



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2013-01342-01 (23531)  
**Demandante:** Dow Agrosciences de Colombia S. A.  
**Demandado:** DIAN

**Temas:** Procedimiento. Término para imputar saldos a favor. Corrección de la declaración para imputar saldos a favor.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 19 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 155).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante el Oficio nro. 1-031-201-243-0168, del 22 de marzo de 2013, la demandada rechazó la solicitud de corrección formulada por la actora respecto de las declaraciones del IVA correspondientes a los bimestres 1.º a 6.º del 2010 y 2011; y 1.º a 5.º del 2012, cuya finalidad era imputar en ellas el saldo a favor determinado en la autoliquidación del IVA correspondiente a los bimestres 6.º de 2009 y 2011; y 5.º del 2012 bajo el procedimiento de corrección previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. El rechazo obedeció a que la contribuyente presentó la petición por fuera de término establecido en el artículo 589 del ET. La decisión fue confirmada por los Oficios nros. 000.260, del 23 de abril de 2013 (ff. 115 y 121 caa), y 900.001, del 05 de junio de 2013 (ff. 147 a 151 caa).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (ff. 2 y 3):

Los actos administrativos que demando en acción de nulidad y restablecimiento del derecho son:

a) Oficio nro. 1-31-201-243-0168, de fecha 22 de marzo de 2013, expedida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, por medio del cual se niega la solicitud de corrección de las

declaraciones de IVA correspondientes a los bimestres 1.º a 6.º del año 2010, 1.º a 6.º del año 2011 y 1.º a 5.º del año 2012, por el error de imputación de los saldos a favor de IVA generado en las declaraciones del sexto bimestre de 2009 y de 2011 y del quinto bimestre de 2012, presentada con fundamento en la Ley Antitrámites.

b) Resolución nro. 900001 de fecha 5 de junio de 2013, notificada el 13 de junio de los corrientes, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, mediante el cual se decide el recurso subsidiario de apelación y se confirman el oficio antes señalado y la Resolución nro. 260, del 23 de abril de 2013, mediante los cuales se decide el Derecho de petición y el recurso de reposición, respectivamente.

Como consecuencia de la nulidad solicitada, a título de restablecimiento del derecho se decreta lo siguiente:

Primero: que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se ordene a la Administración corregir las declaraciones de IVA correspondientes a los bimestres 1.º a 6.º del año 2010, 1.º a 6.º del año 2011 y 1.º a 5.º del año 2012, por el error de imputación de los saldos a favor de IVA generado en las declaraciones del sexto bimestre de 2009 y de 2011, en los términos en que fue solicitada por la sociedad que represento el 6 de marzo de 2013, con base en el procedimiento consagrado en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

Segundo: que se incluya en la cuenta corriente de la sociedad el saldo a favor que arrojó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto período de 2009, que ascendió a la suma de \$644.14.000; el saldo a favor que arrojó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto periodo de 2011, que ascendió a la suma de \$608.294.000 y el saldo a favor que arrojó la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto periodo de 2012, que ascendió a la suma de \$512.899.000, para un total de \$1.766.007.000.

Tercero: Que en los términos del artículo 188 de la ley 1437 de 2011, se condene en costas a la demandada y se ordene la liquidación de las mismas

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 y 209 de la Constitución; 705, 705-1 y 714 del ET; 43 de la Ley 962 de 2005; y las Circulares nros. 175, del 29 de octubre de 2001 y 118, del 07 de octubre de 2005, expedidas por la Dian, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 4 a 14):

Manifestó que los actos censurados infringieron el debido proceso y la seguridad jurídica, pues sujetaron el procedimiento previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 al plazo señalado en el artículo 589 del ET para la corrección de las declaraciones tributarias (*i.e.* dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración), a pesar de que la primera disposición jurídica establecía que la corrección podía efectuarse «*en cualquier tiempo*», expresión que, según afirmó, se entendió como equivalente al término de firmeza de la declaración objeto de corrección, según citas que hizo del Concepto nro. 39724, del 29 de mayo de 2007, expedido por la Dian, y las sentencias del 05 de diciembre de 2011 (exp. 17545, CP: Carmen Teresa Ortiz) y del 14 de abril de 2011 (exp. 17829, CP: William Giraldo). Sobre esa base, planteó que presentó oportunamente la solicitud de corrección, dado que las declaraciones objeto de corrección aún no estaban en firme. Agregó que, pese a que la solicitud de corrección aumentaba el saldo a favor autoliquidado, este incremento se debía a factores externos y no a modificaciones en la depuración de la base gravable o de la cuota tributaria, de ahí que el artículo 589 del ET fuera inaplicable. Aseguró que la autoridad fiscal debió sustentar los actos acusados en los artículos 705, 705-1 y 714 del ET. Por lo anterior, afirmó que la autoridad aplicó indebidamente la Ley 962 de 2005, con lo cual vulneró el artículo 209 de la Constitución. Adujo que en caso de considerarse procedente la oportunidad aducida por la Administración, se debía aceptar la imputación del saldo a favor autoliquidado en la declaración del IVA del 6.º bimestre de 2011 y 5.º bimestre de 2012 en las declaraciones de los bimestres subsiguientes, puesto que dentro del año siguiente al vencimiento de la fecha para su presentación radicó la solicitud de imputación. Por último, aseveró que, al

negar la corrección para imputar saldos a favor, los actos enjuiciados dieron lugar a un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 78 a 91), para lo cual aseguró que el procedimiento previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 debía adelantarse dentro del término fijado por el artículo 589 del ET, pues así lo expresó, según afirmó, la sentencia del 05 de diciembre de 2011 (exp. 17545, CP: Carmen Teresa Ortiz) de esta corporación, al analizar la legalidad del Concepto nro. 39724, del 29 de mayo de 2007. Bajo ese contexto, negó haber vulnerado el debido proceso y defendió que la solicitud de corrección fue extemporánea. Especificó que era improcedente la imputación del saldo a favor autoliquidado en la declaración del IVA del 6.º bimestre de 2011 y 5.º bimestre de 2012, porque su aceptación dependía de que todas las imputaciones solicitadas hubieran sido oportunas. Adujo que está vedado el estudio del cargo relacionado con el enriquecimiento sin justa causa al no haber sido expuesto ante la administración; sin embargo, agregó que en caso de estudiarse debe declararse infundado dado que todos los pagos se sustentaron en las correspondientes declaraciones de IVA.

### **Sentencia apelada**

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas (ff. 144 a 155). Al efecto, aplicó el criterio de decisión establecido en la sentencia del 05 de diciembre de 2011 (exp. 17545, CP: Carmen Teresa Ortiz), según el cual, la solicitud de aplicación del procedimiento de corrección previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 debía surtirse dentro del término previsto en el artículo 589 del ET. Consecuentemente, juzgó que la petición de corrección en cuestión fue extemporánea respecto de todos los bimestres solicitados puesto que dependían de que la corrección de la declaración del IVA del 1.º bimestre de 2010, donde se pretendía realizar la primera imputación, se hubiera realizado en término. Por ende, concluyó que la demandada no transgredió el debido proceso, ni la seguridad jurídica, ni se configuró un enriquecimiento sin justa causa a favor de la Administración.

### **Recurso de apelación**

La actora apeló la decisión de primer grado (ff. 165 a 168). Reiteró que, de conformidad con la jurisprudencia de esta Sección y la doctrina oficial de la demandada, el término fijado en el artículo 589 *ibidem* era inaplicable al procedimiento de corrección establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, el cual estaba sujeto al término de firmeza de las declaraciones tributarias establecido en los artículos 705, 705-1 y 714 del ET. Por todo ello, señaló que los actos demandados vulneraron el debido proceso, la seguridad jurídica e interpretaron indebidamente el artículo 589 del ET.

### **Alegatos de conclusión**

La actora insistió en los argumentos formulados en la apelación (ff. 180 a 183). Agregó que los actos enjuiciados dieron lugar a un enriquecimiento sin justa causa a favor de la Administración y manifestó, sin identificar los fallos a los cuales se refería, que la jurisprudencia reciente de esta corporación, que aplicó el término contemplado en el artículo 589 del ET para el procedimiento de corrección previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, contrariaba la firmeza de las declaraciones, la ley, las sentencias del 06 de marzo de 2003 (exp. 13185, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié) y del 05 de diciembre de 2011 (exp. 17545, CP: Carmen Teresa Ortiz), así como el Concepto nro. 39724, del 29 de

mayo de 2007, expedido por la Dian. Su contraparte repitió las alegaciones expuestas en la contestación de la demanda (ff. 184 a 194). El ministerio público guardó silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Se pronuncia la Sala sobre la legalidad de los actos demandados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de *a quo*, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. Conforme a ello, corresponde determinar si el término establecido en el artículo 589 del ET es aplicable a las correcciones de imputaciones de saldos a favor efectuadas conforme al procedimiento del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 o si resulta aplicable el término de firmeza de las declaraciones tributarias. La Sala destaca que le está vedado resolver el reparo planteado por la actora en sus alegatos finales concerniente al enriquecimiento sin justa causa, toda vez que, pese a ser un cargo de la demanda, dicha cuestión fue zanjada en la sentencia de primera instancia y no fue objeto de apelación. Lo contrario, conllevaría a incurrir en un fallo incongruente (artículo 281 del CGP) en menoscabo de la garantía constitucional del debido proceso y del derecho a la defensa de la contraparte.

2- Respecto al problema jurídico, la demandante argumenta que la corrección realizada con base en la norma *ibidem* no está sometida al término de un año que dispone el artículo 589 del ET para otro tipo de correcciones, sino que tiene como plazo máximo el término de firmeza de la declaración cuya corrección se solicita, y en adición sostiene que su interpretación se sostiene en la sentencia del 05 de diciembre de 2011 (exp. 17545, CP: Carmen Teresa Ortiz) y el Concepto nro. 39724, del 29 de mayo de 2007, expedido por la Dian. Por su parte, la demandada y el tribunal plantean que, según la misma providencia, la corrección realizada por la demandante debió solicitarse dentro del término de un año fijado por el artículo 589 del ET, de manera que, al incumplirse ese requisito de oportunidad, era procedente negar la imputación.

Así, corresponde a la Sala determinar si los términos de corrección (previsto en el artículo 589 del ET) o de firmeza son aplicables a las correcciones que tengan por objeto enmendar errores en la imputación de saldos a favor con base en el procedimiento previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. Dado que ese asunto fue materia de unificación en la providencia 2022CE-SUJ-4-002, del 08 de septiembre de 2022 (exp. 23854, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), la Sala fallará la presente controversia aplicando las reglas de unificación ahí fijadas. Concretamente la regla aplicable al *sub examine* es la nro. 1, la cual establece que «*la solicitud para corregir errores en la imputación de saldos a favor o de anticipos de impuestos de un periodo de declaración al siguiente, realizada con sustento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, no está sometida al límite del término de firmeza de las declaraciones tributarias ni a los términos de oportunidad para las correcciones de los artículos 588 y 589 del ET*».

Conforme a tal regla, dichas solicitudes de corrección no están limitadas por los términos de corrección del artículo 589 del ET ni por el término de «*firmeza*» de las declaraciones del IVA objeto de corrección por la demandante en el *sub examine*. Ello, puesto que el artículo 43 de la mencionada ley y el artículo 589 del ET son normas que tienen un ámbito de aplicación diferenciado, toda vez que, mientras que la primera, regula la corrección de los errores en las declaraciones tributarias que no tuvieran incidencia en la liquidación de la cuota tributaria, la segunda, tiene un ámbito de aplicación más amplio que comprende toda clase de correcciones a las declaraciones tributarias que impliquen disminución del valor a pagar o aumento del saldo a favor. De ahí, que someter esas solicitudes de

corrección al plazo que, para otro tipo de correcciones, preceptúa el artículo 589 del ET contraviene la finalidad de eficiencia que persigue dicha ley sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos. De igual forma, también se estima que la solicitud de corrección tampoco puede encontrar límite en los plazos de «firmeza» de las declaraciones, porque esa corrección no afecta ni modifica los hechos económicos realizados en el periodo declarado que tienen incidencia en la liquidación de la obligación tributaria principal que se causa por ese periodo, como tampoco limita las potestades de fiscalización para verificar la exactitud del saldo a favor autoliquidado y posteriormente imputado.

Tal criterio de decisión judicial basta para desvirtuar los fundamentos jurídicos de la decisión de la Administración, según el cual, la actora debió presentar la solicitud de corrección analizada en el *sub lite* dentro del término establecido en el artículo 589 del ET. Por las razones expuestas, se revoca la sentencia apelada y, en su lugar, se declara la nulidad de los actos acusados en tanto negaron por extemporáneas las solicitudes de corrección presentadas por la demandante.

3- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

## FALLA

1. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia de primera instancia. En su lugar:

*Primero. Declarar la nulidad de los actos demandados.*

*A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la demandada corregir las declaraciones del IVA de la actora correspondientes a los bimestres 1.º a 6.º del 2010 y 2011; y 1.º a 5.º del 2012.*

2. Reconocer personería a Augusto Mario Núñez Gutiérrez, como apoderado de la demandada, de conformidad con el poder otorgado (índice 14).

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**