



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., cinco (05) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

RADICACIÓN No. 250002337000201200106 01

ACTOR: FARMATODO COLOMBIA S.A.

DEMANDADO: U.A.E. DIAN

**REFERENCIA: TÉRMINO DE CORRECCIÓN DE ERRORES DE ARRASTRE
DE SALDOS A FAVOR DEL PERÍODO FISCAL ANTERIOR
EN LAS DECLARACIONES QUE REGISTRAN PÉRDIDAS**

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que negó las pretensiones de la demanda.

D) ANTECEDENTES

El 18 de abril de 2008, 16 de abril de 2009, el 15 de abril de 2010 y el 30 de agosto de 2011, FARMATODO COLOMBIA S.A. presentó las declaraciones de renta de los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, respectivamente. En esas liquidaciones privadas la sociedad registró:

DECLARACIÓN	PÉRDIDA LÍQUIDA	IMPUESTO A CARGO	SALDO A FAVOR¹
2007	\$6.289.866.000	\$43.666.000	\$507.470.000
2008	\$7.523.084.000	\$52.955.000	\$175.877.000
2009	\$14.458.808.000	\$198.798.000	\$90.869.000
2010	\$22.282.637.000	\$291.461.000	\$208.495.000

¹ El saldo a favor se generó por las retenciones practicadas en el período gravable.



El 11 de enero de 2012, la sociedad solicitó ante la DIAN la corrección de las citadas declaraciones, invocando el procedimiento previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. La corrección consistía en el arrastre de los saldos a favor que se generaron en esas declaraciones.

El 11 de abril de 2012, la Administración, mediante el Oficio No. 0216781104, negó por improcedente la solicitud de corrección del saldo a favor de las citadas declaraciones por cuanto fue presentada de forma extemporánea en tanto la Ley 962 de 2005 y el artículo 589 del Estatuto Tributario señalan que debe presentarse en el término de un año.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, FARMATODO S.A., solicitó:

“1. Declare la nulidad del Oficio No. 0216781104 de fecha 11 de abril de 2012 proferido por la División de Gestión de Recaudación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-.

2. Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi poderdante y, por lo tanto: a) se incluya en la cuenta corriente de mi poderdante el saldo a favor que arrojaron las declaraciones de renta de los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, que ascendió a la suma de \$982.711.000; b) se ordene a la DIAN a corregir de oficio las declaraciones de renta y complementarios presentadas por FARMATODO COLOMBIA S.A. por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, con el fin de que los saldos a favor de dichas declaraciones, sean arrastrados o imputados hasta el año gravable 2010; c) se ordene la devolución de dicho monto a FARMATODO COLOMBIA S.A. junto con la actualización e intereses a que haya lugar”.

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

Violación de los artículos 6 de la Constitución Política, 683 del Estatuto Tributario y 43 de la Ley 962 de 2005, y de la Circular DIAN 118 de 2005.

El artículo 43 de la Ley 962 de 2005 establece que la corrección por imputación de saldos a favor puede realizarse, a solicitud de parte o de oficio, “en cualquier tiempo”. Expresión, que fue precisada por el Consejo de Estado² en el sentido de que la corrección debe practicarse dentro del término de firmeza de las declaraciones.

El único condicionamiento que contempla la norma es que la inconsistencia no afecte el valor a pagar ni resulte relevante para la determinación del tributo o los valores retenidos.

² Sentencias del 19 de agosto de 2010 y 14 de abril de 2011, expedientes Nos. 16707 y 17829.



FARMATODO cumple con todos los requisitos contemplados en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 para que la autoridad tributaria, de oficio, realizara las correcciones solicitadas.

En primer lugar, la solicitud de corrección presentada no tiene incidencia en la determinación del tributo, puesto que lo que pretende es que el saldo a favor de las declaraciones de los años 2007, 2008 y 2009 se traslade hasta el año 2010.

En segundo lugar, la solicitud fue presentada dentro del término legal, esto es, antes de que las citadas liquidaciones privadas hubieran adquirido firmeza, pues, de conformidad con el artículo 147 del Estatuto Tributario, las declaraciones que registran pérdidas fiscales quedan en firme en el término de 5 años.

En este caso no es aplicable el término de un año para corregir dispuesto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, puesto que ese procedimiento hace referencia a las declaraciones que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor. Esto es, a errores en la determinación del impuesto.

Lo anterior es diferente, a la corrección dispuesta en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, que se aplica únicamente a errores de carácter formal, como el que se presenta en este caso.

Es por eso que debe aplicarse el término de corrección señalado en citado artículo 43, que permite que la corrección puede realizarse “en cualquier tiempo”, dentro del término de firmeza de las declaraciones.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos: El artículo 589 del Estatuto Tributario establece el procedimiento para corregir las declaraciones cuando se pretenda aumentar el saldo a favor. De ahí que para esos eventos, no sea aplicable el procedimiento de corrección dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, además, porque esta solo procede para subsanar errores formales en el diligenciamiento de las declaraciones.

Si el contribuyente consideró no imputar el saldo a favor en la declaración del período siguiente, dicha omisión no puede ser subsanada por la Administración en los términos del artículo 43 *ibídem*, a menos que demuestre que se trata de un error de diligenciamiento, esto es, que el valor que llevó como imputación no correspondía a la verdad.

Tal situación no se presenta en este caso porque no se trata de enmendar un error de diligenciamiento sino la configuración del saldo a favor, para lo cual existe un trámite dispuesto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

En igual sentido, se pronunció la Administración en los Conceptos DIAN Nos. 59295 de 2006 y 39724 de 2009. Este último se declaró ajustado a derecho por el Consejo de Estado, mediante sentencia del 5 de diciembre de 2011, expediente No. 17545.



IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, mediante providencia del 7 de noviembre de 2013, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El Consejo de Estado, en sentencia del 5 de diciembre de 2011³, precisó que el procedimiento 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, se sujeta al establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, con la advertencia de 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.

Es por eso que la solicitud de corrección de la sociedad, en la que se pretende aumentar el saldo a favor liquidado, debe regirse por el término dispuesto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, se advierte que las solicitudes de corrección de los años 2007 a 2009 fueron presentadas extemporáneamente, porque se realizaron por fuera del término de un año dispuesto en el artículo 589 *ibídem*. No pasa lo mismo con la solicitada por el año 2010, pero, esa imputación solo sería posible para el año gravable 2011, el cual no es objeto de discusión en el presente proceso.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

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

El artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y el artículo 589 del Estatuto Tributario son normas independientes que regulan hechos y situaciones jurídicas diferentes. El primero, se aplica para errores o inconsistencias de carácter formal y, el segundo, para aumentar el saldo a favor cuando se derive de errores de determinación del impuesto.

En el presente caso, la corrección es de carácter formal, pues, aunque se pretende aumentar el saldo a favor inicialmente declarado, esa situación no se deriva de errores en la liquidación del impuesto ni afecta la determinación del mismo.

Por tanto, la corrección debe realizarse de acuerdo con el procedimiento dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, esto es, en cualquier tiempo antes de que las declaraciones tributarias adquieran firmeza.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

³ Expediente No. 17545.



La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico.

Corresponde a la Sala establecer la legalidad del acto administrativo que rechazó por extemporánea la solicitud de corrección del 11 de enero de 2012, presentada por la sociedad FARMATODO S.A. respecto de las declaraciones de renta de los años gravables 2007 a 2010.

En concreto, debe determinar cuál es el término para corregir los errores u omisiones de arrastre de saldos a favor del período anterior: si el señalado en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, como lo alega la actora, o el dispuesto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, como lo sostiene la Administración.

2. Término de corrección para el arrastre de saldos a favor omitidos.

2.1. El apelante considera que los errores u omisiones en el arrastre de saldos a favor son de carácter formal en tanto no afectan la determinación del tributo.

Por consiguiente, la sociedad podía corregir esas inconsistencias conforme con el procedimiento dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. Es decir, en cualquier tiempo dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias, que por registrar pérdidas fiscales, era de 5 años.

2.2. Según la Administración, la solicitud de corrección de la sociedad no pretende enmendar un error de carácter formal, sino la configuración de un nuevo saldo a favor, para lo cual existe trámite especial en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

2.3. Para efectos del presente análisis, es importante precisar que cuando se genera un saldo a favor en la declaración tributaria, una de las opciones que el contribuyente tiene es arrastrar o llevar ese saldo en la siguiente declaración⁴, para generar un nuevo saldo a favor susceptible de devolución, compensación o imputación posterior.

⁴ Artículo 815 del Estatuto Tributario. Otras de las opciones con las que cuentan los contribuyentes que liquiden saldos a favor consisten en imputarlo al pago del tributo del período siguiente, o solicitarlo en devolución y/o compensación en los términos dispuestos en los artículos 816 y 850 *ibidem* -2 años después de la fecha de vencimiento del plazo para declarar-.



Si el saldo a favor no es arrastrado en la siguiente declaración, sea por omisión o por error del contribuyente, este cuenta con la alternativa de corregir esa liquidación privada - la declaración del período siguiente en que se originó el saldo a favor-, para que así tenga la posibilidad de arrastrarlo en las declaraciones futuras.

Para tal efecto, la normativa tributaria le concede determinados procedimientos, que dependen de la corrección que el contribuyente pretenda realizar.

2.3.1. Los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario contemplan el procedimiento para las correcciones que impliquen (i) aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor, o (ii) disminuir el valor a pagar o **aumentar el saldo a favor**, respectivamente.

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

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

La Facultad de corrección⁵, en todo caso, debe ejercerse dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias, esto es, antes de que venza el plazo *general* previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario -2 años siguientes a la fecha de vencimiento para declarar, o *el especial*, contemplado como excepción⁶, para las declaraciones tributarias en que se determinan o compensan pérdidas fiscales -5 años a partir la presentación de la liquidación privada-.

Todo, porque la ley tributaria estableció el término de firmeza no solo para que el ente fiscal ejerciera válidamente la facultad de revisar y modificar las declaraciones tributarias, **sino también como un límite a la facultad de corrección de los contribuyentes regulada en los citados artículos 588 y 589**, pues, una vez adquiere firmeza la declaración tributaria, esta se torna inmodificable e incontrovertible tanto para la Administración como para el contribuyente.

⁵ La Sala ha precisado que **el plazo para realizar las correcciones voluntarias** - un año o dos, según sea el caso-, **también se cuenta desde la última corrección realizada**, en tanto los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario prevén la posibilidad de que exista corrección a la última corrección presentada.

⁶ La Sala en sentencia del ---, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez, expediente No. 20186, precisó que el artículo 147 del Estatuto Tributario estableció una excepción al término general de firmeza de las declaraciones tributarias, pero no a la facultad de corrección de los contribuyente regulada de forma específica en los artículos 588 y 589 del E.T. Por tanto, se concluyó que las corrección de las declaraciones que registren o compensen pérdidas fiscales debe realizarse dentro del término dispuesto en los artículos 588 y 589 *ibidem*, siempre que no hubiere vencido el plazo de firmeza especial contemplado para este tipo de declaraciones tributarias -5 años-.



Es por eso que la solicitud de corrección para aumentar o disminuir la carga tributaria o el saldo a favor debe presentarse dentro de los términos dispuestos en los artículos 588⁷ y 589 del Estatuto Tributario, y siempre que no haya operado el término de firmeza general o especial de la declaración tributaria.

2.3.2. Por su parte, el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 “Ley antitrámites”⁸ contempla un procedimiento **para corregir los errores de imputación de saldos a favor en las declaraciones tributarias, pero únicamente cuando se trate de inconsistencias que no resulten relevantes para definir de fondo la determinación del tributo.**

Dicho trámite, como lo ha precisado la Sala⁹ puede realizarse en cualquier tiempo dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias.

Todo, con la finalidad de que prevalezca la verdad real sobre la formal y racionalizar los trámites y procedimientos administrativos, pues, no puede perderse de vista que el objeto de esta ley fue suprimir los trámites innecesarios relativos a las correcciones y/o omisiones de carácter meramente formal¹⁰.

Al tener ese contenido estrictamente formal, es claro que la ley no tiene por finalidad alterar los derechos sustanciales ya establecidos a favor o a cargo de los contribuyentes.

2.3.3. Como se observa, el procedimiento contemplado en el artículo 43 de la ley antitrámites solo se aplica para corregir errores formales y no los relativos a la disminución o aumento del saldo a favor, por cuanto, para ello en el Estatuto Tributario existe una regulación específica en los artículos 588 y 589 que establecen el procedimiento que debe adelantarse para tales efectos¹¹.

Es por eso que cuando se trate de corregir errores en el arrastre de saldos a favor de períodos anteriores que impliquen la disminución o el aumento del saldo a favor en una declaración tributaria, el procedimiento aplicable es el señalado en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

⁷ El artículo 588 del Estatuto Tributario, a diferencia del 589 *ibidem*, no exige solicitud de corrección, por lo que la declaración de corrección se presenta en bancos.

⁸ “Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos”.

⁹ Sentencia del 19 de agosto de 2010, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 16707.

¹⁰ Gaceta del Congreso 678 del 12 de diciembre de 2003, Ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 014 de 2003 Cámara de Representantes, Pág. 1.

¹¹ En igual sentido, se pronunció esta Sala en sentencia del 11 de junio de 2014, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez, expediente No. 18846.



Así lo entendió la Sala¹², cuando declaró ajustado a derecho el Concepto DIAN 39724 del 29 de mayo de 2007¹³, doctrina oficial de la Administración, que además, sirvió de sustento al acto aquí demandado¹⁴. En la citada providencia se dijo:

“[E]l 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”.

2.3.4. De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Sala concluye que:

- La corrección de errores u omisiones en el arrastre de saldos a favor de períodos anteriores, que impliquen **disminuir o aumentar el saldo a favor**, debe realizarse en el término dispuesto en los artículos 588 -2 años- y 589 -1 año- del Estatuto Tributario, respectivamente.

¹² Sentencia del 5 de diciembre de 2011, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 17545.

¹³ Este concepto precisó el procedimiento para corregir los errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor del período anterior en el sentido 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”.*

¹⁴ Fl. 1 c.a.



- La Ley 962 de 2005 atiende a la corrección de errores de carácter formal, con la finalidad de suprimir los trámites innecesarios previstos para enmendar esa clase de errores y no los procedimientos establecidos de forma especial en la normativa tributaria.
- Es por eso que la corrección de errores de arrastre de saldos a favor de períodos anteriores debe sujetarse a los términos dispuestos en los artículos 588 y 589, siempre que se pretenda determinar un nuevo saldo a favor.
- En ambos casos – artículos 588 y 589 del E.T. y, 43 de la ley antitrámites- la facultad de corrección debe ejercerse dentro del término de firmeza general o especial de las declaraciones tributarias.

2.4. En el caso concreto, se verifica que, **el 18 de abril de 2008, 16 de abril de 2009, el 15 de abril de 2010 y el 30 de agosto de 2011**, FARMATODO COLOMBIA S.A. presentó las declaraciones de renta de los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, respectivamente. En esas declaraciones registró¹⁵:

DECLARACIÓN	PÉRDIDA LÍQUIDA	IMPUESTO A CARGO	SALDO A FAVOR PERÍODO FISCAL ANTERIOR	RETENCIONES DEL PERÍODO FISCAL	SALDO A FAVOR
2007	\$6.289.866.000	\$43.666.000	285.653.000	265.483.000	\$507.470.000
2008	\$7.523.084.000	\$52.955.000	0	228.832.000	\$175.877.000
2009	\$14.458.808.000	\$198.798.000	0	289.705.000	\$90.869.000
2010	\$22.282.637.000	\$291.461.000	0	499.956.000	\$208.495.000

Sin embargo, el **11 de enero de 2012**, la sociedad solicitó ante la Administración la corrección de las citadas liquidaciones privadas, en el sentido de que el saldo a favor de las declaraciones de renta de los años 2007, 2008 y 2009, fueran arrastrados hasta la del año 2010¹⁶.

2.5. En ese contexto, se encuentra que el plazo de corrección que tenía el contribuyente para corregir las declaraciones de renta de los años 2007, 2008, 2009 y 2010 era el señalado en el artículo 589 del Estatuto Tributario -1 año contado desde la fecha de vencimiento del plazo para declarar-, por cuanto lo que buscaba la sociedad era aumentar los saldos a favor inicialmente declarados.

A su vez, se verifica que por tratarse de declaraciones que registran pérdidas fiscales, las mismas adquirirían firmeza en el término especial dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario -5 años-

¹⁵ Fls 9-13 c.a.

¹⁶ Fl 2-4 c.a.



2.5.1. Así las cosas, la Sala encuentra que respecto de las declaraciones de renta de los años gravables **2007 a 2009**, la solicitud de corrección del **11 de enero de 2012**, fue presentada por fuera del término dispuesto en el artículo 589 del Estatuto Tributario -1 año¹⁷⁻.

No puede perderse de vista que una vez vencido el término de corrección, el contribuyente no tiene facultad para corregir la declaración tributaria, aun cuando el plazo de firmeza especial no hubiere fenecido.

2.5.2. En cuanto a la declaración de renta del año 2010, la Sala observa que la solicitud de corrección del 11 de enero de 2012 se presentó dentro del término legal, toda vez que la fecha de vencimiento para declarar fue el 18 de abril de 2011¹⁸.

Sin embargo, no es procedente la corrección solicitada, esto es, arrastrar a la declaración del 2010 los saldos a favor originados en las declaraciones de los años 2007 a 2009, por cuanto, como se explicó, esos saldos de períodos anteriores no fueron corregidos por el contribuyente dentro del término legal. Por tanto, no pueden ser llevados a la declaración de renta del año 2010.

3. No se condenará en costas, como quiera que no se acreditó que estas se hubieren causado.

En consecuencia, por las razones expuestas se confirmará la sentencia apelada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

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

¹⁷ Según los Decretos 4818 de 2007, 4680 de 2008 y 4929 de 2009, la fecha de vencimiento de las declaraciones de renta de los años 2007, 2008 y 2009 fue el 25 de abril de 2008, 16 de abril de 2009 y 16 de abril de 2010, respectivamente.

¹⁸ Decreto 4836 de 2010. En consecuencia, el término de un año del artículo 589 del E.T. vencía el 18 de abril de 2012.



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ