

100208192 - 371

Bogotá, D.C., 19 de marzo de 2025.

Tema: Impuesto sobre las Ventas
Descriptores: Declaraciones de IVA
Fuentes formales: Artículo 588, 589, 600 del Estatuto Tributario
Artículo 43 Ley 962 de 2005
Sentencia 25406 de 2022
Sentencia 25666 de 2024

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. La peticionaria formula varias preguntas relacionadas con los efectos jurídicos de la “marcación sin efecto legal”, que el sistema informático de la DIAN permitió a los contribuyentes hacer en las declaraciones de IVA presentadas bimestral o cuatrimestralmente, antes o después de la expedición de la sentencia de radicación No. 25406 del 3 de noviembre de 2022 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

3. Sobre el particular se considera:

4. Mediante sentencia de radicación No. 25666 del 7 de marzo de 2024³, el Consejo de Estado declaró la nulidad total del Concepto DIAN No. 901294 del 19 de febrero de 2021, en el cual se concluía lo siguiente: “no es posible corregir las declaraciones del impuestos sobre las ventas presentadas en periodos diferentes al establecido en el artículo 600 del Estatuto Tributario, aplicando el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y su procedimiento contemplado en la Circular DIAN 118 de 2005, toda vez que el procedimiento aplicable es el previsto en el párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016.”

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Rad. No. 11001-03-27-000-2021-00059-00 (25666)

5. Para declarar la nulidad del concepto, el Consejo de Estado tuvo en cuenta la sentencia de radicación No. 25406 del 3 de noviembre de 2022⁴ que declaró la nulidad parcial del párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3 *ibidem*⁵ en el que establecía la ineficacia de las declaraciones de IVA presentadas en una periodicidad distinta a la correspondiente por Ley. El Consejo de Estado concluyó que el párrafo mencionado era nulo pues excedía la disposición legal reglamentada, dado que previó la ineficacia como una consecuencia jurídica que no fue prevista por el legislador en el artículo 600 del Estatuto Tributario.

6. En consideración a los antecedentes mencionados, se observa que el Concepto DIAN No. 901294 del 19 de febrero de 2021 se emitió cuando aún estaba vigente el párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016, ya que la sentencia que anuló dicho párrafo se emitió hasta el 3 de noviembre de 2022. Esta última nulidad tiene efectos *ex tunc*, es decir, la disposición anulada se considera jurídicamente inexistente desde su origen, pero sin afectar las situaciones jurídicas consolidadas.

7. En este punto, vale la pena reiterar que, como lo ha explicado esta Subdirección⁶, los fallos de nulidad del 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” (subrayado fuera de texto) citando a la Corte Constitucional (cfr. Sentencia T-121/16).

8. Así las cosas, al ser declarado nulo el fundamento normativo que sirvió de sustento a la argumentación presentada en el Concepto DIAN No. 901294 del 19 de febrero de 2021, esto implica que el concepto dejó de ser aplicable también desde su origen. Así, en la práctica, la sentencia del 7 de marzo de 2024 (exp. 25666) lo que hizo fue confirmar los efectos *ex tunc* de la declaratoria de nulidad del párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3 *ibidem*.

9. De acuerdo con la sentencia citada, el Gobierno Nacional no estaba facultado legalmente para determinar que las declaraciones de IVA presentadas con error en la periodicidad no tenían efecto legal alguno. En consecuencia, con ocasión del fallo mencionado, las declaraciones de IVA con error en la periodicidad sí tenían efectos legales y presentaban un error susceptible de ser corregido.

10. Ahora bien, en cuanto a la interacción entre la sentencia del 7 de marzo de 2024 (Exp. No. 25666) y las declaraciones marcadas por la DIAN como “sin efecto legal alguno”, antes o después del 03 de noviembre de 2022 (fecha de la sentencia que declaró la nulidad del

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Rad. 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)

⁵ “**PARÁGRAFO 2.** Los responsables cuyo periodo gravable es cuatrimestral o anual conforme a lo establecido en el presente artículo, que hubieren presentado la declaración del impuesto sobre las ventas en forma bimestral, deberán presentar la declaración de acuerdo con el periodo que les corresponde. Las declaraciones que se hubieren presentado en periodos diferentes a los establecidos por la ley no tienen efecto legal alguno; por lo tanto, los valores efectivamente pagados con dichas declaraciones podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente.”

⁶ Concepto DIAN No. 000398 int 160 del 30 de enero de 2024

parágrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016), esta Subdirección precisa lo siguiente.

11. Mientras el inciso final del parágrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016 estuvo vigente, la DIAN habilitó el sistema informático para que los contribuyentes de manera autónoma y voluntaria marcaran sus declaraciones de IVA sin efecto legal (en adelante SEL) cuando consideraran que habían presentado su declaración con periodicidad incorrecta. Esto sucedía cuando se presentaba una declaración bimestral en lugar de cuatrimestral o viceversa. La habilitación de este sistema contribuía a la gestión tributaria ya que la administración no tenía necesidad de expedir los actos administrativos que conminaran al contribuyente a cumplir su obligación en debida forma.

12. Así, la marcación de las declaraciones de IVA sin efecto legal por el contribuyente tenía como consecuencia que dichas declaraciones no fueran consideradas válidas para efectos de la obligación tributaria, permitiendo al contribuyente declarante presentar una nueva declaración con la periodicidad correcta siendo esta última declaración, la única válida.

13. En ese sentido, cuando la DIAN habilitó la casilla para que los contribuyentes pudieran marcar las declaraciones como SEL, les dio la posibilidad de que esas declaraciones dejaran de surtir efectos legales. En ese orden ideas, las declaraciones SEL son predicables como tal, tanto para los contribuyentes como para la administración.

14. La declaración marcada como SEL no tiene efecto legal alguno porque:

- a. Si la declaración marcada como SEL es una corrección, la declaración inicial es la que surte efectos legales.
- b. Si se presentó una declaración con posterioridad a la declaración marcada como SEL, la declaración posterior es la que surte efectos legales.

15. En ese sentido, no procede la “desmarcación como SEL” porque esa declaración ya no tiene efecto legal alguno y, en su lugar, de requerirse, el contribuyente tendría que realizar su corrección en los términos generales.

17. Para las declaraciones de IVA que se presentaron con errores en su periodicidad se deberá atender lo dispuesto en el **concepto 007585 interno 712 del 22 de junio de 2023**⁷.

⁷ 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:

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

16. En cuanto a la aplicación del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, dicho artículo dispone:

“ARTÍCULO 43. CORRECCIÓN DE ERRORES E INCONSISTENCIAS EN LAS DECLARACIONES Y RECIBOS DE PAGO. Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.” (subraya fuera del texto original).

18. Ahora bien, si de los valores pagados con dichas declaraciones se generan saldos a favor, estos también podrán ser imputados en los términos del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, siempre y cuando la inconsistencia objeto de corrección no afecte el valor por declarar, y a la luz de la Sentencia de Unificación del Consejo de Estado de fecha 08 de septiembre de 2022, donde se indicó:

“2.1- Lo anterior obedece a que, en las declaraciones tributarias que incorporan la autoliquidación del gravamen, los obligados no solo denuncian los datos y hechos con relevancia jurídica tributaria, relativos a la realización del hecho imponible y a la determinación de la base gravable, a partir de los cuales, mediante la aplicación de las normas pertinentes liquidan por sí mismos la prestación pecuniaria del tributo, sino que también cuentan con la posibilidad de señalar las

*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.*

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

fuentes de pago con las que atenderán la deuda tributaria que se haya establecido. Con lo cual, para la gestión de esas formas de pago se contempla un sistema de cuenta corriente que, entre otras opciones, permite, desde el propio formato de la declaración, imputar al cumplimiento de la deuda del periodo el monto del saldo a favor liquidado en el periodo anterior respecto del mismo impuesto, siempre que dicho saldo no se haya obtenido en devolución ni en compensación (letra a. del artículo 815 del ET), y, en el caso del impuesto sobre la renta, el anticipo establecido para el periodo gravable en la declaración del impuesto presentada por el periodo anterior (inciso final del artículo 807 del ET). Aunque ambas imputaciones para el pago mencionadas se reflejan en el formulario de la declaración, no inciden en el denuncia del hecho imponible, como tampoco en la autoliquidación de la prestación correlativa, pues sus efectos únicamente se proyectan sobre el mecanismo de cuenta corriente del contribuyente por medio del cual se acreditan los pagos de las obligaciones tributarias causadas y liquidadas en el propio denuncia.

En ese contexto, la norma analizada quiso que cuando el dato a corregir de la declaración recaiga exclusivamente sobre el monto de los saldos a favor o de los anticipos a imputar para el pago de la deuda del periodo, en el sentido de aplicar cuantías que consten en títulos que presten mérito ejecutivo tributario (artículo 828 del ET) que no hayan sido reflejadas en la declaración objeto de corrección, se efectúe la corrección mediante un procedimiento especial y expedito, regulado de manera autónoma en el propio artículo 43 de la Ley 962 de 2005.”

19. De la jurisprudencia transcrita se observa que, en virtud del sistema de cuenta corriente, las formas de pago de la obligación tributaria son susceptibles de ser imputadas bajo el procedimiento expedito del artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

20. Sobre el procedimiento que debe seguir el autorretenedor para corregir las declaraciones de retención en la fuente, esta Subdirección emitió Concepto 909 (int. 65) del 6 de febrero de 2024 donde se explica al detalle el proceder a la luz de la jurisprudencia del Consejo de Estado y en el cual se concluyó lo siguiente:

“En línea con lo explicado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en Sentencia de julio 19 de 2023, Radicación No. 76001-23-33-000-201800167-01 (26209), el autorretenedor debe corregir la(s) declaración(es) de retención en la fuente, liquidando el (los) mayor(es) valor(es) por concepto de autorretención, los intereses de mora generados hasta la fecha de pago del impuesto sobre la renta y la(s) sanción(es) por corrección o por inexactitud reducida (según el caso), aunque sólo deba pagar los intereses de mora y la(s) sanción(es) tributaria(s) y sin que esto genere que la(s) respectiva(s) declaración(es) de retención en la fuente se considere ineficaz a la luz del artículo 580-1 del Estatuto Tributario.”

21. Para finalizar, se indica que cualquier lineamiento emitido por las dependencias de la DIAN deben observar (i) los pronunciamientos del Consejo de Estado, en virtud del artículo 10 de la Ley 1437 de 2011⁸; y (ii) la doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica y la

⁸ **ARTÍCULO 10. DEBER DE APLICACIÓN UNIFORME DE LAS NORMAS Y LA JURISPRUDENCIA.** *Al resolver los asuntos de su competencia, las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas.*

Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina, en virtud del artículo 131 de la Ley 2010 de 2019⁹.

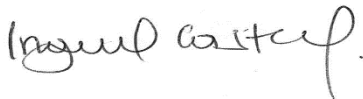
22. Conclusiones.

23. De acuerdo con las consideraciones presentadas, se concluye lo siguiente:

1. La sentencia del 7 de marzo de 2024 (Exp. No. 25666) no tiene un efecto diferente o adicional a los que pudo desplegar la sentencia del 3 de noviembre de 2022 (Exp. No. 25406), toda vez que el Concepto DIAN No. 901294 del 19 de febrero de 2021 dejó de ser aplicable desde el 3 de noviembre de 2022, fecha en la cual fue declarado la nula la disposición que le servía de sustento.
2. La marcación de las declaraciones como SEL corresponden a un procedimiento habilitado por la DIAN y tal hecho es oponible respecto del contribuyente como de la administración.
3. En caso de requerirse, las declaraciones deberán ser corregidas, presentadas o determinadas de manera oficial, sin que la “desmarcación como SEL” sea procedente.
4. Para las declaraciones de IVA que se presentaron con errores en su periodicidad se deberá atender lo dispuesto en el concepto 007585 interno 712 del 22 de junio de 2023.

24. En los anteriores términos se resuelve el radicado de la referencia y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Ana Karina Méndez Fernández – Asesora DGJ

Anexo: Concepto 909 (Int. 65) del 6 de febrero de 2024

⁹ “**ARTÍCULO 131.** Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.”