

# DERECHO TRIBUTARIO

---

Fernando Cruz Montoya y Eliana Hernández Arango

**Eficiencia del proceso de devoluciones al contribuyente que realiza la DIAN para el año 2007**

*Efficiency of the DIAN's tax return process in 2007*



Fernando Cruz Montoya

Fcruz@bian.gov.co

Eliana Hernández Arango

elimha77@gmail.com

## **Eficiencia del proceso de devoluciones al contribuyente que realiza la DIAN para el año 2007**

### **Abstract**

In order to contribute to strengthening the taxpayers' legal safety in Colombia, this paper presents the main results of a study aimed at evaluating compliance with constitutional principles (such as equality, economy, expeditiousness, efficiency, transparency, and impartiality) in tax return processes carried out by the Colombian Tax and Customs Administration (DIAN from its Spanish acronym). The study focused on income tax and VAT in the city of Cali in 2007.

**Key words:** Efficiency, Taxes, Returns, Legal rules

### **Introducción**

Las normas jurídicas posibilitan, dentro del proceso tributario, la generación de saldos a favor de los contribuyentes como resultado de la depuración de la liquidación privada en los impuestos de Renta e IVA. Con frecuencia, en el proceso de devoluciones se presentan demoras o procedimientos alternos de fiscalización que atentan contra el derecho de los contribuyentes a un debido proceso, o que dan lugar a la vulneración de principios constitucionales y legales, tales como los de igualdad, economía, celeridad, eficiencia, transparencia e imparcialidad. Al mismo tiempo, las dilaciones en los procesos de devolución afectan el desarrollo de la actividad empresarial, en especial en el caso de las pequeñas y medianas empresas por constituir afectaciones a su capital de trabajo.

Este Artículo presenta los principales resultados de un estudio que pretendía evaluar el cumplimiento de los principios constitucionales antes mencionados en los procesos de devolución, identificar prácticas que afectan su eficacia y determinar si éstos son regulados en la ley y en actos administrativos eficientes

y respetuosos de los principios orientadores del procedimiento tributario. Para ello se efectuó un examen de los procesos de devolución a los contribuyentes en la ciudad de Cali, durante el año de 2007, por concepto de impuestos de Renta e IVA y se estableció el origen de las reclamaciones.

Al respecto es importante señalar que si bien se trata de un estudio local y para un periodo específico, se pretende ofrecer resultados que puedan convertirse en un punto de referencia para otras regiones del país y, así, contribuir a fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente en el país.

### Antecedentes

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero ha realizado varios estudios sobre el proceso de devoluciones, que constituyen antecedentes importantes para el presente trabajo. En especial, debe resaltarse el estudio “Seguimiento y actualización del estudio sobre devoluciones y/o compensación de saldos a favor. Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero” (2002), presentado ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en el cual se incluye tanto un diagnóstico de la problemática del proceso de devoluciones y compensaciones de saldos a favor y pagos en exceso como un conjunto de recomendaciones para conseguir mayor eficiencia, tecnicidad y agilidad en este proceso. Este estudio determinó las siguientes como las deficiencias más significativas en los procesos de devolución: demoras, dada la cantidad de solicitudes presentadas en la asignación de turnos para radicar la documentación de la solicitud; ausencia de un análisis completo, por un solo funcionario, de todos los presupuestos de admisibilidad de las solicitudes; pluralidad de Autos Inadmisorios dado que las solicitudes se examinaban de manera fragmentada, lo que genera que a una misma solicitud se le expidan tantos Autos Inadmisorios como incumplimiento de requisitos se encuentren. Adicionalmente se identificó que, una vez proferido un auto inadmisorio a un contribuyente, éste debía someterse nuevamente a todo el proceso de radicación de su solicitud, con la previa asignación de un turno, lo que ocasionaba no sólo la demora en la recepción del saldo a favor, sino también la prescripción de los términos para solicitar la devolución. Otras deficiencias significativas identificadas estaban relacionadas con la desactualización en la cuenta corriente, lo cual no permite la verificación de la información; la débil labor de supervisión y control por parte de los administradores y la escasa capacitación de los funcionarios, a lo que se suma la sobrecarga de trabajo.

De acuerdo a la información suministrada por varias administraciones el estudio estableció que no existen criterios unificados entre éstas para la aplicación de los procedimientos. Así, los contribuyentes no reciben información completa y oportuna sobre el trámite que se le da a su solicitud de devolución, ni sobre la normatividad que regula este procedimiento. A ello se suma la falta de

coordinación entre funcionarios de la División de Fiscalización y Recaudación, situación que ocasiona duplicidades en el proceso.

Frente a estas deficiencias, el estudio sugirió a la Defensoría del Contribuyente las siguientes recomendaciones: 1) Creación de programas informáticos especiales que permitan la agilización y descongestión del trámite; 2) Evitar que se profieran múltiples Autos Inadmisorios durante el proceso, para lo que es necesario que la solicitud sea asignada a un único funcionario para su estudio; 3) En el proceso se debe llevar un solo expediente de cada solicitante, aunque la numeración de sus actos sea diferente. 4) Toda la información que sea aportada por el contribuyente, incluyendo la solicitud corregida después del auto inadmisorio, debe estar contenida en el expediente, lo que permite más confiabilidad de los informes. 5) Actualización de la cuenta corriente para el reconocimiento permanente del estado real del contribuyente. 6) Definición clara de las labores de verificación que realizan la División de Devoluciones y el Grupo Control de Fiscalización, para evitar la duplicidad en el estudio y análisis de la solicitud. 7) Cumplimiento del Artículo 857 del Estatuto Tributario que señala que la facultad de suspender los términos para efectuar la devolución hasta por noventa (90) días, que tiene la División de Fiscalización, debe obedecer a indicios claros y no a situaciones coyunturales, derivadas de la incapacidad operativa de la entidad. 8) Brindar una mayor capacitación –en lo que respecta a formación jurídica en análisis probatorio, discusión, recolección de pruebas y aspectos generales del tema procedimental- a los funcionarios que realizan su labor en la División de Devoluciones y en el Grupo Control de la División de Fiscalización.

Posteriormente, en noviembre del año 2003, la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero realiza un análisis titulado “Seguimiento y actualización del estudio sobre devoluciones y/o compensación de saldos a favor”, elaborado por Miguel Bustos Zalamea, consultor Proyecto MAFP II (Bustos, 2003), con el cual se propuso verificar cambios efectivos en el proceso, tales como el aumento de la capacidad operativa de las divisiones de devolución, la expedición de Autos Inadmisorios, la revisión de requisitos, las relaciones entre funcionarios y contribuyentes, los términos y notificaciones y el estado de las funciones de fiscalización. Se pretendía con ello contribuir al mejoramiento del procedimiento de devoluciones, efectuar una actualización normativa y revisar los principales pronunciamientos jurisprudenciales y conceptos jurídicos emitidos por la DIAN sobre la materia. Para ello se elaboró un documento titulado “Manual de pronunciamientos emitidos en la defensoría del contribuyente y del usuario aduanero durante los años 2002 y 2003” (Amado, 2003).

Como resultado de este trabajo se realizaron las siguientes recomendaciones: 1) Los funcionarios, en el momento de verificar los requisitos, sólo deben exigir aquellos que las normas taxativamente señalan, sin demandar de los contribuyentes documentos y soportes a los cuales no están obligados. 2) Fomentar en

los funcionarios el principio de la buena fe, para que partan de la confianza en la veracidad de la información presentada por el contribuyente. 3) Incrementar la capacidad operativa del grupo de devoluciones con el fin de aminorar el tiempo de respuesta a los contribuyentes. 4) Desarrollar el aplicativo diseñado para el proceso de devoluciones en todas las fases de éste, así como también en todas las administraciones. 5) Implementar la homogenización por medio del software de todos los actos administrativos que se proferían durante el proceso. 6) Reducir los Autos Inadmisorios e informar al contribuyente todas las causales de inadmisión en el mismo momento de presentar la solicitud. 7) Los actos proferidos dentro del proceso necesariamente deben ser notificados en debida forma, ajustándose a la Ley 788 de 2002. 8) Actualizar y depurar permanentemente la cuenta corriente del contribuyente. 9) Cuando se presenten devoluciones con póliza de garantía, se debe realizar un análisis de fondo, sin excederse en el tiempo destinado en confirmar la veracidad del seguro ni en los plazos establecidos para dicho tipo de devoluciones. 10) Estimular las relaciones entre funcionario y contribuyente, con el fin de generar canales de comunicación entre las partes y facilitar la solución de las controversias que puedan surgir durante el proceso. 11) Informar oportunamente a los contribuyentes de los cambios que ha sufrido el procedimiento. 12) Elaborar folletos que brinden al contribuyente información veraz sobre los aspectos más relevantes del proceso, con el fin de fortalecer una cultura tributaria en el país.

De la revisión de antecedentes puede concluirse que el Proceso de Devoluciones que realiza la DIAN ha sido en varias ocasiones objeto de estudio por parte de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, entidad que ha procurado el cumplimiento de los preceptos constitucionales y legales y emitido recomendaciones para el mejoramiento del proceso de devoluciones, en beneficio de los usuarios del sistema fiscal.

### Metodología implementada

Para el desarrollo del estudio aquí presentado se efectuó en un primer momento una revisión documental que permitió reconocer desde su dimensión legal el proceso de devolución de los impuestos de renta e IVA. Con el mismo objetivo, se llevó a cabo una capacitación del equipo de investigación, a cargo de funcionarios especializados en el proceso de devolución de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali.

Seguidamente se seleccionaron y revisaron 380 expedientes –189 (49,74%) correspondientes al impuesto de Renta y 191 (50,26%) al impuesto sobre las ventas– de las 2.724 solicitudes de devolución de saldos a favor realizadas a la DIAN durante el 2007 en Cali. Para su selección se empleó como instrumento estadístico un muestreo aleatorio simple por conglomerado, lo que aminoró el número de expedientes a estudiar y permitió contar con una muestra represen-

tativa del total de expedientes, con un grado de confianza del 95% y un margen de error del 3%. Es necesario aclarar que durante el proceso de revisión se respetó la Reserva legal, regulada por el Artículo 583 del Estatuto Tributario.

Posteriormente se encuestaron 10 funcionarios de la DIAN encargados del proceso de devoluciones, 10 contribuyentes que habían estado sometidos al proceso y, vía Internet, se encuestaron miembros de la Asociación Nacional de Industriales (ANDI).

## Resultados Encontrados

Teniendo en cuenta que la Constitución Colombiana establece que las personas deben contribuir a las cargas del Estado y que uno de los propósitos de la Hacienda Pública es contribuir a satisfacer las necesidades de la comunidad, el sistema tributario ha creado mecanismos de recaudo para financiar sus compromisos, como son los anticipos y la retención en la fuente. Sin embargo -a pesar de que la obligación tributaria, que guarda el principio de legalidad, se encuentra estructurada por sujeto activo, pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa que determina quiénes deben pagar, esos ingresos pueden disminuirse de acuerdo a una depuración de la liquidación privada y generar un saldo a favor, originando el derecho del contribuyente de exigir su devolución, previo estudio por parte de la DIAN.

En consecuencia, puede decirse que en materia tributaria un saldo a favor es el resultado de la depuración de la liquidación privada que realiza un contribuyente, responsable u obligado, en una declaración. Por lo tanto, al generarse un saldo a favor, se origina una obligación en la que el contribuyente actúa como acreedor y el Estado como deudor. De esta manera, el administrador tendrá una cuenta por cobrar a la DIAN, de la cual podrá hacer uso mediante un procedimiento ya establecido en los Artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario, en concordancia con la Orden Administrativa No. 0004 del 30 de abril de 2002. Esta orden fue creada con la intención de unificar el procedimiento de devolución de saldos a favor, garantizar el debido proceso a los solicitantes y definir un procedimiento técnico, ágil, eficiente y uniforme para el estudio, verificación e investigación de las solicitudes de devolución.

Los resultados del estudio realizado se han evaluado a la luz del principio de eficiencia, que hace referencia al buen uso de los medios para alcanzar un objetivo. En este caso concreto, se hace referencia al uso adecuado de la ley, la tecnología y el recurso humano, para garantizar una solución apropiada a las solicitudes hechas por los contribuyentes en la devolución de saldos a favor.

El principio de eficiencia respalda el proceso de devoluciones y se complementa con otros principios como los de igualdad, economía, celeridad, transparencia e imparcialidad. En teoría, la aplicación de todos estos principios en el proceso de devolución favorecerá que se regrese al contribuyente el saldo a favor del

que se hace acreedor, una vez realizada la depuración de su declaración privada, por los impuestos de Renta e IVA.

La Constitución Colombiana de 1991 hace referencia al principio de igualdad en el Artículo 13. Al respecto, debe decirse que no se trata de una igualdad absoluta sino relativa, lo que desde el punto de vista del Derecho Tributario significa que, a igual situación, igual tratamiento fiscal y a desigual situación, desigual tratamiento fiscal. Del anterior principio se deriva el de Garantía de Razonabilidad, el cual se fundamenta en la premisa constitucional que afirma que los principios, garantías y derechos reconocidos en la Carta Política no podrán ser alterados por leyes que reglamenten su ejercicio.

De igual forma, el Artículo 363 de la Carta Política hace referencia al Principio de Eficiencia que, en materia tributaria, se manifiesta en dos vertientes. Por una parte, en la *eficiencia del tributo*, que permite verificar el beneficio económico que se genera en los ingresos del Estado a partir de su exigibilidad y, por la otra, en la *eficiencia del recaudo*, que pretende medir la idoneidad de los medios utilizados para asegurar el cobro del tributo. Es a este último tipo de eficiencia al que hace referencia este estudio.

Para el año 2007, se recibieron en el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones de la División de Gestión de Recaudo, de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, un promedio de 25 solicitudes diarias de devolución de personas naturales y jurídicas que presentaron sus declaraciones de impuesto de Renta e IVA. Éstas fueron atendidas por 2 funcionarios, de los 10 que aproximadamente intervienen en todo el proceso.

La cantidad de solicitudes recibidas generó un cambio dentro del sistema, que obligó a los funcionarios y a los contribuyentes a conocer los requisitos exigidos para que el proceso pueda cumplirse de una manera ágil y eficiente. Como se mencionó previamente, el proceso de devoluciones supone un cambio de roles entre instituciones estatales y contribuyentes: el contribuyente actúa como acreedor del Estado y la DIAN pasa a ser deudor del contribuyente. Sin embargo, de acuerdo al Artículo 670 del Estatuto Tributario:

Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor (Código de Comercio, 2008).

Si la administración tributaria, dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últi-



mos en un 50%. Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

De acuerdo con esta disposición, la imposición de la sanción por improcedencia de las devoluciones, exige que la Dirección Seccional de Impuestos constate la existencia o no del saldo a favor, aun después de realizar la devolución o compensación. Ello significa que el proceso de referencia no culmina con la devolución sino que, por el contrario, el análisis continúa e incluso puede determinarse que el contribuyente debe reintegrar la suma devuelta o compensada.

De la muestra de expedientes analizados por el estudio, se encontró que durante el año 2007, doscientos treinta y nueve (239), es decir el 63% de las solicitudes de devolución de saldos a favor, corresponden a contribuyentes que ya habían hecho solicitud en periodos anteriores. Esto ratifica lo dicho por uno de los funcionarios de la DIAN, quien aseguró que “los solicitantes de saldos a favor son por lo general los mismos”.

Esta continuidad en la solicitud de saldos a favor puede tener dos connotaciones contradictorias. Por un lado, puede significar que en Cali se ha fortalecido una cultura tributaria en los contribuyentes y un reconocimiento de que, en caso de haber cumplido con sus obligaciones, tienen derecho a reclamar lo que les pertenece; pero, por otro lado, también puede significar que los procedimientos no son claros y que, por tanto, se termina pagando más de lo debido.

El posible fortalecimiento de esta cultura tributaria puede observarse también en el nada despreciable número de solicitudes que se realizan por primera vez: 141, para un 37% de la muestra analizada (ver gráfico No.1). Este dato se hace más significativo si se considera el temor manifestado por los contribuyentes de entrar en un proceso de fiscalización, como consecuencia de una solicitud de devolución.

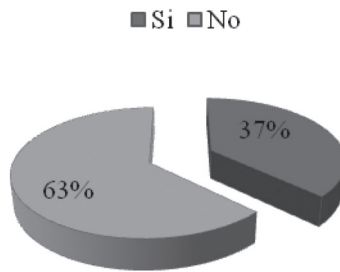


Gráfico No. 1: Presentación de solicitudes por primera vez.

La legislación tributaria establece que la solicitud de devolución de saldos a favor de impuestos, deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar (Art. 854 E.T.). Cuando el contribu-

yente presenta la solicitud dentro del término establecido, el Grupo Interno de Devoluciones de la DIAN procede a radicar y conformar el expediente, previa revisión de los documentos presentados y verificación del cumplimiento de todos los requisitos. En caso de encontrar errores o de faltar algún documento, se informa inmediatamente al contribuyente para que proceda a subsanarlos. Si, conociendo el error, el contribuyente insiste en que el expediente le sea radicado, se hará dejando constancia de las inconsistencias y se proferirá auto inadmisorio.

Según estudios anteriores, la cantidad de autos inadmisorios ha sido una de las quejas más frecuentes de los contribuyentes (Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, 2002). En esta vía, la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, ha seguido la política de subsanar las deficiencias en el curso del proceso para evitar la expedición de autos de inadmisión, dando así aplicación a la Orden Administrativa No. 004 del 30 de abril de 2002, la cual establece en el numeral 1.1. del Título I lo siguiente:

Cuando la solicitud no cumpla con los requisitos legales no se radicará y se devolverá al solicitante, indicándole todos los aspectos que debe corregir o señalándole que debe desistir de presentarla, según sea el caso; si el solicitante insiste, se radicará dejando constancia de los errores e inconsistencias, en este último evento se proferirá el respectivo auto inadmisorio.

El Estatuto Tributario, en el Artículo 857, consagra taxativamente las siguientes causales de inadmisión:

“Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los Artículos 580 y 650-1 E.T.

Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes.

Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético.

Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.”

En ninguno de sus apartes se estipula que en el momento de recibir la solicitud de devolución debe informarse de los errores o falta de requisitos de la misma al contribuyente. De esta forma puede concluirse que la Orden Administrativa 004 de 2002 no ha pretendido contradecir la ley y que, por el contrario, lo que busca es disminuir la cantidad de autos inadmisorios, informando desde el principio

de esta situación al contribuyente, quien está en todo su derecho de exigir la radicación de la solicitud o de esperar a completar los requisitos para radicarla.

Anteriormente se devolvía al contribuyente la solicitud y éste, a su vez, debía subsanar la causal en la que incurría, para nuevamente pedir una cita y presentar la solicitud. En la actualidad los procesos son más rápidos, pues los contribuyentes tienen la oportunidad de subsanar las causales de inadmisión, sin necesidad de volver a solicitar turno, y pueden presentarse ante el mismo funcionario que le había hecho conocer las deficiencias de la solicitud. Se evitan así dilaciones en el proceso y se da aplicación a los principios de eficiencia y celeridad.

Sin embargo, se presenta una situación contradictoria, que genera demoras en el proceso de radicación de solicitudes, y que es objeto de quejas constantes de los usuarios del sistema fiscal: estas salvedades hacen que las citas de los demás contribuyentes se vean alteradas, pues en un mismo día el funcionario debe atender tanto a las personas a las que se le ha asignado turno como a las que quedaron pendientes por falta de algún requisito en el día anterior.

En consecuencia, a pesar de los esfuerzos por tratar de disminuir la cantidad de autos inadmisorios, aún se requieren ajustes, especialmente si se considera que muchas de las solicitudes son desestimadas en la verificación previa a la radicación, lo que implica que no existe una manera de determinar cuántas de las solicitudes son rechazadas antes de la radicación, sin que se haya proferido formalmente un auto inadmisorio.

Con respecto al impuesto de IVA, tal y como se muestra en el gráfico No.2, 1.289 (98,84%), de las 1.304 solicitudes de devolución presentadas durante el año 2007, fueron admitidas, y sólo 15 (1,16%) fueron inadmitidas.

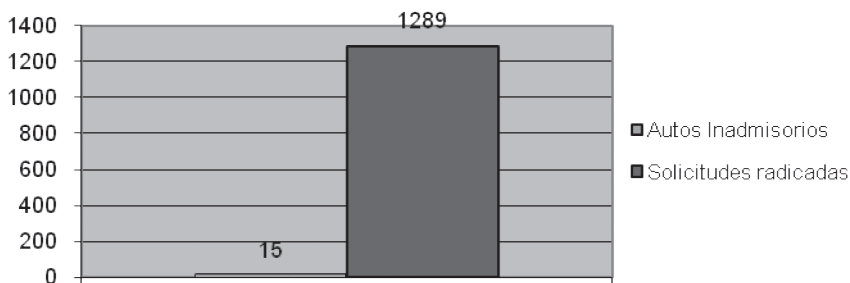


Gráfico No. 2: Autos inadmisorios vs. Solicitudes radicadas 2007

Como puede observarse, son muy pocas las inadmisiones que se producen en los procesos de devolución. Esto, en principio, puede considerarse como algo positivo porque, en teoría, el proceso funciona de manera correcta pero,

como se expresó anteriormente, en la práctica no se reciben todas las solicitudes porque el funcionario le expresa previamente al contribuyente que le hace falta algún requisito y le sugiere cumplir con éste para proceder luego a radicarla.

Si llegara a darse el caso de que el contribuyente, a pesar de conocer esta situación, insista en que se le radique su solicitud y el funcionario se niegue a ello, argumentando la falta de requisitos, se incurriría en una violación al derecho del Debido Proceso y a la posibilidad que tienen todas las personas de acceder a la justicia. Al respecto es necesario recordar que la regla general establece que los funcionarios deben recibir todas las solicitudes y posteriormente establecer si falta algún requisito fundamental que sea causal de rechazo o inadmisión.

Una vez radicados los expedientes, se envían para análisis al Grupo de Control de Devoluciones y/o Compensaciones de la División de Fiscalización, aquellos que deban ser objeto de control e investigación. En este análisis se verifica el cumplimiento de requisitos formales, la consistencia aritmética de la declaración tributaria objeto de solicitud y la certificación proferida por la División de Cobranzas acerca de las deudas a cargo del contribuyente. Posteriormente el resultado es enviado al Comité de Devoluciones y/o compensaciones, quien decide si el expediente amerita investigación previa o no.

Es importante resaltar, de acuerdo al numeral 4.3 de la Orden Administrativa No. 0004 del 2002, cuáles son los parámetros bajo los que se remite un expediente a la División de Fiscalización:

- Solicitud de devolución que se realiza por primera vez.
- Solicitud de contribuyentes que presentan una presión tributaria en ventas por debajo del de la actividad económica que desempeña.
- Solicitud de devolución originada en liquidaciones de corrección.
- Solicitud de contribuyentes que han incrementado considerablemente el saldo a favor solicitado.
- Solicitud de contribuyentes que hayan sido recientemente trasladados a otra Dirección Seccional de Impuestos.
- Solicitud de sociedades recientemente constituidas, en concordato preventivo o en proceso de liquidación.
- Solicitud de contribuyentes que presenten retenciones iguales a los ingresos obtenidos durante el periodo.
- Solicitud de contribuyentes que presenten retenciones que no superen el porcentaje del total del impuesto a cargo comparado con el de su actividad económica.
- Según actos administrativos proferidos por otras divisiones.
- Solicitudes de contribuyentes que al compararse con el sector muestren un comportamiento atípico.

El gráfico No.3 muestra que, de la totalidad de solicitudes de devolución presentadas durante el año 2007, 336 (12,36%), fueron remitidas a la División de Fiscalización Tributaria, mientras las 2.388 (87,64%) restantes continuaron su proceso normal de devoluciones. Cabe anotar que inicialmente la totalidad de expedientes recibidos entran al Grupo Interno de Devoluciones, el cual a partir de la pre-crítica establece si se debe realizar un proceso adicional y complementario por parte de la División de Gestión de Fiscalización.



Gráfico No.3: División

De acuerdo al Artículo 857-1 del Estatuto Tributario, la División de Gestión de Fiscalización Tributaria adelanta investigaciones relacionadas con la solicitud de devolución y tiene la facultad de suspender el término para devolver o compensar hasta por un máximo de noventa (90) días cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:

- Cuando se verifique que alguna de las retenciones o pagos en exceso objeto de devolución solicitados son inexistentes, ya sea porque la retención no fue practicada, o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la administración.
- Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante, no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existe por ser ficticios.
- Cuando a juicio de la Dirección Seccional, exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.

El estudio realizado encontró que la mayoría de expedientes que siguieron su trámite en la División de Fiscalización no tenían la anotación del motivo por el cual fueron remitidos allí:

No tenían ningún reporte de lo que había sido analizado en esta dependencia simplemente se limitan a escribir en el expediente que el proceso fue enviado a fiscalización sin anexar el documento de constancia donde expresan cuáles son las anomalías encontradas y/o los simples hechos que se presentaron durante el tiempo que realizaron dicha actividad, esto entonces hace generar cierta incertidumbre por qué tal vez pueden utilizar este medio para postergar los días en que realmente se debe hacer la devolución.

Si se trata de solicitudes de devolución con presentación de póliza de garantía a favor de la Nación, no procederá la suspensión de términos hasta por 90 días, según lo establece el párrafo del Artículo 857-1 del Estatuto Tributario.

De la investigación por parte de la División de Fiscalización, pueden darse dos resultados:

Que se profiera requerimiento especial: caso en el cual procede la devolución o compensación sólo sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo. No requiere nueva solicitud por parte del contribuyente.

Que no se profiera requerimiento especial: se procede a la devolución o compensación del saldo a favor.

En las encuestas realizadas se evidenció el temor de los contribuyentes a ser fiscalizados, pues suponen que *“la DIAN va a hacer un examen minucioso de todos sus documentos”*. Asimismo, aseguran que *“la DIAN busca cualquier pretexto en esta fiscalización para negar la solicitud”*. Lo anterior ha generado desconfianza en los contribuyentes, quienes al enterarse de que su solicitud fue remitida a la División de Gestión de Fiscalización prefieren desistir de la misma antes que enfrentar este proceso.

54

El Artículo 860 del Estatuto Tributario permite presentar la solicitud de devolución con póliza de garantía a favor de la Nación. Lo anterior con el fin de mejorar la eficiencia con respecto al tiempo para realizar la devolución, ya que la regla general establecida en el Artículo 855 del Estatuto Tributario indica que el término para que se efectúe la devolución es de treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud. Sin embargo, cuando dicha solicitud se presente con garantía, la Dirección Seccional de Impuestos tendrá diez (10) para atender la solicitud.

Las condiciones requeridas para las solicitudes de devolución con Póliza de Garantía son:

- Haber sido otorgada por una compañía de seguros o entidad bancaria vigilada por la Superintendencia Financiera.

- Ser expedida a favor de la Nación-Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o de la entidad que haga sus veces.
- Estar firmada y acreditada su calidad por parte del gerente de la oficina principal o de la sucursal o agencia de la entidad otorgante y acreditar su calidad mediante certificación expedida por la Superintendencia Financiera.
- Tener una vigencia de dos (2) años, a partir de la presentación de la solicitud.
- Cubrir el monto objeto de solicitud de devolución, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del garante.

Consultadas nueve Compañías de Seguros acerca de la viabilidad para la expedición de estas pólizas, se encontró que cinco de ellas no la tienen dentro de su portafolio de servicios (Aseguradora Solidaria de Colombia, Seguros Alfa, Seguros Bolívar, Seguros de Colombia y Aseguradora Colseguros); dos aseguradoras la expiden exclusivamente para personas jurídicas (Seguros Confianza S.A. y Seguros Futuro) y otras dos tanto para personas jurídicas como naturales (Seguros del Estado y Seguros Liberty).

Entonces, la presentación de solicitud de devolución con Póliza de Garantía presenta, en principio, dos ventajas aparentes: la devolución debe efectuarse en un plazo máximo de 10 días, contados a partir del día siguiente a la presentación oportuna y en debida forma de la solicitud ante la administración competente (Artículo 860 E.T.); y, de acuerdo al parágrafo del Artículo 857-1, no procede la suspensión de términos hasta por 90 días para que la División de Fiscalización adelante investigación. Se asegura que son ventajas aparentes porque debe considerarse lo dispuesto en el Artículo 670 del Estatuto Tributario, mencionado previamente, en cuanto a que las devoluciones o compensaciones no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente.

En los expedientes revisados pudo observarse que tan solo las solicitudes por grandes cantidades de dinero, o las que realizaban las empresas más grandes y reconocidas, estaban respaldadas con una póliza de garantía. Por el contrario, las solicitudes que tenían un monto normal o pequeño de saldos a favor no contaban con póliza. Al confrontar a los contribuyentes, éstos explicaron que no consideraban necesario pagar dinero extra para que les devuelvan su dinero más rápido, en tanto confiaban en que este monto les sería devuelto en los 30 días establecidos y, además, el saldo a favor no era tan grande como para justificar un trámite adicional que les implicaba mayores costos.

Con todo lo anterior, es probable que las personas no deseen acceder a este tipo de garantías. En particular si se tiene en cuenta que son muy pocas las aseguradoras que prestan el servicio y que, al momento de solicitarlo, no es totalmente seguro que les sea otorgada la devolución ya que deben hacer un estudio previo de la situación de cada contribuyente. Respecto a esta situación, la muestra analizada mostró que las solicitudes de devolución presentadas con

póliza de garantía es del 6% (23 solicitudes) y las que no cuentan con póliza del 94% (357 solicitudes).

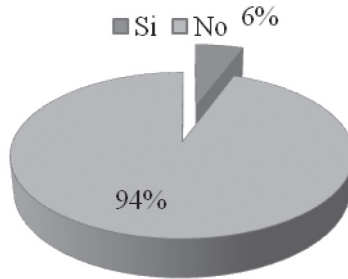


Gráfico No. 4 Solicitudes con y sin póliza de Garantía

En los casos en los que se presenta un saldo a favor, de acuerdo a los Artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los contribuyentes tienen las siguientes posibilidades:

- Imputarlos dentro de la liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente periodo gravable,
- solicitar la compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar conforme al Artículo 816 ibídem y,
- solicitar la devolución dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar.

Imputación del Saldo a Favor: esta devolución sólo es posible de realizar para el impuesto de renta y sobre las ventas. En el caso del impuesto sobre las ventas, este consiste básicamente en arrastrar el total del saldo a favor dado en la declaración tributaria a la del siguiente bimestre, incluso cuando en éste se genere también un saldo a favor.

Compensación: cuando el contribuyente por declaraciones anteriores presente obligaciones con la administración generadas por impuestos, anticipos, intereses, retenciones, y/o sanciones de otro impuesto, puede realizar una compensación o cruce de cuentas con la administración entre el saldo a favor que tiene con la declaración tributaria, y las obligaciones que pueda tener pendientes. Sin embargo, cuando se trate de un contribuyente



responsable del impuesto sobre las ventas, esta solo va a ser posible de realizar en los casos que la norma expresamente lo indique.

Devolución: Al presentarse un saldo a favor y el contribuyente no tenga ninguna obligación pendiente con la administración, puede optar porque le devuelvan el dinero proveniente del saldo a favor generado por la liquidación del impuesto.

Respecto al literal b, vale la pena aclarar que el parágrafo del Artículo 816 del Estatuto Tributario establece que la Dirección de Impuestos competente podrá efectuar oficiosamente la compensación cuando se solicite la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante. Ello significa que, dado el caso en el cual un contribuyente deba impuestos, retenciones, sanciones, etc. a la DIAN y al mismo tiempo sea acreedor de un saldo a favor, no le será procedente la devolución o imputación del mismo, sino que automática y oficiosamente, es decir, sin solicitud previa del contribuyente, la Dirección de Impuestos procederá a compensar las deudas fiscales a su favor con este saldo.

El gráfico No.5 muestra que en la Dirección Seccional de Impuestos de Cali se hace uso de las tres figuras de la siguiente manera: del total de solicitudes presentadas, en un 61,70% de los casos se devuelve el saldo a favor solicitado o parte de éste. En un 18,09% de los casos se presenta compensación, mientras que en el 6,38% se imputa el saldo en los términos del literal a) del Artículo 815 del Estatuto Tributario.

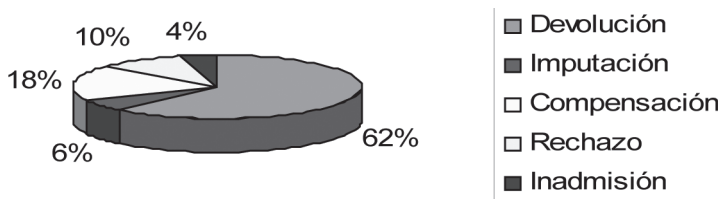


Gráfico No. 5: Resultado del proceso

Por último, es importante hacer referencia a las posibilidades que tiene la DIAN para devolver el saldo a favor. El Estatuto Tributario establece, en su Artículo 862, que los mecanismos para efectuar la devolución de saldos a favor son el cheque, el título y el giro. El cheque y el giro son conocidos por la mayoría de las personas, pero muchos se preguntan acerca de los títulos, conocidos como TIDIS o Títulos de Devolución de Impuestos Nacionales.

Los TIDIS son títulos valores emitidos por la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que la Unidad Administrativa Especial- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN- realice la devolución

**Características de los TIDIS:**

- Son títulos a la orden en moneda nacional
- Se emiten por Resolución que autorice la DIAN a través de sus oficinas regionales de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- Se expiden o anotan en subcuentas de depósito abiertas a nombre del beneficiario indicado en la resolución, por el Depósito Centralizado de Valores de Colombia Deceval S.A.
- Solo sirven para cancelar impuestos o derechos administrados por la DIAN: Impuesto de renta y complementarios, ventas, retención en la fuente, tributos aduaneros y timbre.
- Son libremente negociables.
- Se redimen dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición, en cualquiera de las oficinas del Banco de Colombia autorizados para el efecto, vencido este término, el título carecerá de todo valor.
- El valor de los títulos emitidos en cada año, no podrá exceder del 5% del valor de los recaudos administrados por la DIAN respecto al año anterior.
- Se expiden a nombre del beneficiario de la devolución.

de impuestos sobre saldos a favor a los que los contribuyentes tienen derecho.

De acuerdo al Artículo 24 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997, son los beneficiarios quienes deben solicitar personalmente, o por intermedio de apoderado, la devolución con TIDIS, una vez notificada la providencia que ordena la devolución, ante la entidad autorizada que funcione en la ciudad sede de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que profirió la resolución de devolución, exhibiendo copia de la misma.

Lo anterior significa que la devolución de saldos a favor con TIDIS opera a petición de parte y no de compensación.

manera oficiosa, tal y como ocurre en la

En la muestra analizada se encontró, como se muestra en el gráfico No. 6, que en el 60,76% de los casos la devolución de saldo a favor se hizo a través de consignación bancaria y en un 26,58% de los casos por medio de TIDIS. Este indicador evidencia que los contribuyentes prefieren que la devolución sea realizada por medio de consignación bancaria.

■ Consignación ■ Cheque ■ Tidis ■ Compensación



Gráfico No. 6 Formas de pago

Es así como el proceso de devoluciones logra el objetivo para el cual fue creado, después de estudiar todos los presupuestos que dan lugar a la solicitud

de devolución y de dar cumplimiento a cada una de las etapas establecidas para ello en la ley.

## Conclusiones y Recomendaciones

Para concluir si el proceso de devolución de saldos a favor que realiza la DIAN es eficiente o no, conviene definir el concepto de eficiencia. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua (2001), la palabra eficiencia proviene del latín *efficientia*, que en español quiere decir “acción”, “fuerza”, “producción”. En esta vía es definida como “*la capacidad de disponer de algo para conseguir un efecto determinado*”. De ello puede concluirse que la eficiencia supone una relación entre recursos utilizados y logros conseguidos y que se distingue del concepto de eficacia, entendida como el nivel de consecución de metas y objetivos, es decir, a la capacidad para lograr un propósito.

Tras analizar los resultados encontrados, puede decirse en general que el proceso de devoluciones funciona correctamente y dentro de los plazos establecidos por la norma. Sin embargo, es necesario señalar algunas situaciones externas que se convierten en aspectos por mejorar.

En primer lugar, la deficiencia más notoria identificada en la investigación, proviene de las dificultades operativas y la falta de personal. La carga operativa supera la capacidad de los funcionarios y, si bien las solicitudes de devolución se reciben y atienden en debida forma, se generan demoras en particular en la etapa de recepción de la solicitud.

A pesar de que en las encuestas a contribuyentes esta situación no salió a relucir, es posible que a futuro la disposición de los funcionarios en la atención se vea afectada por la cantidad de trabajo y llegue a influir en la eficiencia del proceso. De hecho, ya se han observado casos aislados de situaciones en las cuales al contribuyente se le piden documentos adicionales a los que exige la norma para dar trámite a la solicitud de devolución, lo que puede suponer una intención de dilatar la recepción o dar una atención apresurada con el objeto de evacuar a todas las personas que tienen cita en un mismo día.

Respecto de este tema, los mismos funcionarios encuestados han manifestado que “el personal no es suficiente; la carga operativa es mucha y hace falta la participación de más funcionarios”. La recomendación en este aspecto es incrementar el número de funcionarios de manera proporcional a la cantidad de solicitudes que se reciben a diario, de tal forma que a todos los contribuyentes se les dedique el tiempo suficiente para atender satisfactoriamente su solicitud.

También los funcionarios del Grupo de Devoluciones hacen referencia a la importancia de reformar la norma en cuanto al periodo de la Devolución. Sostienen que éste es muy corto para el análisis de la solicitud y que, debido a ello, se procede a devolver para cumplir con los términos de ley y no incurrir

en violaciones al debido proceso. Con un plazo de tiempo mayor sería factible que los procesos se estudiaran más profundamente.

Por otro lado, en términos generales los contribuyentes encuestados conocen el proceso de devolución y la norma que lo regula. Asimismo, afirman que éste no presenta mayores dificultades y no manifestaron inconformidades con el proceso o con la atención de los funcionarios encargados del mismo. Sin embargo, algunos de ellos aseguraron sentir temor al presentar la solicitud, ya que como parte del proceso pueden ser objeto de visitas de Fiscalización en donde se inspecciona la contabilidad de las empresas que, en muchos casos, no tiene una organización adecuada, lo que puede derivar en cuantiosas sanciones.

De la investigación realizada puede decirse que el proceso de devoluciones que realiza la DIAN de Cali a los contribuyentes, por concepto de impuesto de Renta e IVA, es eficiente en tanto cumple con el objetivo para el cual fue creado: devolver, compensar o imputar, según el caso, los saldos a favor que resultan de la depuración de la declaración privada de los impuestos antes mencionados, haciendo uso de las herramientas legales, tecnológicas y humanas de las cuales se dispone para ello. En síntesis, en todos los expedientes analizados se encontró que cuando era procedente la devolución, efectivamente se realizó de acuerdo a los parámetros legales.

60 Pero frente a la hipótesis planteada, se ha encontrado dos aspectos frente a los cuales el proceso de devoluciones no es enteramente eficiente, ya sea porque la norma que lo regula no se ajusta a la realidad del sistema fiscal colombiano o porque no está siendo correctamente aplicada. El primero de ellos hace referencia al momento procesal en el cual el expediente es remitido del Grupo de Devoluciones al Grupo de Fiscalización. Dicha remisión debe ser motivada y obedecer a indicios claros de acuerdo a las causales descritas en la ley, y no a meras consideraciones subjetivas del funcionario. Sin embargo, como se expresó en la exposición de los resultados de este documento, en muchos expedientes no se encontró explicación escrita de la razón por la cual el expediente era remitido a la otra división. Ello hace pensar que esta es una práctica utilizada por los funcionarios encargados del proceso para dilatar la devolución, ya que en estos casos, y por disposición expresa de la ley, el término para devolver se suspende hasta por 90 días.

El segundo caso hace referencia al momento de la devolución. La ley establece un término general para devolver la solicitud de 30 días hábiles y un término especial de 10 días cuando ésta se presenta con póliza de garantía. Se ha presentado casos en los cuales efectivamente se devuelve dentro del término legal pero posteriormente, si se identifica que la devolución no era procedente, por disposición expresa de la ley se requiere que el contribuyente reembolse a la Administración tanto el valor devuelto como los intereses incrementados en un 50%. En estos casos, aunque se están cumpliendo los términos, la situación

descrita no se ajusta al sistema fiscal colombiano: efectivamente se realiza la devolución pero no en todos los casos se efectúa un análisis de fondo de la solicitud, lo que causa problemas posteriores al contribuyente y empresario, quien ya había destinado esos recursos para otros proyectos.

Lo ideal en el proceso de devoluciones es que al momento de devolver ya se haya realizado un análisis completo, que brinde certezas acerca de la procedencia o no de la devolución. De esta forma se garantizaría la seguridad jurídica del contribuyente y su confianza respecto a las decisiones de la Administración. En este caso, la recomendación sería ajustar los términos del proceso de devolución a la capacidad operativa del sistema fiscal, de tal manera que al momento de ejecutarla ésta sea definitiva, y pueda lograrse un fiel y efectivo cumplimiento por parte de los servidores de la contribución.

Otra herramienta que ofrece la legislación tributaria y que, como pudo observarse, no está siendo utilizada por los contribuyentes, en tanto no se ajusta a la realidad colombiana, es la presentación de la solicitud con póliza de garantía. Esta situación se explica por los trámites adicionales que implica obtenerla y porque, dado que la devolución no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente, las personas prefieren esperar a que el expediente sea estudiado en 30 días y no en 10, y así asegurarse mayores certezas en el proceso de devolución.

Finalmente vale la pena agregar que las encuestas realizadas a los contribuyentes que participan en el proceso de devolución mostraron resultados positivos para la Administración en todos los aspectos. Sin embargo, es conocido que existe un temor de los contribuyentes hacia la DIAN por las amplias potestades que tiene de investigar, fiscalizar e imponer sanciones. Ello pudo haber impedido que los contribuyentes expresaran abiertamente los aspectos negativos o por mejorar en el cumplimiento de sus funciones.

## Referencias

Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero. Seguimiento y actualización del estudio sobre devoluciones y/o compensación de saldos a favor. Bogotá.

Amado, A. L. (2003). *Manual de pronunciamientos emitidos en la defensoría del contribuyente y del usuario aduanero durante los años 2002 y 2003*. Bogotá.

Bustos Zalamea, M. (2003) “Seguimiento y actualización del estudio sobre devoluciones y/o compensación de saldos a favor”, *Proyecto MAFP II*.

Estatuto Tributario (2008).

