

DECLARACION TRIBUTARIA – Deber Formal. Contenido / DECLARACION BIMESTRAL DE IVA - Contenido

“La declaración tributaria es desarrollo del deber formal, a cargo de los particulares obligados a ello por la ley, de informar al Estado sobre los hechos relacionados con la generación del tributo. Sobre su contenido en particular señala Julio Roberto Piza que consiste en: *“el deber de los sujetos pasivos de presentar una declaración en la que, además de identificarse, informen al Estado sobre la ocurrencia de lo hechos generadores, la determinación de la base gravable, la liquidación del respectivo impuesto y otros datos con relevancia tributaria”*. A su vez el artículo 602 del Estatuto Tributario ordena que: *“La declaración bimestral [del impuesto sobre las ventas] deberá contener: ... 2. La información necesaria para la identificación... del responsable. 3. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre las ventas. 4. La liquidación privada del impuesto sobre las ventas, incluidas las sanciones cuando fuere del caso...”* (comentario entre corchetes fuera del texto). De modo que son los datos referentes al tributo en cuestión, necesarios para su determinación en monto y oportunidad los que deben ser declarados en cumplimiento de este deber legal. Estos datos tienen la importancia de ser la base inicial y prioritaria sobre la cual el Estado establece los elementos necesarios para la recaudación de los dineros públicos”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 602

DECLARACION TRIBUTARIA - ERRORES. Impiden el adecuado recaudo de las cargas tributarias / DECLARACION TRIBUTARIA – Corrección. Oportunidad. Clases. Corrección voluntaria. Corrección provocada / CORRECCION PROVOCADA – Se puede dar por el requerimiento especial o por la liquidación oficial

“El error en esta información desfigura la posibilidad de realizar un adecuado, preciso y equitativo recaudo de las cargas tributarias, dificultando el accionar estatal e implicando un incumplimiento de los deberes de los particulares descritos en la Constitución Política y la ley. Cuando estos datos son imprecisos o erróneos, concede la ley la posibilidad al declarante de “corregirlos”. Sin embargo, esta corrección, debe contener los requerimientos que exigen la ley y sus decretos reglamentarios para su procedencia. Una de tales condiciones tiene que ver con la oportunidad de presentación de la corrección. Como lo ha señalado esta Corporación, tal oportunidad es doble: 1- Cuando se trata de una corrección de las denominadas “voluntarias”, es decir, cuando surge por decisión unilateral y espontánea del obligado a declarar; y 2- Cuando se trata de una corrección “provocada”, esto es, de aquellas que surgen como respuesta a una actuación de la administración de impuestos y que generalmente involucra algún beneficio relacionado con la disminución de la sanción aplicada en dicha actuación. Nos encontramos a su vez, en este último evento, con dos casos: la corrección provocada por el requerimiento especial, a que hace referencia el artículo 709 del Estatuto Tributario y la corrección provocada por la liquidación oficial acorde con el artículo 713 ib.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 95 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 588, ARTICULO 589, ARTICULO 590, ARTICULO 709, ARTICULO 713

DECLARACION TRIBUTARIA - Corrección. Solo procede cuando está expresamente autorizada por la ley / CORRECCION PROVOCADA POR EL

REQUERIMIENTO ESPECIAL – Requisitos. Una de las condiciones para su procedencia es que los valores modificados correspondan a los glosados por la administración / CORRECCION PROVOCADA – No es la oportunidad para incluir aspectos no debatidos por la administración / CORRECCION VOLUNTARIA – Oportunidad

“La primera conclusión que se deduce del esquema descrito en los párrafos anteriores, es que la corrección sólo procede cuando está expresamente autorizada por la ley, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en las normas respectivas. La segunda, y ya en relación con la particular corrección provocada como respuesta al requerimiento especial, es que los requisitos de su procedencia involucran: - Que sea en respuesta al requerimiento especial, su ampliación o al pliego de cargos, según el caso; - Que, en el caso del requerimiento o su ampliación, haya aceptación total o parcial de las glosas propuestas por la administración; - Que el contribuyente, corrija su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción reducida; y por último, - Que se adjunte a la respuesta al requerimiento, copia de la corrección junto con la prueba de pago de los valores correspondientes. De este listado de requisitos se desprende que una de las condiciones para la procedencia de la corrección es que los valores modificados correspondan a aquellos glosados por la administración (“*los mayores valores aceptados*”). Esto excluye *per se* la inclusión de valores no mencionados por la administración, menos cuando son completamente novedosos dentro del proceso de determinación del impuesto a cargo que inició con la liquidación privada y su declaración. [...] Dado que la discusión administrativa del tributo no puede, por mandato legal, exceder los límites de la declaración privada, tampoco es viable para el particular, incluir por fuera de los tiempos legalmente establecidos para ello, nuevos aspectos en el debate, que no han podido ser debidamente considerados, en los momentos oportunos, por la autoridad de impuestos. Los tiempos para incluir nueva información tributaria en cumplimiento del deber formal de declarar son los de la corrección voluntaria. Pero esta tiene un período muy riguroso de presentación, dependiendo del efecto que tenga sobre el impuesto declarado: - Si lo aumenta (por generar un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor), debe hacerse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar. - Si lo disminuye (por resultar en un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor), debe presentarse una solicitud de corrección dentro del año siguiente a dicho plazo para presentar la declaración. Acorde con las voces del artículo 588 del Estatuto Tributario, el plazo de dos años para corregir, en el primer caso de aumento del impuesto efectivo a cargo del contribuyente, termina anticipadamente si hay notificación de requerimiento especial. [...] Después de este momento, solamente procede la precitada “corrección provocada” a que se refiere el artículo 709 del Estatuto Tributario, para la cual, como se indicó, ya no es posible incluir nueva información tributaria y la cual, por su propia naturaleza debe limitarse a los temas objeto de discusión, los que tomaron como base el acto privado inicial de la declaración de impuestos”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 709, ARTICULO 711

NORMAS TRIBUTARIAS - Su desconocimiento no excusa su cumplimiento

“Tampoco resulta pertinente, para la decisión que se toma en la presente providencia, la historia personal y familiar de la demandante ni su pretendida falta de conocimiento de las normas tributarias, hechos que, por mandato de la ley, no pueden excluir la responsabilidad y consecuencias del incumplimiento del deber

de declarar con precisión y veracidad los hechos necesarios para la determinación del impuesto acorde con los artículos 600 y ss. del Estatuto Tributario”.

FUENTE FORMAL: CODIGO CIVIL - ARTICULO 9 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 600

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., trece (13) de septiembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00234-01(18371)

Actor: MARIA DEL PILAR PULECIO ESPITIA

Demandado. DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandante contra la sentencia del 21 de abril de 2010, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que modificaron el impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 2005 e impusieron sanción por inexactitud.

Dicho fallo dispuso en su parte pertinente:

*“1.- Se **NIEGAN** las súplicas de la demanda...”*

ANTECEDENTES

La actora presentó, el 16 de enero de 2006, la declaración del impuesto sobre las ventas por el VI bimestre de 2005 en la que informó ingresos brutos por operaciones gravadas por valor de \$18.080.000, compras por \$15.120.000 e impuestos descontables por \$2.515.000. Fijó un impuesto a cargo de \$377.000.

La Administración de Impuestos de Personas Naturales de Bogotá expidió el Requerimiento Especial No. 401-320632008000001 de 4 de enero de 2008, en el

que propuso el incremento de los ingresos brutos por operaciones gravadas y la imposición de sanción por inexactitud, para un valor total a pagar de \$167.973.000.

La Administración fundamentó el incremento en información exógena originada en las entidades financieras que realizaron operaciones con tarjetas débito y crédito a nombre de la contribuyente. Como consecuencia del requerimiento especial, la contribuyente corrigió la declaración inicial el 4 de abril de 2008, aceptando el mayor valor de los ingresos brutos e incluyendo compras por \$361.942.000, así como impuestos descontables por \$57.911.000. Declaró como impuesto a cargo \$9.441.000 fijó una sanción por inexactitud reducida por valor de \$3.626.000 para un total a pagar por \$13.067.000.

En respuesta al requerimiento especial del 7 de abril de 2008, la actora aportó la declaración de corrección, facturas de compra y acta de compromiso suscrita con la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Personas Naturales de Bogotá en la cual manifestó acogerse al beneficio de pago contemplado en la Ley 1175 de 2007¹.

La DIAN profirió la Liquidación Oficial No. 0501-320642008000023 del 18 de junio de 2008 en la cual confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial.

La actora prescindió del recurso de reconsideración.

LA DEMANDA

MARÍA DEL PILAR PULECIO ESPITIA presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitando la nulidad de la liquidación oficial. A título de restablecimiento del derecho, solicitó la confirmación de la corrección de la liquidación del impuesto.

¹ Artículo 1º, literal a): “Dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables, de los impuestos, tasas y contribuciones, administrados por las entidades con facultades para recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los periodos gravables 2005 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente con relación a las obligaciones causadas durante dichos periodos gravables, las siguientes condiciones especiales de pago:

a) Pago en efectivo del total de la obligación principal más los intereses y las sanciones actualizadas, por cada concepto y período, con reducción al treinta por ciento (30%) del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del correspondiente pago. Para tal efecto, el pago deberá realizarse dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley...”

La demandante invocó como normas violadas: los artículos 2, 6, 29, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política; y los artículos 483 ordinal a., 590, 683, 709, 742, 743, 744 y 771-2 del Estatuto Tributario. Igualmente el artículo 56 de la Resolución 1618 de 2006 de la DIAN.

Como concepto de la violación expuso:

Artículos 2, 6, 29, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política. La no aceptación de los impuestos descontables desconoce los principios constitucionales relacionados con la vigencia de un orden justo, la responsabilidad de los servidores públicos por extralimitación en sus funciones, el debido proceso y la equidad de las cargas tributarias.

Artículos 683, 742, 744 y 771-2 del Estatuto Tributario. Al hacer caso omiso de la prueba documental aportada (facturas de compra) para probar las compras y los impuestos descontables, violó la administración los principios legales relacionados con el espíritu de justicia en la determinación del impuesto y la necesidad de fundar las decisiones en los hechos probados.

Artículos 483 y 485 del Estatuto Tributario. Desconoce igualmente, dicho rechazo, la forma en que se debe determinar el impuesto de acuerdo con estas normas, esto es, sustrayendo los impuestos descontables legalmente autorizados.

Artículos 590 y 709 del Estatuto Tributario. El rechazo implica no dar el valor que de acuerdo con estos artículos corresponde a las correcciones provocadas por la administración. Adicionalmente, la corrección no se restringe a los puntos planteados en el requerimiento especial, por lo que puede la contribuyente modificar otros renglones no expresamente mencionados en el acto administrativo que cuestiona la liquidación privada.

Artículo 56 de la Resolución 1618 de 2006 de la DIAN. Establece dicha norma las atribuciones de la División de Liquidación de las Administraciones Especiales y Locales de la UAE DIAN, la cual ha sido violada por extralimitación de funciones al negarle efectos jurídicos a la corrección presentada con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, lo que ha debido hacerse mediante un acto administrativo autónomo que no fue proferido.

Argumenta también la existencia de desviación de poder y de fraude a la ley derivados del “vicioso objetivo recaudatorio” del funcionario de la administración de impuestos.

Señala que existe un enriquecimiento injusto del Estado a costa del detrimento patrimonial de la contribuyente al no existir fundamento legal para el rechazo de los impuestos descontables.

Finalmente, niega que la sola omisión de ingresos que genere un menor impuesto determine la sanción por inexactitud. Se excluye la sanción, en su opinión, si hay razones para justificar la disminución del tributo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con base en los siguientes planteamientos:

- La corrección presentada no puede surtir los efectos correspondientes pues la contribuyente corrigió libremente no sólo los renglones glosados sino también rubros no cuestionados, desconociendo así los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario², La referencia al texto del artículo puede dejarse para las consideraciones aprovechando la corrección provocada para modificar otros renglones a su conveniencia como si se tratase de una corrección voluntaria.

El pago realizado por la contribuyente de acuerdo con el acta de compromiso suscrita con la administración³ se hizo por fuera del término de tres meses, pues este término vencía el 4 de abril de 2008 y el pago se realizó el 30 de abril de dicho año.

² “**Artículo 709. Corrección provocada por el requerimiento especial.** Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.”

³ Folio 46 y 47 cuaderno principal

- La actora perdió la oportunidad para recuperar los impuestos descontables puesto que superó el plazo otorgado para ello en el artículo 496 del Estatuto Tributario⁴. Las facturas aportadas tiene fechas de octubre, noviembre y diciembre de 2005 y la actuación administrativa que desembocó en la corrección se inició el 14 de diciembre de 2007.
- No hay falsa motivación pues la administración en todo momento ha dado aplicación al Estatuto Tributario con base en hechos reales y razones jurídicas válidas. Por la misma razón no hay desviación de poder ni fraude a la ley.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante fallo del 21 de abril de 2010 negó las súplicas de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

En relación con los impuestos descontables indicó que la contribuyente, con ocasión de la corrección provocada por el requerimiento especial, hizo modificaciones no autorizadas por el artículo 709 del Estatuto Tributario pues modificó renglones que no correspondían a las glosas de la administración como el de compras y servicios gravados.

Añadió que el término para corregir voluntariamente se cumplió dos años después del vencimiento del plazo para declarar, esto es, el 18 de enero de 2008, por lo que cuando presentó la corrección, el 4 de abril de 2008, era improcedente incluir nuevas compras e impuestos descontables.

Sobre el acta de compromiso señaló que no es relevante para el caso puesto que ella sólo tiene fuerza vinculante respecto del valor pagado y por ende funge como abono a la deuda. Por esta razón tampoco hay enriquecimiento injustificado para el Estado.

⁴ “**Artículo 496. Oportunidad de los descuentos.** Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.”

En torno a la competencia de la administración manifestó que la competencia de la División de Liquidación es amplia y abarca toda la actuación adelantada.

Negó que haya falsa motivación, desviación de poder, fraude a la ley y enriquecimiento injusto del Estado, pues la DIAN actuó en todo momento conforme a derecho. Estimó que la sanción por inexactitud estuvo correctamente determinada.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del Tribunal con fundamento en las siguientes razones:

Adujo que el Tribunal no tomó en cuenta la realidad del negocio que implicaba la adquisición de los bienes comercializados y por ende el pago del impuesto sobre las ventas a cuyo descuento tiene derecho. El cruce de información era perentorio a fin de determinar tal realidad.

Argumentó que la administración se basó, para el rechazo, en formalidades y que sólo validó lo que era conveniente a las arcas estatales. Que los funcionarios de la DIAN debieron al menos corroborar la validez y certeza de las facturas aportadas para demostrar los impuestos descontables. Solicitó la aplicación del principio constitucional de prevalencia de los aspectos sustanciales frente a los simplemente formales.

Indicó que de acuerdo con el artículo 15 del Decreto 3803 de 1982⁵, es posible la demostración y procedencia de los descuentos solicitados, aún si no hay contabilidad, por lo que no era procedente su desconocimiento por parte de la administración y del Tribunal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

⁵ La norma contemplaba: “Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma. El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la Administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de los hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.”

Reiteran en lo esencial las partes, los argumentos contenidos en la demanda y su contestación respectivamente.

No se pronunció el Ministerio Público.

SOLICITUD Y DOCUMENTACIÓN ADICIONAL

Solicitud de audiencia pública.

Presentó la demandante, dentro del término para alegar de conclusión, solicitud de audiencia pública con base en el artículo 147 del Código Contencioso Administrativo.

Aduce, en apoyo de su petición, que existen temas pendientes de ser dilucidados en la actuación jurisdiccional que no han sido considerados aún, relacionados con la realidad de la situación de la contribuyente y de su negocio.

Escrito de la contribuyente

En los folios 258 a 260 figura memorial suscrito por la señora MARÍA DEL PILAR PULECIO ESPITIA en la cual relata hechos relacionados con el negocio que administra y su evolución. A este documento se le dará el valor procesal que le corresponda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La solicitud de audiencia pública

La Sala, en primer término, se pronuncia sobre la solicitud de audiencia pública que hace la recurrente con ocasión de los alegatos de conclusión en la segunda instancia.

Establece el artículo 147 del Código Contencioso Administrativo en su parte pertinente que:

“En todo proceso es potestativo del Consejo de Estado y de los tribunales administrativos conceder audiencias públicas, por petición de alguna de las partes, para dilucidar puntos de hecho o de derecho.

Las audiencias deberán solicitarse en el término de traslado para alegar de conclusión y efectuarse antes que el proceso entre al despacho del ponente para sentencia...”

La Sala estima que la petición es oportuna puesto que se presentó dentro del término de los alegatos de conclusión; no obstante, como señala la norma citada, es facultativo decretarla y en el presente caso es innecesaria para dilucidar puntos de hecho o de derecho puesto que, a diferencia de lo planteado por la solicitante, tanto sus argumentos como los hechos materia del proceso han sido tenidos en cuenta para las decisiones en vía administrativa y en vía judicial, como se colige de la argumentación esbozada por las respectivas autoridades de decisión.

El simple hecho de que tales decisiones no hayan sido de su aquiescencia no es razón para justificar la audiencia, cuyo único propósito sería redundar en temas que han sido ampliamente debatidos en la actuación, que ya han sido dilucidados y que no es necesario someter a audiencia pública para ser considerados en la presente decisión de segunda instancia, como efectivamente se hará a continuación.

Con base en lo anterior no se accede a la petición.

Definido el anterior punto de trámite, procede la Sala a conocer el fondo del asunto.

El tema de fondo

El asunto de fondo planteado en la apelación y sobre el cual versa el debate de la segunda instancia se concentra en la procedencia de incluir en la corrección compras e impuestos descontables no contenidos en la declaración inicial, con el fin de obtener con posterioridad al primer momento de denuncia tributaria del particular, el beneficio de su reconocimiento.

Sobre el particular considera la Sala:

La declaración tributaria es desarrollo del deber formal, a cargo de los particulares obligados a ello por la ley, de informar al Estado sobre los hechos relacionados con la generación del tributo.

Sobre su contenido en particular señala Julio Roberto Piza que consiste en⁶ : “*el deber de los sujetos pasivos de presentar una declaración en la que, además de identificarse, informen al Estado sobre la ocurrencia de lo hechos generadores, la determinación de la base gravable, la liquidación del respectivo impuesto y otros datos con relevancia tributaria*”

A su vez el artículo 602 del Estatuto Tributario ordena que: “*La declaración bimestral [del impuesto sobre las ventas] deberá contener: ... 2. La información necesaria para la identificación... del responsable. 3. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre las ventas. 4. La liquidación privada del impuesto sobre la ventas, incluidas las sanciones cuando fuere del caso...*” (comentario entre corchetes fuera del texto)

De modo que son los datos referentes al tributo en cuestión, necesarios para su determinación en monto y oportunidad los que deben ser declarados en cumplimiento de este deber legal. Estos datos tienen la importancia de ser la base inicial y prioritaria sobre la cual el Estado establece los elementos necesarios para la recaudación de los dineros públicos.

El error en esta información desfigura la posibilidad de realizar un adecuado, preciso y equitativo recaudo de las cargas tributarias, dificultando el accionar estatal e implicando un incumplimiento de los deberes de los particulares descritos en la Constitución Política⁷ y la ley⁸.

Cuando estos datos son imprecisos o erróneos, concede la ley la posibilidad al declarante de “corregirlos”. Sin embargo, esta corrección, debe contener los requerimientos que exigen la ley y sus decretos reglamentarios para su procedencia⁹.

⁶ Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio. Universidad Externado, 2010, Bogotá, pág. 601

⁷ Artículo 95: ... Son deberes de la persona y el ciudadano: ... 9º) Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”

⁸ Básicamente el Estatuto Tributario y demás las normas de contenido fiscal

⁹ Los artículos 30 del Decreto 825 de 1978 y 588 y ss. del Estatuto Tributario prescriben tales requisitos.

Una de tales condiciones tiene que ver con la oportunidad de presentación de la corrección.

Como lo ha señalado esta Corporación¹⁰, tal oportunidad es doble:

1- Cuando se trata de una corrección de las denominadas “voluntarias”, es decir, cuando surge por decisión unilateral y espontánea del obligado a declarar¹¹; y

2- Cuando se trata de una corrección “provocada”, esto es, de aquellas que surgen como respuesta a una actuación de la administración de impuestos y que generalmente involucra algún beneficio relacionado con la disminución de la sanción aplicada en dicha actuación¹².

Nos encontramos a su vez, en este último evento, con dos casos: la corrección provocada por el requerimiento especial, a que hace referencia el artículo 709 del Estatuto Tributario y la corrección provocada por la liquidación oficial acorde con el artículo 713 ib.

Sobre las condiciones de procedencia de aquélla, establece el artículo 709 ib.:

“Artículo 709. Corrección provocada por el requerimiento especial. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.”

La primera conclusión que se deduce del esquema descrito en los párrafos anteriores, es que la corrección sólo procede cuando está expresamente autorizada por la ley, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en las normas respectivas.

¹⁰ Sección Cuarta, sentencia de 29 de abril de 2010, exp. 16528

¹¹ A este tipo de declaraciones se refieren los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

¹² Esta es la contenida en los artículos 590, 709 y 713 del Estatuto Tributario.

La segunda, y ya en relación con la particular corrección provocada como respuesta al requerimiento especial, es que los requisitos de su procedencia involucran:

- Que sea en respuesta al requerimiento especial, su ampliación o al pliego de cargos, según el caso;
- Que, en el caso del requerimiento o su ampliación, haya aceptación total o parcial de las glosas propuestas por la administración;
- Que el contribuyente, corrija su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción reducida; y por último
- Que se adjunte a la respuesta al requerimiento, copia de la corrección junto con la prueba de pago de los valores correspondientes.

De este listado de requisitos se desprende que una de las condiciones para la procedencia de la corrección es que los valores modificados correspondan a aquellos glosados por la administración (*“los mayores valores aceptados”*).

Esto excluye *per se* la inclusión de valores no mencionados por la administración, menos cuando son completamente novedosos dentro del proceso de determinación del impuesto a cargo que inició con la liquidación privada y su declaración.

Y esta exigencia guarda perfecta consonancia con el sentido de la determinación del tributo:

- En primer lugar, parte el Estado, a través de las oficinas de impuestos a las cuales se ha atribuido esta función, de los datos declarados en el denuncia tributario;
- A partir de esos mismos datos y de la confrontación con información endógena y/o exógena, se detectan confirmaciones y diferencias, que permiten confirmar o infirmar el impuesto declarado;

- Posteriormente, sobre la base de estos datos, que constituyen el universo del debate entre la administración de impuestos y el contribuyente, se inicia un intercambio de argumentaciones en precisos momentos procedimentales, que dan lugar a una decisión de determinación del tributo, acogiendo o rechazando los montos contenidos en el denuncia privado de impuestos.

Dado que la discusión administrativa del tributo no puede, por mandato legal, exceder los límites de la declaración privada¹³, tampoco es viable para el particular, incluir por fuera de los tiempos legalmente establecidos para ello, nuevos aspectos en el debate, que no han podido ser debidamente considerados, en los momentos oportunos, por la autoridad de impuestos.

Los tiempos para incluir nueva información tributaria en cumplimiento del deber formal de declarar son los de la corrección voluntaria. Pero esta tiene un período muy riguroso de presentación, dependiendo del efecto que tenga sobre el impuesto declarado:

- Si lo aumenta (por generar un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor), debe hacerse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.
- Si lo disminuye (por resultar en un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor), debe presentarse una solicitud de corrección dentro del año siguiente a dicho plazo para presentar la declaración.

Acorde con las voces del artículo 588 del Estatuto Tributario, el plazo de dos años para corregir, en el primer caso de aumento del impuesto efectivo a cargo del contribuyente, termina anticipadamente si hay notificación de requerimiento especial.

Señala esta norma:

¹³ Artículo 711 del Estatuto Tributario: “**Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión.** La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere”

“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.” (resaltado fuera del texto)

Después de este momento, solamente procede la precitada “corrección provocada” a que se refiere el artículo 709 del Estatuto Tributario, para la cual, como se indicó, ya no es posible incluir nueva información tributaria y la cual, por su propia naturaleza debe limitarse a los temas objeto de discusión, los que tomaron como base el acto privado inicial de la declaración de impuestos.

Al respecto ha dicho la Sala¹⁴:

“Esta corrección [*provocada*] se integra al proceso de determinación del impuesto y no da lugar a iniciar otro. Su finalidad es dar una posibilidad para que el contribuyente refleje su verdadera obligación tributaria, a partir de los hechos y bases gravables propuestos por la Administración y hasta pueda darse por terminado el proceso si se aceptan totalmente las propuestas administrativas y se cancelan los valores a cargo; y al mismo tiempo, pueda beneficiarse de la reducción de la sanción por inexactitud. **Pero no se constituye en una oportunidad adicional para el contribuyente de corregir voluntariamente la declaración a su arbitrio** (1).

En el caso de autos, se plantearon unos rechazos en el requerimiento especial y la sociedad sólo podía corregir bajo los parámetros del artículo 709 del Estatuto Tributario, es decir: aceptar total o parcialmente los hechos propuestos, liquidar la sanción reducida y pagar o celebrar acuerdo de pago respecto de los mayores valores determinados. Sin embargo, aceptó el cargo por indemnizaciones de \$20.274.681, **pero incluyó la pérdida discutida, sin que la misma hubiera sido parte de la glosa propuesta.**

(1) Para corregir voluntariamente la declaración debe seguirse el procedimiento de los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, dentro de los términos legales.”

(comentarios entre corchetes y negrillas fuera del texto)

También sostuvo la Sala en otra ocasión¹⁵:

“La corrección efectuada a la declaración de renta, en forma no espontánea por el contribuyente, sino provocada por requerimiento especial, o pliego de cargos, en los términos de los artículos 590, 709 y 713 del citado Estatuto, tienen connotaciones distintas a las establecidas por los artículos 588 y 589 *ibídem*. La corrección prevista en éstos, debe efectuarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento para declarar y antes de que se

¹⁴ Sentencia de 15 de noviembre de 2007, exp. 14712

¹⁵ Sentencia de 3 de diciembre de 1993, exp. 4881

notifique requerimiento especial o pliego de cargos; la provocada dentro del término de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial, al de su ampliación o dentro del señalado para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, según el caso.

En la corrección provocada por el requerimiento especial, al contrario de lo que sucede con la espontánea, el contribuyente no puede corregir la declaración tributaria libremente. Puede hacerlo pero concretamente para disminuir los valores de los factores glosados o para eliminarlos, no para incrementar las cuantías, ni menos para incluir otros no relacionados.

Por eso la sanción para uno y otro caso también es diferente. Mientras que en la corrección espontánea se aplica la prevista por el artículo 644 del mencionado Estatuto de las provocadas se impone la sanción por inexactitud prevista por el artículo 647 ibídem, pero reducida, según que la corrección se efectuó con la respuesta al pliego de cargos, al, requerimiento especial o a su ampliación, o dentro del término para interponer el recurso de reconsideración.

La corrección de la declaración tributario (sic) bajo circunstancias forzadas no hace surgir la obligatoriedad de practicar un nuevo requerimiento (como pretende el demandante al dar el carácter de obligatorio a la ampliación del especial) para incluir nuevos factores que surjan de la corrección efectuada, porque como se anotó en aquélla no se aceptan afectaciones distintas a las que tienen que ver con las glosas del requerimiento especial.” (negrillas fuera del texto)

En el caso presente, observa la Sala que los contenidos de la declaración de corrección del impuesto sobre las ventas por el VI período de 2005 a cargo de la recurrente, incluyen un aumento de las compras y servicios gravados¹⁶ de \$15.120.000 a \$361.942.000 y un correlativo incremento del IVA descontable de \$2.515.000 a \$57.911.000¹⁷, sin que los valores de los renglones correspondientes en la declaración hayan sido cuestionados por la administración, mucho menos en el sentido de incrementar su monto.

Por tanto, estos cambios no se pueden entender como la “aceptación total o parcial de los hechos planteados en el requerimiento” ni como la “inclusión de los mayores valores aceptados”, condiciones exigidas por el artículo 709 del Estatuto Tributario para que proceda su inclusión en la corrección provocada, según se estudió anteriormente.

Adicionalmente, este proceder implicaría traer al debate del impuesto datos que debieron estar desde el comienzo en la respectiva declaración tributaria o a más tardar en su corrección voluntaria, pero que no pueden ser invocados en esta tardía oportunidad, tomando por sorpresa a la administración y evitando que ésta

¹⁶ Al respecto se observa, en coincidencia con el Tribunal, que la declarante ubicó erróneamente estos montos en el renglón correspondiente a “Compras y servicios no gravados”

¹⁷ Folio 45 cuaderno principal

disponga de los tiempos y oportunidades de verificación de esta información, que le otorga la Ley.

No se encuentra de recibo la argumentación de la apelante de que no se tomó en cuenta la realidad de su negocio que implica la compra de bienes gravados y el pago de impuestos descontables, pues la realidad de tales hechos no está siendo cuestionada, sino la oportunidad para aducirlos a efectos de obtener el beneficio correspondiente.

Tampoco se acepta que la administración sólo haya dado validez a los hechos que convenían a las arcas estatales pues en su actuar sólo tuvo en cuenta, con los efectos jurídicos que les correspondía, los hechos a los cuales debía limitarse, acorde con las consideraciones anteriores, dentro de las cuales no estaba el entrar a debatir en forma tardía la existencia y prueba de unas compras y unos impuestos descontables que debieron aducirse en etapas anteriores del proceso de determinación del impuesto a cargo.

Por último, tampoco es acertado el planteamiento de la recurrente de que el artículo 15 del Decreto 3803 de 1982, anteriormente citado¹⁸, autoriza la procedencia, en el caso presente, de los descuentos solicitados; esta norma solo se limita a permitir su prueba con otros medios diferentes a la contabilidad, pero como se ha indicado, no es la ausencia de prueba lo que determina el rechazo en el caso presente, sino lo inoportuno de la inclusión. Se reitera que la prueba de las compras no es objeto del presente debate.

Se concluye de lo anteriormente manifestado que la inclusión, por parte de la contribuyente, de compras gravadas e impuestos descontables en la corrección provocada por el requerimiento especial, no está autorizada por la ley, por lo que es acertado su rechazo por parte de las autoridades administrativas de impuestos.

Dado que el Tribunal confirmó la actuación administrativa, precisamente con base en la falta de oportunidad de la contribuyente para incluir tales compras gravadas e impuestos descontables dentro de la corrección provocada por el requerimiento especial, procederá la Sala a confirmar su decisión, previo el rechazo de los cargos planteados por la recurrente.

¹⁸ Nota 1, página 2 supra

Por último, debe la Sala mencionar el escrito presentado por la contribuyente que figura a folios 258 a 260. En él se hacen unas consideraciones en torno a la historia del negocio de video-juegos de la contribuyente y otras de índole micro-económica sobre la incidencia de la empresa personal en varias economías familiares, temas que no son relevantes para el actual debate procesal, el cual versa sobre la exclusión de ventas realizadas para efectos del cálculo del IVA por el VI bimestre de 2005 y las consecuencias sancionatorias que tal omisión acarrea para la contribuyente. Tampoco resulta pertinente, para la decisión que se toma en la presente providencia, la historia personal y familiar de la demandante ni su pretendida falta de conocimiento de las normas tributarias, hechos que, por mandato de la ley¹⁹, no pueden excluir la responsabilidad y consecuencias del incumplimiento del deber de declarar con precisión y veracidad los hechos necesarios para la determinación del impuesto acorde con los artículos 600 y ss. del Estatuto Tributario.

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

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 21 de abril de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por MARÍA DEL PILAR PULECIO ESPITIA contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

SEGUNDO: Reconócese personería al doctor YUMER YOEL AGUILAR como apoderado de la DIAN en los términos y para los efectos del poder conferido²⁰.

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

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

¹⁹ **Código Civil, artículo 9.** “Ignorancia de la Ley. La ignorancia de las leyes no sirve de excusa.”

²⁰ Folio 245 cuaderno principal

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ