

Sobre la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2017 efectuada por la Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial (COTECMAR), y sobre la determinación de un mayor valor del impuesto y la imposición de sanción por inexactitud derivados de «Liquidación Oficial de Revisión»

Foto: Cotecmar/Semana.com

1

¿Qué pasó?

La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE) solicitó a la Sala de Consulta y Servicio Civil emitir concepto sobre la materia del litigio existente entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y COTECMAR, relacionado con la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, frente a la cual la DIAN, mediante liquidación oficial de revisión, determinó un mayor valor del impuesto e impuso sanción por inexactitud.

En dicha declaración, COTECMAR reportó \$33.802 millones como renta exenta, lo que dio lugar a proceso de fiscalización en el cual la DIAN concluyó que solo \$16.037 millones habían sido efectivamente reinvertidos en su objeto misional y podían tratarse como exentos. En consecuencia, expidió un emplazamiento para corregir limitado a la renta exenta. COTECMAR atendió el emplazamiento y presentó declaración de corrección en la que, además de ajustar ese rubro, modificó otros renglones sustituyendo cifras fiscales por contables con el fin de mantener inalterado el impuesto a pagar.

La DIAN rechazó la corrección por exceder el alcance del emplazamiento y por modificar las cifras fiscales inicialmente declaradas, y posteriormente profirió requerimiento especial y liquidación oficial de revisión, mediante la cual determinó un mayor valor del impuesto por \$3.552 millones, e impuso sanción por inexactitud equivalente al 100% de dicho valor, decisiones que fueron confirmadas en sede de reconsideración.

La delimitación del problema jurídico se centró en definir i) si con ocasión del emplazamiento para corregir proferido por la DIAN en fase persuasiva el contribuyente puede corregir cualquier concepto de la declaración tributaria en el marco de la corrección voluntaria prevista en el artículo 588 del Estatuto Tributario; o si solo le es permitido corregir los conceptos frente a los cuales la Administración planteó indicios de inexactitud y sugirió corregir.

2

¿Qué tuvo en cuenta la Sala de Consulta y Servicio Civil?

La Sala de Consulta consideró los siguientes elementos:

- ✔ **Marco normativo aplicable:** Se analizaron, entre otras disposiciones, el Art. 237 de la Constitución; art. 38 de la Ley 270 de 1996; art. 112 del CPACA (Ley 1437 de 2011, mod. Ley 2080 de 2021). En materia tributaria: arts. 588, 590, 685, 709, 713 y 714 del Estatuto Tributario (D. 624 de 1989). Además, D. 1625 de 2016; Leyes 1819 de 2016 y 1314 de 2009 (depuración fiscal y contable); y Ley 2220 de 2022 (conciliación).
- ✔ **El procedimiento tributario en Colombia:** Regulado en el Libro Quinto del Estatuto Tributario, comprende el conjunto de normas y actuaciones que rigen la relación entre la DIAN y los contribuyentes para la verificación, control y recaudo de los tributos. Inicia con la declaración, sigue una etapa persuasiva (requerimientos y emplazamiento para corregir) y puede pasar a una etapa conminatoria con requerimiento especial y liquidación oficial por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).
- ✔ **Firmeza de la declaración tributaria:** La declaración no queda firme de manera inmediata, pues la DIAN cuenta con amplias facultades de fiscalización para verificar su exactitud y tanto la Administración como el contribuyente pueden realizar correcciones dentro de los términos legales, especialmente antes de que opere la firmeza prevista en el artículo 714 del Estatuto Tributario, la cual opera, por regla general, a los tres años si no se notifica requerimiento especial.
- ✔ **Corrección de las declaraciones tributarias:** Las declaraciones tributarias pueden corregirse mientras no hayan adquirido firmeza, ya sea de forma voluntaria o provocada, según el Estatuto Tributario. En las provocadas no hay libertad para modificar integralmente la declaración. El emplazamiento para corregir no constituye corrección provocada, por lo que la corrección mantiene carácter voluntario y no se limita a lo señalado por la Administración.
- ✔ **Emplazamiento para corregir:** Regulado en el artículo 685 del Estatuto Tributario, es un mecanismo facultativo, persuasivo y previo a la fiscalización, mediante el cual la DIAN invita al contribuyente a corregir su declaración cuando existen indicios de inexactitud, sin que su no atención genere sanción alguna. No constituye un acto definitivo ni obligatorio, no es susceptible de control judicial y busca incentivar el cumplimiento voluntario para evitar etapas sancionatorias posteriores.
- ✔ **La conciliación respecto de asuntos de naturaleza tributaria:** Históricamente prohibida (Ley 23 de 1991 y Ley 446 de 1998), con excepciones temporales. La Ley 2220 de 2022 permite la conciliación judicial en lo no prohibido, pero mantiene la prohibición de la extrajudicial. No obstante, la conciliación de asuntos tributarios en sede judicial debe entenderse condicionada en los términos delimitados por la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, de manera que, una obligación tributaria consolidada y exigible solo puede ser reducida con ocasión de situaciones excepcionales frente a las cuales el Legislador determine instrumentos de política fiscal y recaudo igualmente excepcionales.

3

¿Qué decidió la Sala de Consulta y Servicio Civil?

La Sala determinó que, cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) emite un emplazamiento para corregir en los términos del artículo 685 del Estatuto Tributario, el contribuyente puede corregir no solo los aspectos señalados, sino también otros renglones de la declaración.

Esto se debe a que el emplazamiento hace parte de la etapa persuasiva del procedimiento tributario, en la cual el contribuyente, responsable o agente retenedor conserva la libertad de ajustar voluntariamente su declaración para cumplir adecuadamente su obligación tributaria, conforme a los artículos 588 y 685 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), sin que existan limitaciones a los aspectos indicados por la Administración. No obstante, se precisó que esta regla es distinta en las correcciones provocadas (arts. 590, 709 y 713 del Estatuto Tributario), en las que sí existen restricciones y la corrección se limita a las glosas planteadas por la DIAN.

En este contexto, indicó que la corrección prevista en el artículo 588 del Estatuto Tributario es procedente incluso cuando existe emplazamiento para corregir, ya que permite al contribuyente modificar los aspectos que considere pertinentes, aumentando el impuesto, disminuyendo el saldo a favor o sin variarlos, dentro de los tres años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de la notificación del requerimiento especial o pliego de cargos.

Adicionalmente, reiteró que la corrección derivada del emplazamiento mantiene naturaleza voluntaria, pues el contribuyente puede decidir si corrige o no, pese a la intervención de la Administración.

Finalmente, en el marco del artículo 112 del CPACA (modificado por la Ley 2080 de 2021), la Sala propuso una fórmula de arreglo para el litigio en curso ante el Tribunal Administrativo de Bolívar, consistente en: (i) que la DIAN reconozca la facultad de COTECMAR de modificar voluntariamente su declaración en renglones adicionales y revise en detalle la depuración realizada; (ii) que, con base en ello, reevalúe el valor del impuesto liquidado y la procedencia de la sanción por inexactitud; y (iii) que se promueva la formulación de una oferta de revocatoria de los actos administrativos demandados, conforme al artículo 95 de la Ley 1437 de 2011.

NORMAS ASOCIADAS

Normas constitucionales:
- Artículos 237 y 236.

Normas legales:
- Ley 1437 de 2011
- Ley 270 de 1996
- Ley 1819 de 2016
- Ley 1314 de 2009
- Ley 2220 de 2022
- Ley 23 de 1991
- Ley 446 de 1998
- Decreto 624 de 1989
- (Estatuto Tributario)
- Decreto 1625 de 2016.

Jurisprudencia constitucional:
Sentencias C-031 de 2023, C-910 de 2004, C-511 de 1996, C-823 de 2004, C-833 de 2013, C-260 de 1993, C- 992 de 2001, C-1114 de 2003.

Jurisprudencia del Consejo de Estado:
Sentencias 18766, 16528, 20553, 24802, 21366, 23555, 24298, 19382, 25102, 21228, 23935, 21492, 19172, 18865, 20039.

Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil:
2494.

Salvamento parcial y aclaración de voto:
Magistrado John Jairo Morales Alzate.



Ponente:
María del Pilar Bahamón Falla
Concepto:
11-001-03-06-000-2025-00096-00 (PLO0011)
Fecha del concepto:
27 de agosto de 2025.



Información importante