

**Concepto 1620 [013304]**  
**27-08-2025**  
**DIAN**

Bogotá D.C.

<b>Tema:</b>	Procedimiento Tributario
<b>Descriptores:</b>	Corrección declaraciones tributarias
<b>Fuentes Formales:</b>	Artículo <a href="#">588</a> , <a href="#">589</a> , <a href="#">596</a> , <a href="#">602</a> y <a href="#">606</a> del Estatuto Tributario Oficio 26708 de 23 de octubre de 2019 Oficio 901809 de 25 de noviembre de 2021 Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente No. 17545 de 2011 Sentencia C-296/99

1. Este Despacho es competente para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina<sup>1</sup>.

**A. Doctrina objeto de la solicitud de reconsideración**

2. Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria solicita la reconsideración de los Oficios No. 901809 de 2021 y 26708 de 2019 emitidos por la DIAN, concretamente en la interpretación que se da del término “valor a pagar” en el contexto de la aplicación de los artículos [588](#) y [589](#) del Estatuto Tributario (E.T.). En los Oficios mencionados se atendieron, respectivamente, los siguientes problemas jurídicos:

“¿Para determinar si la corrección de una declaración de IVA procede por el [artículo 589](#) del Estatuto Tributario, se deben comparar los renglones 80-81 (Saldo a pagar o saldo a favor del periodo fiscal), o los renglones 86-87 (Saldo a pagar o saldo a favor del período)?”

“¿Para la aplicación del [Artículo 589](#) del Estatuto Tributario corrigiendo una declaración privada de renta y complementarios del año gravable 2018 se debe tener en cuenta el renglón 98 “Saldo a Pagar por Impuesto” o el renglón 100 “Total saldo a pagar?”

3. Al respecto, los Oficios concluyeron, respectivamente, lo siguiente:

“Por lo tanto, para determinar si la corrección procedente es la del [artículo 589](#) o la del [artículo 588](#) del Estatuto Tributario, los renglones a comparar entre la declaración inicial y la de corrección del formulario del IVA 300 vigente para el año 2018, objeto de la consulta, son los renglones 86 y 87.”

“Nótese que, tanto el [artículo 588](#) como el [589](#) del Estatuto Tributario se refieren al valor a pagar de la declaración tributaria y no al impuesto a cargo, por lo que entiende este

Despacho que para determinar la aplicación de lo dispuesto en el artículo 588 o 589 ibídem se debe tener en cuenta el valor a pagar establecido en la declaración, el cual corresponde al resultado final de la liquidación del tributo. Esta misma conclusión, fue también explicada (para efectos de las declaraciones de IVA) mediante Oficio 026708 de 2019.”

## B. Solicitud de reconsideración

4. La solicitud de reconsideración tiene por objeto “Determinar si el término “valor a pagar”, mencionado en el [artículo 589](#) del Estatuto Tributario, hace referencia exclusivamente al impuesto a cargo (saldo a pagar por impuesto) o si también incluye las sanciones, considerando que estas últimas no constituyen tributo ni forman parte de la obligación tributaria, sino que representan una infracción administrativa derivada del incumplimiento de obligaciones formales del contribuyente.”

5. Para fundamentar su solicitud, la peticionaria expone los siguientes argumentos:

“La jurisprudencia de la Corte Constitucional<sup>2</sup> ha definido la obligación sustancial en el derecho tributario como el deber principal de los contribuyentes de pagar los tributos establecidos por la ley. Esta obligación es el núcleo de la relación jurídica tributaria y faculta a la administración para exigir de determinados sujetos las prestaciones relacionadas con el poder impositivo del Estado.”

Así mismo, la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>3</sup> ha establecido una clara distinción entre la obligación tributaria sustancial y las sanciones tributarias. La obligación tributaria sustancial es el deber principal del contribuyente de pagar los impuestos determinados por la ley, que surge al cumplirse los hechos generadores establecidos normativamente. Por otro lado, las sanciones tributarias son consecuencias jurídicas impuestas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sean sustanciales o formales, y actúan como medidas correctivas o punitivas frente a dichas infracciones.

Es fundamental comprender que las sanciones no forman parte de la obligación sustancial, sino que son respuestas al incumplimiento de esta o de las obligaciones formales. Mientras que la obligación sustancial se centra en el pago del tributo, las sanciones buscan garantizar el cumplimiento de las normas tributarias y corregir comportamientos infractores. (...)

El tributo tiene una finalidad fiscal y recaudatoria, mientras que la sanción es un mecanismo punitivo y preventivo, por consiguiente, incluir las sanciones dentro del “valor a pagar” al que hace referencia el [artículo 589](#) E.T. podría llevar a un cobro de lo no debido y a un enriquecimiento sin causa por parte de la administración tributaria.

Por lo anterior, se solicita reconsiderar la interpretación de los Oficio 901809 de 2021 y 26708 de 2019, a fin de precisar que la expresión “valor a pagar” en los artículos [588](#) y [589](#) del Estatuto Tributario hace referencia exclusivamente al saldo a pagar por impuesto

y no al total saldo a pagar, que incluye las sanciones.”

### C. Análisis jurídico

6. Como es posible ver, la solicitud de reconsideración gira alrededor de los conceptos “valor a pagar” o “saldo a favor” en el contexto del [artículo 589](#) del Estatuto Tributario. En particular se consulta si estos conceptos comprenden, además del impuesto a cargo, el valor correspondiente a sanciones.

7. Por su parte, los artículos [588](#) y [589](#) del E.T.<sup>4</sup> establecen el procedimiento y el plazo para corregir voluntariamente las declaraciones tributarias por parte de los contribuyentes, bien sea para (i) aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor; o (ii) disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor.

8. De esta manera, la ley tributaria establece un procedimiento para garantizar el derecho de los contribuyentes a corregir los errores cometidos en sus declaraciones tributarias<sup>5</sup>, otorgándole un plazo de tres (3) años cuando se trata de correcciones que aumenten el impuesto o disminuyan el saldo a favor; por el contrario, el plazo será de un (1) año cuando la corrección es a favor del contribuyente. Una vez transcurrido estos plazos, el contribuyente queda en la imposibilidad de corregir su declaración<sup>6</sup>. De lo aquí expuesto, es claro que la corrección debe enmarcarse en uno de los dos supuestos al ser mutuamente excluyentes.

9. Si bien el descriptor del [artículo 588](#) del E.T. hace referencia al “impuesto” mientras que el descriptor del [artículo 589](#) ibidem hace referencia al “valor a pagar”, vale indicar que dichos descriptores no son vinculantes por sí mismos pues su propósito es describir o clasificar el contenido del artículo, pero no priman o determinan lo establecido en el artículo propiamente dicho.

10. Así, en el contexto de los artículos [588](#) y [589](#) del E.T., el legislador utilizó la expresión “valor a pagar” de manera general; sin hacer mención específica a renglones o conceptos individuales establecidos en el formulario y sin excluir ningún concepto (como ocurre con la sanción en el contexto del [artículo 644](#), E.T.).

11. En este sentido, si bien la obligación sustancial en materia tributaria corresponde al pago de los tributos, también es cierto que en el contenido de las diferentes declaraciones tributarias se deben incluir las sanciones respectivas, cuando estas apliquen. Así lo indica el numeral 4 del [artículo 596](#) (contenido de la declaración de renta), el numeral 4 del [artículo 602](#) (contenido de la declaración de ventas) y el numeral 3 del [artículo 606](#) (contenido de la declaración de retención) del E.T., entre otros.

12. Por lo tanto, indistintamente de la naturaleza que ostentan las sanciones y que éstas no se consideren como parte de la obligación sustancial, por disposición legal hacen parte del contenido de las declaraciones. Por esta razón, igual que ocurre con el impuesto, las sanciones una vez liquidadas por parte del contribuyente se encuentran sujetas a

verificación por parte de la Administración.

13. Así las cosas, en virtud del principio general de interpretación jurídica según el cual donde la norma no distingue no le corresponde al intérprete hacerlo, al no hacerse ninguna diferenciación por parte del legislador frente a la expresión “valor a pagar” de las declaraciones en el contexto de los artículos 588 y 589 del E.T., no es procedente hacerlo vía interpretación. Máxime si se tiene en cuenta que, de una interpretación literal, se desprende que el valor a pagar es aquel que efectivamente se paga, esto es, el que se identifica en los formularios como “total saldo a pagar” y no el “saldo a pagar” pues éste último no corresponde con el valor que efectivamente se paga a la Administración. Lo anterior, se reitera, para determinar el artículo procedente (ya sea el artículo 588 o 589 del E.T.) pero no respecto de la liquidación de la sanción por corrección prevista en el artículo 644 ibidem; pues ambos artículos son excluyentes.

14. Mediante Oficio 026708 de 23 de octubre de 2019 y Oficio 901809 de 2021, la Subdirección de Normativa y Doctrina, señaló que la expresión “valor a pagar” consagrada en los artículos 588 y 589 del E.T. hace referencia al valor a pagar de la declaración tributaria y no al impuesto a cargo, teniendo en cuenta que el valor a pagar se refiere al monto liquidado en la declaración tributaria respectiva que debe asumir el contribuyente en cumplimiento de la obligación sustancial a su cargo, como un todo y no discriminada por sus componentes individualmente considerados.

15. En ese orden de ideas, dado que los artículos 588 y 589 del E.T. establecen los requisitos para corregir las declaraciones tributarias, se concluye que la expresión “valor a pagar” aquí contenida, hace referencia al valor a pagar de las declaraciones y no del impuesto, sin que pueda dársele otro alcance diferente al establecido en la disposición normativa.

#### **D. Conclusión y decisión.**

16. En conclusión, se confirman los Oficios No. 026708 de 23 de octubre de 2019 y No. 901809 de 25 de noviembre de 2021, emitidos por la DIAN y, por lo tanto, para precisar la expresión “valor a pagar” contenida en los artículos 588 y 589 del E.T., se debe entender que corresponde al “total saldo a pagar” o “total saldo a favor”, conceptos que incluyen las sanciones<sup>7</sup>.

17. En los anteriores términos se absuelve 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/>.

#### **Notas al pie**

---

1. ↑ Cfr. numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

2. ↑ Corte Constitucional Sentencia C-637 de 2000.
3. ↑ Consejo de Estado - Sentencia 17660 de 227 de octubre de 2011.
4. ↑ "Artículo 588. Correcciones que Aumentan el Impuesto o Disminuyen el Saldo a Favor. sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los tres (3) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.
5. ↑ Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente No. 17545 de 2011
6. ↑ La diferencia en los plazos de corrección se encontró justificada por la Corte Constitucional, quien en Sentencia 296/1999 concluyó lo siguiente: "En el caso regulado por la norma acusada, es decir, cuando como consecuencia de la corrección se disminuye el valor a pagar por el declarante o aumenta el saldo a su favor, es evidente que está de por medio un interés eminentemente particular, por cuanto implica un beneficio para su patrimonio. Con tal fin, el término de un (1) año establecido por el legislador resulta razonable, en la medida en que el contribuyente dispone del conocimiento y de los medios para detectar de manera más rápida, esos errores, posibilidad que se dificulta en el caso de la autoridad tributaria, lo cual justifica de manera suficiente que para que el contribuyente encuentre y corrija las inconsistencias que favorezcan el recaudo del impuesto, se fije un plazo mayor (2 años)."
7. ↑ Por ejemplo: En el Formulario 110 se deben analizar las casillas 113 o 114, en el Formulario 300 se deben analizar las casillas 88 y 89, y en el Formulario 350 se debe examinar la casilla 138.