

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Bogotá D.C., catorce (14) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2014-00191-00 (21563)

Demandante: NARANJO ABOGADOS LTDA

Demandado: DIAN

**Temas: Facultad de corrección de errores e inconsistencias en
las declaraciones y recibos de pago de la Ley 962 de 2005**

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir sobre la demanda interpuesta por la sociedad Naranjo Abogados Ltda., en la que se pide la nulidad de los Conceptos Nos. 089061 de noviembre 30 de 2006 y 40687 de abril 24 de 2008, proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dian, y del Oficio No. 1-32-543-435-4159 del 21 de julio de 2014, proferido por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

ANTECEDENTES

1. Actos demandados

1.1.- En los conceptos demandados, la Dian se refirió al alcance de la facultad contemplada en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005^[1], sobre corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago, en el sentido de que solo aquellos aspectos de la declaración que no modifican el gravamen o la base gravable son susceptibles de la variación a que se refiere la norma.

1.2.- Por su parte, el Oficio No. 1-32-543-435-4159 de 2014 es un acto de carácter particular, en el que la demandada negó la solicitud de corrección presentada por la actora, que pretendía se diera aplicación al artículo 43 de la Ley 962 de 2005, en el sentido de modificar los valores consignados en las casillas correspondientes al patrimonio (renglones 33 a 41) de la declaración de renta del año gravable 2011.

Contra este último no se interpuso recurso de reconsideración, habida cuenta de que la administración no informó acerca de su procedencia.

2. Pretensiones

En la demanda se acumulan las pretensiones de nulidad y nulidad y restablecimiento del derecho, así:

Se pide la **nulidad** de los conceptos generales 089061 de noviembre 30 de 2006 y 40687 de abril 24 de 2008, y la **nulidad y restablecimiento del derecho** frente al Oficio particular 1-32-543-435-4159 de 2014. Como consecuencia de la nulidad de este último, pide a título de restablecimiento del derecho:

“... que se declare la posibilidad de la aplicación de la facultad establecida en el inciso 1 del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, desarrollada por la Circular 00118 de 2005; y se ordene la corrección de la declaración del Impuesto sobre la Renta de la vigencia 2011 Impuesto sobre la renta del año gravable 2011 con el Formulario No. 1102600802420 y el adhesivo 91000132628432 de Naranjo Abogados, la cual se puede realizar en cualquier tiempo, en el apartado de Patrimonio (renglones 33 a 41), modificando en el apartado del Patrimonio (renglones 33 a 41) (sic) que actualmente contiene los siguientes valores:

P A T R I M O N I O	Efectivo, bancos, otras inversiones	33	7,362,000
	Cuentas por cobrar	34	364,489,000
	Acciones y aportes	35	55,280,000
	Inventarios	36	0
	Activos fijos	37	129,031,000
	Otros activos	38	0
	Total patrimonio bruto	39	556,162,000
	Pasivos	40	348,956,000
	Total patrimonio liquido	41	207,206,000

Con los valores que a continuación se presentan, que sí reflejan la realidad de Naranjo Abogados Ltda:

P A T R I M O N I O	Efectivo, bancos, otras inversiones	33	6,897,000
	Cuentas por cobrar	34	698,748,000
	Acciones y aportes	35	55,280,000
	Inventarios	36	0
	Activos fijos	37	208,086,000
	Otros activos	38	0
	Total patrimonio bruto	39	993,606,000
	Pasivos	40	555,997,000
	Total patrimonio liquido	41	437,609,000

3. Normas violadas y concepto de la violación

3.1.- Para la demandante, los conceptos demandados desconocen el inciso primero del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, toda vez que establecen requisitos que dicha norma no prevé.

Eso es así, porque las condiciones que contempla la disposición legal para la procedencia de la corrección de la declaración sin sanción, se refieren únicamente a la existencia de inconsistencias, omisiones o errores que no afecten el valor por declarar, en tanto que los actos cuestionados se extienden a otros.

3.2.- El Oficio No. 1-32-543-435-4159 de 2014 también vulnera tal norma, comoquiera que desconoce el carácter formal de las modificaciones solicitadas por la contribuyente.

Todo, porque se trataba de cambios en los valores declarados por concepto de patrimonio, que no varían el monto del impuesto a cargo toda vez que la actora no calculó el gravamen mediante el sistema de renta presuntiva.

4. Oposición

4.1.- Para la Dian, los conceptos cuestionados solo reiteran el contenido del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, en la medida en que exigen que los aspectos de la declaración que son susceptibles de cambio son aquellos que no son relevantes para determinar el tributo o no afectan la base gravable.

Adicionalmente, estos precisaron que si bien la norma se refería a errores de transcripción o aritméticos, no en todos los casos podía afirmarse que estos eran meramente formales, en la medida en que pueden afectar la base gravable.

4.2.- El Oficio que negó la petición particular de la actora es ajustado a derecho, porque la modificación solicitada no recae sobre un asunto formal, toda vez que aunque los renglones del patrimonio no tienen un efecto directo en la cuantificación del valor a pagar en el impuesto de renta del año gravable 2011, sí constituyen base gravable e incide en la determinación de la renta líquida especial por renta presuntiva, la renta gravable especial por comparación patrimonial y la ganancia ocasional.

En todo caso, la modificación es improcedente habida cuenta de que la declaración privada se encuentra en firme, comoquiera que a la fecha de la solicitud habían transcurrido más de dos años desde el vencimiento del plazo para declarar.

5.- Alegatos de conclusión

Los **partes** presentados (sic) los alegatos de conclusión en los que reiteraron lo dicho en la demanda y su contestación.

6.- Concepto del Ministerio Público

El **Ministerio Público** rindió concepto en el sentido de que se declare la nulidad parcial de los conceptos, y se nieguen las pretensiones de nulidad frente al acto particular.

Frente a los actos generales dijo, que además de reiterar la improcedencia de la corrección sin sanción frente a aspectos sustanciales de la declaración, estos agregaban una restricción que no fue fijada por la ley, al señalar que la corrección recaía sobre los montos registrados en los renglones posteriores a la casilla “total impuesto a cargo”, pues es claro que la corrección procede frente a todo el texto de la declaración, siempre que se trate de errores formales y aritméticos.

Sobre el oficio manifestó que este es legal, y que la corrección pretendida por la actora es improcedente, toda vez que aunque el patrimonio de la demandante no fue determinante para liquidar la renta del año gravable 2011 objeto de la solicitud, este sí puede servir de base para liquidar la renta en años posteriores, si se calcula con fundamento en la presunción de renta líquida.

En esa medida, no se trata de un asunto meramente formal, como lo aduce la demandante.

CONSIDERACIONES

1.- Problema jurídico

De acuerdo con la fijación del litigio, el problema jurídico consiste en determinar la legalidad de los actos demandados, cuestionados porque presuntamente desconocen el alcance del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y exigen requisitos que dicha norma no prevé para la procedencia de la corrección de la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2011, presentada por la actora.

2.- De la corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones tributarias

2.1.- El artículo 43 de la Ley 962 de 2005 “Ley antitrámites”^[2] contempla un procedimiento para corregir los errores formales que no resulten relevantes para definir de fondo la determinación del tributo. Señala la norma:

“ARTÍCULO 43. CORRECCIÓN DE ERRORES E INCONSISTENCIAS EN LAS DECLARACIONES Y RECIBOS DE PAGO. Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.

Bajo estos mismos presupuestos, la Administración podrá corregir sin sanción, errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará de la corrección al interesado.

La declaración, así corregida, reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, si dentro del mes siguiente al aviso el interesado no ha presentado por escrito ninguna objeción.

Dicho trámite, como lo ha precisado la Sala[3] puede realizarse en cualquier tiempo **dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias.**

Todo, con la finalidad de que prevalezca la verdad real sobre la formal y racionalizar los trámites y procedimientos administrativos, pues, no puede perderse de vista que el objeto de esta ley fue suprimir los trámites innecesarios relativos a las correcciones y/u omisiones de carácter meramente formal[4].

2.2.- De acuerdo con su texto y finalidad, es claro que el propósito de la ley no es alterar los derechos o deberes sustanciales ya establecidos a favor o a cargo de los contribuyentes, bien sea directa o indirectamente, por cuanto en el Estatuto Tributario hay normas especiales que regulan el procedimiento que debe adelantarse para tales efectos.

3.- Caso concreto

3.1.- En el caso concreto se cuestiona la legalidad de los Conceptos Nos. 089061 de noviembre 30 de 2006 y 40687 de abril 24 de 2008, y del Oficio No. 1-32-543-435-4159 del 21 de julio de 2014.

Los dos primeros, con fundamento en el presunto desconocimiento del alcance del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, en la medida en que fijan requisitos que este último no prevé para la procedencia de la corrección de la declaración.

Aunque la demanda no precisa específicamente cuáles son esos elementos, de los argumentos expuestos se desprende que hace referencia a aquel según el cual, los valores susceptibles de modificación son los posteriores a la casilla “total impuesto a cargo”, pues en algunos casos, casillas como las de patrimonio resultan meramente informativas y no inciden en la determinación del tributo.

3.2.- El texto de los actos generales demandados, en lo que importa al proceso, es el siguiente:

No. 089061

“Tal como lo indicó la Circular 00118 del 7 de octubre de 2005, los errores e inconsistencias que puede la Administración corregir con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, son aquellos que no resulten relevantes para definir de fondo la determinación del tributo. Respecto a lo que debe entenderse por errores que no resultan relevantes para la determinación del tributo, debemos señalar que son aquellos que no recaen sobre los valores que incumben a hechos imposables o bases gravables y que en el cuerpo de la declaración corresponden a los valores que se consignan en las casillas posteriores a la que corresponde al total del impuesto a cargo.

De acuerdo con lo anterior y en armonía con lo dispuesto en el inciso tercero del citado artículo 43, la Circular 00118 del 7 de octubre de 2005 señaló que la competencia para efectuar dichas correcciones es de la División de Recaudación o la que haga sus veces, pues conforme al artículo 36 de la Resolución 5632 de 1999, por medio de la cual se distribuyen funciones en la DIAN, corresponde a esta dependencia administrar los sistemas de información de la cuenta corriente de los contribuyentes.

En consecuencia, es claro que los errores e inconsistencias que puede corregir la administración oficiosamente o a solicitud de parte, con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, son los errores e inconsistencias que cometa el contribuyente al diligenciar las casillas posteriores a la casilla TOTAL IMPUESTO A CARGO”.

No. 40687

“La norma transcrita indica que para la procedencia de la corrección de errores mediante el procedimiento allí previsto, tales errores no deben ser relevantes para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente. En tal sentido, no se limita a permitir la corrección de errores meramente formales pues condiciona su aplicación además, a que los mismos tienen que ser irrelevantes para definir de fondo la determinación del tributo. Al respecto merece resaltar, que si bien la norma se refiere a errores de transcripción o a errores aritméticos, no en todos los casos puede afirmarse que tales errores son meramente formales.

En efecto, ante la presencia de inconsistencias en las bases gravables no basta la simple afirmación de que su ocurrencia se debió a errores de transcripción, pues estos deben ser probados y ameritan el despliegue

por parte de la Administración para la constatación de los diferentes elementos determinantes de la obligación tributaria. De igual manera, la ocurrencia de errores aritméticos exige la declaración correcta de las bases y factores que integran el tributo, situación que justifica la actividad por parte del ente fiscalizador.
(...)

Los anteriores argumentos justifican la aplicación de los procedimientos de corrección de las declaraciones tributarias contenidos en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, los cuales conllevan la aplicación de las sanciones pertinentes (sanción por corrección aritmética art. 646 del Estatuto Tributario, sanción por corrección art. 644 ib.) y, si es del caso, la ampliación del término de las facultades con que cuenta la administración para la verificación de las respectivas declaraciones (art. 589 del Estatuto Tributario).

Es importante tener en cuenta que los errores aritméticos que conlleven menores valores a pagar por parte del contribuyente implican que la obligación tributaria no se ha cumplido dentro de los plazos fijados con lo cual se genera un perjuicio para el Estado, razón por la cual la misma ley prevé la sanción por corrección aritmética para estos eventos, además de la procedencia de los intereses moratorios correspondientes.

En consecuencia, el error aritmético no se limita a una mera formalidad pues tiene incidencia directa en la determinación correcta de la carga tributaria.

De igual manera, en el caso de los errores de transcripción cometidos en las bases gravables u otros factores determinantes del impuesto, estos deben constataarse previamente con el fin de asegurar el correcto cumplimiento de la obligación fiscal, la que no puede calificarse como un mero deber formal.

Debe anotarse que el tema bajo análisis fue objeto de estudio en el Oficio No. 089061 del 30 de noviembre de 2005, mencionado en la consulta donde expresamente se manifestó:

“Tal como lo indicó la Circular 00118 del 7 de octubre de 2005, los errores e inconsistencias que puede la Administración corregir con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, son aquellos que no resulten relevantes para definir de fondo la determinación del tributo. Respecto a lo que debe entenderse por errores que no resultan relevantes para definir de fondo la determinación del tributo, debemos señalar que son aquellos que no recaen sobre los valores que incumben a hechos imponderables o bases gravables y que en el cuerpo de la declaración corresponden a los valores que se consignan en las casillas posteriores a la que corresponde al total del impuesto a cargo”.

Para terminar, en cuanto a la posibilidad de la no aplicación de los procedimientos de corrección contenidos en el Estatuto Tributario en función de las cuantías de los errores cometidos en las declaraciones privadas, es preciso indicar, como es elemental, que el monto de la obligación tributaria es fijado directamente por el legislador y la manera de fiscalizar el tributo por parte de la Administración está reglada por normas de carácter procedimental que, como tales, son de orden público y en consecuencia de obligatoria observancia.

Siendo así, no es de la potestad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales fijar cuantías para ejercer o no las facultades de fiscalización de su competencia, o variar las condiciones para la aplicación de las disposiciones de naturaleza adjetiva consagradas en el Estatuto Tributario.

Considera este Despacho que de accederse a lo pretendido, comportaría en suma la desnaturalización de la aplicación de las formas propias de los procedimientos de corrección y revisión según sea el caso, en perjuicio de la seguridad jurídica.”

3.3.- De acuerdo con los conceptos transcritos, la corrección de la declaración privada sin sanción procede en relación con asuntos meramente formales del denunciado.

Como puede verse, estos reiteran el contenido del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, en la medida en que someten la aplicación de la facultad que otorga dicha norma, a la naturaleza **formal** del error o inconsistencia a modificar y a que la corrección no afecte la determinación del impuesto a cargo.

El alcance que confieren a los errores aritméticos y de transcripción solo reitera la definición y naturaleza de ambas figuras, de manera que no se agregan elementos ajenos a las mismas.

3.4.- La conclusión es diferente en relación con la restricción que impone la administración en los actos cuestionados, según la cual, la corrección solo procede frente a las casillas posteriores a la de “total impuesto a cargo”, que valga decir, corresponde al formato de declaración del impuesto de renta.

Todo, porque el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 no limita la realización de correcciones a un tributo particular y al formato de declaración de este, comoquiera que se refiere a los gravámenes en términos generales.

De ahí que para efectos de establecer los aspectos susceptibles de modificación, sea necesario atender a la naturaleza de cada uno de los elementos que inciden en la determinación de los distintos tributos, y no pueda acudirse a criterios formales o de estructura del formato de una declaración tributaria en particular.

No puede perderse de vista que la depuración y cálculo de los tributos varía de acuerdo con los hechos económicos que estos gravan, por lo que las declaraciones no son iguales en todos los casos: estas dan cuenta de los diferentes componentes que integran la base gravable y demás aspectos llamados a incidir en la determinación de la obligación tributaria[5].

3.5.- Así las cosas, dicho planteamiento va más allá de lo dicho por la Ley 962 de 2005, comoquiera que esta no restringió la corrección a los renglones señalados por los conceptos. En consecuencia, la Sala declarará la nulidad de ese aparte de los conceptos.

3.6.- Ahora bien, en relación con el Oficio No. 1-32-543-435-4159 del 21 de julio de 2014, que negó la solicitud de la sociedad actora para que se modificaran los renglones correspondientes al patrimonio de la declaración de renta que presentó por el año gravable 2011, la Sala considera que es ajustado a derecho, por las razones que pasan a expresarse:

3.7.- La Sección ha manifestado que el término para ejercer la facultad de modificación del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 no es indefinida, pues una vez la declaración privada ha adquirido firmeza, esta es inmodificable.

En la sentencia dictada en el proceso No. 17545[6], la Sección precisó que la expresión “en cualquier tiempo” del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 no puede interpretarse en el sentido de indefinido, ya que los antecedentes de la norma dan cuenta de que esta –que es una ley antitrámites- se funda en la idea de la eficacia administrativa, que sirve a su vez, de protección jurídica para los particulares.

3.8.- Recuérdese además que, una vez transcurridos los términos de firmeza del artículo 714 del E.T.[7], la administración no puede ejercer válidamente su facultad de fiscalización respecto de la declaración privada, ni el administrado puede modificarla, en otras palabras, el impuesto determinado se vuelve inalterable e indiscutible.

3.9.- En el caso concreto se tiene que, el plazo para presentar la declaración de Renta correspondiente al año gravable 2011 vencía el 11 de abril de 2012[8], fecha en la que, en efecto, la sociedad Naranjo Abogados Ltda. presentó su denuncia rentístico[9].

En esas condiciones, la declaración adquirió firmeza el 11 de abril de 2014, esto es, después de dos años contados desde el vencimiento del plazo para declarar.

No obstante, la actora presentó la corrección respectiva el 5 de mayo de 2014, que fue rechazada por extemporánea, por lo que, mediante petición del 14 de julio del mismo año, pidió que se aplicara el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y que la administración procediera a la corrección de los renglones correspondientes al patrimonio.

Como puede verse, la demandante intentó corregir la declaración con fundamento en el procedimiento del artículo 588 del E.T. (inciso final), pero esta resultó improcedente habida cuenta de que la declaración se encontraba en firme, como expresamente lo afirma la contribuyente en la petición que posteriormente presentó para que se corrigiera el denuncia por la vía del artículo 43 de la Ley 962[10].

3.10.- Así las cosas, habida cuenta de que la corrección fue solicitada cuando la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2011 ya había adquirido firmeza, es claro que esta resultaba improcedente, tal como lo decidió la administración en el acto demandado, que por lo tanto, no será anulado.

3.11.- Por todo lo dicho, la Sala declarará la nulidad parcial de los Conceptos Nos. 089061 de noviembre 30 de 2006 y 40687 de abril 24 de 2008, en los términos fijados en el punto 3.5) de esta providencia, y negará las demás pretensiones de la demanda.

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,

FALLA

1.- DECLARAR la nulidad parcial de los Conceptos Nos. 089061 de noviembre 30 de 2006 y 40687 de abril 24 de 2008, proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dian, solo en cuanto limitan la procedencia de la corrección contemplada en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 a las casillas posteriores a la de “total impuesto a cargo”.

2.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

3.- Sin costas.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos.

[2] “Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos”.

[3] Sentencia del 19 de agosto de 2010, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 16707.

[4] Gaceta del Congreso 678 del 12 de diciembre de 2003, Ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 014 de 2003 Cámara de Representantes, Pág. 1.

[5] En ese entendido, lo que en el impuesto de renta se registra en la casilla “total impuesto a cargo” no corresponde necesariamente a lo que se reporta en una casilla con igual o similar denominación en otros tributos, por lo que no puede tomarse esta como referencia para determinar los conceptos a los que se aplica la corrección.

[6] Sentencia del 5 de diciembre de 2011. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Radicado No. 110010327000200900011 00.

[7] Texto vigente para la fecha de los hechos: “**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 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 especial.

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

[8] Decreto 4907 de diciembre 26 de 2011.

[9] Fl. 14.

[10] Ver hecho 2.6 de la petición. Fl. 20.