

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., quince (15) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

RADICACIÓN No.05001233100020090700998 01 (20848)

ACTOR: C.I. FLORAL S.A.

DEMANDADO: U.A.E. DIAN

**REFERENCIA: INDEBIDO AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA.
EL RECHAZO DE LA SOLICITUD DE CORRECCION QUE
DISMINUYA EL VALOR A PAGAR O AUMENTE EL SALDO
A FAVOR SOLO PROCEDE POR VICIOS DE FORMA.**

F A L L O

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En la sentencia se dispuso:

“PRIMERO: Declárase probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, conforme se expuso en las consideraciones de este proveído.

SEGUNDO: Declárese inhibida para conocer del asunto por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO: Sin condena en costas.

CUARTO: En firme la presente providencia archívese el expediente”.

I) ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2006, la sociedad C.I. Floral S.A. presentó la declaración de renta por el año gravable 2005, en la que liquidó un saldo a favor de \$377.193.000.

El 12 de diciembre de 2006, la sociedad presentó solicitud de corrección de la anterior declaración, en la que aumentó el saldo a favor a la suma de \$687.597.000, como resultado de modificar el renglón “saldo a favor año 2004” de \$0 a \$310.404.000.

Mediante la Resolución No. 110642007000022 del 14 de febrero de 2007, la Administración rechazó por improcedente la corrección de la declaración de renta del año gravable 2005.

Contra la anterior decisión, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 110662008000002 del 3 de marzo de 2008, que confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

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

“A) Declarar que es nula por ilegal la Resolución que niega la solicitud de corrección No. 110642007000022 del 2007/02/14, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Medellín.

B) Declarar que es nula por ilegal la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración que confirma la resolución que negó la solicitud de corrección No. 110662008000002, del 2008/03/03, proferido por el Jefe de la División Jurídica de la Administración de Impuestos de Medellín.

C) Restablecer en su derecho a la sociedad C.I. Floral S.A., declarando como consecuencia de lo anterior que la solicitud presentada para corregir la declaración del impuesto de renta por el año gravable 2005, era procedente y que por tal razón no había lugar a la negación”.

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

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 589 del Estatuto Tributario

En el proceso de corrección de las declaraciones, la Administración solo está facultada para verificar si la solicitud de corrección cumple con los requisitos formales. Por tanto, no es procedente que en éste se analicen cuestiones de fondo.

Conforme con lo anterior, no es procedente el rechazo de la solicitud de corrección por cuanto fue presentada con el cumplimiento de los requisitos formales establecidos para este fin, aspecto que no fue discutido por la Administración en los actos demandados.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Excepciones:

Indebido agotamiento de la vía gubernativa

En la vía gubernativa, la sociedad no discutió el hecho de que los actos demandados hubieran rechazado la solicitud de corrección por requisitos de fondo.

Los argumentos esgrimidos en el recurso de reconsideración presentado por la contribuyente, se concretó en discutir la procedencia de la corrección de la declaración para arrastrar el saldo a favor del año 2004 al 2005.

Omisión en el señalamiento de las normas violadas y el concepto de la violación

La actora no señala la norma violada ni el concepto de la violación frente a la supuesta irregularidad por la revisión de fondo del proyecto de corrección.

Aspectos de fondo

La sociedad presentó solicitudes de corrección de las declaraciones de renta del año 2004 y 2005 para efectos de arrastrar el saldo a favor del período fiscal 2003 por valor de \$310.404.000.

En un proceso diferente al analizado, la Administración rechazó la solicitud de corrección de la declaración del 2004 al encontrarse en firme por haber operado el beneficio de auditoría.

En consecuencia, al no ser posible el arrastre del saldo a favor del año 2003 a la declaración del 2004, tampoco es procedente llevar ese valor a la renta del año 2005.

Esa fue la razón por la que los actos aquí demandados rechazaron la solicitud de corrección del año 2005.

Ese motivo es de carácter formal porque “parte de la inexistencia de un valor solicitado como saldo a favor que no puede ser trasladado a la declaración inmediatamente siguiente”.

De conformidad con el artículo 177 del C.C.A., debe condenarse en costas a la parte demandante por haber impetrado la acción de forma temeraria.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante providencia del 30 de septiembre de 2013, declaró probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El cargo de nulidad en que se fundamenta la demanda –la revisión de fondo de la declaración de corrección- no fue debatido en la vía gubernativa, como se verifica en el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente.

En consecuencia, es improcedente analizarlo en esta instancia judicial por constituir un hecho nuevo.

No procede la condena en costas porque la actora no realizó una conducta dilatoria dentro de las actuaciones surtidas en este proceso.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

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

La actuación del contribuyente tanto en la sede administrativa como judicial ha estado encaminada a que se revoquen por ilegales los actos que negaron la solicitud de corrección de la declaración solicitada por la sociedad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

El cargo de la demanda que discute la revisión de fondo de la declaración de corrección, no modifica lo solicitado en la vía gubernativa. En ambos casos, se han presentado argumentos que demuestran las razones de ilegalidad de los actos de la Administración.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

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

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en la que se declaró inhibida para emitir un pronunciamiento por encontrar probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa.

1. Problema jurídico

La Sala precisa que revocará la sentencia inhibitoria del *a quo*, y en su lugar, analizará el fondo del asunto, pues, las excepciones propuestas por la parte demandada no tienen vocación de prosperar.

Por consiguiente, le corresponde a esta Sección establecer la legalidad de los actos demandados que rechazaron la solicitud de corrección presentada por C.I. Floral S.A. por el impuesto de renta del año gravable 2005.

2. Excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa

2.1. El Tribunal declaró la prosperidad de la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa por cuanto el cargo de nulidad en que se fundamenta la demanda – la revisión de fondo de la declaración de corrección- no fue debatido en sede administrativa.

2.2. De conformidad con el artículo 135 del C.C.A., para demandar la nulidad de un acto administrativo de carácter particular y concreto ante esta jurisdicción, es requisito *sine qua non*, el agotamiento de la vía gubernativa, como presupuesto procesal de la acción¹.

2.3. La Sala ha sostenido que ante la jurisdicción no pueden plantearse hechos nuevos diferentes a los expuestos en la vía gubernativa, pero si pueden presentarse mejores argumentos jurídicos respecto de los mismos².

2.4. En el caso que se analiza se encuentra que la sociedad accionante, en la vía gubernativa, controvertió la decisión administrativa contenida en la resolución que negó la solicitud de corrección³, y en sede judicial, al cuestionar la validez de la actuación oficial, además, discutió que el desconocimiento de la citada solicitud se fundamentó en aspectos de fondo y no de forma.

2.5. En estas condiciones, la Sala considera que si bien la sociedad demandante no controvertió los argumentos relacionados con la revisión de fondo de la solicitud de corrección, estos plantean la misma discusión expuesta en la vía gubernativa, referida a la ilegalidad de los actos que negaron la solicitud corrección de la declaración de renta del año 2005.

¹ Artículo 135 del C.C.A.

² Sentencias del 16 de mayo de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 18309; del 16 de septiembre de 2010, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 16802; del 25 de septiembre de 2008, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, expedientes Nos. 16006-16126; y del 30 de abril de 2003, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No. 13530.

³ Resolución No. 110642007000022 del 14 de febrero de 2007. Fls 18-21 c.p. En el recurso de reconsideración, la sociedad discutió el rechazo de la solicitud de corrección por cuanto el arrastre del saldo a favor objeto de la misma resultaba procedente.

2.6. Así las cosas, la Sala estima que no se modificó la causa petendi que dio origen a la demanda, a través de unos “*puntos nuevos*” no debatidos en la vía gubernativa. Lo que se presenta es una ampliación de los argumentos, enfocados a que se declare la nulidad solicitada.

En consecuencia, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad de los actos, como ocurre en el caso concreto, debe el Juez analizar el cargo de la demanda así no haya sido expuesto durante el trámite de la vía gubernativa. No prospera la excepción.

3. Excepción denominada “Omisión en el señalamiento de las normas violadas y el concepto de la violación”

3.1. Según la accionada, el actor no señaló la norma violada ni el concepto de la violación del cargo en que se basa la demanda y que discute la revisión de fondo del proyecto de corrección.

3.2. Para la Sala, en la demanda, el actor indicó las normas violadas - los artículos 29 de la Constitución Política y 589 del Estatuto Tributario-, y desarrolló el concepto de la violación explicando de forma precisa las infracciones al ordenamiento jurídico, y la causal de nulidad de *desconocimiento del derecho de audiencia y defensa*, que considera se presentó en la expedición de la actuación administrativa demandada cuando negó la solicitud de corrección por aspectos de fondo.

En consecuencia, no prospera la excepción.

4. Procedencia del rechazo de la solicitud de corrección del impuesto de renta del año 2005

4.1. La DIAN negó la solicitud de corrección del impuesto de renta del año 2005 presentada por C.I. Floral S.A., porque pretende arrastrar un saldo a favor derivado del proyecto de corrección del tributo del año 2005 que fue rechazado por encontrarse en firme la declaración inicial –2004-.

Todo porque se trata del incumplimiento de un requisito de carácter formal porque “parte de la inexistencia de un valor solicitado como saldo a favor que no puede ser trasladado a la declaración inmediatamente siguiente”.

4.2. Para la sociedad, en cambio, el motivo esbozado por la Administración es un asunto de fondo, que no corresponde al análisis de la procedencia de la declaración de corrección, que se limita aspectos formales.

4.3. Esta Sección ha señalado que la solicitud de corrección de la declaración prevista en el artículo 589 del Estatuto Tributario, solo puede negarse por inobservancia de los requisitos de forma, mas no por razones de fondo⁴.

⁴Sentencias del 28 de julio de 2007, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente: 14888; del 30 de noviembre de 2003, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, expediente: 15380; del 29 de septiembre de 2005, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, expediente: 14895; del 23 de junio de 2005, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente: 14755; y del 27 de octubre de 2005, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, expediente: 14814 y, del 24 de enero de 2013, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 19049, entre otras. La interpretación de la Sala se soporta en el contenido mismo de la norma que regula dicho procedimiento –artículo 589 del E.T.-, en la cual se establece que la corrección de las declaraciones no inhibe las facultades de revisión de la Administración, precisamente porque dicho procedimiento es el que tiene por objeto examinar los aspectos de fondo relacionados con la determinación y liquidación del tributo.

En tal sentido, precisó que los requisitos de forma que debe tener en cuenta la Administración para aceptar o negar el proyecto de corrección de la declaración tributaria, son: i) que se presente la solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, ii) que la petición se realice dentro del año siguiente a la fecha del vencimiento del término para declarar y, iii) **que se adjunte el proyecto de corrección en el que se verifique la disminución en el impuesto a pagar o el aumento del saldo a favor.**

Conforme con lo anterior, la Administración debe aceptar el proyecto de corrección cuando éste se ha presentado en debida forma, y negarlo, cuando aquélla constate que la solicitud carece de requisitos formales para su aceptación. Desde luego, que cuando la entidad fiscal acepta mediante la liquidación oficial de corrección el proyecto correctivo, ésta conserva la facultad de revisarlo, previo requerimiento especial.

4.4. **En este caso, en los actos acusados se evidencia que la Administración rechazó la solicitud de corrección del año 2005 por aspectos formales en tanto verificó que el saldo a favor que la sociedad pretende arrastrar no se encontraba registrado en la declaración inicial de renta del año 2004.**

Lo anterior, por cuanto esos saldos se derivaban de la declaración de corrección del año 2004 que fue negada por extemporánea.

En tal sentido, la DIAN constató que en realidad no existían valores para aumentar el saldo a favor del año 2005.

4.4.1. A esa conclusión llegó la Administración con fundamento en la Resolución No. 110642007000020 del 14 de febrero de 2007, que **negó la solicitud de corrección por extemporánea, porque la declaración inicial del año 2004 se encontraba en firme**, al haberse acogido al beneficio de auditoría. Adicionalmente, impuso sanción por corrección⁵.

Este acto, fue confirmado por la Resolución No. 1100662008000001 del 3 de marzo de 2008⁶.

4.4.2. Siendo ello así, era válido el rechazo de la solicitud de corrección del año 2005 bajo la consideración que el saldo a favor del año 2004 –objeto de arrastre en el 2005- no podía usarse, habida cuenta de la firmeza de la liquidación privada de ese período.

Ese motivo no corresponde a un aspecto de fondo del tributo, sino que atiende a un presupuesto formal necesario para la procedencia de la corrección prevista en el artículo 589 del Estatuto Tributario, relativo a que el proyecto debe aumentar el saldo a favor de la declaración tributaria.

De ahí de que si la Administración verifica que la declaración de corrección pretende arrastrar saldos a favor que no están registrados en la declaración tributaria del período fiscal anterior⁷, debe rechazar la solicitud porque no tiene valores que puedan aumentar el saldo a favor inicialmente declarado.

⁵ Fls 124-127 c.p.

⁶ Fls 196-207 c.p.

⁷ Recuérdese que el artículo 815 del Estatuto Tributario autoriza a los contribuyentes a imputar o arrastra los saldos a favor **en el período siguiente**.

Las razones expuestas llevan a concluir que no es procedente la solicitud de corrección de la declaración de renta del año 2005, presentada por C.I. Floral S.A.

4.5. Adicionalmente, la Sala advierte que la jurisdicción contencioso administrativa **declaró la legalidad de la decisión administrativa que negó la corrección del impuesto de renta del año 2004 a la sociedad.**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 8 de mayo de 2014⁸, modificó la decisión del *a quo*, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos que rechazaron la modificación del año 2004, **pero únicamente en cuanto a la imposición de la sanción por corrección, no en cuanto a la improcedencia de la citada solicitud de corrección.**

En esa oportunidad dijo el Tribunal:

"[L]a declaración de renta⁹ presentada por la firma C.I. FLORAL S.A., quedó en firme tanto para la administración tributaria como para la sociedad demandante el 05 de octubre de 2005, esto es, 6 meses después de la presentación, sin que fuese jurídicamente susceptible de ser modificada por las partes, tal como lo ha sostenido el Consejo de estado [...]"

Ahora bien, el hecho que el administrado hubiese presentado el 29 de agosto de 2006, una declaración de corrección a la 07029260023695 de 05 de abril de 2005, cuando esta ya se encontraba en firme por el beneficio de auditoria, no conduce a predicar que automáticamente se revivieran los términos para efectuar la solicitud de corrección que le fue negada en los actos administrativos cuestionados, dado que la demandada en ningún momento dentro de los 6 meses siguientes a la presentación emplazó para corregir, sin que pueda interpretarse legalmente que las concertaciones a que aluden los oficios 103 y 125 y que dan cuenta de la razones que llevaron a la

⁸ Expediente No. 05001-33-31-018-2008-00195-01. Demandante: C.I. Floral S.A. Demandado: DIAN, M.P. Juan Guillermo Arbeláez Arbeláez. Sentencia No. S 114 AP.

⁹ Se refiere a la declaración de renta inicial del año 2004.

demandante a presentar la declaración de corrección el 29 de agosto signifiquen que sean producto de un emplazamiento.

Todo lo anterior conduce a predicar que era jurídicamente válida la posición de la demandada de negarse a aceptar la corrección de una declaración en firme.

La sanción [...]

De ahí que si para la DIAN la declaración privada adquirió firmeza que impedía su corrección y que era inmodificable, simplemente frente a una solicitud de corrección como la elevada por la actora debía abstenerse de darle trámite por “falta de competencia temporal” y **sin que esta decisión conlleve a que sea procedente la sanción establecida en el párrafo 3 del artículo 589 del estatuto tributario.** La situación sería diferente si hubiese estudiado de fondo la corrección planteada”.

Lo anterior ratifica que la declaración inicial del año 2004 se encuentra en firme, y por ende, la decisión de negar la solicitud de corrección del año 2005 con fundamento en que arrastraba saldos a favor que no se registraban en la declaración del período fiscal anterior -2004-, se encuentra ajustada a derecho.

4.6. En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada, para en su lugar, declarar no probadas las excepciones propuestas por la parte demandada y, denegar las pretensiones de la demanda.

Se mantendrá el rechazo de la condena en costas por no haber sido impugnada por la parte demandada.

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

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar:

“1. Declárase no probadas las excepciones de “indebido agotamiento de la vía gubernativa” y “omisión en el señalamiento de las normas violadas y el concepto de la violación”.

2. Deniéganse las pretensiones de la demanda.

4. Sin condena en costas”.

SEGUNDO: RECONÓCESE, personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la Dra. Clara Patricia Quintero Garay conforme al poder que obra en el folio 300 del expediente.

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.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ