

LEY ANTITRAMITES – Antecedentes legislativos. Objetivos de la ley

En la exposición de motivos se determina que el objeto claro de la ley es la disminución del término y cantidad de trámites relacionados con los procesos entre los administrados y el Estado, para eliminar los procesos y trámites innecesarios. La principal función de la norma es reducir los trámites en desarrollo de lo dispuesto en los principios establecidos en la Constitución Política; el objeto allí establecido se repite y refuerza durante todo el trámite legislativo. Vistos los anteriores antecedentes legislativos, concluye la Sala que la Ley 962 de 2005 tenía como finalidad desde el mismo inicio del debate, fijar medidas claras para establecer los términos más perentorios a la administración pública con el fin de garantizar la eficacia en los trámites que los ciudadanos adelanten ante la misma y ante los particulares que ejerzan funciones públicas o presten servicios públicos. Por ello, ha de examinarse si el concepto demandado resulta contrario a los objetivos de la Ley 962 de 2005.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 39724 DE 2007 (29 de mayo) DIAN – (No anulado)

CORRECCION DE ERRORES EN LA DECLARACION – No debe modificar de fondo la determinación del tributo / CORRECCION DE ERRORES EN LA IMPUTACION O ARRASTRE DE UN SALDO A FAVOR – Procede siempre que no incida en la determinación del impuesto / CORRECCIONES QUE DISMINUYEN EL VALOR A PAGAR O AUMENTAN EL SALDO A FAVOR – Requisitos. El término para hacerla es dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración / CORRECCION DE ERRORES DE IMPUTACION DE SALDOS A FAVOR DE PERIODOS ANTERIORES SIN SOLICITUD DE DEVOLUCION O COMPENSACION – Se les aplica el procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario. Debe hacerse dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración

El artículo 43 de la Ley 962 de 2005, dispone que la exigencia para realizar la corrección de los errores de imputación es que la misma 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, es decir, que la inconsistencia no afecte la determinación del impuesto, la cual se puede realizar en cualquier tiempo. En cuanto a la corrección de errores en la imputación o arrastre de un saldo a favor, ha precisado la Sala que "...en principio, no es un aspecto que resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo, pues el tributo, con o sin imputación, ya estuvo determinado, mientras que la imputación hace parte de la liquidación de un saldo a pagar o de un saldo a favor. Sin embargo, tanto la determinación del tributo como la liquidación privada del impuesto a cargo de un contribuyente están contenidas en una declaración tributaria cuya presentación, no obstante ser una obligación formal, materializa la obligación sustancial y está sometida a un término de firmeza, el cual, una vez ocurre, la determinación del impuesto es inmodificable por cualquiera de las partes, la Nación o el contribuyente, es decir, el tributo ya está definido. Observa la Sala, de conformidad con el artículo 589 del E.T., que la ley tributaria establece un procedimiento para garantizar el derecho a corregir los errores cometidos por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias, con el objeto de liquidar un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor. Pero el término para hacer uso de ese derecho no es indefinido, sino que como lo indica el artículo transcrito, debe surtirse dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración, en virtud de lo indicado en el artículo 8° de la ley 383 del 10 de julio

de 1997. Esta norma debe ser observada por cuanto se trata de un procedimiento especial, cuya finalidad es la corrección de las declaraciones tributarias, para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, como ocurre en el caso del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, errores de imputación de saldos a favor de períodos anteriores sin solicitud de devolución y/o compensación. Es claro entonces, que el procedimiento especial, establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, para la corrección de omisiones o errores de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación, se sujeta al establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, con la advertencia, que la solicitud de corrección debe presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en la cual se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección. Bajo ningún aspecto puede considerarse que la Ley 962 de 2005, en su artículo 43, reformó o derogó la vigencia de las normas especiales de carácter tributario, toda vez que el alcance de la ley antitrámites, fue el de suprimir trámites innecesarios, relativos a corrección y/o omisiones de carácter meramente formal, y no de índole sustancial que impliquen corrección de fondo de la declaración, por cuanto para ello, y la forma de corregir las declaraciones que disminuyen el valor a pagar o que aumentan el saldo a favor del contribuyente, existen las normas especiales que regulan el procedimiento que debe adelantarse para tales efectos; el propósito de la ley, no fue dejar sin efecto la perentoriedad de los términos para el ejercicio del trámite.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 589

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 39724 DE 2007 (29 de mayo) DIAN – (No anulado)

CORRECCION DE LA DECLARACION TRIBUTARIA – Procede siempre y cuando no esté en firme / CORRECCION DE ERRORES DE IMPUTACION DE SALDOS A FAVOR DE PERIODOS ANTERIORES SIN SOLICITUD DE DEVOLUCION O COMPENSACION – Debe limitarse en el tiempo en virtud de los principios de economía, celeridad y eficacia administrativa

Para la Sala, la corrección de la declaración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, procede siempre y cuando la declaración tributaria no se encuentre en firme; de no ser así, limitar en el tiempo el acceso a los trámites procesales, sería desconocer las garantías en el ejercicio de los derechos de los particulares y la protección del interés general, tal como lo establece el artículo 209 de la Constitución Política. Además, la expresión en cualquier tiempo no puede interpretarse en el sentido de indefinido, sugerido por el actor y la parte coadyuvante, ya que los mismos antecedentes legislativos, puestos de presente, parten de la eficacia administrativa, consistente con el artículo 209 de la Constitución, el cual establece el principio de eficacia de la función administrativa, a la vez que sirve de protección jurídica para los particulares. El procedimiento administrativo regulado por una disposición legal, se convierte en una garantía para el administrado; supone la obligación de cumplir la norma que la ley establece, y ello requiere, por parte de la autoridad, el deber de adaptarse a las formalidades establecidas para tal fin, y en el particular, el deber de cumplirlas, de este modo se garantiza la recta aplicación de los preceptos constitucionales y legales que regulan el ejercicio de la función pública. De acuerdo con lo expuesto, la Sala observa que en el concepto demandado la DIAN se limitó a definir el plazo para realizar las correcciones de que trata el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, es decir, acató los principios de economía, celeridad y eficacia administrativa contenidos en los artículos 83, 84, 209 y 33 de la Constitución Política y en el

artículo 3º del Código Contencioso Administrativo, ya que al establecer que la corrección se hará dentro del término de firmeza de la declaración tributaria, no dejó al arbitrio ni del Estado ni de los administrados el término para realizarla, evitando de esa forma, la violación del principio constitucional de la seguridad jurídica, es decir, el conocimiento relativamente cierto de cuál es la norma o normas jurídicas aplicables a cada caso, la interpretación uniforme, la similitud de trato para todas las personas por parte de la Administración, y el pronunciamiento de decisiones similares frente a situaciones fácticas similares. En ese orden de ideas, comparte la Sala las razones expuestas en el Concepto 039724 del 29 de mayo de 2007 que confirma el Concepto 059295 del 14 de julio de 2006, pues era necesario condicionar la corrección, de que trata el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, a que se realice dentro del término establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, es decir, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en que se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección; y no procede la corrección si el denuncia tributario se encuentra en firme, es decir, si se presenta después del plazo señalado en el artículo 714 del Estatuto Tributario; en consecuencia, la Sala negará las súplicas de la demandad.

FUENTE FORMAL: artículo 43 de la Ley 962 de 2005

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 39724 DE 2007 (29 de mayo) DIAN – (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C. cinco (05) de diciembre de dos mil once (2011)

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00011-00(17545)

Actor: MANUEL DE JESUS OBREGON

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala la acción pública de nulidad instaurada por el ciudadano Manuel de Jesús Obregón, contra el Concepto 39724 del 29 de mayo de 2007, proferido por la Oficina Jurídica¹ de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, relacionado con el procedimiento y término para corregir los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación.

¹ Hoy Dirección de Gestión Jurídica.

ANTECEDENTES

La demanda

El ciudadano Manuel de Jesús Obregón, solicita la nulidad del Concepto 39724 del 29 de mayo de 2007, que expresa²:

“Concepto Tributario 39724 del 29 de mayo de 2007

Tema Procedimiento tributario
Descriptores Correcciones de las declaraciones tributarias
Fuentes formales Estatuto Tributario, artículos 589, 714, 815, 815 y
816

Problema jurídico:

¿Cuál es el procedimiento y el término para corregir los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación?

Tesis jurídica:

El procedimiento para corregir las omisiones o errores de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación, es el previsto en el artículo 43 de la Ley 962 y en la Circular 00118 de 2005.

La Administración podrá de oficio o a petición de parte, corregir dichas inconsistencias, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en que se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección. En todo caso, esta corrección solo podrá efectuarse dentro del término de firmeza de la declaración objeto de corrección.

Interpretación jurídica:

Mediante el oficio de la referencia se solicita la rectificación del Concepto número 059295 del 14 de julio de 2006 en el que este Despacho sostuvo que, la Administración puede de oficio o a petición de parte corregir las omisiones o errores de imputación o arrastre a los que se refiere la Ley 962 de 2005 dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en que se pretende imputar el saldo a favor o dentro del año siguiente a su corrección.

Se fundamenta la solicitud en las siguientes razones:

“Conforme al artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y la circular DIAN 118 de 2005, cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes o responsables, se detecten inconsistencias en el

² Folios 9 a 28

diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, estos se pueden corregir de oficio o a solicitud de parte, "en cualquier tiempo" sin sanción, siempre que tal inconsistencia no afecte el valor por declarar.

*La Ley 962 y la circular DIAN 118 de 2005, señalan la oportunidad para corregir los errores en el diligenciamiento de formularios y en ningún caso limitan tal oportunidad en el tiempo. Precisamente, la Ley 962 de 2005, fue concebida; primero, para racionalizar los trámites entre la Administración y los ciudadanos y, en segundo, para hacer efectivos los principios de eficiencia y eficacia de la administración. Por lo tanto no puede la doctrina restringir dicho derecho, en el sentido de señalar que solo procede la corrección de tales errores dentro del período de firmeza de las declaraciones, o mas concretamente dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar o dentro del año siguiente al de su corrección; si expresamente la ley ha dicho que procede en cualquier tiempo.
(...)*

Es que el sentido de la ley va más allá de una simple racionalización de trámites. La ley 962 fue concebida, además, para permitirle al ciudadano que se vean garantizados efectivamente sus derechos que por aspectos puramente formales en muchos casos se ven entorpecidos, generándole, en veces, pérdidas patrimoniales que no encuentran razón para que el Estado se favorezca. Es el caso de las imputaciones de los saldos a favor no incluidos en la declaración y que, según la ley, podrán corregirse como error que no altera el valor por declarar, como lo ha entendido la misma doctrina emitida por esa entidad. Si no se permite la corrección del error, el contribuyente estará inexorablemente condenado a perder el recurso, sin que exista un hecho generador que le resulte imputable.

Así las cosas, no puede el concepto de la oficina jurídica, imponer requisitos adicionales para el ejercicio de derechos que no fueron establecidos de manera general ni en la ley ni en la circular de la DIAN 118, los cuales tienen mayor jerarquía normativa que este".

El Concepto 059295 del 14 de julio de 2006 al que se refiere el solicitante y cuya rectificación solicita, se ocupó de dos aspectos; uno relativo al procedimiento, y el otro relativo a la oportunidad para corregir los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación, a la luz de lo dispuesto por el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. En cuanto al término para solicitar la corrección de las omisiones o errores de imputación o arrastre de saldos a favor, en el mencionado concepto se sostuvo lo siguiente:

"La Administración podrá de oficio o a petición de parte, corregir dichas inconsistencias, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en que se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección. En todo caso, esta corrección solo podrá efectuarse dentro del término de firmeza de la declaración objeto de corrección".

Como fundamento de la anterior tesis este Despacho expuso las siguientes razones:

“Como es bien sabido, en el caso específico de los saldos a favor de las declaraciones tributarias, existen en el procedimiento, términos perentorios, así: la solicitud de devolución y/o compensación, se debe presentar dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar (artículos 816 y 854 del E.T.), la solicitud de corrección de la declaración para imputar un saldo a favor, que no se arrastró en la declaración inicial, se debe presentar dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar esta declaración o de su corrección (artículos 589 y 815 del E.T. y artículo 8o de la Ley 383 de 1997).

Así mismo, es pertinente señalar que de acuerdo con la doctrina reiterada de este Despacho, avalada por el honorable Consejo de Estado, al quedar en firme una declaración tributaria, no es modificable por parte del contribuyente, ni por parte de la Administración (Sentencias 14773 del 6 de octubre de 2005 y 12949 del 10 de febrero de 2003).

En resumen, las normas citadas consagran un requisito de oportunidad para solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor, o para imputarlos en la declaración del período gravable siguiente, cuya falta de ejercicio no es subsanable a través del mecanismo consagrado en la Ley 962 de 2005 (...).

Respecto del tema en análisis resulta pertinente y debe tenerse en cuenta, que el honorable Consejo de Estado se ha pronunciado acerca del alcance de la expresión “en cualquier tiempo” utilizada por el legislador al regular el procedimiento tributario.

Es así como dicha corporación en reiteradas oportunidades (Sentencias 10146 de 7 de diciembre de 2000, 12177 de 8 de febrero de 2002 y 13185 del 6 de marzo de 2003) ha manifestado que la expresión “en cualquier tiempo” contenida en el artículo 567 del Estatuto Tributario y referida a la posibilidad con que cuenta la Administración para corregir las actuaciones enviadas a dirección errada, debe interpretarse en el entendido que tal facultad debe ejercerse dentro del término de firmeza de la liquidación privada.

En efecto, en sentencia número 13185 del 6 de marzo de 2006 <sic, es 2003> el honorable Consejo de Estado dijo:

Tratándose del evento previsto en el artículo 567, ha sido insistente la Sala en precisar que la posibilidad que tiene la administración para corregir “en cualquier tiempo” las notificaciones efectuadas a dirección errada, no implica que pueda extenderse el término previsto en la ley para la firmeza de la declaración privada. Así que la actuación en virtud de la cual se corrige el error debe hacerse dentro del término legal otorgado a la administración para modificar la liquidación privada pues de no hacerlo así, no solo se estarían modificando los términos legales sino que equivaldría a aceptar como válida la notificación efectuada a dirección errada, cuando en realidad esta solo produce efectos jurídicos cuando se realiza en debida forma (...).

Además de lo anterior, resulta oportuno observar que en el texto transcrito el Honorable Consejo de Estado efectúa una interpretación sistemática de las normas que regulan el procedimiento tributario.

Al ser obligatoria la armonización de las normas jurídicas por parte del interprete, no resulta razonable realizar una interpretación gramatical y aislada de una norma particular. Es imperativo entonces trascender la literalidad de las normas con el fin de interpretar su alcance dentro del contexto jurídico dentro del cual ellas se han concebido. Es así como el Concepto número 059295 del 14 de julio de 2006 interpreta el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

Adicionalmente, debe recordarse que la propia Ley 962 de 2005 en su artículo 1o adopta como principio rector en la aplicación de la misma, entre otros, al artículo 209 de la Constitución Política, según el cual “La función administrativa está al servicio de los intereses generales”. Deben entonces garantizarse los principios de seguridad jurídica y eficacia en el tráfico jurídico con el fin de proteger debidamente el interés general.

Así las cosas, limitar en el tiempo el acceso a los trámites procesales no implica el desconocimiento de las garantías en el ejercicio de los derechos de los particulares, sino su reconocimiento subordinado a la protección del interés general, conforme con la ley y el mandato constitucional referidos.

Para terminar, es oportuno recordar que conforme con reiterada jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado, toda declaración, incluso aquellas que están incursas en las causales para darlas como no presentadas, quedan en firme si dentro del término legal la Administración no se ha pronunciado al respecto. En Sentencia 8735 del 12 de junio de 1998 dicha corporación expresó:

Lo anterior, porque teniendo en cuenta que las declaraciones tributarias se hayan (sic) cobijadas por la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 del estatuto tributario, que para ser desvirtuada requiere indefectiblemente de actuación por parte del ente oficial, la cual debe producirse dentro del término legal de dos años, so pena de firmeza de la declaración privada, en los términos del artículo 714 del mismo estatuto.

De tal manera que si el ente gubernativo no cuestionó dentro de los dos años siguientes a su presentación, las declaraciones tributarias que posteriormente fueron desconocidas, estas habían adquirido firmeza, por lo cual la actuación oficial resulta extemporánea.

Por lo anterior, este Despacho confirma el Concepto número 059295 del 14 de julio de 2006.

(...)”

Pretensiones

- a.) *“Se declare la nulidad del Concepto 39724 del 29 de mayo de 2007, expedido por la DIAN; Diario Oficial No. 46.657 del 12 de junio de 2007.*
- b.) *(...)*
- c.) *Se decrete la nulidad del Concepto No. 59.295 del 14 de julio de 2006; Diario Oficial No. 46.355 del 9 de agosto 2006, expedido por la DIAN, el cual fue ratificado por el Concepto No. 39724 demandado.*

d.) Se prohíba la reproducción posteriormente del concepto demandado”.

El demandante considera que el Concepto 39724 viola los artículos 121, 150-12 , y 338 de la Constitución Política; 1°, 2° y 43 de la Ley 962 de 2005; 1°, 850 y 851 del Estatuto Tributario y los principios de legalidad, jerarquía de las normas y el de la seguridad a favor del ciudadano.

El concepto de violación se puede resumir así:

Violación de los aspectos generales de la Ley 962 de 2005.

Manifiesta que, en su opinión, el concepto demandado infringe los artículos 1°, 2° y 43 de la Ley 962 de 2005, al sostener que el procedimiento y el término para corregir los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación es el establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, tesis contraria a lo dispuesto por el artículo 43 de la ley en cita

La Ley 962 de 2005, conocida como ley antitrámites, fue expedida con la única finalidad de facilitar las relaciones entre los particulares y la administración pública³; es aplicable a toda la Administración Pública, con unas pocas excepciones⁴, y reguló, de manera expresa, algunos aspectos del procedimiento tributario⁵, de obligatorio cumplimiento; la DIAN, por su parte, la califica de norma ajena al Estatuto Tributario, dejando de lado la modificación tácita que ésta realiza al Estatuto en los procedimientos allí establecidos.

El artículo 43 de la Ley 962 de 2005 se refiere a la corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones tributarias y recibo de pago, para lo cual, precisa que 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, 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.

³ Artículo 1°

⁴ Artículo 2°

⁵ Artículo 43 a 48

Estas características y la vocación a favor de los particulares son desconocidas por la DIAN en el concepto demandado. Las directrices simplificadoras son de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria, al derogar tácitamente las normas que le sean contrarias. Los límites establecidos en la norma son las únicas barreras para no acceder a la corrección, como sería: modificar el fondo de la determinación del tributo, es decir, el impuesto a cargo fijado en la declaración tributaria; de lo contrario es válida y cuando así lo solicite el contribuyente la administración está obligada a aprobarla.

Afirma que la DIAN no se refiere a la noción de “*impuesto a cargo*”, como concepto fundamental para entender el verdadero límite para acceder a la corrección o como dice el inciso segundo del artículo 43: “*cuando la corrección no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo*”. Por ello es necesario precisar la noción en cita.

Transcribe la definición, que según él, es la mas aceptada por la doctrina: “*El impuesto a cargo es un valor que cobra importancia cuando se hace necesario calcular por ejemplo la sanción por extemporaneidad, toda vez que la base de esta sanción es precisamente el impuesto a cargo; (...) es el impuesto por el que el contribuyente debe responder ante la administración de impuestos, y en el caso de las retenciones por IVA, son simplemente un pago anticipado de ese impuesto por el que debe responder (un pago anticipado del impuesto a cargo), así que las retenciones no se deben restar para determinar el impuesto a cargo, puesto que lo que hace la retención es precisamente un pago de ese impuesto a cargo que ya está determinado*”⁶.

Agrega que en el caso del impuesto sobre la renta el impuesto a cargo se obtiene de restar del impuesto neto de renta los descuentos tributarios; después viene la afectación del impuesto a cargo con la retención en la fuente, el anticipo y saldos a favor del año anterior y finalmente, el saldo a pagar por el impuesto; de tal manera, si el límite para la corrección es no modificar el impuesto a cargo, ello no debe referirse a la retención en la fuente, al anticipo o al arrastre de los saldos a favor del año anterior, al no modificarse el fondo del asunto como claramente se deduce de la definición del impuesto a cargo.

Con la interpretación suministrada en el concepto demandado se está limitando la corrección desde el *saldo a pagar* o al *saldo a favor*, desconociendo el alcance del artículo 43, es decir, a todo el formulario de la liquidación privada.

La corrección puede hacerse en cualquier tiempo:

Manifiesta que no puede la DIAN limitar la oportunidad para solicitar la corrección; para lo cual afirma que su mayor reproche reside en el desconocimiento del mandato claro del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, de poder realizar la corrección en cualquier tiempo, como debe entenderse literalmente la frase contenida en el inciso tercero del artículo en cita.

Dice que a las normas debe dársele su interpretación más obvia como es la literal⁷, cuando el texto es claro no se debe tratar de consultar su espíritu, como lo establece el artículo 27 del Código Civil. En ese contexto, la frase “*en cualquier tiempo*”, no puede quedar referida a las prescripciones del Estatuto Tributario,

⁶ <http://www.gerencie.com/impuesto-a-cargo-en-la-declaracion-de-iva.html>

⁷ NARANJO M. Vladimiro, *Teoría Constitucional e Instituciones políticas*, séptima Edición, Temis, 1997, Bogotá, pág. 414

como lo pretende la DIAN. Además, no puede hacerse una interpretación sistemática, pues el artículo 43 es prevalente frente a las normas del estatuto que le sean contrarias, teniendo en cuenta sus objetivos y ámbito de aplicación, por lo cual, no se pueden armonizar, sino cumplir.

Indica que el legislador no estableció términos para las correcciones o inconsistencias de que trata el artículo 43, pues se trata errores formales, que no inciden en el fondo del asunto, es decir, en la determinación del impuesto.

Advierte que la DIAN cita para restringir el alcance de la frase “en cualquier tiempo”, la sentencia del Consejo de Estado del 6 de marzo de 2003, Exp. 13185; jurisprudencia que no tiene relación con el tema a no ser por que contiene la misma frase, pues en ella se discute la extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial, por dirección errada. En consecuencia, no cumple con el requisito de un precedente jurisprudencial aplicable al caso, pues se refiere a hechos completamente diferentes.

Para calificar una sentencia como precedente jurisprudencial, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, deben cumplirse por lo menos los siguientes requisitos: i) contener hechos similares; ii) fundamentos jurídicos iguales; y iii) corresponder la *ratio decidendi* del precedente. Los precedentes de la sentencia 13185 se refieren a la notificación oportuna de los actos administrativos y el concepto que se demanda trata de la corrección de las declaraciones tributarias por la imputación de un saldo a favor sin solicitud de devolución y/o compensación.

No se pueden comparar los hechos de la sentencia en referencia con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, pues la primera defiende el debido proceso y el segundo busca la eficiencia y descongestión de la Administración Pública, sin perjudicar los intereses de ella, pues se refiere a errores de forma, no de fondo en la determinación del impuesto.

Por lo anterior, cuando se trate de correcciones de la declaración del impuesto sobre la renta, que afecten los renglones de retención en la fuente y el de saldo a favor del período anterior, no es aplicable el procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, puesto que no afecta la determinación del impuesto a cargo; razón suficiente para no aplicar el artículo 714 del mismo Estatuto, habida cuenta que la Ley 962 de 2005 es de aplicación obligatoria y está por encima del Estatuto Tributario.

De otra parte, manifiesta que el concepto demandado viola los principios constitucionales a la seguridad jurídica y la jerarquía de las normas.

El objetivo de las instituciones jurídicas es la protección de los derechos ciudadanos, a favor de quienes se han instituido los derechos fundamentales; por ello, a partir de la expedición de la Constitución Política de 1991, el derecho en Colombia se ha constitucionalizado⁸, es decir, la aplicación de las normas legales debe sujetarse a ella, no sólo en los aspectos materiales sino procesales; por lo cual ninguna norma puede ir en su contra. Como soporte de su afirmación transcribe apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-037 de 2000.

En el concepto la DIAN recuerda que la propia Ley 962 de 2005 adopta como principio rector, en la aplicación de la misma, entre otros, el artículo 209 de la Constitución Política, según el cual “*La función administrativa está al servicio de*

⁸ DUEÑAS R. Oscar J., “Control Constitucional”, 2ª. Ed., Librería El Profesional, 1997, Bogotá, pág 204.

los intereses generales”; debe entonces garantizarse los principios de seguridad jurídica y eficacia en el tráfico jurídico con el fin de proteger debidamente el interés general. En consecuencia, afirma proteger la seguridad jurídica como un deber ciudadano.

Afirma que la DIAN defiende su tesis con un fin recaudatorio mal fundamentado, en defensa del interés general, cuando la primera obligación de esa entidad es el cumplimiento de la Constitución y la ley. Niega el derecho a la imputación del saldo a favor del año anterior, que puede generar, en el período objeto de corrección, un menor impuesto a pagar, la devolución o compensación de una suma de dinero; los funcionarios por más autoridad que les otorga la ley, no pueden establecer la pérdida de un derecho sin causa legal.

Por ello el Estatuto Tributario ha establecido, en los artículos 850 y 851, la devolución del pago de lo no debido, generado por un error del contribuyente en su declaración o por la Administración Tributaria, para lo cual ha fijado un plazo de cinco (5) años de prescripción⁹. Agrega que un acto administrativo en firme se puede revocar cuando contiene un pago de lo no debido, por violación del principio de legalidad, el cual prevalece sobre el principio de seguridad jurídica, al constituir un derecho universal establecido a favor del ciudadano¹⁰.

La seguridad jurídica pretende el respeto a la confianza legítima del contribuyente frente al ordenamiento jurídico, especialmente cuando se le ha reconocido un derecho por la ley y luego se pretende eliminar. Así mismo, tiene valor cuando corresponde a la verdad y al derecho sustancial no a normas procesales; de tal manera que si una sentencia viola el derecho material o derechos procesales del ciudadano, constituye una vía de hecho, tutelable. Es decir, se refiere al cumplimiento del ordenamiento jurídico, no de aspectos puramente procesales, como lo entiende la entidad demandada.

Afirma, de acuerdo con lo expuesto, que en el caso concreto no se puede hablar de seguridad jurídica, pues el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, ordena realizar las correcciones de las declaraciones cuando no sea relevante para el fondo del asunto, en cualquier tiempo y la DIAN, por su parte, le establece término al procedimiento, violando de esta forma el principio de la jerarquía de las normas, contenido en la Constitución Política y en el artículo 240 de la Ley 4ª de 1913, declarado exequible mediante la sentencia de la Corte Constitucional C-037 del 26 de enero de 2000¹¹.

Finalmente concluye afirmando que: i) la DIAN hace parte de la Administración Pública; ii) la ley antitrámites es obligatoria en lo regulado por ella; iii) la corrección de la declaración tributaria podrá realizarse en cualquier tiempo; iv) la DIAN viola los principios de seguridad jurídica, jerarquía de las normas y de legalidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

⁹ OBREGÓN, Manuel de Jesús. *Devolución del pago de lo no debido en materia tributaria*, Cali, Sevar Impresores, 2008, pág. 126.

¹⁰ GARCÍA N. Cesar, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., 1993, pág. 330

¹¹ La Sentencia C-037 del 26 de enero de 2006 declara inexecutable el artículo 240 de la Ley 4ª de 1913, contrario a lo afirmado por el demandante.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitó, en el escrito de contestación de la demanda¹², denegar las pretensiones de la demanda, al no encontrarse configurada la violación de las normas citadas por la demandante.

Al referirse al cargo según el cual el concepto demandado excede la Ley 962 de 2005, al impedir que la corrección a las declaraciones tributarias pueda hacerse incluso con posterioridad al término de firmeza de las declaraciones que se contempla en el Estatuto Tributario, hace un recuento del artículo 43 y se refiere a que ésta corrección a la luz de dicha ley, puede realizarse en cualquier tiempo.

Señala que la expresión “en cualquier tiempo”, no debe ser entendida de manera indefinida, como lo pretende el demandante, ya que sí bien la norma es explícita, ésta no desconoce las normas especiales existentes sobre la materia, ni las deroga ni las modifica.

En ese sentido, la acepción a que se hace referencia se limita al tiempo general aplicable, en materia de corrección de las declaraciones tributarias, tal como lo entiende la doctrina oficial, ya que de lo contrario implicaría la generación de un caos institucional no pretendido por la norma superior cuyo espíritu apunta más a la facilitación de los trámites entre el Estado y los particulares que a ocasionar inseguridad jurídica entre las partes.

Así, si bien la Ley 962 de 2005 es norma especial posterior, prevalente, a la luz del artículo 10 del Código Civil, la oportunidad para solicitar o efectuar oficiosamente la corrección de los errores allí contemplados no puede exceder los límites que para el efecto establece la norma especial vigente, en aras de preservar la seguridad jurídica, ya que la incertidumbre tributaria en materia de firmeza de las declaraciones tributarias podría afectar de manera importante la actividad económica, ante la prolongación indefinida en el tiempo de las relaciones jurídico tributarias.

En ese contexto, la prerrogativa que concede la Ley 962 no puede ejercitarse para restarle eficacia a las disposiciones de orden público y de imperativo cumplimiento, ya que su objetivo no es hacer nugatorios los términos ya caducados para el ejercicio de las acciones o para reclamar los derechos o los términos de firmeza de las declaraciones.

De allí que el artículo 714 del Estatuto Tributario¹³ establece el término de firmeza de las declaraciones tributarias, como norma de procedimiento, inmodificable; es hasta ese momento que tanto la administración como los administrados pueden modificar las declaraciones, sin que se produzca la caducidad a la que se alude en el concepto demandado. A ese término se sujetan los artículos 816, 854 y 588 del mismo estatuto.

¹² Folios 44 a 48

¹³ 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, ésta no se notificó.

Que en ese orden al quedar en firme una declaración tributaria ya no es modificable, de tal forma que en estricto sentido la interpretación correcta del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, es que las declaraciones pueden corregirse en cualquier tiempo siempre y cuando no se exceda el límite establecido en la norma especial; en virtud de la presunción de veracidad establecido en el artículo 746 del Estatuto Tributario conforme con el cual se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

Precisa que una vez en firme los denuncios, su contenido, para todos los efectos, se considera verdadero e inmodificable; con el fin de evitar discusiones eternas entre la administración y los administrados de manera indefinida, y así tener certeza sobre los valores declarados. El limitar en el tiempo el acceso a los trámites procesales no implica el desconocimiento de las garantías en el ejercicio de los derechos de los particulares, sino su reconocimiento subordinado a la protección del interés general, conforme con la ley y con el mandato constitucional.

En cuanto a la pretendida vulneración de las normas constitucionales, afirma que no se vulnera el principio de seguridad jurídica en la medida que es precisamente en él que se fundan las normas tributarias, con el fin de proteger el interés general, ya que lo contrario implicaría la aparición de un sinnúmero de discusiones que de manera indefinida e ininterrumpida asfixiarían, sin sentido, el aparato estatal.

En ese sentido el legislador consideró que con el fin de preservar la seguridad jurídica, debía ponerle un límite a las discusiones administrativas en materia de impuestos, de tal forma que tanto las correcciones provocadas por la administración como las realizadas o solicitadas por los contribuyentes contaran con un término perentorio que impida dilatar indefinidamente la posibilidad de discutir los valores allí consignados; deben supeditarse a lo establecido en la ley, obrando con la debida diligencia para hacer uso de sus derechos a tiempo, en aras de preservar la confianza legítima frente al ordenamiento jurídico.

Indica que es errada la conclusión del demandante cuando afirma que lo que pretende la administración es negar el derecho al saldo a favor del año anterior que se pretende imputar en el período siguiente, y de paso enriquecerse de manera indebida; precisamente, ese es el fin de establecer el término de firmeza como plazo máximo para la corrección de que trata el artículo 43 de la Ley 962, evitar la vulneración de los intereses del Estado y de los administrados.

En el caso de la imputación de saldos a favor, en los que si bien no se modifica la depuración ordinaria del período cuya corrección se pretende, dicho valor si corresponde al fondo de periodos anteriores, que pueden ser sujetos a verificaciones por parte de la administración, de tal forma que las apreciaciones sobre el particular, realizadas por el demandante son desfasadas, toda vez que si un contribuyente olvida por negligencia imputar su saldo a favor no puede atribuir la responsabilidad de su propia culpa al Estado, en la protección de sus derechos.

En cuanto al principio de jerarquía de las normas, advierte que no se vulnera, por cuanto la doctrina demandada no deviene en el legislador, como pretende hacerlo ver el demandante, sino que realiza una armónica interpretación de las leyes vigentes sin hacer nugatorios los derechos que se consignan en cada una de ellas, en materia tributaria, lo que no debe entenderse como extralimitación de funciones.

En consecuencia, el concepto demandado se encuentra ajustado a derecho por encontrar plena justificación legal y constitucional.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

El demandante reitera los argumentos expresados en la demanda¹⁴.

La demandada reitera los argumentos expresados en la contestación de la demanda y anota que la Ley 962 de 2005 ha sido sometida en varias oportunidades a análisis de constitucionalidad¹⁵ en los que se ha concluido que “una ley puede introducir modificaciones a otra ley, pero siempre observando el principio de unidad de materia”.

De otra parte, el ciudadano Jesús Orlando Corredor Alejo¹⁶ presenta un memorial, recibido en esta Corporación el 19 de marzo de 2010, en el cual solicita se le reconozca como parte coadyuvante; al respecto solicitó la declaratoria de nulidad del concepto demandado por cuanto la expresión “en cualquier tiempo” debe entenderse teniendo en cuenta su sentido natural y obvio, y la finalidad de la Ley 962 de 2005; ley por medio de la cual se establecen principios de una gestión eficiente, buscando siempre que prevalezca la verdad real sobre la formal, y en tal sentido, si se llegare a cometer un error en una declaración, debe permitirse que el error no se consolide ni se perpetúe, si con el mismo se afecta la verdad real, sin pretextar, como lo hace la doctrina oficial demandada, un aspecto meramente formal como lo es la firmeza de la declaración tributaria.

Agrega que el hecho de que se limite en el tiempo (tiempo de firmeza) la posibilidad de corregir los errores formales mediante el procedimiento consagrado en la Ley 962 de 2005, implica un verdadero desconocimiento de la verdad real (esencia) sobre un elemento formal. En efecto, el contribuyente sabe al momento de presentar su declaración que los hechos consignados en la misma gozan de presunción de veracidad y sólo cuenta con el término de firmeza para subsanar aquellas deficiencias que sustancialmente influyan en la determinación del impuesto (dos años).

Sin embargo y precisamente amparado en la seguridad jurídica que brindan las instituciones, confía en que aquellos errores formales, no pueden implicar el desconocimiento de la verdad real sobre la formal, pues los errores formales, no pueden llegar nunca al desconocimiento de derechos sustanciales, previamente reconocidos en la ley.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Delegado considera procedente negar las pretensiones de la demanda¹⁷; en consecuencia, solicita declarar la legalidad del concepto demandado.

¹⁴ Folios 76 a 78

¹⁵ Sentencias C-120 de 2006, C-832 de 2006, C-714 de 2006

¹⁶ Folios 79 a 80

¹⁷ Folios 86 a 91

Precisa que existe coherencia y armonía en el contenido del Concepto 039724 de 2007 con las definiciones legales que regulan el tema, es decir, la Ley 962 de 2005; en efecto, el artículo 43 de la misma ley permite la corrección *en cualquier tiempo*, de las inconsistencias, errores u omisiones, de la declaración tributaria, *siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar*.

Manifiesta que son valores por declarar, todos aquellos que deben ser consignados en los formularios dispuestos para cada uno de los tributos, tales como los diferentes renglones o casillas, las sumas subtotales o totales que resultan de aplicar las operaciones que se realizan para la depuración de los conceptos y la determinación del impuesto a cargo; así las cosas, la omisión o inclusión de valores correspondientes a saldo a favor, sí afectan los valores a declarar, pues está expresamente señalado como obligación para los contribuyentes que tales sumas deben ser informadas, para efectos de la determinación del impuesto.

De otra parte, el artículo 815 del Estatuto Tributario prevé que el contribuyente para hacer efectivo el saldo a favor puede, o bien imputarlo en su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al período gravable siguiente, o bien solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

En consecuencia, la omisión en la declaración de los saldos a favor, no es un error en el concepto o definición del tributo, o un error de imputación a los que se refiere el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, es decir, de aquellos que se pueden corregir en cualquier tiempo porque *“la inconsistencia no afecta el valor por declarar”*; ellos afectan el valor a declarar, razón por la que deben ser consignados por el contribuyente en su declaración, como en efecto se desprende de lo dispuesto en el artículo 596 del Estatuto Tributario.¹⁸

La norma contenida en el inciso primero del artículo 43 de la Ley 962 permite la corrección de errores u omisiones *“siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar”*, es decir, que no se refiere únicamente a la afectación del “impuesto a cargo”, tal como lo pretende hacer ver el demandante, sino que se refiere a los “valores por declarar”, entre los cuales se encuentran los saldos de impuestos a favor, y todos los demás que deben ser debidamente consignados en el formulario correspondiente que par el efecto señala la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En consecuencia, interpreta bien la Administración cuando se refiere a que los eventos en que se omiten saldos a favor, que se pretende corregir, deben seguir el procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, toda vez que en dichas normas se hace referencia específica a este tipo de correcciones que una vez declaradas, traen como consecuencia el aumento del saldo a favor.

Tal norma consagra el requisito de la oportunidad para la solicitud de corrección, cuya omisión no puede subsanarse con otra normatividad de carácter general,

¹⁸ *CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RENTA. La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener:*

(...)

3. *La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre la renta y complementarios.*

(...)

como en efecto lo es la Ley 962 de 2005, la cual, por lo demás, regula otros eventos.

Por otra parte, en relación con el término "en cualquier tiempo" aclara que éste se limita a la condición de que no se haya vencido el término para la actuación de corrección, el cual tiene como límite máximo el plazo para la firmeza de las declaraciones; interpretarlo de otra forma reviviría *per se* los plazos para contabilizar nuevamente la firmeza de los actos de los contribuyentes y de la Administración, modificaría los términos legales a voluntad de las partes, lo cual carece de todo sentido.

Precisa que comparte lo expresado por la Administración Tributaria, en el sentido de que la expresión "*en cualquier tiempo*", no desconoce las normas especiales del Estatuto Tributario, y por tanto, no las deroga ni modifica.

En síntesis, se considera que los términos de firmeza de las declaraciones tributarias han sido señalados por el Estatuto Tributario, para el caso particular en el artículo 714, el cual se debe aplicar en armonía con los artículos 815, 816, 854 y 589, de cuyo contenido se puede concluir que la corrección de las declaraciones que aumenten el saldo a favor, sólo es posible si se solicita a la Administración Tributaria, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración tributaria, bajo el entendido que una vez opere la firmeza, ésta resulta inmodificable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del Concepto 039724 del 29 de mayo de 2007 que confirma el Concepto 059295 del 14 de julio de 2006, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que precisa el procedimiento para corregir los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación, previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

Las razones de la ilegalidad manifestadas en la demanda se concretan en afirmar que el concepto viola el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, toda vez que determina un plazo para las correcciones de los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación.

Considera que la frase "*la corrección se podrá realizar en cualquier tiempo*", contenida en el inciso tercero del artículo 43 de la ley, es autónoma y clara en su mandato; por lo cual, no se puede armonizar con las normas del Estatuto Tributario. Agrega que el artículo 589 del mismo estatuto es aplicable a aspectos de fondo de la determinación del tributo (*impuesto a cargo*) o no contemplados en el artículo 43.

La Sala considera:

El Proyecto de Ley 014 de 2003 "*por el cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos*"¹⁹, establece el objeto de la ley así: "*la presente ley tiene por*

¹⁹ Gaceta No. 342 de 2003. Pág 8.

objeto desarrollar los principios de buena fe, de la libre iniciativa privada y de la economía, la celeridad y la eficacia administrativa contenidos en los artículos 83, 84, 209 y 33 de la Constitución Política y en el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo (...)".

En la exposición de motivos se determina que el objeto claro de la ley es la disminución del término y cantidad de trámites relacionados con los procesos entre los administrados y el Estado, para eliminar los procesos y trámites innecesarios. La principal función de la norma es reducir los trámites en desarrollo de lo dispuesto en los principios establecidos en la Constitución Política; el objeto allí establecido se repite y refuerza durante todo el trámite legislativo.

En la ponencia de primer debate en la Cámara de Representantes, acumulado con el Proyecto de Ley No. 037 de 2003²⁰, se insiste en que el propósito de la ley es contribuir al ejercicio eficaz y eficiente de la función administrativa, mediante la modificación de los procedimientos administrativos existentes, de manera que *"ellos se lleven a cabo de forma más ágil y menos compleja"*.

Vistos los anteriores antecedentes legislativos, concluye la Sala que la Ley 962 de 2005 tenía como finalidad desde el mismo inicio del debate, fijar medidas claras para establecer los términos más perentorios a la administración pública con el fin de garantizar la eficacia en los trámites que los ciudadanos adelanten ante la misma y ante los particulares que ejerzan funciones públicas o presten servicios públicos. Por ello, ha de examinarse si el concepto demandado resulta contrario a los objetivos de la Ley 962 de 2005.

Pues bien, el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 dispuso:

"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.

²⁰ Gaceta 678 Pág. 1

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". (Subraya la Sala)

De acuerdo con el texto de la norma, la exigencia para realizar la corrección de los errores de imputación es que la misma 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, es decir, que la inconsistencia no afecte la determinación del impuesto, la cual se puede realizar en cualquier tiempo.

En cuanto a la corrección de errores en la imputación o arrastre de un saldo a favor, ha precisado la Sala que *"...en principio, no es un aspecto que resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo, pues el tributo, con o sin imputación, ya estuvo determinado, mientras que la imputación hace parte de la liquidación de un saldo a pagar o de un saldo a favor.*

Sin embargo, tanto la determinación del tributo como la liquidación privada del impuesto a cargo de un contribuyente están contenidas en una declaración tributaria cuya presentación, no obstante ser una obligación formal, materializa la obligación sustancial y está sometida a un término de firmeza, el cual, una vez ocurre, la determinación del impuesto es inmodificable por cualquiera de las partes, la Nación o el contribuyente, es decir, el tributo ya está definido²¹.

Por su parte, la DIAN en el concepto demandado precisa:

"(...) Con base en lo expuesto, este despacho concluye que la Administración podrá de oficio o a petición de parte, corregir las omisiones o errores de imputación o arrastre a los que se refiere la Ley 962 de 2005, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en que se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección. En todo caso, esta corrección solo podrá efectuarse dentro del término de firmeza de la declaración objeto de corrección. (...)"

Por lo anterior, el procedimiento, de acuerdo con la doctrina oficial de la DIAN, se ubica en la esfera de las correcciones consagradas en el artículo 589 del Estatuto Tributario que establece:

"CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR. *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 del año siguiente 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

²¹ *Sentencia 25000-23-27-000-2006-01253-01(16707) del 19 de agosto de 2010 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas*

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.

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.

(...)"

Observa la Sala, de conformidad con la norma transcrita, que la ley tributaria establece un procedimiento para garantizar el derecho a corregir los errores cometidos por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias, con el objeto de liquidar un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

Pero el término para hacer uso de ese derecho no es indefinido, sino que como lo indica el artículo transcrito, debe surtirse dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración, en virtud de lo indicado en el artículo 8° de la ley 383 del 10 de julio de 1997.

Esta normata debe ser observada por cuanto se trata de un procedimiento especial, cuya finalidad es la corrección de las declaraciones tributarias, para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, como ocurre en el caso del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, errores de imputación de saldos a favor de períodos anteriores sin solicitud de devolución y/o compensación.

Es claro entonces, que el procedimiento especial, establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, para la corrección de omisiones o errores de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior sin solicitud de devolución y/o compensación, se sujeta al establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, con la advertencia, que la solicitud de corrección debe presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en la cual se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección.

El artículo 589 del Estatuto Tributario, norma que se encuentra vigente, no puede dejar de ser aplicada por cuanto lo que se busca es determinar un nuevo saldo a pagar o un nuevo saldo a favor; por lo cual no debe pasarse por alto que estas correcciones deben surtirse dentro del término del año.

Bajo ningún aspecto puede considerarse que la Ley 962 de 2005, en su artículo 43, reformó o derogó la vigencia de las normas especiales de carácter tributario, toda vez que el alcance de la ley antitrámites, fue el de suprimir trámites innecesarios, relativos a corrección y/o omisiones de carácter meramente formal, y no de índole sustancial que impliquen corrección de fondo de la declaración, por cuanto para ello, y la forma de corregir las declaraciones que disminuyen el valor a pagar o que aumentan el saldo a favor del contribuyente, existen las normas especiales que regulan el procedimiento que debe adelantarse para tales efectos;

el propósito de la ley, no fue dejar sin efecto la perentoriedad de los términos para el ejercicio del trámite.

Lo anterior puesto que no puede entenderse que una ley antitrámites, que de manera general adoptó regulaciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado, modifique asuntos especializados en materia tributaria como lo son los contenidos en el Estatuto Tributario. De su tenor literal tampoco se deriva tal modificación o derogatoria, y menos revivir los términos que se encontraban caducados respecto a la firmeza de las declaraciones de impuestos.

Según el artículo 714 del Estatuto Tributario²², las declaraciones tributarias quedan en firme dos (2) años después del vencimiento del plazo para declarar o dos (2) años después de su presentación si está ha sido extemporánea, salvo las declaraciones tributarias que se acojan al beneficio de auditoría, caso en el cual, la firmeza se adquiere en un plazo inferior.

De la norma en cita se concluye que la consecuencia de la firmeza de las declaraciones tributarias, consiste en que a partir de ella, la Administración, no puede ejercer válidamente su facultad de fiscalización respecto de la liquidación privada, ni el administrado puede modificarla; el impuesto determinado es inalterable e indiscutible.

Sobre el particular la Sala ha afirmado²³:

“...considera la Sección que la firmeza de una declaración tributaria conlleva necesariamente la imposibilidad tanto de la administración de ejercer su facultad de fiscalización, como del contribuyente de corregirla.

No debe confundirse el término de firmeza, con la firmeza misma, pues mientras corre el término de firmeza si es posible que tanto la administración como los contribuyentes realicen actos tendientes a determinar correctamente la obligación tributaria, lo que incluye el ejercicio de la facultad de corrección, mientras que una vez ocurrida la firmeza, el impuesto se vuelve incontrovertible e inmodificable tanto para una parte como para la otra, pues la firmeza es oponible a ambas partes.

Así lo ha precisado la Sala en reiteradas oportunidades cuando se ha considerado que los contribuyentes no pueden efectuar correcciones a una

²² ARTICULO 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, ésta no se notificó.

²³ sentencia 12949 del 10 de febrero de 2003

declaración tributaria que se encuentre en firme, ni la administración puede darle efectos legales a dicha corrección²⁴.

En ese contexto, para la Sala, la corrección de la declaración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, procede siempre y cuando la declaración tributaria no se encuentre en firme; de no ser así, limitar en el tiempo el acceso a los trámites procesales, sería desconocer las garantías en el ejercicio de los derechos de los particulares y la protección del interés general, tal como lo establece el artículo 209 de la Constitución Política²⁵.

Además, la expresión en *cualquier tiempo* no puede interpretarse en el sentido de *indefinido*, sugerido por el actor y la parte coadyuvante, ya que los mismos antecedentes legislativos, puestos de presente, parten de la eficacia administrativa, consistente con el artículo 209 de la Constitución, el cual establece el principio de eficacia de la función administrativa, a la vez que sirve de protección jurídica para los particulares.

El procedimiento administrativo regulado por una disposición legal, se convierte en una garantía para el administrado; supone la obligación de cumplir la norma que la ley establece, y ello requiere, por parte de la autoridad, el deber de adaptarse a las formalidades establecidas para tal fin, y en el particular, el deber de cumplirlas, de este modo se garantiza la recta aplicación de los preceptos constitucionales y legales que regulan el ejercicio de la función pública.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala observa que en el concepto demandado la DIAN se limitó a definir el plazo para realizar las correcciones de que trata el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, es decir, acató los principios de economía, celeridad y eficacia administrativa contenidos en los artículos 83, 84, 209 y 33 de la Constitución Política y en el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo, ya que al establecer que la corrección se hará dentro del término de firmeza de la declaración tributaria, no dejó al arbitrio ni del Estado ni de los administrados el término para realizarla, evitando de esa forma, la violación del principio constitucional de la seguridad jurídica, es decir, el conocimiento relativamente cierto de cuál es la norma o normas jurídicas aplicables a cada caso, la interpretación uniforme, la similitud de trato para todas las personas por parte de la Administración, y el pronunciamiento de decisiones similares frente a situaciones fácticas similares.

En efecto, se reitera, que el propósito de la ley no fue modificar la obligación sustancial del contribuyente, sino ofrecerle a los particulares un marco normativo sencillo, claro y confiable; además de que la supresión de trámites, persigue la racionalización del Estado y la optimización de su funcionamiento. Es decir, la ley tiene un contenido formal, en cuanto su finalidad fue suprimir trámites

²⁴Entre otras las sentencias de fechas 29 de septiembre de 2000, Exp. 10576 C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla; 2 de marzo de 2001 Exp. 11656 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; 4 de mayo de 2001, Exp. 11653 C.P. Dra. Ligia López Díaz; 2 de noviembre de 2001 Exp. 12407 C.P. Dra. Ligia López Díaz y 26 de septiembre de 2002, Exp. 12790.

²⁵ Constitución Política: artículo 209. La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones. Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus ordenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.

innecesarios, sistematizar otros y facilitarlos, pero no fue expedida con el fin de que a través de ella se cambiaran los derechos sustanciales ya establecidos a favor o a cargo de los contribuyentes.

De otro lado, advierte la Sala, en cuanto a la prevalencia de la Ley 962 de 2005, exigida por el demandante, que *"...no se trata de la prevalencia de una norma sobre la otra, conforme lo plantea el demandante, sino de la aplicación de cada disposición dentro de la materia que regula y de la interpretación de manera armónica de dos normas, la primera que rige un derecho sustancial y la segunda que regula un trámite o procedimiento en relación con ese derecho sustancial"*²⁶

Siendo ello así, para la corrección de las declaraciones tributarias que disminuyen el valor a pagar o que aumenten el saldo a favor del contribuyente, existen las normas especiales que regulan dicho procedimiento; las cuales deben aplicarse dentro de términos precisos establecidos en la ley, aplicados en la misma forma tanto como para el contribuyente como para la Administración; vencidos los términos, la consecuencia que prevé la norma es la firmeza de la declaración, lo que significa que la declaración se convierte en definitiva y cualquier acto tendiente a modificarla por la Administración o por el mismo contribuyente carece de validez.

En ese orden de ideas, comparte la Sala las razones expuestas en el Concepto 039724 del 29 de mayo de 2007 que confirma el Concepto 059295 del 14 de julio de 2006, pues era necesario condicionar la corrección, de que trata el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, a que se realice dentro del término establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, es decir, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración en que se pretende imputar el saldo a favor, o dentro del año siguiente a su corrección; y no procede la corrección si el denuncia tributario se encuentra en firme, es decir, si se presenta después del plazo señalado en el artículo 714 del Estatuto Tributario; en consecuencia, la Sala negará las súplicas de la demandad.

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:

1. DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

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

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

²⁶ Sentencia 25000-23-27-000-2006-01253-01 (16707) del 19 de agosto de 2010, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ