

CORRECCION DE DECLARACION TRIBUTARIA - La prevista en el artículo 588 del E.T. implica que el contribuyente debe liquidar y pagar una sanción

Conforme al artículo 588 del Estatuto Tributario los contribuyentes pueden corregir sus declaraciones tributarias para aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, y se liquide la correspondiente sanción por corrección. Este procedimiento se aplica también cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor (lo cual no genera sanción), o cuando no se informe la actividad económica o cuando se informe una diferente a la que le corresponde o a la que le hubiere señalado la Administración, caso en el cual procede la sanción equivalente al 2% de la que trata el artículo 641 de Estatuto Tributario, sin que exceda de 10 millones pesos.

CORRECCION DE DECLARACION QUE DISMINUYE EL VALOR A PAGAR O AUMENTA EL SALDO A FAVOR - Procedimiento

Para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor se debe presentar una solicitud a la DIAN dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, para que practique la liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma, so pena de que el proyecto de corrección sustituya la declaración inicial. La facultad de revisión se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso [artículo 589 del Estatuto Tributario].

SANCION POR CORRECCION DE DECLARACION TRIBUTARIA - Cuando se corrige la declaración tributaria para incluirla, no deja sin fundamento la solicitud de corrección de la declaración / DECLARACION TRIBUTARIA - La solicitud de corrección no pierde sustento cuando el contribuyente presenta corrección de la declaración para incluir la sanción por corrección

La DIAN no podía negar la corrección a la declaración de renta de la sociedad porque, si bien, la última corrección fue presentada el 22 de agosto de 2008, no se podía considerar como un desistimiento de la solicitud de corrección, o que hubiera desaparecido el fundamento de la petición, pues, el objeto de esa corrección no fue modificar los valores o conceptos de la presentada el 24 de abril de 2000, sino, únicamente, incluir una sanción que había omitido en aquélla. Si bien, conforme al artículo 588 citado, toda declaración que el contribuyente presente con posterioridad a la declaración inicial, es considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, en este caso, bastaba una simple comparación de los denuncios mencionados para advertir que la de 22 de agosto de 2000 debía incorporarse a la de 24 de abril de ese año, pues el único cambio fue la inclusión de una sanción, razón por la cual, la DIAN no podía considerar que el proyecto de corrección sobre la de 24 de abril de 2000 había perdido sustento. Lo anterior pone de presente la violación al debido proceso y a los principios de justicia y equidad, pues, la DIAN con una exagerada interpretación literal del artículo 588 del Estatuto Tributario desconoció los hechos que permitían darle el alcance correcto a la norma, de acuerdo con su finalidad, lo cual da lugar a la nulidad de los actos demandados como acertadamente lo decidió el Tribunal.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., siete (7) de mayo de dos mil nueve (2009)

Radicación: 25000-23-27-000-2002-90135-02-16193

Actor: INDUSTRIAS CENTRALES DEL ACERO S.A. -INDUACERO S.A.-

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación de la demandada contra la sentencia de 30 de junio de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de INDUSTRIAS CENTRALES DEL ACERO S.A., INDUACERO S.A., contra los actos administrativos de la DIAN que negaron el proyecto de corrección a la declaración de renta de 1998.

ANTECEDENTES

INDUACERO S.A., presentó la declaración de renta de 1998 el 20 de abril de 1999, con un saldo a pagar de \$226.136.000.

El 24 de abril de 2000 la sociedad presentó en bancos una declaración de corrección para disminuir la pérdida fiscal por \$108.765.000 y corregir la actividad económica registrada en la declaración inicial (6714) por la actividad 6599, pero no liquidó la sanción por corrección. Tampoco se modificó el saldo a pagar de la inicial.

El mismo día, la sociedad radicó ante la Administración un proyecto de corrección a la misma declaración con el fin de pasar del saldo a pagar declarado en \$226.136.000 a un saldo a favor de \$92.747.000 [589 E.T.].

El 22 de agosto de 2000 la sociedad presentó en bancos otra corrección a la declaración de renta de 1998 en la que liquidó un saldo a pagar de \$229.819.000, como consecuencia de incluir la sanción por corrección que había omitido en la corrección de 24 de abril anterior.

La DIAN mediante Resolución 900011 de 21 de septiembre de 2000 negó la solicitud de corrección porque la declaración cuya corrección se pretendió fue

sustituida por la corrección de 22 de agosto de 2000, por lo tanto, desapareció el fundamento de la petición. La decisión fue confirmada por Resolución 663-900.005 de 5 de septiembre de 2001 que resolvió el recurso de reconsideración.

DEMANDA

INDUSTRIAS CENTRALES DEL ACERO S.A., INDUACERO S.A., demandó la nulidad de la resolución que negó la solicitud de corrección y de la que la confirmó; a título de restablecimiento del derecho pidió que se aprobara el proyecto de corrección como fue presentado ante la DIAN, se condenara a la demandada a pagar las costas del proceso, se decretara la existencia del saldo a favor y se ordenara la devolución de las sumas que se probaran haber pagado junto con intereses de mora.

Subsidiariamente solicitó que se aprobara el proyecto presentado ante la DIAN con la disminución de la sanción por \$3.683.000 que se incluyó en la corrección de 22 de agosto de 2000.

Invocó como normas violadas los artículos 2, 6, 29, 83, 84, 95 y 228 de la Constitución Política; 588, 589, 683 y 742 del Estatuto Tributario y 2 del Código Contencioso Administrativo. Los cargos de la demanda se resumen así:

Se violaron los principios de equidad, justicia y buena fe porque la DIAN pese a que sabía del proyecto de corrección presentado por la sociedad el 24 de abril de 2000, le exigió que corrigiera la declaración de corrección para incluir la sanción y le hizo presentar una nueva corrección el 22 de agosto de ese año, con base en la cual se negó el proyecto de corrección. Lo correcto era decidir sobre la corrección e incorporar la sanción que no fue liquidada por la contribuyente.

La decisión demandada trae como consecuencia que la sociedad pierda el saldo a favor solicitado en el proyecto de corrección y tenga que pagar \$229.819.000 junto con los correspondientes intereses de mora.

Está probado en el proceso que la DIAN solicitó telefónicamente a la contribuyente que corrigiera nuevamente su declaración, lo cual se llevó a cabo el 22 de agosto de 2000 con la corrección que precisamente la DIAN adujo como fundamento para expedir los actos demandados¹.

¹ Auto de Archivo de 7 de septiembre de 2000.

Conforme al artículo 589 del Estatuto Tributario la Administración debió expedir la liquidación oficial de corrección como fue solicitada o, con base en la nueva corrección de 22 de agosto de 2000 presentada bajo presión de la misma DIAN, pues antes de que vencieran los 6 meses para decidir, la sociedad le informó de la nueva corrección y solicitó que se reliquidara la sanción. Sin embargo, la DIAN utilizó esa información para negar el proyecto de corrección, con la grave circunstancia de que los términos habían vencido para que la contribuyente pudiera volver a solicitar la corrección.

Toda declaración que el contribuyente presente con posterioridad a la inicial se considera como una corrección, sin embargo, la DIAN, en este caso debió, tener en cuenta las circunstancias y aceptar el proyecto de corrección para garantizar una obligación tributaria sustancial justa e impedir un posible detrimento patrimonial.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la actora con fundamento en lo siguiente:

El rechazo de la solicitud de corrección se debió a que frente al proyecto de corrección la sociedad presentó una nueva corrección que lo sustituyó, por lo que la petición perdió su fundamento [artículo 588 del Estatuto Tributario].

La actuación de la Administración se ajustó al debido proceso, lo cual no puede ser considerado como violatorio al principio de la buena fe o al espíritu de justicia, pues no se le podía otorgar plena eficacia al proyecto de corrección de 24 de abril de 2000 porque fue sustituido por la corrección de 22 de agosto de 2000 y se entendía que la demandante había desistido de su solicitud.

No está probado que a la actora se le hubiera exigido que presentara la corrección, además, las correcciones son voluntarias y optativas para los contribuyentes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y tuvo por declaración de renta de la demandante de 1998 una nueva liquidación que practicó sobre el proyecto de corrección presentado el 24 de abril de 2000 para

efectos de calcular la sanción por corrección de la actividad económica declarada. Negó las demás pretensiones de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

El motivo de los actos acusados fue la corrección presentada el 22 de agosto de 2000, sin embargo, ésta se produjo porque la División de Fiscalización se lo solicitó a la demandante con el fin de que liquidara la sanción por corrección.

Este hecho fue reconocido por la DIAN en el auto de archivo de 7 de septiembre de 2000 e informado por la sociedad a la División de Liquidación el 5 de septiembre del mismo año, sin embargo, sólo fue tenido en cuenta por la Administración para negar el proyecto de corrección.

Carece de solidez jurídica y viola los principios de justicia y equidad el argumento de la DIAN de que las declaraciones de corrección son voluntarias y no inducidas, pues, no tiene en cuenta que la corrección de 22 de agosto de 2000 sólo tuvo como propósito modificar el renglón de las sanciones.

La contribuyente cumplió con el deber de informar a la Administración sobre la última declaración de corrección [artículo 692 E.T.], pese a no estar obligada, pues, dicha disposición sólo aplica para el procedimiento del artículo 588 del Estatuto Tributario y no para el del 589 ibídem.

Como la actora demostró los hechos que soportan el proyecto de corrección con las pruebas contables allegadas ante la DIAN, se practicó la liquidación de corrección con el cálculo de la sanción por informar una actividad económica diferente, lo cual arrojó \$92.372.000 como saldo a favor.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Toda corrección que un contribuyente presente para aumentar el saldo a pagar o disminuir el saldo a favor lleva aparejada una sanción [artículo 644 Estatuto Tributario], como en este caso, en el que se corrigió el error en la actividad económica de la actora y no se liquidó la sanción.

La corrección de 22 de agosto de 2000 para liquidar la sanción que se había omitido, no pierde su carácter de voluntaria así haya sido producto de un proceso

de investigación iniciado por la DIAN, por tanto, no hay razón legal para desconocerla.

La Administración no puede suplir la actividad que el procedimiento de corrección le exige al contribuyente como es el deber de liquidar la sanción, por lo tanto, no se podía corregir de fondo el proyecto con la aplicación de la sanción y el cambio de la actividad económica, pues, la DIAN sólo está autorizada para verificar los requisitos de forma [589 del Estatuto Tributario].

Finalmente, el Tribunal no podía determinar la carga impositiva de la actora toda vez que el artículo 589 no lo permite, además que no se ha ejercido la facultad de revisión del impuesto de renta de 1998.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó que se confirmara la sentencia, pues sí está demostrada la conducta arbitraria de la DIAN a través de llamadas telefónicas que condujeron a la actora a presentar una corrección con el único propósito de incluir una sanción por corrección por \$3.683.000 y que sería el fundamento de la misma DIAN para negar el proyecto de corrección.

La falta de coordinación entre las oficinas de Liquidación y Fiscalización de la DIAN no puede ser la causa del perjuicio causado a la demandante, pues si la funcionaria de Fiscalización hubiera constatado que estaba en curso una petición de corrección, habría podido esperar a que se decidiera y luego sí exigir la corrección para incluir la sanción que había omitido liquidar. La División de Liquidación tampoco hizo lo propio, cuando la demandante el 5 de septiembre de 2000 puso en su conocimiento las exigencias telefónicas de la funcionaria de fiscalización, informó de la corrección que había presentado y solicitó que se recalculara la sanción en la liquidación oficial de corrección.

La **demandada** reiteró que las actuaciones en materia tributaria son regladas y no se admite que los funcionarios utilicen otros procedimientos no establecidos en la ley.

El Tribunal anuló los actos administrativos y ordenó tener como declaración una liquidación efectuada por él, sin embargo, éste no es el procedimiento que regula el artículo 589 del Estatuto Tributario, pues, no está permitido pronunciarse de fondo en torno a la determinación del impuesto.

La declaración de corrección del 22 de agosto de 2000 no puede ser desconocida, como lo hace el Tribunal que no se pronuncia sobre su validez, eficacia y existencia.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la nulidad de los actos demandados porque la corrección de 22 de agosto de 2000, a instancias de la Administración, no fue un desistimiento tácito de la solicitud de corrección porque la sociedad le manifestó a la DIAN que el alcance de esta corrección era simplemente corregir una omisión formal.

El restablecimiento del derecho ordenado en la sentencia se debe revocar porque desborda el marco de competencia del Tribunal, ya que es la Administración la que, por mandato legal, tiene la facultad de expedir la liquidación oficial de corrección, sin perjuicio de la facultad de revisión que sobre ella pueda ejercer la misma entidad (589[2] del Estatuto Tributario).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación de la demandada se decide si procede la liquidación de corrección sobre el proyecto de corrección presentado por la demandante el 24 de abril de 2000 teniendo en cuenta que el 22 de agosto de ese año la sociedad presentó una corrección a la declaración para liquidar la sanción por corrección de la actividad económica declarada.

De los antecedentes administrativos se tiene que la actora presentó su declaración de renta de 1998 el 20 de abril de 1999, con un saldo a pagar de \$226.136.000².

El 24 de abril de 2000 la sociedad presentó en bancos una declaración de corrección en la que disminuyó la pérdida fiscal y corrigió la actividad económica de la declaración inicial (6714) por la 6599, pero no liquidó la sanción por corrección. Tampoco modificó el saldo a pagar³.

El mismo día la demandante solicitó a la DIAN que se practicara una liquidación de corrección a la última declaración de renta de 1998, para lo cual allegó el proyecto de corrección con un saldo a favor de \$92.747.000⁴.

² Folio 45 c.ppal.

³ Folio 42 c.ppal.

⁴ Folios 5 y 11 del cuaderno de antecedentes 2.

Con el fin de liquidar la sanción omitida en la corrección de 24 de abril de 2000, la actora presentó en bancos una nueva corrección el 22 de agosto de 2000, con un saldo a pagar de \$229.819.000⁵.

Esta corrección fue el motivo para que la DIAN expidiera los actos demandados bajo la consideración de que había desaparecido el fundamento de la petición, comoquiera que la corrección de 22 de agosto de 2000 sustituyó la de 24 de abril del mismo año.

Conforme al artículo 588 del Estatuto Tributario los contribuyentes pueden corregir sus declaraciones tributarias para aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Este procedimiento se aplica también cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor (lo cual no genera sanción), o cuando no se informe la actividad económica o cuando se informe una diferente a la que le corresponde o a la que le hubiere señalado la Administración, caso en el cual procede la sanción equivalente al 2% de la que trata el artículo 641 de Estatuto Tributario, sin que exceda de 10 millones pesos⁶.

Ahora bien, para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor se debe presentar una solicitud a la DIAN dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, para que practique la liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma, so pena de que el proyecto de corrección sustituya la declaración inicial. La facultad de revisión se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso [artículo 589 del Estatuto Tributario].

En el presente caso la sociedad solicitó a la DIAN que se practicara liquidación de corrección a la última corrección que fue la de 24 de abril de 2000, presentada para corregir la actividad económica inicialmente registrada.

⁵ Folio 59 cuaderno de antecedentes 2.

⁶ El artículo 641 del Estatuto Tributario se refiere a la sanción por extemporaneidad.

Se encuentra probado en el proceso que la DIAN (División de Fiscalización) requirió a la demandante para que presentara una nueva corrección a la de 24 de abril de 2000 porque había omitido liquidar la sanción por \$3.683.000, lo cual fue acatado por la contribuyente, quien el 22 de agosto de ese año presentó la corrección con el único fin de incluir la sanción⁷.

Este hecho fue informado por la sociedad a la DIAN (División de Liquidación) el 5 de septiembre de 2000 en el que se pidió que en la liquidación de corrección que se iba a practicar, se reliquidara la sanción de forma reducida porque la corrección fue voluntaria. Se informó también, que antes de presentar la corrección de 22 de agosto de ese año, la contribuyente en varias oportunidades le manifestó a la División de Fiscalización del proyecto de corrección que estaba para resolver y que no podían corregir nuevamente, sino que debía hacerlo la DIAN en la liquidación que practicara. Sin embargo, y ante tanta insistencia de la funcionaria de fiscalización se había corregido la declaración el 22 de agosto de 2000⁸.

De acuerdo con lo anterior, la DIAN no podía negar la corrección a la declaración de renta de la sociedad porque, si bien, la última corrección fue presentada el 22 de agosto de 2008, no se podía considerar como un desistimiento de la solicitud de corrección, o que hubiera desaparecido el fundamento de la petición, pues, el objeto de esa corrección no fue modificar los valores o conceptos de la presentada el 24 de abril de 2000, sino, únicamente, incluir una sanción que había omitido en aquella.

Si bien, conforme al artículo 588 citado, toda declaración que el contribuyente presente con posterioridad a la declaración inicial, es considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, en este caso, bastaba una simple comparación de los denuncios mencionados para advertir que la de 22 de agosto de 2000 debía incorporarse a la de 24 de abril de ese año, pues el único cambio fue la inclusión de una sanción, razón por la cual, la DIAN no podía considerar que el proyecto de corrección sobre la de 24 de abril de 2000 había perdido sustento.

No se desconoce que cada dependencia de la DIAN tiene sus propias funciones y procedimientos, sin embargo, en este caso es evidente la falta de

⁷ Folio 29 c.ppal.

⁸ Folio 62 cuaderno de antecedentes 2.

coherencia en el proceder de las oficinas liquidadora y fiscalizadora, que enteradas sobre los hechos narrados, continuaron cada una su trámite sin atender, ni mencionar siquiera, los reparos de la sociedad.

En efecto, si la División de Fiscalización advirtió la existencia de la corrección de 22 de agosto de 2000, no había razón legal para desconocerla, como lo señala la apelante, por lo que debió practicar la liquidación sobre tal corrección, pues, era evidente que su contenido no alteraba sustancialmente la presentada el 24 de abril anterior, máxime, cuando la sociedad había informado cuál era su objeto.

Lo anterior pone de presente la violación al debido proceso y a los principios de justicia y equidad, pues, la DIAN con una exagerada interpretación literal del artículo 588 del Estatuto Tributario desconoció los hechos que permitían darle el alcance correcto a la norma, de acuerdo con su finalidad, lo cual da lugar a la nulidad de los actos demandados como acertadamente lo decidió el Tribunal.

En cuanto al restablecimiento del derecho se observa que de acuerdo con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, los organismos de lo contencioso administrativo pueden estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas y modificar o reformar éstas, por lo tanto, la liquidación que efectuó el Tribunal es la que corresponde a una decisión enmarcada en el principio de eficiencia, pues, toma como base la corrección de 22 de agosto de 2000 y recalcula la sanción por corrección según el nuevo saldo a favor de la liquidación, actuación que ha debido adelantar la DIAN en el momento de decidir sobre el proyecto de corrección, pues quedaba a salvo la facultad de revisión que iniciaba desde su pronunciamiento. En consecuencia, se confirmará la decisión apelada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia de 30 de junio de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, de *INDUSTRIAS CENTRALES DEL ACERO S.A. -INDUACERO S.A.*, contra la DIAN.

RECONÓCESE a la abogada Amparo Merizalde de Martínez como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR ROMERO DÍAZ

