

**CONCEPTO 100208201 1543 DEL 6 DE DICIEMBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D. C., 6 de diciembre de 2018

Doctora

MARÍA AMPARO ESCALANTE SOLORZA

Jefe División de Gestión Jurídica

Dirección Seccional de Impuestos de Medellín

mescalantes@diangov.co

Carrera 52 N° 42-43 P.4 Edif DIAN, La Alpujarra

Medellín - Antioquia

Referencia. Radicado 000374 del 29/10/2018

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptor	Firmeza de la Declaración Tributaria
Fuentes formales	Ley 1819 de 2016 arriarlos 276, 277 Estatuto Tributario artículos 705, 714. Ley 153 de 1887 articulo 40 Sentencias C. Edo (16165) de 26 de enero de 2009; 4294 de junio 8 de 1992, 13027) de marzo 6 de 2003.

De conformidad con lo previsto por el artículo 19 del Decreto número 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 escrito de la referencia solicita la reconsideración de la siguiente conclusión, contenida en el numeral 3 del Concepto Unificado Sobre Procedimiento Tributario y Régimen Tributario Sancionatorio número 014116 de 26 de julio de 2017: *“Por otro lado, es menester aclarar que los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias que introdujo la Ley 1819 de 2016, regirán para los periodos gravables 2017 en adelante”.*

Expresa que esta conclusión no tuvo en cuenta que la Ley 1819 de 2016 contiene tanto disposiciones de carácter sustantivo como procedimental y que estas tienen diferente aplicación en el tiempo. Respecto de las de carácter sustantivo, cita el artículo 338 de la Constitución Política y el 363 que consagran la irretroactividad de leyes tributarias. De igual

manera, se refiere a la aplicación en el tiempo de las disposiciones de carácter procedimental y para ello cita el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, con el nuevo texto introducido por el artículo 624 del Código General del Proceso.

Afirma que la conclusión arriba cuestionada incurre en el error de interpretar disposiciones de carácter procedimental con reglas aplicables a normas de carácter sustantivo.

En relación con el tema, hace mención de algunas sentencias del Consejo de Estado en las cuales ha reconocido el carácter procedimental de las disposiciones que establecen el término de firmeza de las declaraciones tributarias.

Entre ellas cita la Sentencia 12439 del 15 de marzo de 2002 (M.P. Juan Ángel Palacio), en la que reitera la aplicación inmediata de las normas de carácter procedimental en los términos del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 y en el punto de las declaraciones señaló:

"(...)

Al respecto ha sido unánime y clara la jurisprudencia de la sección al interpretar que en tránsito de legislación la fecha de presentación de la respectiva declaración es determinante para establecer cuál es la normatividad aplicable, puesto que presentado el respectivo denuncia privado, empiezan a correr los términos con los que cuenta la administración para el ejercicio de su actividad fiscalizadora y de revisión, por lo que los términos que hubieren empezado a correr se regirán por las normas vigentes en la época de presentación de la declaración".

Señala que sobre el mismo tema y sentido hay varias sentencias del Consejo de Estado como los números 11331 de enero de 2001, 13511 de noviembre de 2003, 11877 de noviembre de 2001.

Todo lo expuesto para concluir que las declaraciones tributarias presentadas a partir de la vigencia de la Ley 1819 de 2016 se regirán por los nuevos términos de firmeza sin importar el periodo gravable al cual correspondan. Para las declaraciones tributarias cuya declaración inicial se hubiera presentado antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, su término de firmeza será el regulado por la ley anterior.

Sobre el particular este Despacho hace el siguiente análisis:

Se observa que el Concepto número 014116 de 26 de julio de 2017, en

el punto de la firmeza de las declaraciones, señaló:

"(...)

3. Firmeza de las declaraciones tributarias

El artículo 714 del Estatuto Tributario fue modificado a través del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, estableciéndose que el término de firmeza de las declaraciones tributarias será de 3 años, contados desde el vencimiento del plazo para declarar – cuando se han presentado en dicha fecha o desde la presentación de la declaración cuando ha sido extemporánea, o por último desde la fecha de la presentación de la solicitud de devolución o compensación.

Ahora bien, en relación con las declaraciones del impuesto sobre la renta de aquellos contribuyentes que a su vez se encuentren sujetos al régimen de precios de transferencia, será de 6 años desde el vencimiento del plazo para declarar, o desde la presentación de la declaración si la misma fue extemporánea: es importante resaltar que la firmeza para el caso aquí contemplado, opera frente a toda la declaración tributaria y no sobre los aspectos u operaciones que tengan injerencia con la determinación del régimen de precios de transferencia.

Por su parte, el artículo 705 ibidem establece que el término para notificar el requerimiento especial será de 3 años, en los mismos eventos contemplados en los párrafos anteriores. Sin embargo, para efecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de contribuyentes que además están obligados al régimen de precios de transferencia, el término para notificar el requerimiento especial será de 6 años.

Lo anterior, toda vez que. De no coincidir necesariamente el término de firmeza de las declaraciones con aquel para notificar el requerimiento especial, haría inocua una firmeza especial o distinta al término general, pues no podría la administración hacer uso de sus facultades de fiscalización, pues aun cuando la declaración no se torne inmodificable, no existen herramientas para cuestionar la misma.

Por otro lado, es menester aclarar que los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias que introdujo la Ley 1819 de 2016, regirán para los periodos gravables 2017 en adelante. (...)" Resaltado fuera de texto.

En el inciso final, si bien de manera aislada planteó la conclusión que se

cuestiona, no se hizo el estudio de la naturaleza de las disposiciones que establecen el término de firmeza de las declaraciones tributarias.

Para determinar cuál es la legislación que regula en este caso el término de firmeza de las declaraciones, es necesario analizar el carácter de las disposiciones que la contienen.

El primer aspecto a destacar es que no sigue el mismo parámetro de aplicación para las disposiciones de carácter sustantivo, como para las de carácter procedimental. Como bien lo señaló el Concepto número 020434 de 8 de abril de 2002: *"la naturaleza de una disposición no depende del acto en el cual aparece incluida, como puede ser por ejemplo un código de procedimiento, sino de su objeto. Si dicho objeto es la regulación de las formas de actuación bien sea por parte del Administrado como de la Autoridad que corresponda, la disposición será procedimental, pero si por el contrario ella reconoce, modifica o extingue derechos subjetivos de las partes, debe considerarse sustantiva"*.

En relación con el efecto procedimental, que es el que interesa a electos de la presente solicitud, debe acudirse al contenido del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 que consagra.

"Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación".

Entonces, la regla general es el efecto inmediato de la ley procesal con las salvedades que la misma disposición consagra.

Ahora bien, es claro que la presentación de la declaración es un acto de carácter procesal, pues a partir de allí, bien sea presentada dentro de los plazos fijados para el efecto o de manera extemporánea, se inicia a contar el término que tiene la administración para dar curso al procedimiento de revisión de la misma y para el contribuyente su opción de corrección. En relación con este punto, el Consejo de Estado se ha pronunciado en reiteradas oportunidades.

Para citar solo alguna jurisprudencia:

"(...)

El proceso de determinación de los tributos se inicia con la presentación

de la declaración, en este caso las declaraciones de ventas tributaria y es a partir de ese momento desde el cual empieza a correr el término de firmeza de la liquidación privada, momento que también determina el marco jurídico y legal para efectos de contar el citado término, pues, en virtud del artículo 40 de la Ley 153 de 1887. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación. (...)" Sentencia Radicación número (16165) de 26 de enero de 2009 (M.P. Héctor J. Romero Díaz).

"(...)

- 1. En el campo impositivo, actos procesales no son solamente los teatizados por funcionarios de la Administración Tributaria, según lo da a entender el señor ahogado de la demandada, sino también en grado de igual relevancia, los ejecutados por los contribuyentes o responsables, fundamentalmente, tratándose de estos, la declaración, de objeción de actas de inspección tributaria, pliego de caigas y requerimientos administrativos, e interposición de recursos; y, de aquella, la fiscalización e investigación, requerimiento, liquidación y decisión de impugnaciones.*

Por ello, cuando en el artículo 40, segunda parte, de la Ley 153 de 1887 se excluyen, de la regla de la aplicación inmediata de la Ley procesal, los términos que hubieran empezado a correr y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, como sujetos a la Ley vigente al tiempo de su iniciación, es claro que habla indistintamente de términos, actuaciones y diligencias de la partes o del juez en el proceso, y no exclusivamente de los de este o de una sola de las partes, por elemental sentido lógico y jurídico.

Y como declarar rentas y bienes, es una actuación, y el plazo de que dispone la Administración para ejercer sus Junciones de fiscalización, investigación o determinación, es un término, sin duda, tales obligaciones y términos se deben regir por las normas vigentes a tiempo de su iniciación. (...)" Consejo de Estado.

- Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Santa Fe de Bogotá D. C, diciembre tres de mil novecientos noventa y dos. Ref: Radicación 4294. Apelación Sentencia de junio 8 de 1992.*

"(...)

Para la Sala y como se ha considerado en anteriores oportunidades, en materia tributaria, la actuación fiscal tendiente a la determinación del gravamen a través de la revisión, empieza no en el momento en que la Administración inicia su actividad fiscalizadora, sino con la presentación de la declaración tributaria y es a partir de esa fecha desde la cual comienza a correr el término de firmeza de la liquidación privada, por lo tanto el procedimiento que lo gobierna es el vigente para ese momento, de conformidad con lo consagrado en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 que establece:

Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deban empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, le regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación (...)" Consejo de Estado. - Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Santa Fe de Bogotá D.C., mar/o (6) (2003) Radicación: (13027).

De igual manera, como ya se expresó, la doctrina anterior al Concepto número 014116 Je 2017 había reconocido el efecto aquí estudiado, Así, por ejemplo, en el Concepto No. 020434 del 8 de abril de 2002 (reiterado en el Oficio número 064698 de 2008), al referirse a que las declaraciones les era aplicable el nuevo término de firmeza establecido en el artículo 20 de la Ley 716 de 2001, expresó:

"El término de firmeza de las declaraciones tributarias dice relación al lapso durante en el cual la Administración Tributaria puede ejercer sus amplias facultades de fiscalización para establecer la veracidad de los factores incluidos en la declaración, es decir, es el término dentro del cual puede ejercer sus facultades administrativas de determinación.

El artículo 714 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 705 del mismo ordenamiento, señala que la declaración tributaria quedará en firme si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

El artículo 20 de la Ley 716 de 2001, al adicionar un párrafo al artículo 147 del Estatuto Tributario, además de aspectos sustanciales, estableció de manera excepcional un término especial de firmeza de cinco (5) años, para las declaraciones en las cuales la Administración de Impuestos Nacionales encuentre indicios sobre la improcedencia de las

péndulas fiscales declaradas o compensadas.

Para determinar a qué declaraciones tributarias es aplicable el término especial de firmeza consagrado en la norma anterior, es necesario analizar la naturaleza de la disposición que lo contiene.

Sabido es que la naturaleza de una disposición no depende del acto en el cual aparece incluida, como puede ser por ejemplo un código de procedimiento, sino de su objeto. Si dicho objeto es la regulación de las formas de actuación bien sea por parte del Administrado como de la Autoridad que corresponda, la disposición será procedimental, pero si por el contrario ella reconoce, modifica o extingue derechos subjetivos de las partes, debe considerarse sustantiva.

En este contexto se observa que el inciso final del párrafo del artículo 147 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 20 de la Ley 716 de diciembre de 2001 es una disposición que no determina los elementos de la obligación sustancial tributaria, sino que hace referencia al término de firmeza de ciertas declaraciones; por ello debe considerarse como norma de carácter procedimental.

El efecto inmediato de las leyes procesales se encuentra consagrado en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, según el cual las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir, pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de iniciación.

De acuerdo con lo expuesto, la regla general es el efecto inmediato de la ley procesal, con las siguientes excepciones: a) los términos que hubieren empezado a correr; y b) las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas.

Sobre este tema y en lo referente a la firmeza de la declaración tributaria, ha considerado el Honorable Consejo de Estado:

"...En cuanto al fondo de la litis, observa la Sala que en reiteradas oportunidades se ha considerado que en materia tributaria, la actuación fiscal tendiente a la determinación del gravamen, empieza no en el momento en que la administración comprueba la realización de un hecho irregular sancionable, como lo afirma el recurrente, sino con la declaración tributaria y es a partir de esa fecha desde la cual comienza a correr el término de fiscalización y determinación, por lo tanto el

procedimiento que lo gobierna es el vigente para ese momento, de conformidad con lo consagrado en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 que establece:

"Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deban empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación..." Sentencia 8463 septiembre 26 de 1997 Sala de lo Contencioso Administrativo Consejero Ponente: Doctor Julio E. Correa Restrepo.

*En este contexto, como quiera que cuando entró en vigencia el artículo 20 de la Ley 716 de diciembre 24 de 2001; el término de firmeza previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario para las declaraciones presentadas con anterioridad a dicha vigencia, ya había comenzado, luego dichas declaraciones tributarias no pueden verse afectadas con el nuevo término procedimental. En consecuencia, el término de firmeza contenido en el inciso final del párrafo del artículo 147 del Estatuto Tributario, en estudio solamente aplica para las declaraciones presentadas a partir de la vigencia de la norma, es decir, a partir del 29 de diciembre de 2001. por cuanto la Ley 716 de 2001 fue publicada en el **Diario Oficial** número 44.661 del 29 de diciembre de 2001".*

Por lo anterior, dado que en efecto las disposiciones que establecen términos de firmeza son de carácter procesal, deberá atenderse el postulado de la Ley 153 de 1887 en su artículo 40, así como los antecedentes jurisprudenciales reiterados sobre el mismo asunto.

En tal contexto, debe reconsiderarse el inciso final del numeral 3 del mencionado concepto y, en su lugar, señalar que los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias consagrados en la Ley 1819 de 2016 son aplicables para las declaraciones tributarias presentadas a partir de la vigencia de la misma, con independencia del periodo gravable a que correspondan. Las declaraciones iniciales, presentadas antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, se regirán por la disposición anterior, aun si estas son objeto de corrección posterior.

En los anteriores términos se reconsidera el numeral 3 del Concepto número 014116 de julio 26 de 2017.

En los anteriores términos absolvemos su consulta y le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales 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 los Conceptos en materia Tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001 , a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" - "Técnica"-, dando click en el link "Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica.

Atentamente,

Liliana Andrea Forero Gómez

La Directora de Gestión Jurídica

Dirección de Gestión Jurídica.

Imprenta Nacional de Colombia. Recibo Banco Davivienda 1525490. 13-X1-2019.

Valor \$393.200.