

**CONSEJO DE ESTADO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SALA DE LO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., cinco (5) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación No. 250002327000201200264 01 (20186)

Actor: ORGANIZACIÓN SOLARTE & CÍA. S.C.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

**Referencia: TÉRMINO DE CORRECCIÓN DECLARACIONES QUE
REGISTRAN O COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES**

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 7 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”. La sentencia dispuso:

“PRIMERO: Declaráse la nulidad del Auto de Archivo con Recurso No. 312382011000005 del 28 de febrero de 2011 y las Resoluciones Nos. 90001 y 0165 del 29 de marzo y 3 de mayo de 2011, respectivamente, proferidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, declárase como válida la corrección a la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, presentada por la demandante el 10 de febrero de 2011 con número de sticker 910000105119367.

TERCERO: Reconócese personería a la doctora Nidya Yannett Montaña Hernández para actuar como apoderada de la parte demandada en los

términos y para los efectos del poder conferido visible en el folio 124 del expediente.

CUARTO: En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen”.

I) ANTECEDENTES

El 19 de abril de 2006, la sociedad Organización Solarte & Cía. S.C.A. presentó la declaración de renta del año 2005, en la que registró una pérdida líquida de \$7.888.593.000, por lo que liquidó el impuesto por renta presuntiva, determinándose un total saldo a pagar de \$16.869.000.

El 13 de diciembre siguiente, la compañía corrigió la citada declaración tributaria, en el sentido de disminuir la pérdida líquida del ejercicio a la suma de \$6.521.990.000.

El 10 de febrero de 2011, la sociedad presentó una nueva corrección, en la que modificó los renglones “efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inversiones”, “otros activos” y “pasivos”, lo que generó un aumento en el patrimonio líquido de la sociedad. El contribuyente no modificó la pérdida líquida determinada en la anterior declaración de corrección.

El 11 de febrero de 2011, la compañía radicó proyecto de corrección a la anterior declaración con la finalidad de aumentar el renglón de la pérdida líquida del ejercicio en la suma de \$4.704.873.000.

Mediante Auto de Archivo No. 3123822011000005 del 28 de febrero de 2011, la Administración declaró como no válida la declaración de corrección presentada el 10 de febrero de 2011, por haberse presentado por fuera del término establecido en el artículo 588 del Estatuto Tributario.

Contra ese acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reposición y, en subsidio apelación, que fueron resueltos por las Resoluciones Nos. 900001 del 29 de marzo de 2011 y 0165 del 3 de mayo del mismo año, que confirmaron la decisión recurrida.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Organización Solarte & Cía. S.C.A., solicitó:

“1.1. Que se declare la nulidad total de los actos indicados en la referencia, por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) declaró como no válida la declaración de corrección correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2005, presentada el 10 de febrero de 2011, con número de radicación 91000105119367.

1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada teniendo como válida la declaración de corrección presentada el 10 de febrero de 2011, con número de radicación 91000105119367.

1.3. Que se declare que no son del cargo de mi representada las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 147 –inciso 5º-, 588 y 714 del Estatuto Tributario y 264 de la Ley 223 de 1995.

Falsa motivación

La declaración inicial de renta del año 2005 radicada el 19 de abril de 2006, arrojó una pérdida fiscal. Por tal razón, en virtud de lo previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, el término de firmeza es de 5 años contados a partir de su presentación.

El Consejo de Estado¹ ha precisado que el término de firmeza es el referente para evaluar la posibilidad que tiene el contribuyente de corregir sus declaraciones y la facultad de la DIAN para fiscalizarlas.

¹ Sentencia del 16 de septiembre de 2010, expediente No. 17471.

No obstante lo anterior, los actos demandados declararon como no válida la declaración de corrección del 10 de febrero de 2011, por considerar que el término de firmeza previsto en el artículo 147 *ibídem* solo hace referencia a la facultad que tiene la Administración para modificar las declaraciones tributarias presentadas con pérdidas, y no al derecho que tiene el contribuyente de corregir las mismas.

Con fundamento en ello, la DIAN aplicó el término de firmeza previsto en los artículos 588 y 714 del citado estatuto, desconociendo el plazo especial previsto en el artículo 147 para las declaraciones que registran pérdidas fiscales.

Desconocimiento de los conceptos de la DIAN

Los actos demandados desconocen que la Oficina Jurídica de la DIAN se ha pronunciado en los Conceptos Nos. 051022 del 29 de julio de 2005 y 108798 del 31 de octubre de 2008, sobre el alcance de la firmeza de las declaraciones tributarias, admitiendo que la misma se predica tanto para la Administración como para el contribuyente.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

El artículo 147 del Estatuto Tributario se refiere al término con el que cuenta la Administración para modificar la declaración tributaria y, no al plazo para la corrección voluntaria, la cual se encuentra regulada en el artículo 588 *ibídem*.

La actuación administrativa no desconoce los conceptos emitidos por la Administración. Lo que sucede es que el demandante confunde el término de firmeza de las declaraciones, con el término que cuenta para corregirlas voluntariamente.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, mediante providencia del 7 de marzo de 2013, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Los actos demandados no incurren en falsa motivación toda vez que los hechos en que se sustentan corresponden a la realidad y, se relacionan con las consideraciones jurídicas que invocan.

El artículo 147 del Estatuto Tributario establece un término especial de firmeza -5 años- para las declaraciones de renta y, sus correcciones, en que se determinen pérdidas fiscales.

Este término no solo rige para que la Administración determine la procedencia de la pérdida y del impuesto a cargo, sino también para que el contribuyente corrija la declaración tributaria. Lo anterior, por cuanto el legislador no distinguió que ese plazo solo aplicara para efectos del ejercicio de la facultad fiscalizadora de la DIAN.

Por tanto, la Administración no podía desconocer el término previsto en el artículo 147 del estatuto, para aplicar el plazo general señalado en el artículo 588 *ibídem*.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El término de firmeza es una limitación temporal fijada por el legislador para el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación del tributo. Es el caso, del establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario para las declaraciones de renta y, sus correcciones, en las que se liquidan pérdidas fiscales.

Es por eso que esa norma no puede ser aplicada para efectos de establecer el término de corrección voluntaria de las declaraciones tributarias, que además, se encuentra regulado de forma específica en el artículo 588 *ibídem*.

De tal manera que, el legislador determinó un tratamiento distinto al término de firmeza y a la corrección voluntaria de las declaraciones, regulándolo en normas independientes y con criterios diferentes.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que declararon como no válida la declaración de corrección del impuesto de renta

de 2002, presentada el 10 de febrero de 2011, por haberse presentado extemporáneamente.

En concreto, deberá determinar cuál es el término para corregir las declaraciones que registran pérdidas fiscales, si el señalado en el artículo 147 del Estatuto Tributario -5 años-, como lo alega la actora, o el dispuesto en los artículos 588 y 714 *ibídem* -2 años- como lo sostiene la Administración.

2. Término de corrección de las declaraciones de renta que registran pérdidas fiscales.

2.1. En relación con el procedimiento de modificación de las declaraciones tributarias, el Estatuto Tributario prevé (i) *un término de firmeza* y, ii) *un plazo de corrección*.

2.1.1. El *término de firmeza* se establece como el plazo máximo en el que el ente fiscal puede ejercer válidamente la facultad de revisar y modificar las declaraciones tributarias.

Así, el artículo 714 del Estatuto Tributario fija un plazo general de *2 años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar*, para la firmeza de las declaraciones², siempre y cuando la Administración no haya notificado el requerimiento especial.

² **Artículo 714. "Firmeza de la Liquidación Privada.** La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento

2.1.2. Pero así como la entidad fiscal dispone de un término para revisar la obligación tributaria, el contribuyente dispone de la facultad de enmendar sus errores, para lo cual la ley le otorga de forma específica un *término de corrección* en el cual puede corregir voluntariamente las declaraciones tributarias.

Ese plazo fue fijado en los artículos 588 y 589 *ibídem*, según se trate de (i) aumentar o mantener la obligación tributaria, o (ii) reducirla.

Así, cuando se pretenda aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor, el artículo 588 del E.T. dispone que el declarante podrá modificar la declaración dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar y antes de que se haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos.

Y, en los eventos en que se disminuya el valor a pagar o aumente el saldo a favor, el artículo 589 del E.T. estableció que la corrección debe realizarse en el año siguiente al vencimiento del término para declarar.

Como se advierte, tanto el artículo 588 como el 714 del E.T. son coincidentes en fijar el término de dos años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar. Para corregir -588- en el caso del contribuyente, y, en el segundo caso -714-, para que la declaración tributaria pueda ser modificada por la Administración.

Pero el supuesto previsto en el artículo 589 es distinto. Esta norma dispuso un plazo de un año para que el contribuyente pueda modificar la declaración. Es decir, el término de corrección es menor al dispuesto en el citado artículo 588.

especial. También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.”

A lo que hay que sumar que, como lo ha precisado la Sala³, **el plazo para realizar las correcciones voluntarias** - un año o dos, según sea el caso-, **también se cuenta desde la última corrección realizada**, en tanto los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario prevén la posibilidad de que exista corrección a la última corrección presentada.

En todo caso, **una vez transcurrido el término que otorga la ley al contribuyente para corregir sus errores, éste queda en imposibilidad de presentar cualquier corrección voluntaria** y, por tanto, la declaración que se presenta con posterioridad a dicho plazo, no genera efecto legal alguno.

2.1.3. No obstante, se advierte que si bien el legislador aceptó la posibilidad de que se hiciera corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, **dicha facultad encuentra su límite en el término de firmeza de la declaración privada.**

2.1.4. Pero el plazo de firmeza, de dos años, que es la regla general, presenta excepciones. Tratándose de liquidaciones privadas en que se determinan o compensan pérdidas fiscales, el artículo 147 del Estatuto Tributario dispuso *que el término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco años contados a partir de la fecha de su presentación.*

Esta norma estableció un término de firmeza especial, que está dado por ministerio de la ley, en función de la pérdida registrada, para que la Administración pueda ejercer las facultades de fiscalización y determinación del tributo.

³ Sentencias del 26 de julio de 2012 y del 1 de agosto de 2013, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17671 y 18571, respectivamente, y del 29 de mayo de 2014, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 19051.

Sin embargo, el legislador no hizo lo mismo en relación con la facultad de los contribuyentes de corregir las declaraciones, por cuanto la norma no dispuso ninguna previsión especial al respecto.

En tal sentido, el citado artículo 147 del E.T. estableció una excepción al término general de firmeza de las declaraciones tributarias-714 del E.T.-, pero no a la facultad de corrección de los contribuyentes que fue regulada de forma específica en los artículos 588 y 589 del E.T.

Ello se ratifica en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario⁴ en el que se prevé que las correcciones que incrementen el valor de las pérdidas fiscales, deben realizarse conforme al procedimiento contemplado en el artículo 589 *ibídem*, esto es, en el término de 1 año.

Así, de acuerdo con la regulación específica del procedimiento de corrección de las declaraciones -artículos 588 y 589 *ibídem*- y, la previsión especial en materia de corrección de pérdidas fiscales contenida en el citado artículo 647-1, debe entenderse que:

(i) Cuando se trate de correcciones que aumenten o mantengan la carga tributaria y/o disminuyan las pérdidas fiscales, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 588 del Estatuto Tributario.

(ii) Cuando se trate de correcciones que disminuyan el impuesto y/o aumenten las pérdidas fiscales, deben realizarse conforme con el artículo 589 *ibídem*.

⁴ “Artículo 647-1. Adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003. 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.

Facultad de corrección, que en todo caso, debe ejercerse dentro del término de firmeza especial que la ley estableció para las declaraciones que contengan aspectos relativos a las pérdidas fiscales, esto es, 5 años.

2.2. En síntesis, uno es el plazo de firmeza de la declaración – 2 o 5 años- según el caso, y otro el término para la corrección -1 o 2 años- según se trate de una menor o mayor carga tributaria.

Al ser plazos distintos, tiene que concluirse que las correcciones espontáneas –esto es no provocadas- deben efectuarse dentro del plazo para la corrección.

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.

[...]"

Cosa diferente sucede cuando se trate de corrección provocada por emplazamiento de la DIAN, que bien puede hacerse dentro del plazo de firmeza del denunciado -2 o 5 años- en cada caso-.

2.3. Así las cosas, la Sala concluye que:

- La ley estableció (i) un término de firmeza general para la Administración –artículo 714 E.T.: 2 años-, (ii) un término de firmeza especial para las declaraciones que registren o compensen pérdidas – artículo 147 E.T.: 5 años y, (iii) un plazo específico para que los contribuyentes puedan enmendar los errores consignados en las declaraciones tributarias – artículo 588: 2 años y, artículo 589: 1 año, dependiendo de lo que pretenda corregir el declarante-.
- La corrección de las declaraciones deben efectuarse dentro del término que otorga la Ley -1 o 2 años-. Para el caso de las correcciones de las declaraciones iniciales, ese plazo se cuenta desde el vencimiento del

término para declarar, y cuando se corrijan las declaraciones de corrección, a partir de la última corrección realizada.

- Pero en todo caso –corrección de la declaración inicial o de la declaración de corrección-, esa facultad debe ejercerse dentro del término de firmeza general o especial de las declaraciones tributarias.

Todo se reitera, teniendo en cuenta que son circunstancias distintas:

- a) La corrección voluntaria y espontánea del contribuyente que puede ejercerse como se expuso en el numeral *(iii)*⁵
- b) La facultad de fiscalización que le permite a la Administración dentro del plazo de 2 o 5 años, según el caso, requerir al contribuyente para que corrija la declaración, corrección provocada, y
- c) El término de firmeza de la liquidación que es de 2 o 5 años, como se dijo.

2.4. En el caso concreto, se verifica que, el 19 de abril de 2006, la sociedad presentó su declaración de renta del año gravable 2005, en la que registró pérdidas fiscales. Por tanto, dicha liquidación privada quedaba en firme el 19 de abril de 2011.

Sin embargo, el **13 de diciembre de 2006**, la sociedad presentó declaración de corrección de la citada liquidación privada –primera declaración de corrección-⁶.

⁵ El ejercicio de esta potestad está sujeta al plazo de firmeza

⁶ En los actos demandados no se controvierte la validez de esta declaración de corrección.

Posteriormente, el **10 de febrero de 2011**, la contribuyente corrigió nuevamente la declaración tributaria, sin modificar el impuesto declarado⁷ objeto de los actos demandados-.

En ese contexto, se encuentra que el plazo de corrección que tenía el contribuyente para corregir la declaración de renta del año 2005 es el señalado en el artículo 588 del Estatuto Tributario -2 años-, que además, debe contarse a partir de la última corrección realizada, en tanto se trata de la segunda declaración de la liquidación privada.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la última declaración de corrección se presentó el 13 de diciembre de 2006, es claro que la corrección del 10 de febrero de 2011, fue presentada de forma extemporánea y, por ende, debe tenerse como no válida.

No puede perderse de vista que una vez vencido el término de corrección, el contribuyente no tiene facultades para corregir la declaración tributaria, aun cuando el plazo de firmeza especial no hubiere fenecido, puesto que este último es el límite dentro del cual debe ejercerse el plazo de corrección de que tratan los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada.

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,

⁷ La corrección del 10 de febrero de 2011, registra el mismo impuesto a cargo declarado en la corrección del 13 de diciembre de 2006 y en la declaración inicial del 19 de abril de 2006. Fls 13-20 c.a.

FALLA

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia del 7 de marzo de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”. En su lugar:

“DENIÉGUENSE la pretensiones de la demanda”.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Luis Z. Malaver Amézquita, de conformidad con el poder que obra en el folio 208 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ