

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DEL CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – Se aplican a las autoridades cuyos procesos no se regulen por leyes especiales / VIA GUBERNATIVA – Recursos que proceden / DERECHO DE PETICION – competencia para contestarlo / RECURSO DE REPOSICION – Competencia para resolverlo / ADMINISTRADOR ESPECIAL DE IMPUESTOS DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTA – Era el competente para resolver el recurso de apelación. Estructura de la DIAN / RECURSO DE RECONSIDERACION – No está establecido dentro del procedimiento del Código Contencioso Administrativo

La actuación demandada tuvo origen en el ejercicio del derecho de petición consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política y regulado por los Capítulos III (derecho de petición en interés particular) y VIII (normas comunes) del Título Primero (actuaciones administrativas) del Libro Primero del Código Contencioso Administrativo. La misma sociedad fue muy clara en invocar las normas en las cuales fundamentaba su solicitud. Las normas del Código Contencioso Administrativo que reglamentan los procedimientos administrativos se aplican a las diferentes autoridades cuyos procesos no se regulen por leyes especiales y en el caso en que tengan leyes especiales, en lo no previsto en ellas se aplican las disposiciones de esta codificación, siempre que sean compatibles. Si bien el Estatuto Tributario consagra un procedimiento para la solicitud de correcciones de las declaraciones tributarias en el que se regula cómo se hace la petición, cómo y en qué tiempo se decide y el recurso procedente, este no fue el procedimiento que adelantó la contribuyente y que dio lugar a los actos demandados, pues antes de iniciar esta nueva actuación pretendió adelantar el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, pero desistió del mismo. Por lo anterior, el procedimiento que debía adelantar la DIAN para efectos de resolver la petición elevada por la sociedad, no con base en el artículo 589 del Estatuto Tributario, sino con base en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y las normas citadas del Código Contencioso Administrativo, era el previsto en la mencionada codificación el cual incluye los recursos procedentes por la vía gubernativa. En efecto, el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo señala que habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motiva al menos en forma sumaria si afecta a particulares. En la decisión se resolverán todas las cuestiones planteadas, tanto inicialmente como durante el trámite. Por su parte, el artículo 50 ibídem señala que, por regla general, contra los actos que pongan fin a las actuaciones administrativas procederán los siguientes recursos: El de reposición, ante el mismo funcionario que tomó la decisión, para que la aclare, modifique o revoque. El de apelación, para ante el inmediato superior administrativo, con el mismo propósito. El de queja, cuando se rechace el de apelación. Como en este caso, la decisión de la petición la tomó la Jefe de la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyente de Bogotá, la misma funcionaria era la competente para decidir el recurso de reposición contra la decisión, en virtud del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo. Si bien las normas que mencionó la Jefe de Recaudación al inicio de la Resolución 311-0001 del 21 de febrero de 2006, no le dan la competencia para decidir el recurso, sí se la da el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, que igualmente lo invocó en el acto cuando advirtió que estaban cumplidos los presupuestos procesales para su procedencia. En relación con el recurso de apelación, la Sala observa que conforme con el artículo 14 del Decreto 1071 de 1999 la estructura general de las administraciones especiales de la DIAN se conformaba por el Despacho del Administrador especial y las Divisiones, de manera que como el Administrador Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá era el superior administrativo de la Jefe de

la División de Recaudación, correspondía a ese funcionario decidir el recurso de apelación, como en efecto lo hizo. De otra parte, como dentro del procedimiento que debía adelantar la Administración conforme con el Código Contencioso Administrativo no estaba previsto el recurso de reconsideración, no es procedente que el demandante invoque el silencio positivo en virtud de los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, porque estas normas se refieren a los recursos que proceden en las actuaciones reguladas y que se tramitan conforme con el Estatuto Tributario y no, como en este caso, las que se rigen por el Libro Primero de esa codificación. No prospera el cargo de apelación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 589 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 50

CORRECCION DE ERRORES EN DECLARACIONES – Procede cuando el error no modifica la obligación sustancial / LEY ANTITRAMITES – Finalidad / DECLARACION TRIBUTARIA – Procede su corrección siempre y cuando no se encuentre en firme

Conforme al texto de la norma, la condición para corregir errores de imputación es que la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo. Lo anterior por cuanto la finalidad de la Ley, en materia tributaria, no fue modificar la obligación sustancial del contribuyente o responsable, sino “brindarle al ciudadano un marco normativo sencillo, claro y confiable. Además de la supresión de trámites, se persigue la racionalización del aparato estatal y la optimización de su funcionamiento [...]”. Es decir, la ley tiene un contenido estrictamente formal, en cuanto su propósito fue suprimir trámites innecesarios, sistematizar otros y facilitarlos, pero no con el fin de que a través de ellos se alteraran los derechos sustanciales ya establecidos a favor o a cargo de los contribuyentes. Ahora bien, la imputación de un saldo a favor en una declaración posterior, para la Sala, en principio, no es un aspecto que resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo, pues el tributo, con o sin la imputación, ya estuvo determinado, mientras que la imputación hace parte de la liquidación de un saldo a pagar o de un saldo a favor. Sin embargo, tanto la determinación del tributo como la liquidación privada del impuesto a cargo de un contribuyente están contenidas en una declaración tributaria cuya presentación, no obstante ser una obligación formal, materializa la obligación sustancial y está sometida a un término de firmeza, el cual vez, una vez ocurre, la determinación del impuesto es inmodificable por cualquiera de las partes, la Nación o el contribuyente, es decir, el tributo ya está definido. En efecto, mientras corre el término de firmeza, la administración y el administrado pueden adelantar las actuaciones para la determinación correcta del tributo, pero una vez ocurrida la firmeza ya el tributo se vuelve indiscutible, es decir, no puede modificarse de ninguna manera. Por eso, como lo señaló la Sala en sentencia del 10 de febrero de 2003 “la firmeza de una declaración tributaria conlleva necesariamente la imposibilidad tanto de la administración de ejercer su facultad de fiscalización, como del contribuyente de corregirla. No debe confundirse el término de firmeza, con la firmeza misma, pues mientras corre el término de firmeza sí es posible que tanto la administración como los contribuyentes realicen actos tendientes a determinar correctamente la obligación tributaria, lo que incluye el ejercicio de la facultad de corrección, mientras que una vez ocurrida la firmeza, el impuesto se vuelve incontrovertible e inmodificable tanto para una parte como para la otra, pues la firmeza es oponible a ambas partes”. Bajo el anterior criterio, para la Sala, conforme al artículo 43 de la Ley 962 de 2005, la corrección de la declaración no procede si el denuncia tributario se encuentra en firme, pues de no ser así, se quebrantaría la condición de que la corrección que se haga no resulte relevante

para definir de fondo la determinación del tributo, porque en la firmeza el tributo ya está definido. Por lo anterior, la interpretación del artículo 43 de la Ley Antitrámites que señala que la corrección puede hacerse en cualquier tiempo, debe entenderse dentro del término de firmeza y no una vez el tributo ya se ha definido.

FUENTE FORMAL: LEY 962 DE 2005 – ARTICULO 43

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C. diecinueve (19) de agosto de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01253-01(16707)

Actor: ALSTOM POWER COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 30 de mayo de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que denegó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por ALSTOM POWER COLOMBIA S.A. contra los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN negó la imputación de saldo a favor de la declaración de renta de 2002 en la declaración de renta de 2003.

ANTECEDENTES PROCESALES

La demanda

ALSTOM POWER COLOMBIA S.A. formuló la siguiente pretensión:

“Con fundamento en las razones de hecho y de derecho expuestas, atentamente solicito:

1. Se declare la nulidad del acto administrativo 00-31-061-707 del 2 de noviembre de 2005 radicado N° 012569 del 3 de noviembre del mismo año, expedido por la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá.
2. Se declare la nulidad de la Resolución 311-0001 del 21 de febrero de 2006, mediante la cual, la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá resolvió un recurso de reposición y confirmó el Acto Administrativo 00-31-061-707 del 2 de noviembre de 2005 radicado N° 012569 del 3 de noviembre del mismo año.

3. Se declare la nulidad de la Resolución 200.002 del 7 de abril de 2006 por medio de la cual, el Administrador Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá resolvió un recurso de apelación y confirmó el Acto Administrativo 00-31-061-707 del 2 de noviembre de 2005 radicado N° 012569 del 3 de noviembre del mismo año.

4. Se declare que el 29 de diciembre de 2006 operó el silencio administrativo positivo, frente al recurso de reconsideración interpuesto, el 29 de diciembre de 2005, por la sociedad demandante, contra el acto administrativo 00-31-061-707 del 2 de noviembre de 2005 radicado N° 012569 del 3 de noviembre del mismo año.

5. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a la sociedad ALSTOM POWER COLOMBIA S.A. NIT 800.029.447-7, declarando imputado el saldo a favor por valor de \$968.737.000 del año gravable 2002 en la declaración de renta de 2003, con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 o ley antitrámites, para que proceda su devolución como parte del nuevo saldo a favor del año 2003”.

La demandante citó como normas violadas los artículos 29, 121 y 363 de la Constitución Política; 589, 683, 720 y 742 del Estatuto Tributario; 43 de la Ley 962 de 2005; 1, 50 y 51 del Código Contencioso Administrativo; 11[parágrafo] del Decreto 1265 de 1999 y 43 de la Circular 00118 de 2005 de la DIAN.

Los cargos de la demanda se resumen así:

1. Falsa motivación. Indicó que de acuerdo con el artículo 43 de la Ley 692 de 2005 (Ley Antitrámites) era procedente corregir, en cualquier tiempo, la omisión en la imputación del saldo a favor al período siguiente. Que así lo ratificó la DIAN en la Circular 00118 de 2005 y en los Conceptos 089061 del 30 de noviembre de 2005 y 011048 del 7 de febrero de 2006.

Que ALSTOM POWER DE COLOMBIA S.A. solicitó a la DIAN la corrección de la declaración del impuesto de renta del año 2003 con el fin de imputar el saldo a favor de la declaración de renta de 2002 con base en el artículo 43 de la Ley Antitrámites, en virtud de la cual y según lo ha interpretado la doctrina de la DIAN, en cualquier tiempo, a pesar de la firmeza de la declaración, procede la corrección de una declaración tributaria para imputar un saldo a favor del período anterior, cuando dicho saldo no ha sido devuelto, ni compensado previamente, aún cuando se modifique el saldo a favor del contribuyente.

La ley antitrámites y la doctrina oficial de la DIAN permiten expresamente la corrección en cualquier tiempo, aún encontrándose en firme la declaración, como lo precisó en el Concepto 089061 del 30 de noviembre de 2005, según el cual, como los errores de imputación se presentan en las casillas subsiguientes al total impuesto a cargo, y como no se trata de errores sustanciales para la determinación del tributo, procede su corrección por parte de la DIAN, de oficio o a solicitud de parte, ya sea que se alteren o no el valor a pagar o el saldo a favor del contribuyente. Esta doctrina fue reiterada en el Concepto 011048 de 2006.

Señaló que la Administración se negó a corregir la declaración de renta de 2003 de ALSTOM, primero, porque la declaración se encontraba en firme desde abril de 2005 por gozar del beneficio de auditoría, es decir, aplicó el artículo 589 del Estatuto Tributario y no la Ley Antitrámites, en que se fundamentó la solicitud, ni la doctrina oficial de la DIAN.

Segundo, porque como se modificaba el saldo a favor de la declaración de renta de 2003, se hacía improcedente la aplicación de la Ley Antitrámites, lo cual contradice el concepto señalado.

Y tercero, porque presumió, sin fundamento legal, que la sociedad quiso, voluntariamente, renunciar al saldo a favor del año gravable 2002, como si los contribuyentes condonaran las deudas a cargo de la DIAN, máxime cuando la cifra asciende casi a mil millones de pesos. Además, no existe ley que permita a la Administración aplicar esa presunción y está demostrado que desde el 7 de junio de 2005 la sociedad ha hecho gestiones ante DIAN para obtener la corrección de su declaración en el sentido de imputar el saldo a favor del año gravable 2002.

Observó, de acuerdo con lo anterior, que las razones de la DIAN para negar la corrección fueron contrarias a la norma señalada y a los conceptos citados, que disponen claramente que, en cualquier tiempo, procede la corrección de la declaración tributaria para imputar el saldo a favor del período anterior, cuando éste no ha sido devuelto ni compensado previamente, a pesar de que se modifique el saldo a favor del contribuyente. El saldo a favor es muy diferente del tributo o impuesto a cargo del contribuyente; éste se determina antes de la imputación. Si no fuera así, la norma no tendría sentido porque nunca se podría aplicar.

Indicó que los conceptos mencionados son anteriores a los actos administrativos demandados, por lo que se debieron aplicar, al menos, en los actos que decidieron los recursos.

Consideró que la DIAN no debió fundamentar la decisión en el artículo 589 del Estatuto Tributario, porque el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 es especial y posterior, por tanto, tiene prevalencia sobre el artículo 589 del Estatuto Tributario. Dijo que tampoco se puede entender que la Ley Antitrámites haya derogado el artículo 589 del Estatuto Tributario, porque éste se sigue aplicando para correcciones que disminuyan el saldo a pagar o aumenten el saldo a favor por razones distintas a imputación de saldos a favor del período anterior, como lo reconoció la DIAN en el Concepto 089061 de 2005. Sin embargo, la misma entidad negó la petición con base en el artículo 589 citado.

Agregó que la DIAN acusó a la actora de no haber solicitado la devolución o compensación del saldo a favor de renta de 2002, como si eso fuera censurable y como si la imputación de un saldo a favor no fuera un procedimiento permitido por la ley (artículo 815 del Estatuto Tributario), como expresamente lo señala el artículo 43 de la Ley Antitrámites.

Dijo que el proceder de la DIAN era violatorio del principio de justicia tributaria, pues tiene en su poder, desde el 31 de diciembre de 2002, \$968.737.000 que pertenecen a la actora, quien ha solicitado la imputación para la posterior devolución, pero que la DIAN se niega a devolver. La DIAN nunca ha cuestionado la existencia de ese saldo a favor, pero se ha excusado, para la imputación, en la firmeza de la declaración de renta de 2003, por lo tanto, la Administración parte de la base cierta de que el saldo a favor existe, pero, a su vez, presume ilegalmente que la sociedad lo condonó a su favor. Su no reintegro a la sociedad implicaría un enriquecimiento injustificado del Estado a costa del empobrecimiento del contribuyente.

2. Falta de competencia. Adujó que en términos del artículo 720 del Estatuto Tributario, contra todos los actos producidos por la DIAN relacionados con impuestos administrados por esa entidad, procede el recurso de reconsideración. En consecuencia, contra el acto administrativo 00-31-061-707 del 2 noviembre de 2005, que decidió la petición de la actora, procedía el recurso de reconsideración, por referirse a un acto relacionado con el impuesto de renta administrado por la DIAN. Sin embargo, la Administración no lo resolvió, sino que decidió darle el trámite de recurso de reposición y subsidiario de apelación.

Consideró que quien resolvió estos recursos no tenía competencia para ello, por lo tanto, se infringió el principio de legalidad señalado en el artículo 121 de la Constitución Política.

Adujo que ninguna de las normas de competencia invocadas por la Jefe de Recaudación para fallar el recurso de reposición, le otorgaban la competencia para ese efecto. Que las normas citadas del Estatuto Tributario como del Decreto 1000 de 1997 regulan las devoluciones o compensaciones, tema ajeno a la petición de ALSTOM y a los recursos en vía gubernativa.

Agregó que los artículos 63 y 64 del Decreto 5632 de 1999, que disponen la competencia de las Divisiones de Recaudación y Devoluciones, tampoco prevén la facultad de fallar los recursos de reposición, por la sencilla razón que, en el procedimiento tributario, el recurso precedente es el de reconsideración, y si excepcionalmente se otorga el de reposición, la misma norma señala quién lo decide.

Sostuvo que el Administrador de Grandes Contribuyentes tampoco tenía competencia para decidir el recurso de apelación. Esta facultad no se puede derivar del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, porque el artículo 1 del mismo Código establece que los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por estas, como el caso del Estatuto Tributario.

Observó que del análisis del artículo 31 del Decreto 1265 de 1999, que fijó la competencia de las Administraciones Especiales de Impuestos, no contempló la de fallar recursos de apelación, por lo tanto, los actos que decidieron los recursos de reposición y apelación son nulos.

3. Silencio administrativo positivo. Indicó que como la DIAN no resolvió el recurso de reconsideración, sino que falló unos recursos no interpuestos por ALSTOM, operó el silencio administrativo positivo, previsto en el artículo 734 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 732 ibídem. Por lo tanto, dijo que debe entenderse que el recurso de reconsideración fue fallado a favor de la sociedad.

Contestación de la demanda

La **demandada** disintió de los argumentos expuestos por la demandante.

En relación al recurso interpuesto y los recursos que se decidieron, señaló que la demandante se contradice, pues, en primer término, aduce que el recurso que debía resolverse era el de reconsideración y que todavía estaba en término para decidirse, y en segundo término, solicita que se declare que el 29 de diciembre de 2006 operó el silencio administrativo. Además, acude a la Jurisdicción sin haber agotado la vía gubernativa, lo cual configura una inepta demanda.

Expuso que los recursos de reposición y en subsidio de apelación eran los procedentes. Dijo que con ellos se garantizó el debido proceso, pues el contribuyente tuvo la posibilidad de ejercer el derecho de defensa y contradicción frente a lo decidido en el oficio 00-31-061-707 del 2 de noviembre de 2005. Que a pesar de que existieran diferencias sobre la denominación y/o recurso que procedía, en todo caso se le decidieron todos los argumentos planteados por la recurrente y, además, se le concedió un recurso adicional, el de apelación.

Señaló que como el contribuyente interpuso una petición, el trámite de la misma se hizo conforme con el Código Contencioso Administrativo, porque el Estatuto Tributario no lo regula ni contempla, específicamente con el recurso de reconsideración. Adujo que no se discutía la competencia del jefe de recaudación para resolver la petición presentada por el contribuyente, por lo tanto, tampoco se podía discutir que ese era el funcionario competente para resolver el recurso de reposición, pues, según el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, la reposición procede ante el mismo funcionario que tomó la decisión. Indicó que como el Administrador es el inmediato superior administrativo del jefe de recaudación, es el funcionario competente para decidir el recurso de apelación.

En relación con la corrección a la declaración, observó que del análisis del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, la corrección tenía como presupuesto que no se afectara el valor por declarar, siempre con la condición de que no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo.

Señaló que en el caso de la sociedad, con la corrección sí se afectaba el valor a declarar, pues se pasaría de un saldo a favor en el 2003 de \$276.012.000 a \$1.244.749.000, por lo tanto, no se daba el presupuesto mencionado.

Concluyó que como la corrección no podía ser tramitada por la Ley 962 de 2005, debía estarse a lo resuelto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, caso en el cual la solicitud sería igualmente improcedente por encontrarse vencido el término para presentar la corrección por firmeza de la declaración.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las súplicas de la demanda por las siguientes razones:

1. Falta de competencia y existencia de silencio administrativo positivo. Consideró que como la petición elevada por la accionante se realizó con fundamento en el derecho de petición consagrado en el Código Contencioso Administrativo y la Constitución Política, la Administración se encontraba obligada a dar respuesta al mismo con las herramientas consagradas en la ley, entre las cuales estaban las de resolver los recursos de reposición y apelación; el primero ante quien se presentó y decidió la petición y, el segundo, ante el superior jerárquico (artículos 49 al 53 del Código Contencioso Administrativo). Dijo que en la estructura de la DIAN el superior del Jefe de Recaudación es el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Grandes Contribuyentes, y que con este proceder se garantizaron el debido proceso y el derecho de defensa.

Concluyó que los argumentos de la sociedad sobre la falta de competencia y el silencio administrativo positivo no tenían fundamento legal, pues el silencio positivo operaba en el procedimiento de determinación y liquidación del tributo y al resolver el recurso de reconsideración.

2. Corrección de la declaración de renta de 2003. Preciso que el procedimiento para la corrección de la declaración está previsto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario. Que estas normas establecen que el contribuyente puede corregir la declaración en los términos perentorios y preclusivos de dos (2) años, cuando se trate de aumentar el valor a pagar o disminuir el saldo a favor, y de un (1) año cuando la modificación consista en aumentar el saldo a favor o disminuir el valor a pagar.

Señaló que los artículos 815, 816 y 854 del Estatuto Tributario establecen un procedimiento y un término de dos años, contados después de la fecha del vencimiento del término para declarar, para solicitar la compensación o la devolución. Que por su parte, la Ley Antitrámites consagró otro procedimiento para corregir las declaraciones (artículo 43 de la Ley 962 de 2005).

Explicó que como para la fecha de ocurrencia de los hechos coexistían dos normas que regulaban la corrección de errores, éstas debían interpretarse armónicamente, es decir, la Ley Antitrámites en relación con la corrección de errores, siempre y cuando se respetaran los términos y procedimientos consagrados en el Estatuto Tributario.

Que en el caso concreto, de conformidad con el Decreto 3805 de 2003, la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto de renta de 2003 fue el 13 de abril de 2004, por lo tanto, el actor podía presentar su solicitud de corrección, para imputar el saldo a favor, hasta el 8 de abril de 2004 (sic), porque en esta fecha quedó en firme la declaración de renta de 2003, por encontrarse bajo el beneficio de auditoría.

Señaló que los conceptos citados por la demandante no son aplicables al caso, pues la petición la presentó con anterioridad a la expedición de los mismos y, además, los conceptos emitidos por la DIAN sólo obligan a los funcionarios de la Administración, pero de ninguna manera a los particulares y menos aún al juez de la causa, quien se encuentra sujeto a la Constitución y a la ley.

Que, además, la DIAN, mediante concepto 59296 del 14 de julio de 2006, modificó la doctrina anterior y señaló que no era propósito de la Ley Antitrámites hacer nugatorios los términos de firmeza de las declaraciones. De otra parte, la Ley 962 de 2005 no derogó las normas consagradas en el Estatuto Tributario. Que los principios consagrados en la ley como rectores de la política de racionalización, estandarización y automatización de trámites son de obligatorio cumplimiento con el fin de evitar exigencias injustificadas a los administrados. La Ley Antitrámites busca la agilidad y eficiencia en los procesos de la Administración pública y en materia tributaria pretende la corrección de aspectos de tipo formal, mas no sustanciales que afecten de fondo la determinación del impuesto. Concluyó que el procedimiento tributario es reglado y cuenta con términos perentorios y preclusivos que no pueden ser modificados al arbitrio de los contribuyentes.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante se opuso a la sentencia de primera instancia y sustentó el recurso en los siguientes términos:

1. Reiteró que el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 era la norma aplicable para subsanar omisiones en la imputación de saldos a favor que figuren en las declaraciones de renta. Que conforme con esa norma, la corrección se puede hacer en cualquier tiempo, aún a pesar de la firmeza de la declaración en la que

se imputa. Que, sin embargo, para el Tribunal existen dos normas para imputar saldos a favor del periodo anterior, pero la norma que prima no es la Ley Antitrámites, sino el Estatuto Tributario.

Consideró que era necesario acudir a la exposición de motivos de la ley y a las consideraciones de la Corte Constitucional para declarar su exequibilidad, mediante sentencia C-714 del 23 de agosto de 2006, según la cual, dentro de los objetivos de la ley estaba la racionalización de los procedimientos administrativos.

Dijo que no compartía la posición del Tribunal en cuanto señaló que la Ley Antitrámites no introdujo modificaciones al procedimiento tributario, pues en verdad sí lo hizo. Adujo que la ley se expidió para facilitar la corrección de omisiones que no tienen relevancia en la determinación del impuesto a cargo y que resultan vitales para que la verdad real prevalezca sobre la verdad formal. Que, para el caso, la verdad real es que ALSTOM tiene un saldo a favor en la declaración de renta del año 2002 que nadie ha cuestionado, y la verdad formal, en los términos del artículo 589 del Estatuto Tributario, es que debe perder ese saldo a favor porque no hizo imputación en el término estipulado en ese artículo.

Indicó que la Ley Antitrámites resolvió esa contradicción, al señalar que si el contribuyente tiene un saldo a favor y no lo imputó en el término de un año, esa imputación se puede hacer en cualquier tiempo para garantizar que el administrado recupere lo que le pertenece y para evitar que, por una formalidad, la administración pública se enriquezca y se apodere de una suma que no es suya.

Agregó que no era cierto que la imputación del saldo a favor, al año siguiente, constituya una corrección de tipo sustancial que afecte de fondo la declaración del impuesto, como lo afirmó el Tribunal.

Recordó que la misma DIAN, en la doctrina oficial consideró que esa imputación no afectaba la determinación del tributo, porque se presentaba en las casillas subsiguientes al total del impuesto a cargo. Dijo en el caso concreto, la imputación que se haría en el renglón 97 no afectaba las bases gravables ni la determinación del impuesto, que concluye en el renglón 93.

Dijo que tampoco era cierto que la petición se hubiera presentado con anterioridad a la expedición de los conceptos aducidos para sustentar la solicitud, ya que ésta se presentó el 12 de octubre de 2005 y la Circular 00118 de la DIAN fue expedida el 7 de octubre de 2005.

Además, el concepto que citó el Tribunal fue posterior a los actos demandados y no fue publicado en el Diario Oficial, por lo tanto, no tiene los efectos pretendidos.

2. Manifestó que el artículo 43 de la Ley Antitrámites es especial y posterior al artículo 589 del Estatuto Tributario, por lo tanto, se aplica de preferencia. Dijo que no se podía entender derogado el artículo 589, porque éste se sigue aplicando para correcciones que disminuyan el saldo a pagar o aumenten el saldo a favor por razones diferentes a imputación de saldos del periodo anterior, como lo reconoció la DIAN en el Concepto 089061 de 2005, numeral 5.

En todo caso, señaló que la petición se basó en el artículo 43 de la Ley Antitrámites, y que, sin embargo, el Tribunal decidió con base en el artículo 589 del Estatuto Tributario, con fundamento en el cual ya la DIAN lo había rechazado.

3. Adujo que las resoluciones que fallaron los recursos eran nulas por falta de aplicación del artículo 720 del Estatuto Tributario y por falta de competencia.

Señaló que el Tribunal decidió el cargo de incompetencia con el argumento que los recursos procedentes eran los de reposición y apelación, regulados por el Código Contencioso Administrativo, y no el de reconsideración del Estatuto Tributario. Pero que para rechazar el cargo concerniente a la negativa de la DIAN de permitir la imputación del saldo a favor en la declaración de renta del año 2003, el Tribunal consideró que se debe aplicar el Estatuto Tributario y no la Ley 962 de 2005. Adujo que de un cargo a otro el a quo dio un cambio sorpresivo y contradictorio, pues, para unos efectos aplicó el Estatuto Tributario y para otros no lo aplicó, cuando en materia de competencia y debido proceso, las normas del Estatuto Tributario priman sobre las del Código Contencioso Administrativo.

Concluyó que como la DIAN no resolvió el recurso de reconsideración, sino que se limitó a fallar los recursos no interpuestos por ALSTOM, operó el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 734 del Estatuto Tributario en concordancia con el 732 *ibídem*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso.

Agregó que el fallo de primera instancia negó las pretensiones de ALSTOM, con el argumento de que los conceptos 011048 de 2006 y 089061 de 2005, aducidos como pruebas a su favor, fueron emitidos con posterioridad a la petición de imputación del saldo a favor. Que el concepto 59296 de 2006 modificó la doctrina de la DIAN y señaló que el propósito de la Ley Antitrámites no era hacer nugatorios los términos del Estatuto Tributario. Que esta posición era inaceptable porque la justicia era rogada y no podía resolver sobre unos hechos y argumentos que no fueron expuestos por las partes, ni fueron el fundamento de los actos acusados.

Señaló que la negativa de la DIAN de reconocer la imputación del saldo a favor se basó en una peculiar interpretación de la ley, al considerar que esa imputación constituía una modificación de fondo y no de forma. Dijo que esta tesis configura un enriquecimiento injustificado para el Estado y un correlativo empobrecimiento para ALSTOM, toda vez que la existencia del saldo a favor era real y no había sido compensado ni devuelto por la DIAN.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada según las siguientes consideraciones:

Señaló que la omisión en la imputación del saldo a favor de la declaración de renta del año 2002, sin solicitud de devolución o compensación, en la declaración de renta del 2003, no corresponde a una inconsistencia u omisión formal, pues la imputación significa la modificación del saldo a favor declarado en el año 2003.

Dijo que el procedimiento para aumentar el saldo a favor o disminuir el impuesto a cargo está consagrado en el artículo 589 del Estatuto Tributario, que después de haber operado la firmeza de la declaración no se puede efectuar con fundamento en una ley y una circular no aplicables al caso, máxime cuando el contribuyente se acogió al beneficio de auditoría.

En relación con el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante y frente a los resueltos por la Administración tributaria, consideró que se concedió el

recurso de reposición y en subsidio de apelación, lo que garantizó el debido proceso y el derecho de defensa.

Señaló que el artículo 741 del Estatuto Tributario establece que si el contribuyente interpone un determinado recurso sin el cumplimiento de los requisitos legales para su procedencia, pero si cumple los correspondientes a otro, el funcionario ante quien se haya interpuesto lo debe resolver, si es competente, sino lo debe devolver a quien deba fallarlo. Que en virtud de esta disposición se remitió por competencia, el recurso interpuesto por la demandante, al Jefe de la División de Recaudo, que fue quien decidió la petición. Que, en consecuencia, no se configuró la falta de competencia para decidir los recursos.

Concluyó que quedó demostrada la legalidad de los actos administrativos demandados y desvirtuada la discusión sobre si la disposición aplicable era el artículo 589 del Estatuto Tributario o la Ley Antitrámites, pues al estar en firme las declaraciones tributarias de los años 2002 y 2003 por vencimiento de términos para solicitar la imputación del saldo a favor, prevalecía la seguridad jurídica frente a los actos administrativos.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia apelada por los siguientes motivos:

1. Sobre la norma aplicable para subsanar omisiones en la imputación de saldos a favor que figuren en las declaraciones de renta, señaló que el derecho que otorga la Ley 962 de 2005 a los contribuyentes no puede utilizarse en detrimento de las disposiciones especiales consagradas en el Estatuto Tributario, específicamente las establecidas en el artículo 589, relativas a las correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor. Que si se aplica la interpretación que hace el demandante significaría aceptar la modificación de todos los términos del procedimiento tributario. Indicó que el propósito de la ley no fue hacer nugatorios los términos ya caducados o modificar los términos de firmeza de las declaraciones tributarias. La ampliación de términos no se puede vincular a la racionalización, a la optimización o facilitación de trámites.

2. En relación con el argumento de que el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 es una disposición especial y posterior al artículo 589 del Estatuto Tributario, señaló que no compartía la aplicación del principio de especialidad en la forma como lo planteaba el recurrente, pues la Ley Antitrámites es especial en cuanto a los trámites para diferentes áreas, mas no es una ley de carácter tributario tan especial que haya derogado el artículo 589 del Estatuto Tributario, ni los términos establecidos en el mismo.

Dijo que revisada la titulación y denominación de las leyes y artículos en confrontación, el artículo 589 del Estatuto Tributario procede para corrección de las declaraciones tributarias, mientras que el artículo 43 de la Ley Antitrámites está dirigido para corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pagos del sector de Hacienda y Crédito Público. Que es más específico y particular el artículo 589 del Estatuto Tributario para la corrección de declaraciones tributarias con aumento de saldos a favor que la mencionada Ley. Que, por lo tanto, prevalecía su aplicación en este caso, ante lo cual cede el hecho de que la Ley Antitrámites sea posterior.

3. Sobre la nulidad de las resoluciones que fallaron los recursos por falta de competencia de los funcionarios que las expedieron, consideró que una vez la actora interpuso la petición, le correspondía a la autoridad administrativa

responderla y tramitarla en los términos del Código Contencioso Administrativo. Que, por tal razón, los recursos contra la decisión debían decidirse conforme con el artículo 50 ibídem. Que, por lo tanto, este caso, no se evidenciaba ninguna irregularidad que haya afectado el debido proceso o el derecho de defensa de la actora.

Señaló que los funcionarios que decidieron los recursos tenían competencia para resolverlos, pues el Jefe de Recaudación decidió el derecho de petición y debía decidir la reposición. Así mismo, el Administrador de Grandes Contribuyentes, como superior administrativo, era quien debía resolver la apelación.

4. Dijo que no se configuró el silencio administrativo positivo, porque la actuación se inició por la petición, por lo tanto, resultaba improcedente solicitarlo. Que el silencio se configura cuando se vence el término para resolver el recurso de reconsideración, que no fue lo que ocurrió en este caso.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Conforme con el recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala debe decidir si, en virtud del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, la sociedad ALSTOM POWER DE COLOMBIA S.A. tiene derecho a corregir la declaración de renta del año gravable de 2003 con el fin de imputar el saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2002 por la suma de \$968.737.000.

Para el efecto, la Sala destaca los siguientes hechos probados:

El 8 de abril de 2003 La sociedad ALSTOM POWER COLOMBIA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, corregida el 9 de marzo de 2005 y en la que arrojó un saldo a favor de \$968.737.000¹.

El 13 de abril de 2004 la sociedad presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2003, corregida el 12 de abril de 2005, en la cual declaró un saldo a favor de \$276.012.000².

El 7 de junio de 2005 la sociedad solicitó la corrección a la declaración de renta de 2003 con el fin de incluir el saldo a favor sin solicitud de devolución o compensación de la declaración de renta del año gravable de 2002, en los términos del artículo 589 del Estatuto Tributario³.

El 28 de septiembre de 2005, mediante oficio 0031-064-188-368, la DIAN le manifestó a la sociedad que la solicitud de corrección era improcedente porque la declaración de renta del año gravable de 2003 había adquirido firmeza el 13 de abril de 2005 en virtud del beneficio de auditoría (artículo 689-1 del Estatuto Tributario). Además, invitó a la sociedad a que desistiera de la solicitud, teniendo en cuenta que según el inciso tercero del artículo 589 del Estatuto Tributario procedería una sanción del 20% del pretendido mayor saldo a favor⁴.

El 13 de octubre de 2005 la sociedad desistió de la solicitud de corrección⁵.

¹ Folios 36 y 37 c.ppal.

² Folios 38 y 39 c.ppal.

³ Folio 115 c.ppal.

⁴ Folio 117 c.ppal.

⁵ Folio 119 c.ppal.

En la misma fecha, esto es **el 13 de octubre de 2005**, la sociedad en ejercicio del **derecho de petición** (artículos 23 de la Constitución Política y 9, 27, 31, 32 y 33 del Código Contencioso Administrativo) **solicitó a la DIAN la corrección de la declaración de renta del año gravable 2003** con el fin de subsanar la omisión de no haber imputado en esa declaración el saldo a favor del año gravable 2002 por \$968.737.000. La petición la efectuó en aplicación del artículo 43 de la Ley 692 de 2005 y con fundamento en la Circular 00118 de 2005 de la DIAN⁶.

El 3 de noviembre de 2005, **mediante oficio 00-31-061-707** (Radicado 012569) **del 2 de noviembre de 2005**⁷, la Jefe de la División de Recaudación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá de la DIAN **notificó la respuesta a la petición en el sentido de considerar que no era procedente la corrección** a la declaración de renta del año gravable 2003 por las siguientes razones:

1. No era un caso en el que la inconsistencia u omisión fuera puramente formal. La imputación del saldo a favor en la declaración de 2003 modificaría de fondo el valor declarado.
2. La sociedad no cometió ningún error en el formulario de la declaración de renta de 2003. Su decisión fue no hacer la imputación en esa declaración. Tampoco hubo un error de imputación cuya operación aritmética diera otro resultado.
3. El artículo 589 del Estatuto Tributario establece el procedimiento para corregir las declaraciones cuando se aumenta el saldo a favor.
4. La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003 era objeto del beneficio de auditoria y estaba en firme, lo cual impedía que el contribuyente pudiera corregirla, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado.

El 6 de diciembre de 2005 la sociedad solicitó a la DIAN dar cumplimiento al artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y al artículo 43 de la Circular 00118 de 2005 del Director de la DIAN y corrigiera la omisión de la sociedad de no imputar el saldo a favor de la declaración de renta de 2002 en la declaración de renta de 2003 y efectuara la imputación⁸.

El 27 de diciembre de 2005, mediante oficio 00-31-061-738, la DIAN le respondió a la sociedad ALSTOM POWER COLOMBIA S.A., que la petición ya había sido resuelta por medio del oficio 00-31-061-707 del 3 de noviembre de 2005⁹.

El 29 de diciembre de 2005, la sociedad presentó recurso de reconsideración contra el oficio 00-31-061-707 del 2 de noviembre de 2005¹⁰.

Al recurso de reconsideración se le dio trámite como recurso de reposición y subsidiario de apelación conforme con el Código Contencioso Administrativo, por cuanto se trataba de un derecho de petición¹¹.

Mediante **Resolución 311-0001 del 21 de febrero de 2006** la Jefe de la División de Recaudación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de

⁶ Folio 40 c.ppal.

⁷ Folio 42 c.ppal.

⁸ Folio 18 c.a.

⁹ Folio 28 c.a.

¹⁰ Folio 32 c.a.

¹¹ Folio 64 c.a.

Bogotá de la DIAN **decidió el recurso de reposición en el sentido de confirmar el oficio 00-31-061-707** del 2 de noviembre de 2005¹².

El 7 de abril de 2006, mediante Resolución 200.002, el Administrador Especial de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá **confirmó, en apelación, el oficio impugnado**¹³.

El 11 de abril de 2006, la sociedad ALSTOM POWER COLOMBIA S.A., solicitó y presentó proyecto de corrección de la declaración de renta de 2003, con el objeto de modificar el valor del renglón “total saldo a favor” de \$276.012.000 a \$1.244.749.000 por la imputación del saldo a favor de la declaración de renta de 2002. La División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá practicó la Liquidación Oficial de Corrección 310642006000101 del 22 de mayo de 2006 porque encontró procedente la corrección conforme con el artículo 589 del Estatuto Tributario¹⁴.

El 16 de junio de 2006, mediante Resolución 900001, la DIAN revocó de oficio la Liquidación Oficial de Corrección 310642006000101 del 22 de mayo de 2006 porque su expedición fue ilegal y se configuró por parte de la sociedad una actuación de mala fe y fraudulenta al presentar por segunda vez la solicitud de corrección a sabiendas que la declaración estaba en firme, hecho del cual tenía conocimiento y fue reconocido al desistir de la solicitud inicialmente presentada¹⁵.

Conforme a estos hechos probados la Sala procede a decidir:

Sea necesario advertir en primer lugar que si bien la sociedad demandante inició varias actuaciones ante la DIAN con el fin de que se le modificara la declaración del impuesto de renta de 2003 con el fin de incluir la imputación del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2002, no solicitado en devolución ni en compensación, la Sala sólo estudiara, en esta providencia, la legalidad del oficio 00-31-061-707 notificado el 3 de noviembre de 2005 y de las Resoluciones 311-0001 del 21 de febrero de 2006 y 200.002 del 7 de abril de 2006 en virtud de los cuales se le tramitó a la actora el derecho de petición presentado el 13 de octubre de 2005 y se fallaron los recursos, porque son los actos demandados en este proceso. De las demás actuaciones que se surtieron no hay prueba en el proceso de que hubieran sido demandadas ante la Jurisdicción.

Precisado lo anterior, la Sala observa que los cargos contra la decisión de primera instancia se concretan en señalar que el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 es la norma aplicable para subsanar omisiones en la imputación de saldos a favor que figuren en las declaraciones de renta. Que esa norma se aplica de preferencia al artículo 589 del Estatuto Tributario y que las resoluciones que fallaron los recursos son nulas por falta de aplicación del artículo 720 ibídem y por falta de competencia, razón por la cual se configuró el silencio positivo.

En efecto, el Tribunal negó las pretensiones de la demanda porque consideró que el procedimiento para la corrección de la declaración está previsto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario y que la Ley Antitrámites, si bien permitía la corrección de errores en la declaración, en todo caso se debían respetar los términos y procedimientos consagrados en el Estatuto Tributario y, si para la fecha

¹² Folio 68 c.a.

¹³ Folio 83 c.a.

¹⁴ Folios 98 y ss. c.a.

¹⁵ Folio 106 c.a.

en que la sociedad presentó la solicitud, la declaración estaba en firme, no procedía la corrección.

Que además, la DIAN, mediante concepto 59296 del 14 de julio de 2006, modificó la doctrina anterior y señaló que no era propósito de la Ley Antitrámites hacer nugatorios los términos de firmeza de las declaraciones.

De otra parte el *a quo* consideró que como la petición que hizo la sociedad se realizó con fundamento en el derecho de petición consagrado en el Código Contencioso Administrativo y la Constitución Política, la Administración se encontraba obligada a dar respuesta a la petición con las herramientas consagradas en la ley, entre ellas con la concesión de los recursos de reposición y apelación. Que en este caso no operaba el silencio positivo porque este tenía ocurrencia en el procedimiento de determinación y liquidación del tributo y en el recurso de reconsideración.

Pues bien, la Sala en primer lugar abordará el análisis en relación con la falta de competencia para decidir los recursos y el silencio positivo y luego hará el estudio de fondo.

La actuación demandada tuvo origen en el ejercicio del derecho de petición consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política y regulado por los Capítulos III (derecho de petición en interés particular) y VIII (normas comunes) del Título Primero (actuaciones administrativas) del Libro Primero del Código Contencioso Administrativo. La misma sociedad fue muy clara en invocar las normas en las cuales fundamentaba su solicitud.

Las normas del Código Contencioso Administrativo que reglamentan los procedimientos administrativos se aplican a las diferentes autoridades cuyos procesos no se regulen por leyes especiales y en el caso en que tengan leyes especiales, en lo no previsto en ellas se aplican las disposiciones de esta codificación, siempre que sean compatibles.

Si bien el Estatuto Tributario consagra un procedimiento para la solicitud de correcciones de las declaraciones tributarias en el que se regula cómo se hace la petición, cómo y en qué tiempo se decide y el recurso procedente, este no fue el procedimiento que adelantó la contribuyente y que dio lugar a los actos demandados, pues antes de iniciar esta nueva actuación pretendió adelantar el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, pero desistió del mismo.

Por lo anterior, el procedimiento que debía adelantar la DIAN para efectos de resolver la petición elevada por la sociedad, no con base en el artículo 589 del Estatuto Tributario, sino con base en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y las normas citadas del Código Contencioso Administrativo, era el previsto en la mencionada codificación el cual incluye los recursos procedentes por la vía gubernativa.

En efecto, el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo señala que habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motiva al menos en forma sumaria si afecta a particulares. En la decisión se resolverán todas las cuestiones planteadas, tanto inicialmente como durante el trámite.

Por su parte, el artículo 50 ibídem señala que, por regla general, contra los actos que pongan fin a las actuaciones administrativas procederán los siguientes recursos:

1. El de reposición, ante el mismo funcionario que tomó la decisión, para que la aclare, modifique o revoque.
2. El de apelación, para ante el inmediato superior administrativo, con el mismo propósito.
3. El de queja, cuando se rechace el de apelación.

Como en este caso, la decisión de la petición la tomó la Jefe de la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyente de Bogotá, la misma funcionaria era la competente para decidir el recurso de reposición contra la decisión, en virtud del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo. Si bien las normas que mencionó la Jefe de Recaudación al inicio de la Resolución 311-0001 del 21 de febrero de 2006, no le dan la competencia para decidir el recurso, sí se la da el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, que igualmente lo invocó en el acto cuando advirtió que estaban cumplidos los presupuestos procesales para su procedencia.

En relación con el recurso de apelación, la Sala observa que conforme con el artículo 14 del Decreto 1071 de 1999 la estructura general de las administraciones especiales de la DIAN se conformaba por el Despacho del Administrador especial y las Divisiones, de manera que como el Administrador Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá era el superior administrativo de la Jefe de la División de Recaudación, correspondía a ese funcionario decidir el recurso de apelación, como en efecto lo hizo.

Por las razones expuestas, para la Sala no se configura la alegada falta de competencia de los funcionarios que decidieron los recursos contra la decisión del derecho de petición.

De otra parte, como dentro del procedimiento que debía adelantar la Administración conforme con el Código Contencioso Administrativo no estaba previsto el recurso de reconsideración, no es procedente que el demandante invoque el silencio positivo en virtud de los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, porque estas normas se refieren a los recursos que proceden en las actuaciones reguladas y que se tramitan conforme con el Estatuto Tributario y no, como en este caso, las que se rigen por el Libro Primero de esa codificación. No prospera el cargo de apelación.

Ahora bien, en relación con el fondo del asunto, la parte actora discute que la corrección de la declaración en virtud de la Ley 962 de 2005 se puede hacer en cualquier tiempo, aún a pesar de la firmeza de la declaración en la que se imputa.

Pues bien, el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 “Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos”, dispuso:

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.

Bajo estos mismos presupuestos, la Administración podrá corregir sin sanción, errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará de la corrección al interesado.

La declaración, así corregida, reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, si dentro del mes siguiente al aviso el interesado no ha presentado por escrito ninguna objeción (Subraya fuera del texto).

Conforme al texto de la norma, la condición para corregir errores de imputación es que la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo. Lo anterior por cuanto la finalidad de la Ley, en materia tributaria, no fue modificar la obligación sustancial del contribuyente o responsable, sino “brindarle al ciudadano un marco normativo sencillo, claro y confiable. Además de la supresión de trámites, se persigue la racionalización del aparato estatal y la optimización de su funcionamiento [...]”¹⁶. Es decir, la ley tiene un contenido estrictamente formal, en cuanto su propósito fue suprimir trámites innecesarios, sistematizar otros y facilitarlos, pero no con el fin de que a través de ellos se alteraran los derechos sustanciales ya establecidos a favor o a cargo de los contribuyentes.

Ahora bien, la imputación de un saldo a favor en una declaración posterior, para la Sala, en principio, no es un aspecto que resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo, pues el tributo, con o sin la imputación, ya estuvo determinado, mientras que la imputación hace parte de la liquidación de un saldo a pagar o de un saldo a favor.

Sin embargo, tanto la determinación del tributo como la liquidación privada del impuesto a cargo de un contribuyente están contenidas en una declaración tributaria cuya presentación, no obstante ser una obligación formal, materializa la obligación sustancial y está sometida a un término de firmeza, el cual vez, una vez ocurre, la determinación del impuesto es inmodificable por cualquiera de las partes, la Nación o el contribuyente, es decir, el tributo ya está definido.

En efecto, mientras corre el término de firmeza, la administración y el administrado pueden adelantar las actuaciones para la determinación correcta del tributo, pero una vez ocurrida la firmeza ya el tributo se vuelve indiscutible, es decir, no puede modificarse de ninguna manera. Por eso, como lo señaló la Sala en sentencia del 10 de febrero de 2003 “la firmeza de una declaración tributaria conlleva necesariamente la imposibilidad tanto de la administración de ejercer su facultad de fiscalización, como del contribuyente de corregirla. No debe confundirse el término de firmeza, con la firmeza misma, pues mientras corre el término de

¹⁶ Gaceta del Congreso 678 del 12 de diciembre de 2003, Ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 014 de 2003 Cámara de Representantes, Pág. 1.

firmeza sí es posible que tanto la administración como los contribuyentes realicen actos tendientes a determinar correctamente la obligación tributaria, lo que incluye el ejercicio de la facultad de corrección, mientras que una vez ocurrida la firmeza, el impuesto se vuelve incontrovertible e inmodificable tanto para una parte como para la otra, pues la firmeza es oponible a ambas partes”¹⁷.

Bajo el anterior criterio, para la Sala, conforme al artículo 43 de la Ley 962 de 2005, la corrección de la declaración no procede si el denunciado tributario se encuentra en firme, pues de no ser así, se quebrantaría la condición de que la corrección que se haga no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo, porque en la firmeza el tributo ya está definido.

Por lo anterior, la interpretación del artículo 43 de la Ley Antitrámites que señala que la corrección puede hacerse en cualquier tiempo, debe entenderse dentro del término de firmeza y no una vez el tributo ya se ha definido.

Ahora bien, cuando la Circular 00118 del 7 de octubre de 2005 de la DIAN, en relación con el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 señala que la corrección en las declaraciones “aplica para todas las inconsistencias que se detecten a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 962 de 2005 (8 de julio de 2005), incluidas aquellas que se encuentren en declaraciones presentadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley”, debe dársele el entendimiento que se refiere a aquellas declaraciones que, aún presentadas antes de la vigencia de la ley, no han adquirido firmeza. Entenderlo de otra manera iría en contravía, no sólo del texto de la ley, sino de su propósito.

Así mismo, el hecho de que la DIAN mediante el Concepto 089061 del 30 de noviembre de 2005 hubiera señalado que la intención del legislador, en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, no fue limitar la procedencia de la corrección al término de firmeza de la declaración, es una afirmación que no comprometía a la DIAN para decidir la petición de la sociedad, pues fue posterior a la solicitud de la sociedad y claramente no hizo parte de los fundamentos de su pretensión (artículo 264 de la Ley 223 de 1.995)

De acuerdo con lo anterior, el criterio expresado impone considerar que se debe confirmar la sentencia de primera instancia, pues la declaración de renta de la sociedad demandante por el año gravable de 2003 fue presentada el 13 de abril de 2004 con beneficio de auditoría, conforme con el artículo 689 del Estatuto Tributario, por lo tanto, quedó en firme el 13 de abril de 2005, mucho tiempo antes de que se expidiera la Ley 962 del 8 de julio de 2005.

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario consagra un término especial de firmeza¹⁸ en los siguientes términos:

ARTÍCULO 689-1. BENEFICIO DE AUDITORÍA. Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del

¹⁷ Exp. 12949.

¹⁸ El término general de firmeza está previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, según el cual “La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó”.

impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

[...]

PARAGRAFO 1o. Las declaraciones de corrección y solicitudes de corrección que se presenten antes del término de firmeza de que trata el presente artículo, no afectarán la validez del beneficio de auditoría, siempre y cuando en la declaración inicial el contribuyente cumpla con los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta, pago, y en las correcciones dichos requisitos se mantengan.

[...]"

En consecuencia, para la fecha en que se expidió la Ley 962 de 2005, la declaración de renta de 2003 de la sociedad era inmodificable tanto por la Administración como por la contribuyente, sin que la corrección que hizo la sociedad el 12 de abril de 2005 hubiera afectado el beneficio de auditoría y hubiera ampliado el término de firmeza, conforme lo prevé el parágrafo primero anteriormente transcrito.

Así las cosas, no se trata de la prevalencia de una norma sobre la otra conforme lo plantea el demandante, sino de la aplicación de cada disposición dentro de la materia que regula y de la interpretación de manera armónica de dos normas, la primera que rige un derecho sustancial y la segunda que regula un trámite o procedimiento en relación con ese derecho sustancial.

Por las anteriores razones, para la Sala no hay motivo para modificar la sentencia apelada, por lo que se procederá a confirmar.

Por último advierte la Sala que la Consejera doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, manifiesta estar impedida para conocer del presente proceso por hallarse incurso en la causal 5 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, impedimento que no se acepta y, por tanto, no se declara separada del conocimiento del mismo¹⁹.

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:

1. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

¹⁹ En la actualidad la Magistrada Auxiliar del Despacho de la doctora Ortiz ya no es apoderada de la DIAN, pues dejó de ejercer ese cargo con la posesión como empleada judicial de esta Corporación.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ