

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Bogotá, D.C., trece (13) de septiembre de dos mil siete (2007)

Referencia 25000-23-27-000-2002-01597-01(15129)

*Actor EMPRESA TERRITORIAL PARA LA SALUD – ETESA
CORRECCIÓN DE DECLARACIONES*

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia del 23 de septiembre de 2004, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos expedidos por la Administración de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá- DIAN, mediante las cuales se le negó la corrección sin sanción de la declaración de renta y complementarios del año gravable 1998.

ANTECEDENTES

La liquidada EMPRESA COLOMBIANA DE RECURSOS PARA LA SALUD S.A.- ECOSALUD, presentó su declaración de renta del año gravable 1997 el 3 de junio de 1998, registrando un saldo a pagar de \$1.228'829.000, dentro del cual se incluía el anticipo para el año siguiente (1998) por \$641'388.000.

El 20 de abril de 1999 ECOSALUD presentó su declaración de renta y complementarios por el año gravable 1998, determinando un saldo a favor por \$742'569.000 el cual incluye el anticipo liquidado en la declaración del año 1997 por \$641'388.000.

ECOSALUD presentó solicitud de corrección de la declaración de renta del año gravable 1997, el 3 de junio de 1999 para disminuir el valor a pagar de \$1.228'829.000 y generar un saldo a su favor por \$361'346.000, toda vez que sus ingresos estaban exentos de conformidad con el artículo 211-1 del Estatuto Tributario y el artículo 42 de la Ley 10 de 1990.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales profirió la Liquidación Oficial 900015 del 3 de diciembre de 1999, reconociendo la corrección de la declaración de renta de 1997 en los términos solicitados por la contribuyente.

El saldo a favor reflejado en la liquidación oficial, así como lo pagado en exceso por el año 1997 fueron devueltos por la Administración mediante las Resoluciones 438 del 23 de mayo de 2000 y 599 del 29 de junio de 2000.

El 29 de marzo de 2001 ECOSALUD presentó un proyecto de corrección de su declaración de renta del año gravable 1998, sin sanción, para disminuir el saldo a favor liquidado excluyendo el anticipo liquidado en el año 1997 por \$641'388.000, invocando el inciso 3° del artículo 588 del Estatuto Tributario.

La Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Resolución 310642001000016 del 27 de junio de 2001, negando la solicitud, por considerar que no había diferencias de criterio que dieran lugar a excluir la sanción por corrección.

La EMPRESA COLOMBIANA DE RECURSOS PARA LA SALUD S.A.- ECOSALUD fue liquidada de conformidad con la Ley 643 del 16 de enero de 2001 y el Decreto 1100 del 7 de junio de 2001, y la EMPRESA TERRITORIAL PARA LA SALUD ETESA es la cesionaria de sus bienes, por lo que ésta última interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución que negó la solicitud de corrección de la declaración de renta del año 1998.

La Administración resolvió el anterior recurso, mediante la Resolución 663-900001 del 14 de junio de 2002 confirmando el acto impugnado.

DEMANDA

La EMPRESA TERRITORIAL PARA LA SALUD – ETESA demandó la nulidad de las Resoluciones 310642001000016 del 27 de junio de 2001 y 663-900001 del 14 de junio de 2002, proferidas por la DIAN, mediante las cuales negó la solicitud de corrección sin sanción.

Como restablecimiento del derecho solicitó condenar a la DIAN a reintegrar a la demandante la suma de \$101'181.000 por concepto de las retenciones practicadas a ECOSALUD S.A. por el año gravable 1998, con su respectiva actualización desde su consignación hasta la fecha de su reintegro efectivo atendiendo el IPC y con intereses comerciales moratorios desde la ejecutoria de la sentencia hasta el pago efectivo. Así mismo, que se condene en costas a la parte demandada.

Señaló que los actos acusados vulneran los artículos 211-1; 588, inciso 3°, y 683 del Estatuto Tributario, y el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Nacional.

Según la demandante ECOSALUD interpretó erradamente el artículo 211-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 98 de la Ley 223 de 1995, relacionado con las rentas exentas de loterías y licoreras, pues se solicitó a la DIAN la interpretación de dicha norma, lo que no

hubiese ocurrido si el precepto fuera lo suficientemente claro para ella. Por ello no había lugar a la sanción.

Según el Concepto 64577 del 19 de agosto de 1998, los ingresos recibidos por la empresa ECOSALUD, no incrementan su patrimonio, por lo que opera de pleno derecho el beneficio consagrado en el artículo 211-1 del Estatuto Tributario.

Al momento de presentar la declaración de renta del año 1997, ECOSALUD consideró erradamente que debía liquidarse el impuesto de renta incluyendo un anticipo para el año siguiente.

Al presentar la declaración del año gravable 1998 y determinar el impuesto no se contempló ningún valor, porque en ese momento la DIAN ya había emitido el concepto mencionado, en el cual se dirimieron las dudas existentes sobre la interpretación del artículo 211-1 del Estatuto Tributario.

Con base en lo anterior y con fundamento en el inciso 3° del artículo 588 del Estatuto Tributario, se solicitó corregir sin sanción, la declaración de renta de 1998, disminuyendo el saldo a favor para excluir el anticipo liquidado por el año 1997.

Cuando se presentó la declaración de renta de 1998, el 20 de abril de 1999, no se había radicado el proyecto para corregir la declaración del

año 1997, por lo que la contribuyente debía trasladar el anticipo liquidado.

Procede la disminución del saldo a favor liquidado en la declaración de renta de 1998, para excluir el anticipo liquidado en 1997, porque la declaración de dicho periodo fue corregida mediante liquidación oficial y el valor pagado en exceso fue devuelto.

La ley exceptúa de sanción al error basado en diferencia de criterios entre las oficinas de impuestos y el declarante, siempre que los hechos sean completos y verdaderos. En este caso no se presentó falsedad alguna y se tenía la convicción que debía liquidarse el impuesto de renta y por tanto el anticipo establecido en el artículo 807 del Estatuto Tributario.

Al parecer se pretende obstaculizar la devolución del saldo a favor reflejado en la declaración de renta de 1998, en la parte correspondiente a las retenciones en la fuente practicadas. La Administración debió dar mayor importancia al derecho sustancial.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitó desestimar las pretensiones de la demanda, por cuanto no se trasgredió ninguno de los preceptos mencionados por la actora.

Precisó que el objeto de la controversia es la procedencia del rechazo de la solicitud de corrección de la declaración de renta y complementarios del año 1998 y no tiene que ver con el desconocimiento de una renta exenta a la que la entidad tiene derecho por mandato del artículo 211-1 del Estatuto Tributario.

De conformidad con el inciso tercero del artículo 588 del Estatuto Tributario no se aplicará la sanción por corrección cuando el menor saldo a favor obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración sean completos y verdaderos.

En este caso no existen diferencias de criterio entre la Administración y el declarante, pues es incuestionable que en la declaración de renta de 1998 hay un error imputable únicamente al contribuyente, que no ha sido cuestionado por el fisco a través de investigación alguna.

El contribuyente debió corregir su declaración siguiendo el procedimiento del inciso 1° del artículo 588 del Estatuto Tributario, presentando declaración de corrección ante una entidad financiera autorizada para recaudar y liquidando la sanción correspondiente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección – B, mediante providencia de fecha 23 de septiembre de 2004, negó las pretensiones de la demanda.

Para el *A-quo* entre las fechas en se presentó la declaración de renta del año 1997 y el 19 de agosto de 1998, fecha en la cual se expidió el Concepto 64577 de la DIAN, no se había suscitado ninguna controversia sobre la interpretación del artículo 211-1 del Estatuto Tributario, por tanto tampoco había una diferencia de criterios.

No había duda de la claridad del artículo 211-1 del Estatuto Tributario sobre la exención del ejercicio del monopolio de juegos de suerte y azar.

No podía ECOSALUD S.A. incluir en su declaración privada del año gravable 1998 el anticipo liquidado en el año 1997, a sabiendas que dicha suma iba a ser devuelta por la DIAN, toda vez que previamente lo había solicitado. Debió liquidar su impuesto sin incluir dicho anticipo y esperar un pronunciamiento de la Administración, que en el caso remoto de haber sido negativo, permitiría cuestionar su legalidad a través de los recursos en vía gubernativa o el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

EL RECURSO DE APELACION

La parte demandante interpuso recurso de apelación contra la providencia del Tribunal, porque considera que no se aviene a lo preceptuado por el artículo 228 de la Constitución Política, en virtud del cual, las decisiones judiciales deben propender la prevalencia del derecho sustancial, que en este caso se sacrifica por un formulismo.

La sanción impuesta se predica por el error consistente en liquidar un impuesto sobre la renta y un anticipo que no correspondía por la exención de que gozaba ECOSALUD. En esas circunstancias, el error cometido no puede dar lugar a cobrar una sanción, en detrimento de los ingresos provenientes del monopolio rentístico de la Nación, los cuales dan lugar a la exención.

Destacó que la declaración de renta de 1998 se presentó antes de que la Administración aprobara la devolución de lo pagado en exceso y del saldo a favor por el año gravable 1997.

Los actos acusados desconocen la doctrina de la DIAN que plasmó la exención del impuesto sobre la renta para entidades como ECOSALUD S.A.

Señaló que pretende la aplicación de las normas y conceptos que amparan el reintegro de los valores que fueron objeto de retención en la fuente durante el año 1998.

En este caso ECOSALUD efectuó una declaración de renta sin tener que hacerlo, esto es, gozando de una exención legal para ello. Es contradictorio que la ley consagre excepciones a favor de un sujeto y se permita la aplicación parcial de la misma para imponer una sanción por inobservancia formal. La sociedad no puede ser sancionada por hacer valer una exención.

ECOSALUD y actualmente ETESA es una entidad pública encargada de financiar el sector de la salud a través de la explotación del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar a que alude el artículo 336 de la Constitución Política, por tanto sus recursos tienen una destinación específica que se ve lesionada cuando otro ente estatal le impone una sanción por vicios de forma.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La entidad demandada reiteró que en este caso no hay una diferencia de criterios que exonere de la sanción por corrección y que el contribuyente debió corregir su declaración siguiendo el procedimiento establecido en el inciso primero del artículo 588 del Estatuto Tributario.

Agregó que el demandante no puede pretender que las consecuencias de sus omisiones se le trasladen a la Administración, ni puede fundamentar sus pretensiones en su error.

El Ministerio Público no se pronunció en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado, definir la legalidad de los actos que negaron la solicitud de corrección sin sanción, presentada por la liquidada EMPRESA COLOMBIANA DE RECURSOS PARA LA SALUD S.A.- ECOSALUD, para disminuir el saldo a favor reflejado en su declaración de renta del año gravable 1998.

La demandante solicitó dicha corrección con fundamento en el inciso tercero del artículo 588 del Estatuto Tributario, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 588.—Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias 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, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

*Inciso 3º—Adicionado. L. 49/90, art. 46. **Cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, no se aplicará la sanción de corrección. Para tal efecto, el contribuyente procederá a corregir, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo siguiente y explicando las razones en que se fundamenta.***

INC. 4º—Adicionado. L. 6ª/92, art. 63. La corrección prevista en este artículo también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección.

(...)” (Destaca la Sala)

La disposición transcrita prevé la forma de modificar las declaraciones tributarias cuando el contribuyente liquidó un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor del que correspondía. En esos eventos, el error se corrige presentando una nueva liquidación privada dentro de los dos

años siguientes al vencimiento del plazo para declarar —salvo que la corrección se presente con ocasión de la respuesta al requerimiento especial o de la liquidación oficial de revisión—, en las instituciones financieras autorizadas para recaudar y liquidando la sanción prevista en el artículo 644 del Estatuto Tributario, equivalente al diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior, siempre que no se haya notificado emplazamiento para corregir o auto de inspección tributaria.

Si la corrección no varía el saldo a pagar o a favor determinado en la declaración anterior, se sigue el anterior procedimiento, pero sin liquidar la sanción mencionada. Cuando el contribuyente busca modificar su liquidación privada para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, el procedimiento a seguir es el señalado en el artículo 589 del Estatuto Tributario, el cual exige la presentación de un proyecto de declaración ante la Administración tributaria, con las correcciones pretendidas, sin que haya lugar a determinar sanción.

También prevé el artículo 588 transcrito, la posibilidad de corregir la declaración para aumentar el valor a pagar o disminuir al saldo a favor, sin liquidar la sanción prevista en el artículo 644 del Estatuto Tributario, para lo cual debe elevar una solicitud a la administración de impuestos que corresponda, acompañada del proyecto de corrección, para que el Fisco lo apruebe a través de una liquidación oficial de corrección dentro de los seis (6) meses siguientes, so pena que el proyecto sustituya la

declaración anterior. La norma exige del particular una explicación de las razones que fundamentaron su actuación inicial.

Para que no haya lugar a la sanción, el error en la liquidación privada debe obedecer a diferencias de criterio o de apreciación entre la Administración y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable. Es decir, que el contribuyente considera de manera sustentada que jurídicamente tiene derecho a mantener los datos declarados; mientras que el fisco interpreta las normas de tal manera que el saldo a pagar debe ser mayor o el saldo a favor liquidado sea inferior. No se plantea una discusión fáctica, sino eminentemente jurídica, en la cual el declarante decide aceptar el planteamiento administrativo y no prolongar el debate, corrigiendo su declaración a cambio de no ser sancionado.

En el presente caso, ECOSALUD S.A. pretendió modificar su declaración de renta del año gravable 1998, para excluir el anticipo que había liquidado para dicho año en su declaración del año gravable 1997 por valor de \$641'388.000, de tal manera que el saldo a favor determinado en la declaración inicial por el año 1998 de \$742'569.000 se disminuya a \$101'181.000. Con el fin de no liquidar la sanción por corrección de que trata el artículo 644 del Estatuto Tributario, alegó la existencia de diferencias de criterio con la administración y presentó un proyecto de modificación siguiendo los requisitos establecidos en el artículo 589 ib.

Observa la Sala, que la entidad demandada no ha objetado el derecho de la demandante a la exención del impuesto de renta, tampoco a la corrección de su declaración renta del año 1997, ni a la posterior devolución de lo pagado en exceso y del saldo a favor resultante en dicho año. Esto significa que no hay criterios jurídicos enfrentados entre el fisco y la declarante.

A pesar de lo anterior, la negativa de corregir la declaración de renta del año 1998, implica mantener formalmente un saldo a favor de la contribuyente superior al que le corresponde, porque incluye un anticipo del año anterior superior al real, pues el denuncia del año 1997 fue corregido para excluirlo. Es decir, el saldo a favor que refleja la declaración de renta de 1998 es de \$742'569.000, a pesar de que tanto la contribuyente como la Administración sólo reconocen como tal la suma de \$101'181.000 correspondiente a las retenciones practicadas en el periodo.

El contribuyente pretendía subsanar un error puramente formal, que no afecta el impuesto determinado por el año gravable 1998, ni el valor de las sanciones correspondientes. Se trató de corregir únicamente el arrastre del anticipo del año anterior, por lo que la Administración, ante la ausencia de inconsistencias sustanciales de la declaración, debió corregirla en aplicación del artículo 228 de la Constitución Política, sin que hubiera lugar a exigir sanción alguna.

El artículo 228 de la Constitución Política también rige los procedimientos administrativos, lo que exige que se reconozca la realidad de un saldo a favor que no debe incluir el anticipo indebidamente imputado, frente a la formalidad de mantenerlo sin ninguna finalidad. La Administración debió aceptar la corrección de la declaración de renta de 1998 sin sanción, en los términos del proyecto presentado por la contribuyente, por lo cual la Sala declarará la nulidad de los actos acusados.

En consecuencia, se reconoce como saldo a favor de la declaración de renta de 1998 la suma de \$101'181.000, cuya devolución puede ser solicitada por la demandante, siguiendo los requisitos previstos en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario, dentro del término previsto en el artículo 854 ib, contado a partir de la ejecutoria de esta providencia que le sirve de fundamento.

Toda vez que el trámite de la devolución no fue iniciado por la contribuyente y por lo mismo no ha habido un pronunciamiento al respecto por parte del fisco, no hay lugar al reconocimiento automático de la devolución, ni de intereses moratorios o indexación del saldo a favor, de acuerdo con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Cabe advertir adicionalmente, que el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, autoriza corregir las declaraciones tributarias *“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 presupuestos, la norma permite corregir errores de imputación, “*siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo*”. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales profirió la Circular 118 del 7 de octubre de 2005, que establece el marco de aplicación de la Ley 962 de 2005 y en la cual se admite expresamente que la norma aplica **incluso para las inconsistencias que se encuentren en declaraciones presentadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley**, como es el caso que ocupa la atención de la Sala.

Por lo anterior, la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda, será revocada.

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:

REVÓCASE la Sentencia de 23 de septiembre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar:

DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones 310642001000016 del 27 de junio de 2001 y 663-900001 del 14 de junio de 2002, proferidas por

la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá – DIAN, que negaron la solicitud de corrección de la declaración de renta del año gravable 1998.

Como restablecimiento del derecho **RECONÓCESE** la corrección de la declaración de renta de 1998 sin sanción, en los términos del proyecto presentado por la contribuyente. En consecuencia, el saldo a favor de la declaración de renta de 1998 es la suma de \$101'181.000, cuya devolución puede ser solicitada por la demandante, siguiendo los requisitos previstos en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y dentro del término previsto en el artículo 854 ib, contado a partir de la ejecutoria de esta providencia.

NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

RECONÓCESE personería al Abogado JAIME HUMBERTO BERNAL TORRES para actuar como apoderado de la entidad demandada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudio y aprobó en la sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
AUSENTE

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO