efectos ex tunc:

«(...) los fallos de nulidad proferidos por el Consejo de Estado tienen efectos ex tunc, es decir, retrotraen la situación a como se encontraba antes de haberse proferido el acto anulado, sin afectar las situaciones jurídicas que se consolidaron, las cuales, conforme la jurisprudencia de lo contencioso administrativo, son aquellas que han quedado en firme, o han sido objeto de pronunciamiento judicial, es decir, que han hecho tránsito a cosa juzgada, por tanto, no son susceptibles de debatirse ni jurídica ni administrativamente (...)» (énfasis propio) (cfr. Sentencia T-121/16 de la Corte Constitucional, M.P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO) (subrayado fuera de texto)

Entrando en materia y considerando la normativa vigente a la fecha, a continuación se plantearán algunas interpretaciones en torno a las mencionadas declaraciones del IVA, **sin que ello signifique que sean las únicas**, no sin antes reiterar que: (i) tal y como se desprende de los artículos 600 a 603 del Estatuto Tributario, es obligación de los responsables del IVA declarar y pagar este impuesto en los plazos señalados por el Gobierno nacional, según los periodos gravables determinados por la Ley; y (ii) en cada caso particular se deberá analizar la procedencia de dar aplicación a la regla de imputación del pago de que trata el artículo 804 *ibidem* frente a los pagos efectuados por los responsables del IVA.

Así las cosas, se exponen a continuación los siguientes escenarios:

ESCENARIO #1

Un responsable del IVA estaba obligado a declarar y pagar el impuesto de manera bimestral; sin embargo, lo realizó de manera cuatrimestral.

Para ilustrar lo anterior:

Se declaró y pago el IVA del cuatrimestre enero-abril, cuando lo correcto era declarar y pagar el IVA de los bimestres enero-febrero y marzo-abril.

En el caso del responsable:

Atendiendo lo dispuesto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, deberá **corregir la declaración cuatrimestral** (enero-abril en el ejemplo) para, en su lugar, incluir y ajustar la información relativa a ingresos, compras, liquidación privada, impuestos descontables y demás conceptos correspondientes a cualquiera de los bimestres (enero-febrero o marzo-abril en el ejemplo) a su elección, además de liquidar las sanciones a que haya lugar.

En relación con el otro bimestre, deberá **presentar la correspondiente declaración tributaria**, liquidando la sanción por extemporaneidad que sea del caso (cfr. artículos 641 y 642 *ibidem*) junto con los respectivos intereses moratorios (cfr. artículos 634 y siguientes del Estatuto Tributario).

En efecto, sobre estos últimos, es necesario tener presente que, aunque el impuesto se hubiese pagado en su totalidad con la presentación de la declaración cuatrimestral del IVA (en mayo, según el ejemplo), una parte de éste (o la totalidad del mismo, en ciertos casos) debía pagarse con la presentación de una declaración bimestral cuyo vencimiento era anterior (en marzo, según el ejemplo). Así pues, se puede presentar una diferencia cercana a los dos (2) meses entre las fechas en la que se debía pagar una parte (o la totalidad) del IVA y en la que efectivamente se pagó.

Ahora bien, volviendo al punto del bimestre restante, es importante anotar que, si en el mismo el responsable no efectuó “operaciones sometidas al impuesto ni operaciones que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones” en los términos de lo dispuesto

en los artículos 484 y 486 del Estatuto Tributario, no estará obligado a presentar la declaración del IVA, de conformidad con el artículo 601 *ibidem*.

ESCENARIO #2

Un responsable del IVA estaba obligado a declarar y pagar el impuesto de manera cuatrimestral; sin embargo, lo realizó de manera bimestral.

Para ilustrar lo anterior:

Se declaró y pago el IVA de los bimestres enero-febrero y marzo-abril, cuando lo correcto era declarar y pagar el IVA del cuatrimestre enero-abril.

En el caso del responsable:

Atendiendo lo dispuesto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, deberá **corregir cualquiera de las declaraciones bimestrales** (enero-febrero o marzo-abril, en el ejemplo) para, en su lugar, incluir y ajustar la información relativa a ingresos, compras, liquidación privada, impuestos descontables y demás conceptos correspondientes al cuatrimestre (enero-abril, en el ejemplo), además de liquidar las sanciones a que haya lugar.

Seguidamente, deberá **corregir la declaración bimestral restante** para, igualmente, incluir y ajustar la información correspondiente al mismo cuatrimestre (enero-abril en el ejemplo). Con esta segunda corrección se debería entender sustituida la primera corrección efectuada, con lo cual habría lugar a considerar que sólo una declaración del IVA (en lugar de dos) produce efectos jurídicos.

Si en alguno de los bimestres el responsable del IVA no presentó la declaración del impuesto, atendiendo lo consagrado en el inciso final del artículo 601 *ibidem*, tan solo será necesario llevar a cabo una (1) corrección en los términos antes planteados.

En el caso de la Administración Tributaria:

En tanto no haya operado la firmeza de la declaración tributaria (cfr. artículos 705-1 y 714 del Estatuto Tributario), deberá notificar al responsable del IVA un **emplazamiento para corregir** (cfr. artículo 685 *ibidem*) en el sentido antes indicado, o -en su defecto- notificar un **requerimiento especial** con el propósito último de proferir una liquidación de revisión (cfr. artículos 702 y siguientes del Estatuto Tributario) que permita modificar las declaraciones del IVA bimestrales (enero-febrero y marzo-abril, en el ejemplo) presentadas con la información correspondiente al cuatrimestre (enero-abril, en el ejemplo).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede

ingresar por el ícono de «Normatividad» –«Doctrina», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 001546 del 14/12/2022, N°001727 del 16/12/2022, N° 000517 del 24/03/2023, N° 000583 del 21/04/2023, N° 000535 del 23/04/2023, N° 000635 del 16/05/2023, N° 000672 del 29/05/2023, N° 000673 del 30/05/2023, N° 000670 del 06/06/2023, y:

Doctora
CECILIA RICO TORRES
Directora de Gestión de Impuestos
U.A.E. DIAN
cricot@dian.gov.co

Doctor
ANDRÉS ESTEBAN ORDOÑEZ PÉREZ
Director de Gestión de Fiscalización
U.A.E. DIAN
aordonezp@dian.gov.co

Doctor
ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA
Director Operativo de Grandes Contribuyentes
U.A.E. DIAN
apardoq@dian.gov.co

Proyectó: Yuri Briceño Castro
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina