



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., diecinueve (19) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201200399 01 [20601]

Actor: **ORGANIZACIÓN SOLARTE & CÍA S.C.A.** (NIT. 800146425-6)

Demandado: **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

Impuesto sobre la renta y complementarios – año gravable 2005

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 15 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“1. Se declara la NULIDAD de la Resolución No. 312412011000001 de 28 de junio de 2011, por la cual la División de Gestión de Liquidación de la DIAN

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



negó la solicitud de corrección radicada por la **ORGANIZACIÓN SOLARTE & CÍA S.C.A.**, con el No. 00001954 de 11 de febrero de 2011.

2. Se declara la **NULIDAD** de la Resolución No. 312362012000001 de 27 de febrero de 2012, por la cual la División de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó el acto anterior.

3. A título de restablecimiento del derecho se **DECLARA** la validez del proyecto de corrección presentado por la **ORGANIZACIÓN SOLARTE & CÍA S.C.A.** el 11 de febrero de 2011, con radicado No. 00001954.

[...]”¹.

ANTECEDENTES

El 19 de abril de 2006, ORGANIZACIÓN SOLARTE & CÍA S.C.A. declaró renta por el año gravable 2005. En la declaración, registró una pérdida líquida de \$7.888.593.000, un total impuesto a cargo de \$281.333.000 y un saldo a pagar de \$16.869.000².

El 13 de diciembre de 2006, la actora corrigió la declaración privada y liquidó una pérdida líquida de \$6.521.990.000, un total impuesto a cargo de \$281.333.000 y un saldo a pagar de \$16.869.000³.

¹ Folios 166 a 173 c.p.

² Folio 14 c.a.

³ Folio 16 c.a.



El 10 de febrero de 2011, la demandante corrigió nuevamente la declaración. En dicha corrección modificó los renglones 32- *total gastos nómina*, 33 -*aportes al sistema de seguridad social*, 34 - *aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación*, 35 *efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inversiones*, 40 -*otros activos*, 41- *total patrimonio bruto*, 42- *Pasivos*, 43-*total patrimonio líquido*, y mantuvo la pérdida líquida, el impuesto a cargo y el saldo a pagar que en la corrección del 13 de diciembre de 2006⁴.

El 11 de febrero de 2011, la actora presentó solicitud y proyecto de corrección de la declaración de renta por el año gravable 2005. En este proyecto aumentó la pérdida líquida de \$6.521.990.000 a \$11.229.679.000 y mantuvo el impuesto a cargo y el saldo a pagar de la corrección del 13 de diciembre de 2006⁵.

El 28 de febrero de 2011, la DIAN profirió el Auto de Archivo 312382011000005, que declaró como no válida la declaración de corrección del 10 de febrero de 2011⁶, por haber sido presentada por fuera del término de dos años, previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario. La decisión fue confirmada por las Resoluciones 900001 del 29 de marzo de 2011⁷ y 0165 del 3 de mayo de 2011⁸, que resolvieron la reposición y la apelación, respectivamente.

⁴ Folio 18 c.a.

⁵ Folios 1 a 6 y 20 c.a.

⁶ Folios 44 a 48 c.a.

⁷ Folios 53 a 61 c.a.

⁸ Folios 62 a 68 c.a.



El 28 de junio de 2011, la DIAN profirió la Resolución 312412011000001, que negó el proyecto de corrección presentado por la contribuyente el 11 de febrero de 2011⁹. Lo anterior, porque al igual que la corrección del 10 de febrero de 2011, el proyecto de corrección también fue extemporáneo, pues para la corrección de la declaración no es aplicable el término de cinco años previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, sino el del artículo 589 de la misma normativa.

Previa interposición del recurso de reconsideración contra el acto anterior, el 9 de marzo de 2012, la Administración notificó la Resolución 312362012000001 de 27 de febrero de 2012, que confirmó el acto recurrido¹⁰.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., ORGANIZACIÓN SOLARTE & CÍA S.C.A. solicitó la nulidad de las Resoluciones 312412011000001 de 28 de junio de 2011 y 312362012000001 de 27 de febrero de 2012 y formuló las siguientes pretensiones¹¹:

⁹ Folios 84 a 87 c.a.

¹⁰ Folios 118 a 123 c.a.

¹¹ Folio 2 c.p.



“1. Pretensiones

1.1. Que se declare la nulidad total de los actos indicados en la referencia, por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) negó el proyecto de corrección presentado por la Compañía en relación con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005.

1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada:

1.2.1. Teniendo como válido ese proyecto de corrección¹² y declarando su firmeza, y

1.2.2. Autorizando expresamente la amortización de las mayores pérdidas fiscales determinadas en esa corrección (\$4.707.689.000), por un término de tres años desde cuando se produzca la sentencia definitiva, considerando que de haber sido aceptado el proyecto de corrección por la DIAN en 2011, la Compañía habría podido utilizar esas pérdidas fiscales dentro de los términos y condiciones establecidos en el artículo 147 del Estatuto Tributario (E.T.), y para la fecha de la solicitud ya habrían transcurrido cinco años.

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

¹² O en defecto de ello reconociendo que respecto del mismo o del recurso de reconsideración interpuesto por la Compañía, ha operado el silencio administrativo positivo.



Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 147, 560, 588, 589, 683 y 714 del Estatuto Tributario.
- Artículo 40 numeral 2 del Decreto 4048 de 2008.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Como concepto de la violación, la demandante expuso, en síntesis, lo siguiente:

Incompetencia del funcionario que resolvió el recurso de reconsideración

De acuerdo con el artículo 560 del Estatuto Tributario, en armonía con el artículo 40 numeral 2 del Decreto 4048 de 2008, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos del Nivel Central de la DIAN es la encargada de resolver el recurso de reconsideración cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT.

En este caso, la cuantía es superior a 5000 UVT porque el proyecto de corrección del 11 de febrero de 2011 fue para aumentar las pérdidas fiscales de \$6.521.990.000 a \$11.229.679.000.



Como la DIAN negó el proyecto de corrección, la actora interpuso recurso de reconsideración contra tal decisión.

A pesar de que la actora solicitó el traslado del recurso a la Subdirección de Recursos Jurídicos, por ser la dependencia competente para resolverlo, este fue resuelto por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.

En esas condiciones, los actos acusados son nulos comoquiera que el recurso de reconsideración fue resuelto por funcionario incompetente. Asimismo, conforme con lo previsto en el artículo 734 del Estatuto Tributario, operó el silencio administrativo positivo frente al recurso y, por tanto, se entiende que el proyecto de corrección fue aceptado por la Administración.

Los actos que declararon como no válida, por extemporánea, la declaración de corrección de 10 de febrero de 2011, que fueron el fundamento de los actos demandados, se encuentran sujetos a control jurisdiccional y aún no existe pronunciamiento definitivo, por lo que gozan de presunción de legalidad.

Así, la corrección presentada el 10 de febrero de 2011 se presume válida y, en consecuencia, sirve de base para el proyecto de corrección que se discute en este proceso.



Firmeza de las declaraciones y correcciones en las que se determinen pérdidas fiscales

El artículo 147 inciso 5 del Estatuto Tributario prevé un término de firmeza de cinco años para las declaraciones en las que se determinen pérdidas fiscales. Este término se aplica tanto para la facultad de fiscalización de la DIAN como para el derecho que tienen los contribuyentes a corregir las declaraciones.

Los actos acusados están falsamente motivados, pues no es válida la interpretación de la DIAN, en el sentido de que el artículo 147 del Estatuto Tributario solo se aplica a las facultades de fiscalización, porque los términos para la corrección voluntaria de las declaraciones son los de los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario. Ello, porque la declaración privada con pérdidas fiscales o con beneficio de auditoría tiene una firmeza especial de 5 años, según lo dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Además, el Consejo de Estado ha precisado que no debe confundirse el término de firmeza con la firmeza misma, pues mientras corre el término de firmeza 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 corrección¹³.

¹³ Sección Cuarta, sentencia de 3 de febrero de 2003, exp. 12949.



Asimismo, contrario a lo afirmado por la Administración, el ejercicio de la facultad de fiscalización no está regulada por el artículo 147 del Estatuto Tributario sino por los artículos 683 y siguientes ibídem.

En ese contexto, la solicitud de corrección presentada el 11 de febrero de 2011 fue oportuna por cuanto se presentó dentro de los cinco años siguientes a la presentación de la declaración inicial.

Los actos acusados también desconocieron el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, pues no tuvieron en cuenta la doctrina oficial fijada en los Conceptos 051022 de 29 de julio de 2005 y 108798 de 31 de octubre de 2008, conforme con los cuales una declaración que no está en firme es modificable por la Administración y por el contribuyente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA



La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación¹⁴:

Competencia del funcionario que profirió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

De conformidad con el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006, en concordancia con el Decreto 4048 de 2008 y la Instrucción de la DIAN 0000001 de 4 de noviembre de 2008, para determinar la competencia funcional para resolver el recurso de reconsideración contra los actos de determinación de los impuestos, la cuantía del acto corresponde a los mayores valores determinados oficialmente por concepto de impuestos y sanciones.

El acto que negó la corrección a la declaración del año gravable 2005 es un acto administrativo sin cuantía, por cuanto no existe una diferencia entre los valores determinados por concepto de impuestos entre la liquidación privada del contribuyente y el acto oficial de determinación o por concepto de sanciones. En consecuencia, la competente para resolver el recurso de reconsideración era la División de la Gestión Jurídica de Grandes Contribuyentes, quien, en efecto, decidió el recurso interpuesto.

¹⁴ Folios 102 a 112 c.p.



Además, las normas en las que la actora fundamentó la presunta falta de competencia del funcionario que resolvió el recurso de reconsideración se refieren a la determinación de la cuantía para efectos judiciales y no administrativos.

Por lo anterior, los actos administrativos acusados fueron expedidos por funcionario competente, por lo cual no operó el silencio administrativo positivo.

Término de firmeza de las declaraciones privadas

El término de firmeza de cinco años previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario constituye una excepción al término general de firmeza de las declaraciones, pero no es aplicable para la corrección voluntaria de las declaraciones tributarias, de conformidad con el artículo 588 del Estatuto Tributario.

La demandante confunde el término de firmeza con la oportunidad para corregir voluntariamente la declaración privada, pues la firmeza de la declaración establecida en el artículo 147 del Estatuto Tributario se refiere al término con el que tiene la Administración para ejercer la facultad de fiscalización, mientras que el artículo 588 de la misma normativa prevé la facultad del contribuyente para corregir las declaraciones tributarias de manera voluntaria, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, por lo que si transcurrido este término no presenta la corrección pierde la oportunidad para hacerlo.



Para la fecha de expedición de los actos demandados no existía controversia judicial sobre la legalidad de los actos que declararon como no válida, por extemporánea, la declaración de corrección de 10 de febrero de 2011. Por tanto, los actos administrativos acusados fueron debidamente motivados y gozan de presunción de legalidad, toda vez que no han sido anulados o suspendidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones¹⁵:

El artículo 714 del Estatuto Tributario prevé, en forma general, que las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los dos 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 esta.

Los contribuyentes tienen derecho a corregir la declaración inicial, según el artículo 588 del Estatuto Tributario, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar

¹⁵ Folios 147 a 163 c.p.



y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, siempre y cuando la corrección aumente el impuesto o disminuya el saldo a favor.

El Consejo Estado ha precisado que dentro del término de dos años, antes de que adquiriera firmeza la declaración privada, la Administración puede ejercer su facultad de fiscalización y el contribuyente puede corregir su declaración, pero una vez en firme, es incontrovertible e inmodificable¹⁶.

El artículo 147 del Estatuto Tributario establece un término especial de firmeza para las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, que es de 5 años contados a partir de la fecha de su presentación.

Es equivocada la interpretación de la DIAN respecto del artículo 147 del Estatuto Tributario cuando afirma que esta norma se refiere únicamente al término que tienen las autoridades tributarias para el ejercicio de sus facultades de fiscalización y no a la oportunidad del contribuyente para corregir de manera voluntaria las declaraciones que determinen o compensen pérdidas fiscales.

¹⁶ Sentencias 29 de septiembre de 2000, exp. 10576, C.P. Germán Ayala Mantilla; 2 de marzo de 2001, exp. 11656, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 4 de mayo de 2001, exp. 11653, C.P. Ligia López Díaz; 2 de noviembre de 2001, exp. 12407, C.P. Ligia López Díaz y 26 de septiembre de 2002, exp. 12790.



El 19 de abril de 2006, la demandante presentó la declaración de renta y complementarios del año 2005 y liquidó una pérdida líquida de \$7.888.593.000, por lo que era aplicable el artículo 147 del Estatuto Tributario.

El término de firmeza, esto es, 5 años contados a partir de la fecha de presentación de la declaración privada, venció el 20 de abril de 2011. En consecuencia, los actos acusados son nulos porque la solicitud de corrección presentada por la demandante el 11 de febrero de 2011, fue oportuna, pues no había transcurrido el término de firmeza de la declaración privada.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan¹⁷:

En los actos acusados se discute la procedencia de la solicitud de corrección de 11 de febrero de 2011 y no la validez de la corrección presentada el 10 de febrero de 2011, como lo concluye el a quo, pues este punto hace parte de otro proceso que está en trámite ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

¹⁷ Folios 175 a 180 c.p.



La discusión no se centra en determinar cuál es el término de firmeza de las declaraciones tributarias en las que se determinen pérdidas fiscales, pues no se discute si la DIAN ejerció la facultad de fiscalización, sino el término que tenía la demandante para corregir voluntariamente la declaración de renta del año gravable 2005.

El Tribunal desconoció el artículo 588 del Estatuto Tributario que prevé expresamente la facultad que tienen los contribuyentes para corregir voluntariamente sus declaraciones tributarias, bien sea para aumentar o disminuir su saldo a favor o su saldo a pagar. Por tanto, si el contribuyente no corrige la declaración de forma voluntaria dentro del término legal, solo le queda la posibilidad de que sea corregida en forma provocada, de acuerdo con las modificaciones propuestas por la Administración.

Para modificar las declaraciones tributarias, el legislador estableció, en normas independientes, límites tanto para que la Administración fiscalice (artículo 147, 689-1 y 706 del Estatuto Tributario), como para que los contribuyentes corrijan las declaraciones tributarias (artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario).

El a quo se equivocó al equiparar los términos general y especial de firmeza, previstos en los artículos 714 y 147 del Estatuto Tributario, a la facultad de corrección voluntaria que tienen los contribuyentes según los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con el Concepto 018802 de 8 de marzo de 2001 de la DIAN, la finalidad del artículo 705-1 del Estatuto Tributario *“fue la de unificar los términos de firmeza de las*



declaraciones de renta con los de ventas y retención en la fuente. Pero ello no quiere decir que se haya modificado el término de corrección voluntaria de las declaraciones voluntarias, contenido en el inciso primero del artículo 588 del Estatuto Tributario”.

Por lo expuesto, la solicitud de corrección radicada el 11 de febrero de 2011 que modificó la declaración de corrección presentada el 10 de febrero de 2011, que, a su vez, fue declarada como no válida, se presentó por fuera del término de dos años, previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario para presentar correcciones voluntarias.

En esas condiciones, los actos administrativos acusados se profirieron en cumplimiento del ordenamiento jurídico aplicable en el sentido de tener como no válida la corrección presentada por fuera del término establecido legalmente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda¹⁸.

¹⁸ Folios 189 a 190 c.p.



La **demandada** reiteró los planteamientos de la contestación y del recurso de apelación¹⁹.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala precisa si son legales los actos administrativos por los cuales la DIAN negó, por extemporáneo, la solicitud y el proyecto de corrección a la declaración de renta del año gravable 2005, presentado el 11 de febrero de 2011.

En concreto, determina cuál era el término para corregir la declaración de renta del referido año gravable, en la que se registraron pérdidas fiscales; si el de cinco años, de acuerdo con el artículo 147 del Estatuto Tributario o el de un año o dos años, según los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

Previo a decidir sobre el fondo del asunto, la Sala determina quién era el funcionario competente para resolver el recurso de reconsideración, pues el a quo no decidió este cargo que fue propuesto en la demanda.

¹⁹ Folios 191 a 200 c.p.



La actora considera que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración es un acto con cuantía superior a 5.000 UVT, motivo por el cual debió ser proferida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos del Nivel Central de la DIAN y no por la Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, circunstancia que vició de nulidad el acto demandado, porque desconoció el artículo 560 del Estatuto Tributario en armonía con el artículo 40 numeral 2 del Decreto 4048 de 2008.

Por su parte, la DIAN sostiene que el acto que negó la solicitud de corrección a la declaración de renta del año gravable 2005 es un acto sin cuantía, para fines administrativos, por lo cual el Jefe de la División Jurídica de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de Bogotá era el competente para resolver el recurso de reconsideración.

Sobre el particular, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 28 de agosto de 2013²⁰.

La competencia funcional para conocer el recurso de reconsideración fue establecida en el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006, así:

²⁰ Exp. 19004, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



“ARTÍCULO 44. Modifícase el artículo 560 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 560. Competencia para el ejercicio de las funciones. Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política.

(...)

Tratándose de fallos de los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia, la competencia funcional de discusión corresponde:

1. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea inferior a setecientas cincuenta (750) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

2. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a setecientas cincuenta (750) UVT, pero inferior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales de la capital del Departamento en el que esté ubicada la



Administración que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

3. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

(...)

Cuando se trate de actos sin cuantía, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas nacionales que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

Los recursos de reconsideración que sean confirmados o denegados deberán ser proferidos mediante resoluciones motivadas. Para efectos de lo previsto en los numerales 1, 2 y 3 del presente artículo, serán competentes para conocer los recursos de reconsideración en segunda instancia, los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales que de acuerdo con la estructura funcional sean superiores jerárquicamente a aquella que profirió el fallo.

PARÁGRAFO. Cuando se trate del fallo de los recursos a que se refiere el numeral 3, previamente a la adopción de la decisión y cuando así lo haya solicitado el contribuyente, el expediente se someterá a la revisión del Comité Técnico que estará integrado por el Ministro de Hacienda y



Crédito Público o su delegado, el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, el Jefe de la Oficina Jurídica o su delegado y los abogados ponente y revisor del proyecto de fallo.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Lo dispuesto en el presente artículo se aplicará una vez se expida por el Gobierno Nacional el decreto de estructura funcional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Hasta tanto se produzca dicho decreto, continuarán vigentes las competencias establecidas conforme con la estructura actual. (Subraya la Sala).

Mediante Decreto 4048 de 2008, el Ejecutivo modificó la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concretamente, en el artículo 40 se determinó la competencia funcional para resolver el recurso de reconsideración, así:

“ARTÍCULO 40. COMPETENCIA FUNCIONAL. Para efectos de lo previsto en el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones serán resueltos conforme a las reglas de competencia que se definen a continuación:

1. Cuando el acto objeto del recurso incluídas las sanciones impuestas no tenga cuantía o esta sea inferior a setecientos cincuenta (750) UVT, será competente para resolverlo el Jefe de la División de Gestión Jurídica o quien haga sus veces de la Dirección Seccional que profirió el acto recurrido.



2. Cuando la cuantía del acto de determinación de impuestos y que imponen sanción, sea igual o superior a setecientos cincuenta (750) UVT, pero inferior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, la División de Gestión Jurídica o quien haga sus veces de las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas, de la capital del Departamento en el que esté ubicada la Dirección Seccional que profirió el acto recurrido, así:

2.1 La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, será la competente para resolver los recursos de reconsideración, interpuestos contra los actos proferidos por las Direcciones Seccionales de Impuestos de Grandes Contribuyentes, de Impuestos de Bogotá y de Aduanas de Bogotá;

[...]

3. Cuando la cuantía del acto de determinación de impuestos y que imponen sanción sea superior a cinco mil (5.000) UVT, será competente para fallar el recurso de reconsideración la Subdirección de Gestión Recursos Jurídicos. [...]”. (Subraya la Sala)

Así, según el artículo 560 del Estatuto Tributario, norma que regula la **competencia funcional de la DIAN** para el ejercicio de sus funciones, “se entiende que la cuantía del acto objeto del recurso comprende los mayores valores determinados por concepto de impuestos y sanciones”, esto es, la diferencia entre el impuesto y las sanciones fijados por el contribuyente y los determinados por la Administración.



En este caso, el 11 de febrero de 2011, la actora presentó proyecto de corrección de la declaración de renta por el año gravable 2005, en el que aumentó la pérdida líquida de \$6.521.990.000 a \$11.229.679.000 **y mantuvo el impuesto a cargo y el saldo a pagar de la corrección del 13 de diciembre de 2006**²¹.

El 28 de junio de 2011, la DIAN profirió la Resolución 312412011000001, por la que negó la solicitud de corrección presentada por la contribuyente el 11 de febrero de 2011²².

En los términos del artículo 560 del Estatuto Tributario, el acto que negó la solicitud de corrección no arroja una diferencia entre el impuesto determinado en la corrección a la declaración privada del 13 de diciembre de 2006 y la solicitud y el proyecto de corrección presentados por la actora el 11 de febrero de 2011.

En consecuencia, de conformidad con el artículo 40 numeral 1 del Decreto 4049 de 2008, la competente para resolver el recurso de reconsideración contra el acto que negó la corrección de la declaración de renta del año 2005, que para efectos administrativos no tiene cuantía, era la Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, quien, en efecto, decidió el recurso interpuesto. Por tanto, el cargo no prospera.

²¹ No debe tenerse en cuenta la corrección del 10 de febrero de 2011, como más adelante se precisa.

²² Folios 84 a 87 c.a.



Término para presentar el proyecto de corrección a la declaración privada en la que se registran pérdidas fiscales

Para establecer el término que tenía la actora para presentar la corrección a la declaración de renta del año gravable 2005, que registró pérdidas fiscales, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 5 de mayo de 2016²³. En consecuencia, precisa lo siguiente:

El artículo 714 del Estatuto Tributario establece el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, así:

***“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, ésta no se notificó”. (Subraya la Sala).

²³ Expediente 20186 C. P Jorge Octavio Ramírez Ramírez



Para el caso de las declaraciones presentadas dentro de los plazos previstos por el Gobierno Nacional, sobre las que no se ha solicitado devolución, la norma establece, en forma general, un término de firmeza de dos años contados a partir del vencimiento de término para declarar, siempre y cuando no se haya notificado el requerimiento especial.

Por su parte, el artículo 147 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, dispuso un término especial de firmeza de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de su presentación, para las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales.

Esta norma constituye una prerrogativa que amplía a 5 años el término general de firmeza de las declaraciones privadas, para que la Administración pueda ejercer la facultad de fiscalización y determinación del tributo, siempre y cuando en las declaraciones de renta y sus correcciones se determinen o compensen pérdidas fiscales.

Sin embargo, este término especial de firmeza no es aplicable para la corrección voluntaria de las declaraciones privadas, toda vez que la legislación tributaria prevé los plazos que tiene el contribuyente para corregir voluntariamente las declaraciones del impuesto sobre la renta.

Una, es la corrección en bancos, prevista en el artículo 588 del Estatuto Tributario²⁴, que procede, en general, con el fin de aumentar el valor a pagar o disminuir el saldo a favor.

²⁴ **“ARTÍCULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR.** Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias **dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar** y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.



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

El otro procedimiento para corregir las declaraciones es el consagrado en el artículo 589 del Estatuto Tributario, que procede, en términos generales, cuando se disminuye el impuesto o se aumenta el saldo a favor. La citada norma dispone lo siguiente:

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

<Inciso adicionado por el artículo 46 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, no se aplicará la sanción de corrección. Para tal efecto, el contribuyente procederá a corregir, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo siguiente y explicando las razones en que se fundamenta.

<Inciso adicionado por el artículo 63 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> La corrección prevista en este artículo también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección.

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

PARÁGRAFO 20. <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Parágrafo adicionado por el artículo 173 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580, 650-1y 650-2 del Estatuto Tributario siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el presente artículo, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 641 del Estatuto Tributario, sin que exceda de 1.300 UVT." (Resalta la Sala).

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



“Art. 589. 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 el 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 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.

PARÁGRAFO. El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio”. (Resalta la Sala).

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

Igualmente, de conformidad con el artículo 647-1 parágrafo 1 del Estatuto Tributario, cuando las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta impliquen un



aumento de pérdidas fiscales, el procedimiento que debe aplicarse es el previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Así, en la sentencia de 5 de mayo de 2016, que se reitera²⁵, la Sala señaló que uno es el término de firmeza de la declaración, que es de 2 o 5 años, y otro, el plazo para corregir la declaración, que es de 1 o 2 años, según se trate de una mayor o menor carga tributaria. En dicha oportunidad, la Sala precisó lo siguiente:

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

Ello se ratifica en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario²⁶ en el que se prevé que las correcciones que incrementen el valor de las pérdidas fiscales, deben realizarse conforme al procedimiento contemplado en el artículo 589 ibídem, esto es, en el término de 1 año.

Así, de acuerdo con la regulación específica del procedimiento de corrección de las declaraciones -artículos 588 y 589 ibídem- y, la previsión especial en

²⁵ Exp. 20186, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁶ Artículo 647-1. Adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003. La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

PARÁGRAFO 10. Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.

[...]” (Subraya la Sala)



materia de corrección de pérdidas fiscales contenida en el citado artículo 647-1, debe entenderse que:

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

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

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

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

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

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



2.3. Así las cosas, la Sala concluye que:

- La ley estableció (i) un término de firmeza general para la Administración – artículo 714 E.T.: 2 años-, (ii) un término de firmeza especial para las declaraciones que registren o compensen pérdidas – artículo 147 E.T.: 5 años y, (iii) un plazo específico para que los contribuyentes puedan enmendar los errores consignados en las declaraciones tributarias – artículo 588: 2 años y, artículo 589: 1 año, dependiendo de lo que pretenda corregir el declarante-.

- *La corrección de las declaraciones deben efectuarse dentro del término que otorga la Ley -1 o 2 años-. Para el caso de las correcciones de las declaraciones iniciales, ese plazo se cuenta desde el vencimiento del término para declarar, y cuando se corrijan las declaraciones de corrección, a partir de la última corrección realizada.*

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

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

- a) *La corrección voluntaria y espontánea del contribuyente que puede ejercerse como se expuso en el numeral (iii)²⁷*
- b) *La facultad de fiscalización que le permite a la Administración dentro del plazo de 2 o 5 años, según el caso, requerir al contribuyente para que corrija la declaración, corrección provocada, y*
- c) *El término de firmeza de la liquidación que es de 2 o 5 años, como se dijo.*

²⁷ El ejercicio de esta potestad está sujeta al plazo de firmeza



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

Sin embargo, el **13 de diciembre de 2006**, la sociedad presentó declaración de corrección de la citada liquidación privada –primera declaración de corrección-²⁸.

Posteriormente, el **10 de febrero de 2011**, la contribuyente corrigió nuevamente la declaración tributaria, sin modificar el impuesto declarado²⁹ –objeto de los actos demandados-.

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

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

No puede perderse de vista que una vez vencido el término de corrección, el contribuyente no tiene facultades para corregir la declaración tributaria, aun

²⁸ En los actos demandados no se controvierte la validez de esta declaración de corrección.

²⁹ La corrección del 10 de febrero de 2011, registra el mismo impuesto a cargo declarado en la corrección del 13 de diciembre de 2006 y en la declaración inicial del 19 de abril de 2006. Fls 13-20 c.a.



cuando el plazo de firmeza especial no hubiere fenecido, puesto que este último es el límite dentro del cual debe ejercerse el plazo de corrección de que tratan los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario [...]”. (Subraya la Sala).

En consecuencia, el término de firmeza especial de 5 años para las declaraciones de renta que registren pérdidas fiscales, previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, es para que la DIAN ejerza su facultad de fiscalización.

Este término especial de firmeza no puede confundirse con el plazo que tienen los contribuyentes para corregir voluntariamente las declaraciones privadas de conformidad con los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario. Además, cuando la corrección tiene por objeto el aumento en las pérdidas fiscales, el contribuyente debe aplicar el artículo 589 del Estatuto Tributario, para lo cual tiene un año para presentar la solicitud de corrección.

Asimismo, el término de corrección se cuenta a partir de la última corrección presentada.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

El 19 de abril de 2006, la actora declaró renta del año gravable 2005. En la declaración, registró una pérdida líquida de \$7.888.593.000, un total impuesto a cargo de \$281.333.000 y un saldo a pagar de \$16.869.000³⁰.

³⁰ Folio 14 c.a.



El **13 de diciembre de 2006**, la actora corrigió la declaración privada y liquidó una pérdida líquida de \$6.521.990.000, un total impuesto a cargo de \$281.333.000 y un saldo a pagar de \$16.869.000³¹.

El **10 de febrero de 2011**, la demandante corrigió nuevamente la declaración. En dicha corrección mantuvo la pérdida líquida, el impuesto a cargo y el saldo a pagar que declaró en la corrección del 13 de diciembre de 2006.

El 28 de febrero de 2011, la DIAN profirió el Auto de Archivo 312382011000005, que declaró como no válida la declaración de corrección del 10 de febrero de 2011³², por haber sido presentada extemporáneamente. La decisión fue confirmada por las Resoluciones 900001 del 29 de marzo de 2011³³ y 0165 del 3 de mayo de 2011³⁴, que resolvieron la reposición y la apelación, respectivamente.

En sentencia de 5 de mayo de 2016, exp. 20186, que se reitera, la Sala mantuvo la legalidad de los actos que declararon como **no válida la corrección presentada el 10 de febrero de 2011**. En consecuencia, tal corrección no tuvo validez.

³¹ Folio 16 c.a.

³² Folios 44 a 48 c.a.

³³ Folios 53 a 61 c.a.

³⁴ Folios 62 a 68 c.a.



El **11 de febrero de 2011**, la actora presentó solicitud y proyecto de corrección de la declaración de renta por el año gravable 2005. En este proyecto aumentó la pérdida líquida de \$6.521.990.000 a \$11.229.679.000 y mantuvo el mismo impuesto a cargo y el mismo saldo a favor de la corrección del 13 de diciembre de 2006³⁵.

El 28 de junio de 2011, la DIAN profirió la Resolución 312412011000001, por la que negó la solicitud de corrección presentada por la contribuyente el 11 de febrero de 2011³⁶.

Por Resolución 312362012000001 de 27 de febrero de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido³⁷.

Como la corrección del 11 de febrero de 2011 implicaba el aumento de las pérdidas fiscales de \$6.521.990.000 a \$11.229.679.000, el procedimiento aplicable era el previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario por remisión expresa del artículo 647-1 del mismo estatuto. Por lo tanto, la demandante tenía un año para corregir la declaración de renta del año 2005, contado a partir de la última corrección efectivamente realizada.

Dado que mediante sentencia de 5 de mayo de 2016³⁸ la Sala declaró como no válida la corrección del 10 de febrero de 2011, la última corrección que se tiene como válida es la del **13 de diciembre de 2006**.

³⁵ Folios 1 a 6 y 20 c.a.

³⁶ Folios 84 a 87 c.a.

³⁷ Folios 118 a 123 c.a.

³⁸ Exp. 20186, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



En consecuencia, el término de 1 año para corregir la declaración de renta para aumentar las pérdidas fiscales vencía el **13 de diciembre de 2007**, por lo que el proyecto de corrección radicado el **11 de febrero de 2011** fue extemporáneo. Por tanto, no prospera el cargo.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se niegan las 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

RECONÓCESE personería a Laura Marcela Rincón Vega como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 201 del cuerdo principal.

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



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

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

Presidente

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co