

CUANTIA DEL PROCESO EN ASUNTOS TRIBUTARIOS - Se determina por la suma que se discute por concepto de tributos y sanciones

La demandada sostiene que la cuantía del proceso es ciento ochenta mil (\$180.000), suma que corresponde a la sanción por improcedencia de la corrección impuesta en los actos acusados, que negaron la solicitud de corrección de la declaración de renta de la actora por el año gravable 2002. En consecuencia, el competente para conocer de este asunto en primera instancia es el juez administrativo, de acuerdo con el artículo 134B numeral 4] del Código Contencioso Administrativo, dado que la cuantía del proceso no excede de 300 SMLMV. Pues bien, el artículo 134E del Código Contencioso Administrativo, norma vigente al momento de la presentación de la demanda, dispone, en lo pertinente: "Artículo 134E. Competencia por razón de la cuantía. Para efectos de competencia, cuando sea del caso, la cuantía se determinará por el valor de la multa impuesta o de los perjuicios causados, según la estimación razonada hecha por el actor en la demanda. Sin embargo, en asuntos de carácter tributario, la cuantía se establecerá por el valor de la suma discutida por concepto de impuestos, tasas, contribuciones y sanciones. Para los efectos aquí contemplados, se aplicarán las reglas de los numerales 1 y 2 del artículo 20 del Código de Procedimiento Civil. [...]" (Resalta la Sala). Así, para efectos tributarios la cuantía se determina por la suma que se discute por concepto de tributos y sanciones. En el caso en estudio, la Administración rechazó a la demandante la corrección de la declaración en la cual aumentó las pérdidas fiscales de 0 a \$16.620.553.000. El desconocimiento de la corrección implica negarle a la actora el derecho a compensar las pérdidas en las declaraciones de los años siguientes, con lo cual le genera un mayor impuesto de \$5.817.194.000, suma que adicionada al monto de la sanción por improcedencia de la corrección (\$180.000) determina el monto total de la cuantía discutida (\$5.817.374.000).

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 134 E

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Corrección voluntaria de la declaración privada - La legislación establece dos formas de hacerla, según los procedimientos previstos en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario / CORRECCION VOLUNTARIA DE LA DECLARACION PRIVADA EN BANCOS (ART. 588 E.T.) - Requisitos. En ella no interviene la administración tributaria y procede, en general, para aumentar el valor a pagar o disminuir el saldo a favor. Antes de la entrada en vigor de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 647-1 al Estatuto Tributario, se presentaban en bancos las correcciones que tenían como fin exclusivo aumentar pérdidas, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, las cuales no quedan sujetas a aprobación de la administración de impuestos / CORRECCION VOLUNTARIA DE LA DECLARACION PRIVADA POR EL TRAMITE DEL ARTICULO 589 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - Requisitos. Procede, en general, para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor y, a partir de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 647-1 al Estatuto Tributario, también para incrementar el valor de las pérdidas / CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR - Antes y después de la modificación que introdujo el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 cualquier corrección a la declaración de renta que implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor se debe efectuar por el trámite del artículo 589 del Estatuto Tributario

La legislación tributaria prevé dos formas de corregir voluntariamente las

declaraciones del impuesto sobre la renta. Una, es la corrección en bancos, prevista en el artículo 588 del Estatuto Tributario, que procede, en general, con el fin de aumentar el valor a pagar o disminuir el saldo a favor. En la corrección en bancos, el contribuyente presenta directamente la declaración corregida ante dichas entidades financieras, para lo cual tiene un plazo de 2 años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. En el trámite de esta corrección no interviene la Administración Tributaria. El otro procedimiento para corregir las declaraciones es el consagrado en el artículo 589 del Estatuto Tributario, que procede, en términos generales, cuando se disminuye impuesto o se aumenta el saldo a favor. De acuerdo con el precepto en mención, para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, el contribuyente debe presentar a la DIAN una solicitud de corrección y el correspondiente proyecto de corrección, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar. La Administración, por su parte, debe practicar una liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud en debida forma, so pena de que se configure el silencio administrativo positivo. Si la corrección no es viable, en el acto de rechazo de la solicitud, la DIAN debe imponer la sanción por improcedencia de la corrección. El procedimiento de corrección del artículo 589 del Estatuto Tributario también fue previsto por el legislador para las correcciones que incrementen el valor de las pérdidas. La norma que ordenó la aplicación del citado procedimiento fue el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 647-1 al Estatuto Tributario en los siguientes términos: ARTÍCULO 647-1. RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS. <Artículo adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse. Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas. PARÁGRAFO 1o. Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589. PARÁGRAFO 2o. La sanción prevista en el presente artículo no se aplicará, cuando el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada.” (Subraya la Sala). Antes de la entrada en vigencia del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, las correcciones que se efectuaban exclusivamente para aumentar pérdidas se presentaban en bancos, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar (artículo 588 del Estatuto Tributario) y no quedaban sujetas a la aprobación de la DIAN. Desde la entrada en vigor del citado precepto, solo pueden aumentarse las pérdidas declaradas, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar y mediante liquidación oficial de corrección, previa solicitud ante la Administración y presentación del proyecto de corrección. Según la doctrina, a partir de la norma en comentario “*Se acaba [...] la posibilidad que tiene el contribuyente de ampliar las pérdidas unos días antes del vencimiento del plazo para quedar en firme y sin sanción alguna*”. No obstante, antes y después de la modificación que introdujo el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, cualquier corrección a la declaración de renta que implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor, debe efectuarse por el trámite del artículo 589 del Estatuto Tributario, esto es, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, mediante solicitud de corrección a la DIAN y presentación

del proyecto de corrección, para que dicha entidad expida la liquidación oficial de corrección que corresponda. En el caso en estudio, el 2 de abril de 2003, día en que vencía el plazo para declarar, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2002. En dicha declaración, registró una pérdida fiscal de cero, un total impuesto a cargo de \$176.169.000 y un saldo a favor de \$116.775.000. El 8 de enero de 2004, la demandante presentó a la DIAN solicitud de corrección y proyecto de corrección en el cual además de aumentar las pérdidas fiscales a \$16.620.553.000, disminuyó el total impuesto a cargo a \$164.681.000 y aumentó el saldo a favor a \$128.837.000. La actora sustentó la solicitud de corrección en el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, en razón del aumento de las pérdidas fiscales. Debido a que la corrección de la demandante implicaba no solamente un aumento de las pérdidas sino una disminución del impuesto a cargo y un aumento del saldo a favor, el procedimiento que debía seguir para la corrección era el del artículo 589 del Estatuto Tributario. Es por esa razón que, independientemente del aumento de las pérdidas fiscales, la demandante debía presentar a la DIAN solicitud de corrección con el respectivo proyecto de corrección, para que dicha entidad expidiera la correspondiente liquidación oficial de corrección. [...] Así pues, cuando los contribuyentes corrigen sus declaraciones para reducir la carga tributaria que previamente habían informado, deben cumplir el trámite del artículo 589 del Estatuto Tributario, que involucra la intervención de la Administración. La norma es de obligatorio cumplimiento tanto para el contribuyente como para la Administración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 588, ARTICULO 589, ARTICULO 647-1 / LEY 863 DE 2003 – ARTICULO 24

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 08001-23-31-000-2005-02765-01(18478)

Actor: IMPSA ANDINA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 23 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que dispuso:

“Primero.- Declárase la nulidad de las Resoluciones N° 020642004000010 del 1 de julio de 2004 y No 020662005000003 del 24 de mayo de 2005, expedidas por el Jefe de la División de Liquidación Tributaria y el Jefe de la

División Jurídica Tributaria, respectivamente, mediante las cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla negó la solicitud de corrección a la declaración del impuesto de renta del año gravable 2002, efectuada por la sociedad Impsa Andina S.A. acorde con las motivaciones que anteceden.

Segundo. Como consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, declárese en firme la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2002, presentada el 8 de enero de 2004.

[...]"

ANTECEDENTES

El 2 de abril de 2003, IMPSA ANDINA S.A., presentó la declaración de renta del año gravable 2002. En ésta registró una pérdida líquida de cero, un total impuesto a cargo de \$176.169.000 y un saldo a favor de \$116.775.000¹.

Con fundamento en el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 647-1, el 8 de enero de 2004 IMPSA ANDINA S.A. presentó a la DIAN la solicitud de corrección² con el proyecto de corrección a la declaración de renta del 2002, para aumentar la pérdida líquida a \$16.620.553.000³.

En el proyecto de corrección, determinó, además, un total impuesto a cargo de \$164.681.000 y un saldo a favor de \$128.837.000⁴.

Mediante Resolución 020642004000010 de 1° de julio de 2004, la DIAN negó la solicitud de corrección e impuso la sanción de \$180.000 por improcedencia de la corrección.

Fundamentó su decisión en que el procedimiento de corrección no se ajustó a la ley, pues, no resulta aplicable el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, dado que el derecho a corregir la declaración se rige por las normas vigentes al momento de la presentación de la declaración que se corrige, por lo cual el lapso para corregir ya había empezado a correr⁵.

¹ Folio 40

² Folios 41 y 42

³ Folio 39

⁴ *Ibidem*

⁵ Folios 26 a 33

Por Resolución 020662005000003 de 24 de mayo de 2005, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido⁶.

DEMANDA

IMPESA ANDINA S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó que se declare la nulidad de los actos por los cuales la DIAN le negó la solicitud de corrección de la declaración de renta del año gravable 2002 para aumentar las pérdidas líquidas.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la corrección a la declaración del impuesto sobre la renta año gravable 2002, presentada el 8 de enero de 2004.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 83 y 228 de la Constitución Política;
- Artículos 647-1 y 589 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 de 2003;
- Artículo 40 de la Ley 153 de 1887;
- Artículos 27 y 33 del Código Contencioso Administrativo y
- Artículo 4° del Código de Procedimiento Civil.

En el concepto de la violación se resume así:

1. Violación al debido proceso

IMPESA ANDINA S.A, solicitó la corrección a la declaración de renta del año gravable 2002 con fundamento en los artículos 589 del Estatuto Tributario y 24 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 647-1 al Estatuto. La última disposición no previó que el procedimiento de corrección era aplicable solo para las declaraciones iniciales y sus correcciones que se presentaran con posterioridad a su vigencia.

La corrección de la declaración tributaria para incrementar las pérdidas fiscales es una "actuación" o "diligencia" que la actora debía realizar con base en el artículo

⁶ Folios 34 A 38

589 del Estatuto Tributario. Ello es así, porque la actuación de corregir la declaración no se había consolidado en vigencia de la ley anterior, a pesar de que la declaración inicial objeto de corrección se había presentado con anterioridad a la Ley 863 de 2003⁷.

Las nuevas disposiciones instrumentales, como el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, son de aplicación inmediata. La actuación procesal de corregir una declaración es una actuación no iniciada, que se rige por las disposiciones vigentes al momento de su iniciación y es distinta de la actuación procesal de presentar la declaración inicial, al punto que la sustituye en su integridad.

Teniendo en cuenta que el procedimiento utilizado por la actora para corregir la declaración se ajustó a la ley, la DIAN desconoció los artículos 647-1 y 589 del Estatuto Tributario, que fijan el procedimiento que debe seguirse cuando hay aumento de pérdidas, en concordancia con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887.

Si la DIAN consideraba que el procedimiento de corrección era equivocado, porque debía seguirse el trámite del artículo 588 del Estatuto Tributario, debió manifestarlo al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de corrección (artículo 33 del Código Contencioso Administrativo) y no seis meses después, como en efecto lo hizo. Con este proceder desconoció los principios de buena fe y confianza legítima.

La DIAN vulneró el artículo 6 de la Constitución Política, pues, antes de ser expedida la Ley 863 de 2003, las entidades bancarias eran las competentes para recibir las correcciones que implicaban aumento de pérdidas. Sin embargo, cuando entró en vigencia la citada ley, la DIAN era la única competente para recibir dichas correcciones, en razón del efecto general inmediato de la norma procesal en mención.

2. Violación del principio de buena fe y prevalencia de la sustancia sobre la forma

En desarrollo del principio de buena fe y en cumplimiento del artículo 24 de la Ley 863 de 2003, la actora acudió a la Administración para solicitar la corrección a su

⁷En apoyo de su conclusión, citó la sentencia C-200 de 2002, en la cual la Corte Constitucional analizó la exequibilidad del artículo 40 de la Ley 153 de 1887.

declaración, para que ésta tuviera la oportunidad de evaluar la procedencia de la corrección.

La diligencia de la actora no puede llevar a perder el derecho a corregir la declaración tributaria. A su vez, con la actuación de la Administración se desconoció el derecho sustancial de la actora a corregir la declaración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN propuso la excepción de falta de competencia porque, a su juicio, la cuantía del proceso es el valor de la sanción por improcedencia de la solicitud de corrección, esto es, \$180.000.

A su vez, se opuso a las pretensiones de la demanda, por los motivos que se sintetizan de la siguiente manera:

No hubo violación del debido proceso porque para la fecha en que el contribuyente presentó la declaración inicial (2 de abril de 2003), objeto de corrección, no estaba vigente el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, por cuanto dicha ley entró a regir el 29 de diciembre de ese año.

La norma aplicable es la vigente al momento del inicio de la actuación, esto es, cuando se presentó la declaración. Lo anterior, porque según la doctrina de la DIAN y la jurisprudencia, el derecho a la corrección de la declaración nace cuando se presenta la declaración errónea y la consecuencia, que es la solicitud de corrección, se regula por la ley vigente al momento de la presentación de la declaración que se corrige.

En este caso, el derecho a la corrección de la declaración nació cuando se presentó la declaración errónea, esto es, antes de la entrada en vigencia del artículo 24 de la Ley 863 de 2003.

La DIAN no violó los artículos 27 y 33 del Código Contencioso Administrativo, porque el artículo 589 del Estatuto Tributario, que es norma especial, concede a la Administración un plazo de seis meses para resolver la solicitud, término perentorio cuyo incumplimiento genera el silencio administrativo positivo.

Además, una vez presentada la solicitud de corrección, la Administración profirió el auto de apertura 233 de 11 de febrero de 2004, acto de trámite que dio inicio a la investigación de solicitud de corrección. Y, en el oficio 900031 de 4 de junio de 2004, la DIAN le advirtió a la demandante que el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 no era aplicable a declaraciones presentadas antes de su entrada en vigencia.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes razonamientos:

A partir de la vigencia del artículo 24 [parágrafo 1] de la Ley 863 de 2003, las correcciones a las declaraciones para aumentar el valor de las pérdidas deben tramitarse de acuerdo con el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario. La citada disposición es procedimental, de aplicación inmediata y de obligatorio cumplimiento (artículos 40 de la Ley 153 de 1887 y 6 del Código de Procedimiento Civil).

Todas las correcciones de la declaración privada presentadas con posterioridad al 29 de diciembre de 2003⁸, deben ajustarse al procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario, es decir, el contribuyente debe presentar ante la Administración un proyecto de corrección dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar.

El trámite que quiso regular el legislador fue el de la corrección de las declaraciones, que se inicia precisamente con la presentación del proyecto de corrección. En consecuencia, la Administración no debía tener en cuenta la fecha de presentación de la declaración inicial, pues, ésta resulta irrelevante.

En este caso, el proyecto de corrección se radicó el 8 de enero de 2004, con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003, razón por la cual la actora debía presentar la solicitud de corrección ante la DIAN.

No es procedente la condena en costas porque la conducta procesal de la DIAN no lo amerita.

⁸ Fecha de entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló por las siguientes razones:

El artículo 24 de la Ley 863 de 2003, vigente desde el 29 de diciembre del mismo año, rige para las declaraciones presentadas a partir de su vigencia y no con anterioridad. Ello, por cuanto si bien es cierto que las normas de procedimiento son de aplicación inmediata, también lo es que los términos que hubieren empezado a correr y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se rigen por la ley vigente al tiempo de su iniciación (artículo 40 de la Ley 153 de 1887).

En consecuencia, la corrección a la declaración de renta del año 2002 debía regirse por la norma vigente al momento de presentarse la declaración inicial (abril de 2003), porque en ese momento se presentó en forma errada la declaración. Así lo precisó la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁹ y lo expresó el Tribunal Administrativo del Atlántico al resolver sobre la procedencia de la corrección de la declaración de renta de la demandante con el fin de aumentar las pérdidas fiscales por el año gravable 2001¹⁰.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda y añadió:

La jurisprudencia del Consejo de Estado que se cita en el recurso¹¹ es inaplicable a este asunto, puesto que se refiere a la sanción por corrección, que es un tema de derecho sustancial, mientras que en este proceso se discute la aplicación de una norma de procedimiento para corregir una declaración que aumenta las pérdidas fiscales de un período.

El trámite de corrección del artículo 589 del Estatuto Tributario se inicia con la presentación de la solicitud de corrección y no con la declaración inicial, puesto que es necesario que se ejerza el derecho a corregir la declaración de manera concreta.

⁹ Sentencia de 8 de noviembre de 1996, expediente 7865

¹⁰ Sentencia de 7 de octubre de 2009, exp 2005-03624-00.

¹¹ Sentencia de 22 de septiembre de 2000, expediente 10504

De acuerdo con la sentencia C-200 de 2002, en la que se analizó la exequibilidad del artículo 40 de la Ley 153 de 1887, el proceso es una situación jurídica en curso, por lo que las leyes de procedimiento son de aplicación inmediata.

Idéntico criterio fijó la Sección Cuarta del Consejo de Estado al precisar que la ley aplicable a las solicitudes de devolución es la vigente a la fecha de presentación de la respectiva solicitud¹².

Si la Administración consideraba que el formulario de corrección debía presentarse en bancos, debió darle ese trámite y tener el proyecto de corrección como corrección directa, sin necesidad de esperar seis meses, o remitirlo a la entidad recaudadora.

El criterio anterior, en el que se da prevalencia al derecho sustancial sobre las formas, fue aplicado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹³ respecto de un recurso de reconsideración que se interpuso ante el funcionario que no era competente.

La DIAN reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

El **Ministerio Público** pidió revocar la sentencia de primera instancia, con base en los siguientes planteamientos:

La corrección de la declaración implica un aspecto sustancial por cuanto pretende el incremento de las pérdidas fiscales, motivo por el cual debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 338 de la Constitución Política¹⁴.

Por lo anterior, las declaraciones presentadas en vigencia de la Ley 863 de 2003 deben ser corregidas de acuerdo con el artículo 589 del Estatuto Tributario.

El artículo 40 de la Ley 153 de 1887 dispone que las actuaciones y diligencias en curso antes de entrar en vigencia una nueva ley procedimental se rigen por las normas vigentes al tiempo de su iniciación.

¹² Sentencia de 29 de mayo de 1998, exp 0062-01

¹³ Sentencia de 5 de septiembre de 2002, exp 12942

¹⁴ En apoyo de su tesis, citó la sentencia de la Sala de 4 de febrero de 2010. Expediente 17146.

Dado que la actora presentó proyecto de corrección de la declaración de renta del año gravable 2002, debió seguir el trámite del artículo 588 del Estatuto Tributario, por ser la norma vigente al momento de presentar la declaración de renta que pretendía corregir.

Sobre el particular, el Consejo de Estado ha precisado que el derecho a la corrección nace cuando se presenta la declaración que se corrige y que la solicitud de corrección se rige por la ley vigente al momento de la presentación de la declaración inicial¹⁵.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si se ajustan a derecho los actos por los cuales la DIAN negó la solicitud formulada por la actora el 8 de enero de 2004 para corregir la declaración inicial de renta del año gravable 2002, presentada el 2 de abril de 2003.

En concreto, precisa si, en este asunto, debe entenderse debidamente corregida la declaración de renta de la demandante, correspondiente al período gravable 2002, teniendo en cuenta que para la corrección de dicha declaración la actora acudió al trámite de los artículos 24 de la Ley 863 de 2003¹⁶ y 589 del Estatuto Tributario y que la DIAN negó la corrección porque, a su juicio, el trámite correspondiente era el señalado en el artículo 588 del mismo ordenamiento.

Cuestión Previa- Excepción de falta de competencia

La Sala resuelve la excepción de falta de competencia propuesta por la DIAN en la contestación de la demanda. Lo anterior, con fundamento en el artículo 164 [inciso 2°] del Código Contencioso Administrativo, de acuerdo con el cual el fallador debe pronunciarse **sobre las excepciones propuestas** y las que encuentre probadas, precepto que debe armonizarse con los artículos 170 del mismo código¹⁷ y 305 del

¹⁵ Sentencia del 22 de septiembre de 2000, Expediente 10504, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo.

¹⁶ Que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 647-1.

¹⁷ El artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, prevé, en lo pertinente, lo siguiente:
“La sentencia tiene que ser motivada. Debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes **y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones.** [...]” (Resalta la Sala)

Código de Procedimiento Civil¹⁸, aplicable a este asunto por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo.

La demandada sostiene que la cuantía del proceso es ciento ochenta mil (\$180.000), suma que corresponde a la sanción por improcedencia de la corrección impuesta en los actos acusados, que negaron la solicitud de corrección de la declaración de renta de la actora por el año gravable 2002. En consecuencia, el competente para conocer de este asunto en primera instancia es el juez administrativo, de acuerdo con el artículo 134B numeral 4] del Código Contencioso Administrativo¹⁹, dado que la cuantía del proceso no excede de 300 SMLMV²⁰.

Pues bien, el artículo 134E del Código Contencioso Administrativo, norma vigente al momento de la presentación de la demanda, dispone, en lo pertinente:

"Artículo 134E. Competencia por razón de la cuantía. Para efectos de competencia, cuando sea del caso, la cuantía se determinará por el valor de la multa impuesta o de los perjuicios causados, según la estimación razonada hecha por el actor en la demanda. Sin embargo, **en asuntos de carácter tributario**, la cuantía se establecerá por el valor de la suma discutida por concepto de impuestos, tasas, contribuciones y sanciones. Para los efectos aquí contemplados, se aplicarán las reglas de los numerales 1 y 2 del artículo 20 del Código de Procedimiento Civil.

[...]" (Resalta la Sala)

Así, para efectos tributarios la cuantía se determina por la suma que se discute por concepto de tributos y sanciones.

¹⁸ El artículo 305 del Código de Procedimiento Civil dispone en lo pertinente, lo siguiente:

"Artículo 305. Congruencias. <Artículo modificado por el artículo 1, numeral 135 del Decreto 2282 de 1989. El nuevo texto es el siguiente:> La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este Código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.[...]"

¹⁹ "Artículo 134-B del Código Contencioso Administrativo*: <Artículo adicionado por el artículo 42 de la Ley 446 de 1998. Los Jueces Administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos:

[...]

4. De los procesos que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la cuantía no exceda de trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales.

[...]"

*El Código Contencioso Administrativo fue derogado por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011, que entró a regir el 2 de julio de 2012.

²⁰ La demanda se presentó el 30 de septiembre de 2005 (folio 19). Para ese año, el SMMLV era \$381.500 y los 300 SMMLV corresponden a \$ 114.450.000.

En el caso en estudio, la Administración rechazó a la demandante la corrección de la declaración en la cual aumentó las pérdidas fiscales de 0 a \$16.620.553.000²¹. El desconocimiento de la corrección implica negarle a la actora el derecho a compensar las pérdidas en las declaraciones de los años siguientes²², con lo cual le genera un mayor impuesto de \$5.817.194.000²³, suma que adicionada al monto de la sanción por improcedencia de la corrección (\$180.000) determina el monto total de la cuantía discutida (\$5.817.374.000).

Dado que la cuantía del proceso supera los 300 SMMLV, el competente para conocer de éste en primera instancia es el Tribunal Administrativo del Atlántico (artículo 132 [num 4] del Código Contencioso Administrativo)²⁴, motivo por el cual no está llamada a prosperar la excepción de incompetencia por el factor funcional.

Validez de la corrección de la declaración de renta del año gravable 2002 presentada por la actora

La legislación tributaria prevé dos formas de corregir voluntariamente las declaraciones del impuesto sobre la renta. Una, es la corrección en bancos, prevista en el artículo 588 del Estatuto Tributario²⁵, que procede, en general, con el fin de aumentar el valor a pagar o disminuir el saldo a favor.

²¹ Folios 39 y 40.

²² Hasta el año gravable 2002, las sociedades podían compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable hasta concurrencia de las rentas obtenidas dentro de los cinco años siguientes. La amortización podía hacerse en cualquiera de los cinco años, sin límites de porcentajes (artículo 147 del Estatuto Tributario). Las pérdidas obtenidas entre los años 2003 y 2006, ajustadas por inflación, se rigen por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, conforme con el cual la compensación se hace contra la renta líquida ordinaria, en un lapso de ocho años y limitada anualmente al 25% del valor de la pérdida fiscal. A partir del 2007 y a raíz de la modificación del artículo 5 de la Ley 1111 de 2006, las pérdidas pueden compensarse sin límite de tiempo ni de porcentaje.

²³ Que resulta de aplicar al valor de las pérdidas, la tarifa del 35% vigente para el año gravable 2002 (artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 12 de la Ley 1111 de 2006).

²⁴ Artículo 132.- Competencia de los tribunales administrativos en primera instancia. Los Tribunales Administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos:

[...]

4. De los que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o Distritales, cuando la cuantía sea superior a trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales.

[...]"

²⁵ "ARTICULO 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.

En la corrección en bancos, el contribuyente presenta directamente la declaración corregida ante dichas entidades financieras, para lo cual tiene un plazo de 2 años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. En el trámite de esta corrección no interviene la Administración Tributaria.

El otro procedimiento para corregir las declaraciones es el consagrado en el artículo 589 del Estatuto Tributario²⁶, que procede, en términos generales, cuando se disminuye impuesto o se aumenta el saldo a favor.

<Inciso adicionado por el artículo 46 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

<Inciso adicionado por el artículo 63 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

PARAGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 65 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> En los casos previstos en el presente artículo, el contribuyente, retenedor o responsable podrá corregir válidamente, sus declaraciones tributarias, aunque se encuentre vencido el término previsto en este artículo, cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir.

PARAGRAFO 2o. <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Parágrafo adicionado por el artículo 173 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580, 650-1y 650-2 del Estatuto Tributario siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el presente artículo, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 641 del Estatuto Tributario, sin que exceda de 1.300 UVT." (Resalta la Sala).

²⁶ El artículo 589 del E:T prevé lo siguiente:

"ARTICULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR.<Artículo modificado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995 El nuevo texto es el siguiente:> Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, **dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración****

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

<Inciso CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE> Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada. La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio."

De acuerdo con el precepto en mención, **para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor**, el contribuyente debe presentar a la DIAN una solicitud de corrección y el correspondiente proyecto de corrección, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar.

La Administración, por su parte, debe practicar una liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud en debida forma, so pena de que se configure el silencio administrativo positivo. Si la corrección no es viable, en el acto de rechazo de la solicitud, la DIAN debe imponer la sanción por improcedencia de la corrección.

El procedimiento de corrección del artículo 589 del Estatuto Tributario también fue previsto por el legislador para las correcciones que incrementen el valor de las pérdidas. La norma que ordenó la aplicación del citado procedimiento fue el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 647-1 al Estatuto Tributario en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 647-1. RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS. <Artículo adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse. Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas.

PARÁGRAFO 1o. Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.

PARÁGRAFO 2o. La sanción prevista en el presente artículo no se aplicará, cuando el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada.” (Subraya la Sala)

Antes de la entrada en vigencia del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, las correcciones que se efectuaban exclusivamente para aumentar pérdidas **se presentaban en bancos**, dentro de los **dos años siguientes** al vencimiento del

**El término para corregir se redujo a un año, contado a partir de la fecha de vencimiento para declarar (artículo 8 de la Ley 383 de 1997)

plazo para declarar (artículo 588 del Estatuto Tributario) **y no quedaban sujetas a la aprobación de la DIAN.**

Desde la entrada en vigor del citado precepto, solo pueden aumentarse las pérdidas declaradas, **dentro del año siguiente** al vencimiento del término para declarar²⁷ y **mediante liquidación oficial de corrección**, previa solicitud ante la Administración y presentación del proyecto de corrección. Según la doctrina, a partir de la norma en comentario *“Se acaba [...] la posibilidad que tiene el contribuyente de ampliar las pérdidas unos días antes del vencimiento del plazo para quedar en firme y sin sanción alguna”*²⁸.

No obstante, antes y después de la modificación que introdujo el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, **cualquier corrección a la declaración de renta que implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor**, debe efectuarse por el trámite del artículo 589 del Estatuto Tributario, esto es, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, mediante solicitud de corrección a la DIAN y presentación del proyecto de corrección, para que dicha entidad expida la liquidación oficial de corrección que corresponda.

En el caso en estudio, **el 2 de abril de 2003**, día en que vencía el plazo para declarar²⁹, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2002³⁰. En dicha declaración, registró una pérdida fiscal de cero, un total impuesto a cargo de \$176.169.000 y un saldo a favor de \$116.775.000³¹.

El **8 de enero de 2004**, la demandante presentó a la DIAN solicitud de corrección³² y proyecto de corrección en el cual además de aumentar las pérdidas fiscales a \$16.620.553.000, disminuyó el total impuesto a cargo a \$164.681.000 y aumentó el saldo a favor a \$128.837.000³³. La actora sustentó la solicitud de corrección en el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, en razón del aumento de las pérdidas fiscales.

²⁷ Si es una declaración de corrección, el plazo para presentar la solicitud de corrección se cuenta desde la fecha de presentación de dicha declaración.

²⁸ *Reforma Tributaria Comentada. Ley 863 de 2003*. Fernando Zarama Vásquez. Legis Editores S.A. 2004. Página 94.

²⁹ Decreto 3258 de 2002

³⁰ Folio 40

³¹ Folio 40

³² Folios 41 y 42

³³ Folio 39

Debido a que **la corrección de la demandante** implicaba no solamente un aumento de las pérdidas **sino una disminución del impuesto a cargo y un aumento del saldo a favor**, el procedimiento que debía seguir para la corrección era el del artículo 589 del Estatuto Tributario.

Es por esa razón que, independientemente del aumento de las pérdidas fiscales, la demandante debía presentar a la DIAN solicitud de corrección con el respectivo proyecto de corrección, para que dicha entidad expidiera la correspondiente liquidación oficial de corrección.

Sobre la naturaleza y alcance del artículo 589 del Estatuto Tributario, la Sala ha precisado lo siguiente³⁴:

“De la lectura de la norma transcrita se coligen los presupuestos o parámetros para que la modificación que tiene como finalidad disminuir el valor a pagar o generar un mayor saldo a favor del particular, surta consecuencias legales:

- (i) Elevar una petición o solicitud a la Administración de Impuestos Nacionales de la jurisdicción donde el contribuyente tenga su domicilio, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar.
- (ii) Acompañar un proyecto de corrección de la declaración en donde refleje los respectivos ítems modificados.

Frente a este último punto, la Sección ha considerado que si el contribuyente equivocadamente presenta la declaración en bancos y la anexa a la petición, la Administración debe tomarlo como un proyecto de corrección y proceder a su respectivo estudio, sin que sea causal para su rechazo.

Así las cosas, se trata de una norma procesal, de orden público y de obligatorio cumplimiento³⁵, motivo por el cual no es dable que el contribuyente la desconozca y acoja el camino que se adapte a su conveniencia, pues precisamente el legislador en este tipo de correcciones que implican un menor margen de contribución al sostenimiento del erario público, obliga a que el ente fiscal emita un pronunciamiento a través de una liquidación oficial de corrección o se oficialice el proyecto de corrección si ocurre el fenómeno del silencio administrativo positivo, pasados seis meses de la petición, sin que se haya decidido, que por sus características meramente formales, descartan cualquier tipo de tacha de fondo sobre los rubros corregidos, lo que va de la mano de un mayor término de revisión que se cuenta a partir de su solemnización en cualquiera de las dos formas señaladas.” (Subraya la Sala)

Así pues, cuando los contribuyentes corrigen sus declaraciones para reducir la carga tributaria que previamente habían informado, deben cumplir el trámite del

³⁴ Sentencia de 11 de diciembre de 2008, exp 16451, actor .SKY COLOMBIA S.A.

³⁵ El artículo 6º del Código de Procedimiento Civil expresa: Modificado. L. 794/2003, art. 2º. Observancia de normas procesales. Las normas procesales son de derecho público y orden público y, por consiguiente, de obligatorio cumplimiento, y en ningún caso, podrán ser derogadas, modificadas o sustituidas por los funcionarios o particulares, salvo autorización expresa de la ley. Las estipulaciones que contradigan lo dispuesto en este artículo, se tendrán por no escritas.

artículo 589 del Estatuto Tributario, que involucra la intervención de la Administración. La norma es de obligatorio cumplimiento tanto para el contribuyente como para la Administración.

En este caso, la demandante invocó erróneamente el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 como fundamento de la solicitud de corrección, pues, se insiste, el efecto de la corrección no era solamente el aumento de las pérdidas fiscales por el año gravable 2002 sino la disminución de la carga tributaria que previamente había declarado. No obstante, en razón de la aludida disminución, acudió al procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario, que era el que debía seguir.

Por su parte, bastaba a la DIAN revisar la solicitud de corrección y el correspondiente proyecto de corrección que la actora le presentó, para advertir que la modificación propuesta implicaba la disminución de la carga tributaria y, por ende, que la norma aplicable solo podía ser el artículo 589 del Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas, para garantizar el principio de eficacia de las actuaciones administrativas, de acuerdo con el cual se debe garantizar que los procedimientos cumplan su finalidad³⁶, al igual que el principio de economía³⁷, la DIAN debió advertir que la actora solo podía corregir su declaración por el trámite del artículo 589 del Estatuto Tributario.

En el mismo orden de ideas, debió entender que la solicitud de corrección de la demandante se fundamentaba en el artículo 589 del Estatuto Tributario, como debía ser, motivo por el cual era improcedente negarla con el argumento de que la corrección para aumentar pérdidas tenía que presentarse directamente en bancos, porque el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 solo era aplicable a las declaraciones presentadas a partir de su entrada en vigencia.

Todo lo anterior lleva a la conclusión de que los actos que negaron la solicitud de corrección son nulos por violación del artículo 589 del Estatuto Tributario, como lo dispuso el a quo.

De acuerdo con las precisiones que anteceden, se adiciona la parte resolutive de la providencia apelada en el sentido de declarar no probada la excepción de falta

³⁶Artículo 3 del Código Contencioso Administrativo

³⁷ *Ibidem*

de competencia por el factor funcional. En lo demás, se confirma el fallo apelado pero por las razones aquí precisadas.

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

ADICIÓNASE la parte resolutive de la providencia apelada, así:

PRIMERO: DECLÁRASE no probada la excepción de falta de competencia por el factor funcional.

SEGUNDO: En lo demás, **CONFÍRMASE** la providencia apelada pero por las razones expuestas en la parte motiva.

TERCERO: RECONÓCESE personería a la abogada María Cristina Arias Hernández, para actuar en representación de la DIAN.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**
Presidente

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Ausente con permiso

