



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veinte (20) de junio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2019-00422-01 (27931)
Demandante AUTOGERMANA S.A.S.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema Impuesto nacional al consumo. Periodos 5 y 6 de 2015. Validez de las correcciones a las declaraciones

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado, no se condena en costas.

(...)”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 12 de noviembre de 2015, Autogermana presentó la declaración del impuesto al consumo del 5º bimestre de 2015, liquidando un saldo a pagar¹, suscrita por su revisor fiscal que se encontraba inhabilitado para actuar como contador público. El 18 de enero de 2016, presentó, bajo las mismas condiciones, la declaración del 6º bimestre del 2015 registrando un saldo a pagar².

La demandante presentó proyecto de corrección de las anteriores declaraciones del impuesto al consumo, liquidando un menor saldo a pagar por concepto del impuesto en ambos denuncios. El 12 y 15 de septiembre de 2016, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN expidió las Liquidaciones Oficiales de Corrección Nro. 900.028³ y 900.031⁴, por medio de las cuales modificó las declaraciones del 6º y 5º bimestre de 2015, respectivamente.

El 6 de octubre de 2017⁵, la sociedad actora presentó nueva corrección a la declaración del 5º bimestre de 2015, en la que liquidó sanción por extemporaneidad y un “total saldo a pagar” superior a aquel declarado tanto el 12 de noviembre de 2015, como al aprobado en la Liquidación Oficial de Corrección. El 28 de diciembre de 2017⁶, presentó una corrección a la declaración del 6º bimestre de 2015, con

¹ Folio 21, archivo 039ED_C04_01 OTROS – CUADERNO 04 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

² Folio 21, archivo 037ED_C03_01 OTROS – CUADERNO 03 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

³ Ibidem, Folio 23.

⁴ Folio 21, archivo 039ED_C04_01 OTROS – CUADERNO 04 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

⁵ Folio 27, archivo 039ED_C04_01 OTROS – CUADERNO 04 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

⁶ Folio 29, archivo 037ED_C03_01 OTROS – CUADERNO 03 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.



sanción por extemporaneidad y saldo a pagar mayor al de la declaración presentada el 18 de enero de 2016 y al aprobado en la Liquidación Oficial de Corrección.

Autogermana elevó derechos de petición ante la DIAN para que se emitieran actos declarativos que dejaran sin efecto legal las declaraciones del impuesto nacional al consumo presentadas el 6 de octubre y 28 de diciembre de 2017, y, en su lugar, se declarara expresamente que las Liquidaciones Oficiales sustituyeron las declaraciones iniciales.

El 28 de septiembre y 04 de octubre de 2018, la DIAN mediante Oficios Nros. 1-31-201-238-2214⁷ y 1-31-201-238-2215⁸, respectivamente, resolvió negar por improcedente las peticiones.

La actora interpuso recursos de reposición y apelación contra los anteriores oficios, los cuales fueron resueltos de manera negativa para la actora el 26 de diciembre de 2018, a través de las resoluciones 6041400⁹ y 60414001¹⁰. El 12 de febrero de 2019, se decidieron los recursos de apelación que confirmaron la decisión inicial, a través de las resoluciones Nros. 000251¹¹ y 000250¹².

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones¹³:

“Los actos administrativos cuya nulidad se demanda, son los siguientes:

- a) **Oficio 1-31-201-238-2214 del 28 de septiembre de 2018**, proferido por el jefe de la División de Gestión de Fiscalización, por medio del cual se resuelve el derecho de petición radicado por Autogermana el 13 de septiembre de 2018 con No. 00006618, negando la solicitud de emisión de auto declarativo en relación con el formulario de declaración del Impuesto Nacional al Consumo por el periodo quinto (5) de 2015, presentado el día 6 de octubre de 2018. Notificado el 08 de octubre de 2018.
- b) **Resolución 000251 del 12 de febrero de 2019**, notificada el 22 de febrero de 2019, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes (A) de la DIAN, mediante la cual se decide el recurso subsidiario de apelación y se confirma el Oficio 1-31-201-238-2214 del 28 de septiembre de 2018 y la Resolución No. 1400(sic) del 26 de diciembre de 2018, mediante el cual se resuelve el derecho de petición y se resuelve el recurso de reposición, respectivamente.
- c) **Oficio 1312012382215 del 04 de octubre de 2018**, proferido por el jefe de la División de Gestión de Fiscalización, por medio del cual se resuelve el derecho de petición radicado por Autogermana el 12 de septiembre de 2018 con No. 00006592, negando la solicitud de emisión de auto declarativo en relación con el formulario de declaración del Impuesto Nacional al Consumo por el periodo sexto (6) de 2015, presentado el día 12 de septiembre de 2018. Notificado el 08 de octubre de 2018.

⁷ Folio 30, archivo 039ED_C04_01 OTROS – CUADERNO 04 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

⁸ Folio 32, archivo 037ED_C03_01 OTROS – CUADERNO 03 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

⁹ Folio 50, archivo 039ED_C04_01 OTROS – CUADERNO 04 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

¹⁰ Folio 51, archivo 037ED_C03_01 OTROS – CUADERNO 03 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

¹¹ Folio 70, archivo 039ED_C04_01 OTROS – CUADERNO 04 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

¹² Folio 71, archivo 037ED_C03_01 OTROS – CUADERNO 03 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

¹³ Fls 1 y 2 CP



- d) **Resolución 000250 del 12 de febrero de 2019**, notificada el 22 de febrero de 2019, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, mediante la cual se decide el recurso subsidiario de apelación y se confirma el Oficio 1312012382215 del 04 de octubre de 2018 y la Resolución No. 1401(sic) del 26 de diciembre de 2018, mediante los cuales se da respuesta al derecho de petición y se resuelve el recurso de reposición, respectivamente.

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

Primero: Que se ordene la emisión del auto declarativo en relación con la declaración de corrección de la declaración del Impuesto Nacional al Consumo correspondiente al quinto (5) período del año gravable 2016, corrección presentada el 06 de octubre de 2017.

Segundo: Que se ordene la emisión del auto declarativo en relación con la declaración de corrección de la declaración del Impuesto Nacional al Consumo correspondiente al sexto (6) período del año gravable 2016, corrección presentada el 28 de diciembre de 2017.

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

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política y; 512-1, 512-6, 580, 588, 589 y 590 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

1. Nulidad por falsa motivación

Manifestó que no se valoraron los hechos probados en el expediente, porque la Administración no tuvo en cuenta las liquidaciones oficiales de corrección que profirió, porque de ser así, hubiera accedido a la emisión de los actos declarativos.

Precisó que, si bien el artículo 580 del Estatuto Tributario señala que las declaraciones que no cuenten con la firma de revisor fiscal, estando obligado a ello, se tienen como no presentadas, no debía dejarse de lado que en este caso dicha omisión (por haberse firmado por un revisor fiscal inhabilitado) fue subsanada gracias a las solicitudes presentadas y las correspondientes Liquidaciones Oficiales de Corrección proferidas por la DIAN.

Comentó que el artículo 589 del Estatuto Tributario, vigente con anterioridad a la Ley 1819 de 2016, indicaba que la Administración debía practicar la liquidación oficial de corrección dentro de los seis meses siguientes a la solicitud presentada por el contribuyente y, se facultaba a la DIAN para que, de forma posterior, pudiera revisar de fondo las declaraciones presentadas, considerando que para la liquidación de corrección solo se verificaban aspectos de forma¹⁴.

Adujo que, al admitir las solicitudes, la Administración validó los requisitos de forma exigidos por la norma para dar como presentadas las declaraciones iniciales del 5^o y 6^o bimestre del impuesto del consumo del año 2015, las cuales habían sido firmadas por un revisor fiscal inhabilitado para actuar como contador público, con lo cual, al expedir las liquidaciones de corrección, la DIAN subsanó dicha falencia.

Resaltó entonces que las liquidaciones de corrección habían reemplazado las declaraciones iniciales y, por tanto, las correcciones presentadas en el año 2017 no tenían validez, pues la DIAN previamente había expedido acto administrativo motivado. Así, señaló que, si la Administración hubiera tenido en cuenta estos actos,

¹⁴ Cita las sentencias del Consejo de Estado de fecha 7 de junio de 2006, exp. 15173 y 8 de febrero de 2007, exp.15062.



no hubiera exigido que se presentaran las correcciones en el año 2017 por el tema del revisor fiscal.

2. Inducción al error por parte de la DIAN – Las correcciones presentadas por la actora fueron presionadas

Precisó que la DIAN mediante diversas reuniones expresó a la actora que las declaraciones iniciales del 5º y 6º bimestre de 2015 se tenían como no presentadas, por carecer de firma del revisor fiscal habilitado, y lo instó a presentar correcciones para pagar únicamente la sanción por extemporaneidad reducida y no proceder a la expedición de emplazamiento para declarar con la sanción respectiva ante la omisión.

Afirmó que, con lo anterior, la Administración lo indujo al error, pues en 2017 presentó las correcciones del 6 de octubre y 28 de diciembre, por la presión de los funcionarios, sin percatarse ambos de que existían las Liquidaciones Oficiales de Corrección, las cuales ya habían subsanado el error del revisor fiscal, y sustituían a las primeras declaraciones presentadas para esos bimestres. Indicó que no es posible presentar una corrección sobre una declaración que por mandato legal ya ha sido sustituida por una liquidación oficial.

Resaltó que las correcciones que solicitó dejar sin efecto fueron producto de la presión, y que la intención no era aumentar ni reducir el valor a pagar, sino simplemente liquidar en ellas la sanción por extemporaneidad.

3. Nulidad por violación al debido proceso y al derecho de defensa por negarse a practicar pruebas testimoniales

Comentó que, a través del Auto Comisorio del 4 de julio de 2017, se efectuó visita al contribuyente, con el fin exclusivo de verificar el cumplimiento de la firma del revisor fiscal de las declaraciones tributarias, y en ningún momento para revisar los valores declarados.

Al respecto, señaló que se solicitó el testimonio de los servidores de la Administración para acreditar que las declaraciones de corrección que se presentaron con posterioridad a las liquidaciones de corrección solo tuvieron por motivación superar la falencia derivada de la firma del revisor fiscal inhabilitado. No obstante, indicó que estas pruebas no se decretaron en sede administrativa, pero que en su rechazo la DIAN aceptó que el objeto de la investigación era verificar el cumplimiento del requisito formal de la firma del revisor fiscal.

Agregó que, al negar las pruebas, que considera pertinentes y conducentes, se violó el debido proceso, toda vez que los funcionarios cuyos testimonios fueron solicitados podían dar fe de que el objeto de la corrección era el de subsanar la firma y no el de aumentar o disminuir el impuesto a pagar, pues ello no fue el objeto de la investigación desplegada por la demandada¹⁵.

Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda, con base en lo siguiente¹⁶:

¹⁵ En la demanda también se observa la solicitud de estas pruebas, las cuales fueron negadas por inconducentes, a través de la providencia del 21 de junio de 2022 del Tribunal. (Samai Tribunal, índice 11). La actora no interpuso recursos contra esta decisión.

¹⁶ Fls 152 a 164 CP



Sostuvo que el artículo 580 del Estatuto Tributario señalaba las causales por las cuales las declaraciones se tienen por no presentadas, y después de citarlo concluyó que las declaraciones de corrección presentadas en octubre y diciembre de 2017 por parte de la actora no incurrieron en alguna de dichas causales, por tanto, se tenían por válidas, de manera que, no era procedente emitir los autos declarativos pretendidos.

Manifestó que la demandante presentó las declaraciones indicadas de manera voluntaria, y que la afirmación según la cual la demandante fue inducida al error carece de fundamento. Para el efecto, citó el artículo 590 del Estatuto Tributario, indicando que las declaraciones se presentan de manera voluntaria o provocada, y, dado que en el presente caso no se profirió alguno de los actos que llevan a una declaración provocada según dicho artículo, se evidenciaba que los denuncios se presentaron de manera libre, en consonancia con su contabilidad y, por tanto, estas gozan de la presunción de buena fe.

Explicó que no se discutía que las liquidaciones oficiales de corrección reemplazaron los denuncios iniciales, como lo prevé el artículo 589 del Estatuto Tributario y aclaró que, si las declaraciones iniciales fueron presentadas por un revisor fiscal inhabilitado, para considerar las mismas como no presentadas, se debía haber emitido un auto declarativo que así lo determinara. Sobre esto citó las sentencias del 5 de julio de 1995, exp. 7770, y 14 de agosto de 1998, exp. 8968 del Consejo de Estado.

Citó el artículo 588 del Estatuto Tributario sobre las correcciones que aumentan el impuesto, y afirmó, en relación con las declaraciones de corrección del 6 de octubre y 28 de diciembre de 2017, que se presentaron dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de la emisión de requerimiento especial o pliego de cargos, a su vez, se suscribieron por un revisor fiscal habilitado, por lo cual, al no evidenciarse alguna irregularidad las mismas eran válidas y, por tanto, no procedía emitir un auto declarativo.

Trajo a colación la máxima del derecho "*nadie puede alegar su propia culpa*", para señalar que la actora hizo las correcciones de manera voluntaria y a sabiendas de las consecuencias de presentar una corrección, con lo cual no podía beneficiarse del supuesto error inducido para solicitar la expedición de un auto declarativo que dejara las correcciones sin efecto.

Finalmente, se opuso a la prueba testimonial por no ser útil y pertinente, pues indicó que los testimonios no pueden dar cuenta de si se cumple o no con los requisitos legales para dar por no presentadas las declaraciones, discusión que es de puro derecho.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda con base en lo siguiente:

Explicó que uno de los requisitos del denuncia privado del impuesto nacional al consumo es la firma del revisor fiscal y que el Estatuto Tributario consagraba taxativamente las causas por las cuales las declaraciones se tenían por no presentadas, para lo cual se requiere en todo caso de la emisión de un acto administrativo por parte de la DIAN que así lo declare.



Manifestó, bajo los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, que los denuncios tributarios pueden ser objeto de corrección voluntaria por los contribuyentes, para disminuir el impuesto a cargo o para incrementar el saldo a favor, caso en el cual se debe presentar solicitud dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para declarar, o para aumentar el impuesto liquidado y disminuir el saldo a favor, haciendo la corrección directamente dentro del término de firmeza que le resulte aplicable al denuncia privado.

Adujo que no existía discusión entre las partes sobre que, efectivamente, antes de la presentación de las declaraciones de corrección que requiere la actora dejar sin efectos, la DIAN había expedido las Liquidaciones Oficiales de Corrección, para lo cual debió revisar el cumplimiento de los requisitos formales. Agregó que, si bien con dicha verificación se pudieron superar aspectos formales de las declaraciones iniciales, no por esto las correcciones presentadas con posterioridad a dichas actuaciones se reputan inválidas, porque las declaraciones sobre las cuales se reclama la emisión de autos declarativos no se encuentran enmarcadas en ninguna de las causales expresamente dadas en el artículo 580 del Estatuto Tributario.

Indicó que lo anterior, atendía al principio de legalidad, pues la DIAN *“no puede actuar por fuera del marco jurídico que le establece el Estatuto Tributario y las reglas generales del CPACA, sin que medien los presupuestos para ello, por lo cual no es atribuible a la Administración un desconocimiento de normas superiores al no emitir auto declarativo frente a unas declaraciones que no adolecen de las ritualidades que así lo permita”*.

En relación con la inducción al error por parte de la DIAN para corregir las declaraciones, aclaró que independientemente de que esté demostrada la mediación de la Administración para la revisión de las posibles falencias de las declaraciones privadas por la presentación sin firma de revisor fiscal habilitado, la decisión de presentar los denuncios solo estaba en cabeza de la actora, quien conocía de primera mano sus operaciones económicas y del procedimiento de solicitud corrección que había adelantado. Con lo cual, si bien la corrección pudo ser propiciada por la Administración, no por esto puede afirmarse que existió coerción, más aún cuando ante un eventual procedimiento de aforo la demandante tenía la posibilidad de discutir el cumplimiento de su obligación, en ejercicio de las oportunidades procesales para dar respuesta al emplazamiento para declarar, y el posterior recurso de reconsideración, entre otros.

Indicó que las declaraciones de corrección presentadas en 2017 denotan que la actora ejerció su libre albedrío, toda vez que su intención fue incluso la de variar las obligaciones tributarias a su cargo, resaltando que esta desatendió las cifras que ella misma había solicitado corregir bajo el trámite del artículo 589 del Estatuto Tributario. Para esto, indica, a través de un cuadro, las diferencias en los renglones de las declaraciones iniciales del 5 y 6 bimestre de 2015, las Liquidaciones de Corrección, y las últimas declaraciones, presentadas en octubre y diciembre de 2017.

Adujo que no tiene asidero el cargo de vulneración del debido proceso, porque no fueron decretados los testimonios, toda vez que, aun habiéndose decretado dichas pruebas, las mismas no tenían la posibilidad de demostrar que la actora fue inducida a error. Por el contrario, quedó demostrado que la demandante era quien debía sopesar las consecuencias de su actuar frente a las actuaciones desplegadas por la DIAN y, se decantó por presentar las nuevas declaraciones, demostrando desde su diligenciamiento un el ejercicio voluntario y consiente, tanto que con ellas



reemplazó las liquidaciones oficiales de corrección, pese a que con base en estas ya había obtenido devoluciones por pago en exceso.

Recabó que la Administración no incurrió en falsa motivación, pues al analizar los hechos expuestos por la sociedad actora en sus solicitudes en sede administrativa, la DIAN sí consideró que hubo una actuación de sus funcionarios en el curso de la investigación por las posibles irregularidades formales de las declaraciones iniciales, pero fue enfática al aclararle en las resoluciones que resolvieron los recursos de apelación que no podía dejar sin efecto las correcciones presentadas porque estas no adolecen de invalidez en los términos del artículo 588 del Estatuto Tributario.

Finalmente, no condenó en costas por no estar probadas dentro del expediente.

Recurso de apelación

La parte **demandante** sostuvo que el raciocinio de la sentencia de primera instancia resulta inválido frente a lo que se encuentra probado en el expediente. Sobre esto afirma que, si bien es cierto que una declaración válidamente presentada produce efectos legales, ante un vicio en su presentación, debidamente demostrado, la declaración debe invalidarse para evitar propagar efectos que no corresponden a lo deseado por la ley.

Explicó que la actora solicitó la emisión de las liquidaciones de corrección para reducir el valor a pagar de sus declaraciones de impuesto al consumo, la autoridad tributaria hizo el debido proceso de verificación de los aspectos formales y, al no encontrar irregularidad, procedió a emitir las correspondientes Liquidaciones Oficiales, las cuales reemplazaron aquellas inicialmente presentadas convalidando cualquier error de presentación.

Adujo que entonces, con las declaraciones del 2017, no había hecho uso de la facultad de corrección para aumentar el valor a pagar respecto de las Liquidaciones Oficiales de Corrección, con lo cual no era coherente concluir que se utilizaban las nuevas declaraciones para volver a un valor igual al que tenía declarado antes de las Liquidaciones Oficiales de Corrección. Insistió en que no se utilizaron las correcciones para aumentar el valor a pagar, considerando que la sanción que se liquidó fue la de extemporaneidad y no la de corrección.

Comentó que, si bien las declaraciones presentadas de forma posterior a las liquidaciones oficiales de corrección no se encontraban inmersas dentro de lo previsto en el artículo 580 del Estatuto Tributario, estas no tenían validez por carencia de objeto y por provenir de un evidente error de apreciación al presentarlas, todo con la presión del proceso de fiscalización.

Argumentó que, a pesar de haber presentado esas nuevas declaraciones, estas carecían de objeto y por ello no debían ser tomadas en cuenta, ya que además las mismas se originaron por una presión de la Administración evitando recibir un emplazamiento para declarar y una potencial sanción por no declarar.

Enfaticó en que *“(...) si hubiera habido ciencia y conciencia de mi representada, la nueva declaración hubiera sido un reflejo de la liquidación oficial de corrección. Pero no, por el contrario, dada la presión ejercida en el proceso de fiscalización, mi representada se ve conminada a presentar una declaración espejo de la primera, que legalmente ya no tenía validez ni eficacia como quiera que había sido sustituida por la liquidación oficial.”*



Agregó que la sentencia desatiende lo indicado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el fallo del 16 de febrero de 2023, exp. 26918, dado que las últimas correcciones fueron realizadas con base en la presión ejercida por la Administración y no puede quitársele responsabilidad a esta por ello.

Oposición al recurso

La **demandada**¹⁷ señaló que está probado que no existen causales legales para determinar que las correcciones presentadas en 2017 no cumplen con los presupuestos del artículo 588 del Estatuto Tributario, por tanto, desde el punto de vista legal no existe causal para declarar su invalidez.

Señaló que la actora pretende dejar sin validez las correcciones presentadas con base en un juicio subjetivo, esto es la alegada “*presión de la Administración*”. Indicó entonces que, aunque en los informes finales se evidencia que la conclusión de la investigación iniciada por la DIAN es que existen unas declaraciones presentadas sin firma válida del revisor fiscal, esto no puede reputarse como “*presión*” para que el contribuyente corrija.

Adujo que se evidencian una serie de comunicaciones escritas entre la Administración y el contribuyente, en donde se plantean los escenarios en el marco de la investigación, pero esto no es un direccionamiento de la voluntad del demandante a una única posibilidad. Agregó que los informes finales no son actos administrativos que se comuniquen o informen al contribuyente, sino que hacen parte de la consignación de conclusiones parciales y apreciaciones de la investigación.

Resaltó que no había ni siquiera prueba sumaria de un actuar en contra del derecho a la buena Administración por parte de la DIAN y que el administrado decidió por voluntad propia presentar otros valores diferentes a los de las declaraciones de corrección. Así mismo, el derecho a una buena administración no puede ser óbice para ignorar los presupuestos de validez de las declaraciones presentadas.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no presentó escrito.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Atendiendo los cargos de apelación formulados por la parte demandante, le corresponde a la Sala analizar la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN negó la declaratoria de invalidez de las declaraciones de corrección presentadas por el contribuyente los días 6 de octubre y 28 de diciembre de 2017, relacionadas a los periodos 5 y 6 del impuesto al consumo del año gravable 2015.

Para resolver el caso concreto, es necesario precisar que el Estatuto Tributario prevé un término para que la Administración revise las declaraciones tributarias, de conformidad con lo señalado en el artículo 714, y otro, para que el contribuyente enmiende los errores que pudo cometer en los respectivos denuncios privados, según lo indicado en los artículos 588 y 589 del mismo ordenamiento.

¹⁷ Samai, índice 9



Respecto de la facultad del contribuyente para modificar de manera voluntaria las declaraciones, los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario señalan la oportunidad para hacerlo, sujeto a unos eventos puntuales, esto es (i) si se aumenta el impuesto o disminuye el saldo a favor, o (ii) si se disminuye el valor a pagar o aumenta el saldo a favor.

Tratándose de aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor, el referido artículo 588 -vigente para el año gravable 2015- disponía que el declarante tenía la posibilidad de modificar su declaración dentro de los 2 años¹⁸ siguientes al vencimiento del término para declarar y antes de que se hubiera notificado requerimiento especial o pliego de cargos.

En cuanto a las correcciones voluntarias encaminadas a disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, el artículo 589 del Estatuto Tributario, también vigente para el año gravable 2015, establecía que:

“Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos años siguientes 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.

(...)

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

(...)”

De lo expuesto se observa que el contribuyente podía corregir su declaración, en ambos casos de forma libre y voluntaria, pero que, mientras que para aumentar el impuesto a pagar el mismo simplemente debía autoliquidarlo, para disminuir el saldo a pagar este debía elevar una solicitud. Cualquiera de estas correcciones debía realizarse dentro de los términos señalado en el Estatuto Tributario, y cumpliendo con los requisitos exigidos para la presentación de las declaraciones o solicitudes ante la Administración.

Ahora bien, en relación con las declaraciones que presenta el contribuyente, el artículo 580 del Estatuto Tributario señala de forma expresa las causas por las cuales las mismas se pueden entender como no presentadas, así:

“ARTÍCULO 580. DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a. *Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.*
- b. *Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.*

¹⁸ 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. 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.



- c. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables.
- d. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal (...)"

Al respecto, la Sección ha precisado que, para que una declaración se tenga como no presentada por la ocurrencia de una causal legal, es necesario expedir un acto administrativo que así lo declare, ya que la ineficacia no opera de pleno derecho, (salvo que la propia ley así lo determine), y por tanto se debe garantizar el debido proceso y el derecho de defensa del obligado¹⁹.

A partir de las anteriores normas, debe entonces evaluarse las actuaciones en las cuales fundamenta sus pretensiones la demandante. Así que, en el caso concreto, son hechos probados los siguientes:

- La actora presentó las declaraciones privadas iniciales del impuesto nacional al consumo de los períodos 5° y 6° de 2015, los días 12 de noviembre de 2015 y 18 de enero de 2016, respectivamente, arrojando como saldo a pagar los valores de \$4.999.169.000²⁰ y \$4.797.838.000²¹.
- La demandante solicitó la corrección de las declaraciones privadas mencionadas, de conformidad con el artículo 589 del Estatuto Tributario, con el fin de disminuir el impuesto a cargo de los periodos, así:

Periodo	Proyecto de Corrección – total saldo a pagar
5° de 2015	\$4.872.864.000
6° de 2015	\$4.780.551.000

- Dichas correcciones fueron aceptadas por la DIAN, mediante las Resoluciones Nros. 900031 del 15 de septiembre²² y 900028 del 12 del mismo mes y año²³. En dichos actos, se señaló que se cumplían los presupuestos del artículo 589 del Estatuto y aclaró que conservaba la facultad de revisión dentro de los 6 meses siguientes.
- Los días 27 y 29 de diciembre de 2016, la actora presentó las solicitudes de devolución por pago en exceso derivado de las declaraciones iniciales del impuesto nacional al consumo de los periodos 5° y 6° de 2015, generados tras la expedición de las liquidaciones oficiales de corrección, por los valores de \$126.305.000 y \$17.287.000, las cuales fueron resueltas en su favor, según lo dispuesto en las Resoluciones Nros. 6282-0158 y 6282-0160 de 27 de febrero de 2017²⁴.
- Se observa la expedición de los autos de apertura 900341 y 900342 del 11 de septiembre de 2017 por parte de la DIAN, para iniciar una investigación en aras de verificar que los denuncios de la actora hayan sido suscritos por revisor fiscal debidamente habilitado para el efecto, considerando que la Junta Central de Contadores canceló el registro profesional de la firma Gran Thornton Fast & ABS Auditories y Consultores Ltda. (Resolución Sancionatoria 1633 de 12 de diciembre de 2014), quien había fungido como revisor fiscal de la actora.
- Los días 06 de octubre²⁵ y 28 de diciembre de 2017²⁶, la actora presentó correcciones a las declaraciones iniciales del 5° y 6° bimestre del 2015, liquidando sanción por extemporaneidad, en las sumas de \$18.381.000 y \$38.679.000. Se observa en la

¹⁹ Ver entre otras, la sentencia del 23 de marzo de 2023, exp. 26857, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

²⁰ FI 21 del C4

²¹ FI 21 del C3

²² FI 23 a 25 C4

²³ FI 23 a 25 C3

²⁴ FI 25 C3 y FI 25 C4

²⁵ FI 27 c4

²⁶ FI 29 C3



declaración de corrección del 5 bimestre del periodo 2015 que, el impuesto liquidado por la venta de bienes gravados a la tarifa del 16% es de \$1.944.333.000, mientras que en la Liquidación Oficial de Corrección dicho valor era de \$1.818.028.000. En el caso de la declaración de corrección del bimestre 6 de 2015, se liquidó un impuesto sobre las ventas de bienes gravados a la tarifa del 8% de \$3.507.702.000, suma mayor a la señalada en la Liquidación de Corrección de dicho bimestre, en donde se observa para ese renglón la suma de \$3.490.415.000.

- Los días 12 y 13 de septiembre de 2018, el contribuyente elevó petición ante la Administración, con el fin de que esta emitiera un auto declarativo que dejara sin efectos las declaraciones de corrección presentadas el 6 de octubre y 28 de diciembre de 2017, al considerar que la DIAN había emitido las liquidaciones oficiales de corrección que reemplazaban las declaraciones iniciales²⁷.
- Dicha solicitud fue negada mediante los Oficios Nros. 1 31 201 238 2214 (003472) del 28 de septiembre²⁸ y 1 31 201 238 2215 (003473) del 04 de octubre de 2018²⁹, al considerar que las declaraciones de corrección del año 2017 eran válidas.
- La demandante presentó recursos de reposición y subsidiarios de apelación contra los oficios que negaron la expedición de los autos declarativos de invalidez de las correcciones a las declaraciones de los periodos 5^o³⁰ y 6^o de 2015³¹ del impuesto nacional al consumo.
- El 26 de diciembre de 2018, la DIAN decidió los recursos de reposición mediante las Resoluciones Nros. 6041401³² y 6041400 del 26 de diciembre de 2018³³, confirmando los oficios por ella proferidos.
- El 12 de febrero de 2019, la Administración resolvió los recursos de apelación, confirmando su decisión, mediante las Resoluciones Nros. 000251³⁴ y 000250³⁵.

De acuerdo con lo anterior, la Sala inicia por aclarar que, tal y como indican las partes, es un hecho no debatido que, con ocasión a la expedición de las Liquidaciones Oficiales de Corrección, la DIAN revisó los requisitos formales que debían seguir los denuncios privados originalmente presentados y, con esto, subsanó las omisiones que se hubieran podido presentarse respecto de estas. Es decir, se tuvieron por presentadas las declaraciones del 12 de noviembre de 2015, y del 18 de enero de 2016, así como también que estas fueron reemplazadas con las Liquidaciones Oficiales de Corrección del 2016, en virtud del procedimiento previsto en artículo 589 del Estatuto Tributario y solicitado por la demandante.

En cuanto a las segundas correcciones, esto es aquellas presentadas el 6 de octubre de 2017³⁶, sobre la declaración del 5^o bimestre de 2015, y el 28 de diciembre de 2017³⁷ para el 6^o bimestre de 2015, la Sala encuentra que las mismas tienen plena vigencia toda vez que fueron presentadas al amparo del artículo 588 del Estatuto Tributario, como lo señala la misma actora en los derechos de petición presentados en septiembre de 2018, que prevé aquellos casos de corrección cuando se aumenta el saldo a pagar.

²⁷ Fl 5 a 11 del C3 y Fl 5 al 11 del C4

²⁸ Fl 30 a 33 C4

²⁹ Fls 32 a 35 C3

³⁰ Fls 35 A 40 C4

³¹ Fls 36 A 41 C3

³² Fls 51 A 55 C3

³³ Fls 50 A 54 C4

³⁴ Fls 70 a 74 c4

³⁵ Fls 71 a 75 c3

³⁶ Folio 27, archivo 039ED_C04_01 OTROS – CUADERNO 04 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.

³⁷ Folio 29, archivo 037ED_C03_01 OTROS – CUADERNO 03 PRUEBAS Y ANEXOS – RESERVADO.



Según esta norma, *“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”*.

De acuerdo con lo anterior, en las declaraciones antes mencionadas la actora no sólo liquidó sanciones, sino que también aumentó el impuesto liquidado en algunos renglones, respecto de las últimas correcciones que había solicitado, que fueron aquellas realizadas bajo el artículo 589 del Estatuto Tributario, y aceptadas por la Administración en las Liquidaciones Oficiales de Corrección respectivas, con lo cual se tiene como válidas por ser las últimas correcciones presentadas. Considera la Sala que estas modificaciones contradicen lo indicado por la demandante, sobre que esas declaraciones carezcan de objeto y que lo que se buscaba era reproducir el contenido de las declaraciones de corrección.

Así mismo, no se observa, como ya lo había verificado la DIAN y el Tribunal, que estas declaraciones se encuentran inmersas dentro de alguno de los presupuestos del artículo 580 del Estatuto Tributario, para considerarlas como no presentadas y “revivir” las Liquidaciones Oficiales de Corrección.

Ahora bien, frente al argumento de la actora, sobre que las correcciones se presentaron por presión de la DIAN, y con esto deberían declararse inválidas por violación al debido proceso y la moralidad administrativa, concuerda la Sala con que no puede interpretarse per se cómo un *“acto de presión”* la apertura de investigación para verificar que los denuncios de la actora hayan sido suscritos por revisor fiscal debidamente habilitado, y la indicación de las opciones que tenía para corregir la situación, antes de que se iniciara un procedimiento de aforo.

Y es que, frente a este tipo de alegaciones, la demandante debe aportar pruebas que demuestren que con su actuar la Administración no solo contravino su legítima expectativa, sino que también transgredió la prohibición de actuar contra su acto propio.

Sobre esto, *“la jurisprudencia de esta Sección y de la Corte Constitucional, han señalado que deben presentarse tres requisitos de forma concurrente:*

- i) *Una conducta jurídicamente anterior, relevante y eficaz. Esa primera conducta debe ser jurídicamente relevante y eficaz porque es el comportamiento que se tiene dentro de una relación jurídica que afecta unos intereses vitales y que suscita la confianza del destinatario de la conducta. Asimismo, debe haber una conducta posterior que sea contraria a la anterior.*
- ii) *El ejercicio de una facultad o de un derecho subjetivo por la misma persona o centros de interés que crea la situación litigiosa debido a la contradicción entre la conducta anterior y la posterior, atentatoria de la buena fe existente entre ambas conductas. Esta nueva conducta, que en otro contexto resultaría lícita, en ese caso es inadmisibles por ser contraria a la primera conducta.*
- iii) *La identidad del sujeto o centros de interés que se vinculan en ambas conductas”*.³⁸

De acuerdo con lo indicado, en este caso no es posible concluir, a partir de las afirmaciones hechas por la demandante, y de los términos en que fue expedida la apertura de investigación, que el actuar de la DIAN, en donde le da opciones para subsanar las declaraciones que fueron firmadas por el revisor fiscal inhabilitado, fuese una conducta lo suficientemente relevante o eficaz para que el contribuyente,

³⁸ Consejo de Estado, Sentencia del 16 de febrero de 2023, exp. 26918, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



en virtud de la confianza legítima, solo pudiese proceder con la opción de corregir las Liquidaciones Oficiales de Corrección, y, además, de hacerlo de la manera en que este lo hizo, modificando renglones del impuesto liquidado.

La demandante alega que la Administración lo indujo al error, y por eso corrigió de la manera en que lo hizo, pero lo que se observa es que la decisión de presentar una nueva corrección, aumentando el impuesto liquidado y el saldo a pagar, recayó de forma exclusiva en la actora, quien haciendo uso de las facultades del artículo 588 del Estatuto Tributario, decidió emitir un nuevo denuncia, pese a conocer que había tramitado previamente correcciones bajo el artículo 589 del Estatuto Tributario, cuyas Liquidaciones de Corrección, como se ha dicho anteriormente, reemplazaban las declaraciones inicialmente presentadas.

Se evidencia que, la actora tuvo la oportunidad procesal para no corregir y hacer alguna indicación al respecto, pero no señaló aquello que, si puso de presente posteriormente en los derechos de petición y el proceso judicial, y esto es que, con ocasión de la expedición de las Liquidaciones Oficiales de Corrección se habían subsanado las omisiones que se hubieran podido presentarse respecto de las declaraciones originales.

Ahora, la parte apelante afirma que el Tribunal desatendió el precedente de esta Sección, la sentencia del 16 de febrero de 2023, exp. 26918. Las circunstancias de este fallo dan cuenta que la División de Gestión de Cobranzas informó a la demandante, el saldo de sus obligaciones correspondientes a las retenciones en la fuente de los períodos 11 y 12 de 2015, información con base en la cual, la sociedad presentó y pagó las declaraciones al amparo del principio de la confianza legítima y el ejercicio de la correcta administración, posteriormente y sin haber actualizado oportunamente el estado de cuenta que el contribuyente iba revisando, la DIAN desconoció las correcciones que se habían efectuado bajo su amparo y conocimiento. Actuaciones que, como se estableció en dicha providencia, contravino la legítima expectativa de la demandante y la prohibición de actuar contra su acto propio.

De lo expuesto, se establece que la situación fáctica analizada en ese fallo difiere de la que se presenta en el caso en examen, por esto la valoración no debe seguir las mismas pautas y, en consecuencia, las consideraciones realizadas líneas atrás no se apartan de la sentencia invocada.

Por lo anterior, no procede el recurso de apelación.

Condena en costas

No habrá lugar a condena en costas a cargo de la demandada porque, en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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,



FALLA

1. **Confirmar** la sentencia proferida el 18 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería jurídica para actuar en este proceso al abogado Joel Antonio Tamayo García, como apoderado de la parte demandada.³⁹

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>

³⁹ Samai, índice 16.