



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., primero (1) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00345-01 (26958)
Demandante: INDUSTRIA AGRÍCOLA METALMECÁNICA – INAMEC S. A. S.
Demandado: DIAN
Tema: Renta 2014. Corrección - Artículo 589 ET. Firmeza

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 15 de abril de 2015, la INDUSTRIA AGRÍCOLA METALMECÁNICA - INAMEC SAS presentó declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014, modificado por las declaraciones de corrección del 31 de marzo de 2017 y del 26 de marzo de 2018, liquidando un impuesto a pagar de \$17.344.000¹.

El 19 de diciembre de 2018, la contribuyente solicitó ante la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá declarar el silencio administrativo positivo², respecto de la corrección a la declaración del 26 de marzo de 2018, lo cual fue negado mediante Oficio 1-32241-012 del 11 de enero de 2019, expedido por el Jefe de la División de Liquidación (A) de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá³.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, INDUSTRIA AGRÍCOLA METALMECÁNICA - INAMEC S. A. S. solicitó⁴:

«PRIMERO: Que se declare que se configuró el silencio administrativo positivo de acuerdo a los hechos descritos y de conformidad con la petición formulada a la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante escrito con radicado No. 032E 2018096961 del 19 de diciembre de 2018.

¹ Samai, índice 2, 4_ED_ANEXOSDDA_04ANEXOS(.pdf) NroActua 2.pdf, p. 17, 18 y 19

² Ib. p. 9-16

³ Ib. p. 7-8

⁴ Samai, índice 2, 8_ED_SUBSANADE_08SUBSANACIONDE DE(.pdf) NroActua 2 pdf



SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior se ordene el cumplimiento del acto ficto resultante del silencio administrativo positivo, cual es que la última corrección de la declaración de renta del año 2014 presentada por INAMEC S. A. S., el 26 de marzo de 2018 que registra un valor a pagar por impuesto de \$17.344.000, reemplace para todos los efectos a la anterior declaración presentada el 31 de marzo de 2017 que contiene un valor a pagar por impuesto de renta del año 2014 por cuantía de \$989.457.000.

TERCERO: Se declare la nulidad del Oficio identificado con el No. 1-32-241-012, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se resuelve una solicitud de declaratoria de silencio administrativo positivo de una declaración de corrección del impuesto de renta del año 2014 de la sociedad INAMEC S. A. S. y en su lugar se declare la ocurrencia de silencio administrativo positivo frente a la declaración de corrección en comento.

CUARTO: Que se condene a la parte demandada al pago de costas y agencias en derecho.

Estimó como normas violadas los artículos 4, 13, 29, 83, 95 [9] de la Constitución Política; 565, 567, 588 y 589 (antes de ser reformado por la Ley 1819 de 2016) del ET⁵.

Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El silencio administrativo procede frente a los proyectos de corrección de la declaración privada, cuando después de seis meses de presentados la Administración no se pronuncia sobre los mismos. Con la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, las declaraciones de corrección que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor deben presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar y, a partir del 1 de enero de 2017, ese plazo no puede exceder de un año.

Siguiendo las orientaciones de funcionarios de la DIAN, la declaración de corrección se presentó electrónicamente y obedeció a la realidad económica de la demandante; desconocer los argumentos que la motivaron viola la buena fe de la contribuyente, y omitir su derecho a defender intereses legítimos a través de las correcciones quebranta el principio de igualdad.

De acuerdo con esa realidad económica, dentro del marco de la actividad productiva especial de fabricación de maquinaria agrícola, la corrección presentada por la actora buscó la debida proporción entre su declaración de renta del año 2014 y el valor a pagar por la misma, ya que entre los ingresos y la renta líquida del ejercicio debe existir una relación equivalente, pues ésta última representa la utilidad resultante de las ganancias obtenidas en el flujo ordinario de las operaciones comerciales y productivas. El ordenamiento tributario permite presentar declaraciones de corrección para modificar las obligaciones sustanciales de las declaraciones iniciales, en orden a hacerlas justas frente al ejercicio del periodo gravado.

Según las normas vigentes al momento de presentar la declaración de corrección, es decir, con antelación a la Ley 1819 de 2016, la Administración debió pronunciarse respecto de la declaración de corrección del 26 de marzo de 2018, dentro de los seis meses siguientes a su presentación, dado que reemplazó la corrección del 31 de marzo de 2017; al no haberlo hecho propició que respecto de ella se produjeran los efectos del silencio administrativo positivo.

⁵ Samai, índice 2, 2_ED_DEMANDA_02DEMANDA(.pdf) NroActua 2, P. 7



La demandada debió expedir la correspondiente liquidación oficial de corrección, porque, siguiendo sus indicaciones, la contribuyente presentó la corrección del 26 de marzo de manera electrónica y en debida forma; de no ser así, la demandada habría tenido que inadmitir la solicitud de corrección mediante acto motivado.

La jurisprudencia acepta la posibilidad de demandar el acto que niega el reconocimiento del silencio administrativo positivo, el cual se solicita ante la autoridad fiscal sin protocolización. Y el oficio que niega la declaratoria de silencio positivo respecto de la última declaración de corrección del año 2014, es definitivo y, por tanto, demandable, pues define una situación particular inherente a la declaración presentada o a su corrección.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** formuló la excepción de inepta demanda, por no existir un acto administrativo, pues el oficio demandado no definió la situación jurídica del actor ni constituye un acto administrativo que cree, modifique o extinga los elementos de aquélla, o que ponga fin a algún procedimiento legal⁶.

No proceden las pretensiones de la demanda, porque la DIAN no estaba obligada a expedir un acto administrativo en relación con la segunda declaración de corrección, que se presentó voluntariamente sin mediar solicitud de proyecto de corrección ni petición relacionada, y sin que de su desconocimiento pudiera predicarse la configuración del silencio positivo.

El plazo para que la demandante corrigiera la declaración de renta del año 2014, venció el 15 de abril de 2017, de modo que la declaración de corrección del 26 de marzo de 2018 es extemporánea y, por tanto, no puede producir efectos modificatorios sobre la declaración de corrección que le antecedió. La petición a la que alude el demandante se basa en una declaración privada de corrección, presentada voluntariamente por los medios que dispuso la Administración que no constituye solicitud de corrección.

TRÁMITE DE PRIMERA INSTANCIA

Por Auto del 17 de septiembre de 2021⁷, se negó la excepción previa de inepta demanda, porque en materia tributaria el acto que niega la declaración del silencio administrativo positivo tiene carácter definitivo, pues obedece a una declaración de voluntad que produce efectos jurídicos. Asimismo, previa alusión a la inexistencia de irregularidades subsanables, generadoras de nulidad o invalidantes, se dispuso sobre el decreto de pruebas, se prescindió de la audiencia inicial y se concretó la litis en determinar la legalidad del acto administrativo demandado, resolviendo si operó el silencio administrativo positivo en relación con la última corrección del impuesto sobre la renta presentada el 26 de marzo de 2018. Se corrió traslado para alegar.

⁶ Samai, Índice 2, 10_ED_CONTESTAD_10CONTESTACION DED(.pdf) NroActua 2 pdf.

⁷ Gestión otras corporaciones, índice 18, 1_AUTOQUECONCEDETERMINOPARAALLEGATOS DE CONCLUSION_SENTENCIA (.P DF) NroActua 18



SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda⁸, argumentando que:

Para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor debe presentarse una solicitud o proyecto de corrección ante la DIAN, para que la entidad profiera una declaración de corrección dentro de los seis meses siguientes, so pena de que el proyecto presentado sustituya la declaración inicial.

Sin embargo, la declaración de renta de la demandante del año 2014, se presentó el 15 de abril de 2015 y, por tanto, a la luz del artículo 714 del ET, quedó en firme dentro de los dos años siguientes a esa fecha, es decir, el 15 de abril de 2017, fecha con posterioridad a la cual no procedía corrección ni modificación alguna, como la presentada el 26 de marzo de 2018, respecto de la cual se pide declarar los efectos de silencio administrativo positivo.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia⁹. Al efecto, indicó que el *a quo* no analizó debidamente la ocurrencia del silencio administrativo positivo, frente a la existencia de una declaración de corrección presentada al amparo del artículo 589 del ET, en la versión que estaba vigente.

La demandada pudo negar la procedencia de la corrección y permitir que la demandante se defendiera en un proceso de determinación. Al no hacerlo, propició la configuración del silencio positivo, a través de una omisión que viola el debido proceso.

La obligación de contribuir nace cuando se generan ingresos o se incrementa el patrimonio, siendo gravable la porción que produce ese incremento, según los estados financieros del periodo. La declaración de corrección respondió a esa premisa, en ejercicio del derecho de la contribuyente a disminuir los valores a pagar por el impuesto de renta, y a salvaguardar su patrimonio, pues entre la primera y la segunda corrección hay una diferencia de \$1.039.192.000.

La protección de tales derechos debe prevalecer, pues la sobreimposición de cargas al contribuyente desconoce el principio de justicia y desestimula el desarrollo empresarial, sin que los fallos judiciales puedan dar por hecho circunstancias dudosas como la oportunidad de la declaración de corrección y su procedencia. Ante dudas en los valores corregidos, la Administración debió desplegar sus facultades fiscalización.

El Tribunal pasó por alto que la DIAN violó el debido proceso y los derechos de defensa y contradicción, por apartarse de procedimiento establecido en la normativa aplicable, sin analizar los hechos en su real contexto.

⁸ Ib. índice 24. 7_SENTENCIA_SENTENCIA(.PDF) NroActua 24.pdf

⁹ Ib. índice 29. 10_RECIBEMEMORIALES_PROCESO201 9003450(.PDF) NroActua 27pdf



El fallo apelado carece de sustento respecto del núcleo de la controversia, esto es, la ocurrencia del silencio positivo por falta de pronunciamiento oficial dentro de los seis meses siguientes a la presentación de proyecto de corrección, y se limita a considerar la extemporaneidad de este. Ante la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal y la diferencia entre la declaración inicial y la de corrección respecto de la cuantía del impuesto a pagar, la DIAN debió seguir el procedimiento del artículo 589 del ET para garantizar el equilibrio procesal y los intereses estatales e impedir que se configurara el silencio positivo.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Admitido el recurso de apelación y agotadas las oportunidades establecidas en el artículo 247 del CPACA, modificado por la Ley 2080 de 2021, sin pronunciamiento de los sujetos procesales, ni concepto del Ministerio Público¹⁰, procede la Sala a proferir sentencia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad del acto administrativo que negó la declaratoria de silencio administrativo positivo respecto de la declaración de corrección presentada por la demandante el 26 de marzo de 2018, en relación con el impuesto sobre la renta del año 2014.

En los términos del recurso de apelación y habiéndose aceptado el control judicial del acto demandado por decisión ejecutoriada¹¹, corresponde a la Sala establecer la procedencia de la declaratoria de silencio solicitada, de cara a la corrección mencionada y a la firmeza de la declaración privada que motivó la sentencia apelada.

La declaración de corrección presentada el 26 de marzo de 2018, estableció un saldo a pagar por impuesto de \$17.344.000, inferior al registrado en la declaración de corrección del 31 de marzo de 2017, por la suma de \$1.039.192.000.

La disminución del saldo implica que la corrección del 26 de marzo de 2018, estaba sujeta al trámite previsto en el artículo 589 del ET, vigente al momento de presentarse la declaración inicial.

A la luz del referido artículo 589 y conforme a lo previsto en el artículo 8 de la Ley 383 de 1997, la corrección de las declaraciones que disminuyen el valor a pagar supone elevar una solicitud a la Administración dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración o desde la corrección si la hubiere, siempre que se esté dentro del término de firmeza del artículo 714 del ET, para que esta practique la respectiva liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud presentada en debida forma, *so pena* de que dicho proyecto sustituya la declaración inicial, sin perjuicio de la facultad de revisión que se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

¹⁰ Samaj, índice 4

¹¹ Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Auto del 17 de septiembre de 2021. Jurisprudencia relacionada, sentencia del 24 de noviembre de 2016, exp. 22084, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto



De esta forma, el legislador facultó la presentación de correcciones voluntarias para enmendar los errores que los contribuyentes detectan en sus declaraciones iniciales, a través de proyectos de corrección formalmente presentados dentro del término legalmente establecido para hacerlo, vencido el cual dicha potestad desaparece. En consecuencia, cualquier declaración presentada luego de vencer ese plazo carece de efecto jurídico¹².

Junto con ese requisito de oportunidad, el ejercicio de la *facultad de corrección voluntaria* presupone la existencia de un objeto material, esto es, de una declaración pasible de corregirse. Dicha aptitud se predica de las declaraciones que contienen errores enmendables a través de rectificaciones que disminuyan el valor a pagar o que aumentan el saldo a favor y que, adicionalmente, no se encuentren en firme.

En el marco del artículo 714 del ET vigente al momento de presentarse la declaración inicial (15 de abril de 2015), es decir, antes de la modificación introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, la declaración tributaria queda en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar (*si se presenta oportunamente*) o dentro de los dos años siguientes a la presentación de la misma (*si es extemporánea*), no se ha notificado requerimiento especial¹³.

La Sala precisó que el término mencionado está previsto para que la Administración revise válidamente la obligación tributaria, a diferencia del establecido en el artículo 589 *ib.*, establecido para que el contribuyente enmiende los errores cometidos en los respectivos denuncios privados¹⁴, precisando que la oportunidad establecida en dicha norma para corrección voluntaria se establece de manera independiente a la del artículo 588 para cualquiera de dos finalidades, como son disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor.

De igual forma la Sección¹⁵ ha precisado que las correcciones voluntarias presentadas en debida forma deben radicarse dentro del plazo de corrección especialmente definido pues, como lo anota la jurisprudencia¹⁶, el contribuyente dispone del conocimiento y los medios para detectar los errores que conllevan tales efectos sobre el valor a pagar o el saldo a favor¹⁷. Y también ha puntualizado que una vez transcurrido el término legal otorgado al contribuyente para enmendar sus errores, se cierra para él toda posibilidad de corrección voluntaria, de modo que la facultad de corregir la declaración inicial o la última corrección presentada encuentra su límite en el término de firmeza de la declaración privada previsto en el artículo 714 del ET, cuya diferencia con el del artículo 589 del ET condujo a la Sala a concluir que «*las correcciones voluntarias deban efectuarse de manera perentoria dentro del plazo de corrección previsto por la ley*».

¹² Sentencia del 16 de noviembre de 2017, exp. 20412, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹³ «La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) 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 tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.»

¹⁴ Sentencia del 25 de marzo de 2021, exp. 24698, C. P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

¹⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias de 27 de octubre de 2005, exp. 14814, CP. María Inés Ortiz Barbosa; 26 de julio de 2012, exp. 17671, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 6 de agosto de 2014, exp. 20170, CP. Martha Teresa Briceño De Valencia; 20 de febrero de 2017, exp. 20960, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 18 de junio de 2020, exp. 23734, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

¹⁶ Corte Constitucional, C-296 de 1999

¹⁷ La Sala ha sido reiterativa en que el proyecto de corrección del artículo 589 del ET debe radicarse dentro del término de firmeza de la declaración.



En el caso concreto, al tenor del Decreto Reglamentario 2623 de 2014, modificado por el Decreto 427 de 2015, el plazo para declarar el impuesto de renta del año gravable 2014 para la demandante, cuyo NIT termina en 10, venció el 15 de abril de 2015, día en el que oportunamente presentó la declaración de renta, y a partir del cual comenzó a transcurrir el término de firmeza previsto en el artículo 714 del ET, que a la luz de la misma norma, se entiende precluido el 15 de abril de 2017, fecha para la cual sólo se había presentado la declaración de corrección del 31 de marzo del mismo año, en la que se liquidó un valor a pagar de \$1.039.192.000.

De acuerdo con lo anterior, la corrección del 26 de marzo de 2018, carece de efecto jurídico para configurar el presupuesto material de la corrección voluntaria, esto es, la existencia de una declaración pasible de corregirse, pues estaba desprovista del proyecto de corrección exigido por el artículo 589 del ET, debidamente presentado, y que en manera alguna puede entenderse suplido por la declaración electrónica radicada el 26 de marzo de 2018, independientemente de los fines correctivos que tuvo.

En consecuencia, como la citada corrección del 26 de marzo de 2018 no surte los efectos jurídicos de la declaración de corrección del artículo 589 *ib*, la solicitud de declaratoria de silencio administrativo positivo queda desprovista de objeto material y, por tanto, el acto demandado mantiene la presunción de legalidad que lo ampara, independientemente de las razones sustanciales que motivaron el intento de corrección y que, a la postre, son propias del proceso de determinación oficial del tributo. En consecuencia, por las razones expuestas, se confirmará la sentencia apelada.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP¹⁸, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

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

FALLA

1.- **CONFIRMAR** la sentencia del 28 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, por las razones expuestas.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

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

¹⁸ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN