



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., quince (15) de septiembre de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia** Nulidad y Restablecimiento del Derecho  
**Radicación** 05001-23-33-000-2020-02958-01 (25836)  
**Demandante** GRUPO ARGOS S.A.  
**Demandado** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN  
**Temas** CREE 2016. Error en la imputación del anticipo de impuesto. Procedimiento de corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de julio de 2021<sup>1</sup>, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

«**PRIMERO. SE NIEGAN** las pretensiones de la demanda.

**SEGUNDO.** Se condena en costas a la sociedad Grupo Argos S.A., de conformidad con los parámetros definidos en la parte motiva de la presente decisión.

**TERCERO.** Una vez ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente.»

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 19 de abril de 2017, GRUPO ARGOS S.A. presentó y pagó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año 2016. Al renglón 53 de dicho denuncia tributario imputó la suma de \$991.962.000 a título de «anticipo sobretasa liquidado declaración año gravable anterior», sin embargo, este valor corresponde al anticipo efectuado en 2014 para la sobretasa CREE de 2015. De manera que esta compañía se equivocó al no imputar a la liquidación privada del año 2016, la suma de \$1.530.873.000 del renglón 54 «anticipo de la sobretasa para el año gravable siguiente» de la declaración del año 2015.

El 13 de mayo de 2019, la actora solicitó la devolución de la suma de \$538.911.000 como pago en exceso por la sobretasa CREE 2016. Petición que la DIAN negó por improcedente mediante la Resolución No. 609-46 del 24 de mayo de 2019, toda vez que existía consonancia entre el valor a pagar de la declaración CREE 2016 y el respectivo recibo oficial de pago, y el contribuyente no corrigió la liquidación privada conforme con el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Previo recurso de reconsideración del 3 de julio de 2019, la DIAN mediante la Resolución Nro. 002868 del 23 de diciembre de 2019 confirmó la negativa de devolver lo solicitado como pago en exceso.

<sup>1</sup> SAMAI. Expediente digital, pdf. 23.



## 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 (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

«**2.1. PRIMERA.** Se declaren nulas los siguientes Actos Administrativos:

- i) Resolución No. 609-46 del 24 de mayo de 2019, notificada por correo certificado el día 04 de junio de 2019, por medio de la cual la Dirección Seccional de impuestos y Aduanas Nacionales, División de Gestión de Recaudo decidió negar por improcedente la solicitud de devolución del pago en exceso por el concepto del Impuesto CREE año gravable 2016, correspondiente al pago realizado el día 19 de abril del año 2017 mediante recibo oficial de pago 490 N° 4910112184661.
- ii) Resolución No. 002868 del 23 de diciembre de 2019, que resuelve el recurso de Reconsideración contra la Resolución N° 609-46 del 24 de mayo de 2019, notificada personalmente el 13 de enero de 2020, por medio de la cual la División de Gestión Jurídica, Dirección seccional de Impuestos de Medellín, niega la solicitud de devolución.

**2.2. SEGUNDA.** Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, accediendo a la solicitud de devolución del pago en exceso, en los términos presentados ante la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín por el pago en exceso realizado el día 19 de abril del año 2017 mediante recibo oficial 490 No. 4910112184661 por concepto de Impuesto CREE año gravable 2016.

En este sentido, se solicita la devolución del pago en exceso por el valor de quinientos treinta y ocho millones novecientos once mil pesos (**\$538.911.000**), realizado mediante recibo de pago ya indicado de fecha 19 de abril del año 2017 por concepto de Impuesto CREE año gravable 2016, como resultado de la operación matemática de las distintas imputaciones de los medios de pago como lo son, anticipos de años anteriores, retenciones, autorretenciones, anticipo de año siguiente, saldos a favor por imputar.

**2.3. TERCERA.** Se condene a la parte demandada en intereses corrientes respecto de la suma pagada en exceso que se genera desde la fecha de notificación de la Resolución que negó la solicitud de devolución, que es el 4 de junio de 2019, hasta el día en que se notifique la providencia que confirme de forma parcial o total el pago en exceso de acuerdo con (sic) artículo 863 del Estatuto Tributario.

**2.4. CUARTA.** Se condene a la parte demandada en intereses de mora que se causan desde la ejecutoría de la respectiva sentencia que de forma definitiva confirme parcial o totalmente el pago en exceso, hasta el día en el que efectivamente se de dicha devolución de acuerdo con lo establecido por el artículo 863 del Estatuto Tributario, artículo 12 Decreto 2277 de 2012 y el artículo 192 inciso 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.»

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29, 95 (num. 9°), 209 y 228 de la Constitución Política; 3° (nums. 11 a 13) del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 683 y 850 (inc. 2°) del Estatuto Tributario; 43 de la Ley 962 de 2005; 2536 del Código Civil; y 11 del Decreto 2277 de 2012.

El concepto de la violación se resume así<sup>3</sup>:

Discutió que, si bien, en mayo de 2019 cuando evidenció el yerro cometido en la declaración CREE del año 2016 no procedía la formulación de proyecto de

<sup>2</sup> SAMAI. Expediente digital, pdf. 5, págs. 2 y 3.

<sup>3</sup> SAMAI. Expediente digital, pdf. 5, págs. 8 a 22.



corrección de la forma prevista en el artículo 589 del Estatuto Tributario, la devolución de lo pagado en exceso por dicho tributo podía realizarse de manera oficiosa de conformidad con la facultad de corrección concedida a la Administración en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. Aunado a que la DIAN en el Oficio Nro. 499 del 31 de mayo de 2016, aclaró que la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>4</sup> ha indicado que para este tipo de devoluciones no es necesario presentar proyecto de corrección habida consideración que lo pretendido es el reembolso de montos pagados sin causa legal.

Señaló que la demandada omitió aplicar la facultad de corrección establecida en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y eso la llevó a transgredir los derechos del Grupo Argos S.A., al negarse a devolverle los mayores valores pagados por impuesto a la renta CREE año 2016, lo que es igual a la imposición de mayores cargas tributarias y al enriquecimiento sin causa del Estado en flagrante violación del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario.

Aseguró que la DIAN le pone trabas y acude a dilaciones del proceso de devolución a sabiendas que conoció y recibió de manera previa el valor del anticipo de la sobretasa que se incluyó en la declaración CREE del año 2015 y que debía ser imputado en la declaración CREE para el año 2016.

Enfatizó en que solicitó oportunamente la devolución por pago en exceso conforme lo preceptúa el inciso 2° del artículo 850 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 1.6.1.21.22 del Decreto Único Tributario, 11 del Decreto 2277 de 2012 y 2536 del Código Civil, además de jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>5</sup>. Eso, debido a que, en su caso, los 5 años contados desde la fecha del pago iniciaron el 19 de abril de 2017 y la solicitud de devolución por pago en exceso se radicó el 13 de mayo de 2019. Agregó que, como para obtener la devolución a la que tiene derecho no le es exigible una previa corrección de la declaración CREE 2016, en este caso, debe prevalecer el derecho sustancial al procedimental tal como lo dispone el artículo 228 de la Constitución.

Explicó que el no haber imputado todo el anticipo de la sobretasa para el año gravable 2016, previamente registrado en la declaración CREE 2015, se identifica con un error aritmético por cuanto no incide en los hechos imponibles o bases gravables de la liquidación del total del impuesto a cargo determinado por CREE 2016, siendo acorde con lo reglado en la Circular Nro. 118 de 2005 de la DIAN.

Agregó que, por esa misma razón, el análisis de la Administración es equivocado comoquiera que confunde los conceptos de valor del impuesto a cargo con el valor a pagar, siendo que el error de imputación cometido afecta únicamente el valor a pagar y no el impuesto, que nace de la determinación de una base gravable que permanece inalterada en el renglón 47 y unos impuestos a cargo declarados en los renglones 48 y 49.

Sostuvo que la discusión por el pago en exceso resulta de la diferencia entre el valor que la sociedad debió imputar en el renglón 53 de la declaración del año gravable 2016 procedente del renglón 54 de la declaración del año 2015 a título de anticipo sobretasa, por lo que no le asiste razón a la DIAN cuando sostiene que no hay lugar

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 16 de julio de 2009, exp. 16655. CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>5</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 13 de septiembre de 2013, exp. 20173. CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



a la devolución por pago en exceso solicitada.

Acusó a la Administración de privilegiar cuestiones procedimentales, dilatar el trámite e imponer trabas a la gestión que le asiste e inaplicar los principios de eficacia, economía y celeridad contenidos en el artículo 3° del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Pidió que, atendiendo a los pronunciamientos reiterados del Consejo de Estado<sup>6</sup>, se acceda a devolución por pago en exceso con los intereses corrientes, calculados desde la fecha de notificación de la resolución que resolvió la solicitud de devolución, hasta el día en el cual se notifique la providencia que ponga fin a la discusión, siguiendo lo establecido en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario; así como, de los intereses de mora que se llegaren a causar desde la ejecutoria de la respectiva sentencia hasta el día en el que efectivamente se lleve a cabo dicha devolución.

Finalmente, solicitó que se condenara en costas del proceso a la DIAN, dadas las dilaciones y desgastes administrativos causados al contribuyente, producto de la inobservancia de dicha entidad a las normas y atribuciones de la función pública.

### **Oposición de la demanda**

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda<sup>7</sup> señalando que a la luz de los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario y 1.6.1.21.21 del Decreto 1625 de 2016, así como la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 15 de septiembre de 2016 (expediente 20906, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia), para que se presente la devolución de saldos a favor, es necesario que este se refleje en la declaración del impuesto a la que se remite la solicitud de devolución; situación diferente a la de la actora, en tanto esta liquidó y pagó el valor que determinó en la declaración CREE del año gravable 2016, con lo cual, no hay saldo a favor para devolver.

En el entendido que no haber efectuado el arrastre del anticipo liquidado en la declaración CREE de 2015 a la declaración del siguiente año gravable, representa un mayor saldo a pagar, la actora debió corregirlo en el término establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 274 de la Ley 1819 de 2016. Esto es, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración que ocurrió el 19 de abril de 2017, a partir de lo cual el plazo para la corrección voluntaria finalizó el 19 de abril de 2018.

Ahora bien, como el párrafo transitorio del artículo 274 de la Ley 1819 de 2016 dispuso que para la implementación del nuevo texto del artículo 589 del Estatuto Tributario, la Administración debía hacer los ajustes informáticos necesarios en un plazo máximo de un año contado a partir del 1° de enero de 2017, del cual hizo uso la DIAN hasta el 29 de diciembre de 2017, fecha en la que notificó el cumplimiento de la respectiva adaptación informática, tal situación, le dio a la actora la posibilidad de corregir hasta el 29 de diciembre de 2017 la declaración CREE de 2016 en lo que tiene que ver con el arrastre del anticipo de la sobretasa según lo previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 3 de septiembre de 2015, exp. 19672. CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y 30 de septiembre de 2010, exp. 16576, CP. William Giraldo Giraldo.

<sup>7</sup> SAMAI. Expediente digital, pdf. 12.



Explicó que, si bien, realiza correcciones de oficio cuando detecta inconsistencias en el diligenciamiento del formulario en cuanto a omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, esto ocurre siempre y cuando la corrección no afecte el valor por declarar. Pero en el caso de la actora como el cambio implicaba modificar el saldo a pagar, lo procedente era que esta corrigiera o modificara la declaración privada en la forma indicada en el artículo 589 del Estatuto Tributario conforme lo ha precisado el Consejo de Estado<sup>8</sup>.

Adicionalmente, al 13 de mayo de 2019, fecha en que la demandante solicitó la devolución, la declaración CREE de 2016 se encontraba en firme desde el 19 de abril de 2019. Es así, que aparte de que a la actora le asistía el deber de diligenciar correctamente su declaración, esta pudo ejercer su derecho a corregir, pero no lo hizo y, por lo tanto, la liquidación privada goza de presunción de veracidad.

Enfatizó que la equivocación en la elaboración de la declaración CREE del año gravable 2016, no corresponde a un error aritmético y no admite ser corregido de acuerdo con el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, en tanto la modificación que se pretende es de fondo y afecta el saldo del impuesto a pagar. Lo que procedía era la corrección de ese denuncia tributario dentro del término de firmeza, como lo explicó el Consejo de Estado en la sentencia del 14 de abril de 2011, expediente 16707, CP. Hugo Fernando Bastidas.

Que si bien, la acción de prescripción, en tratándose de saldos a favor por pago en exceso, es de 5 años, en el presente caso, no resulta aplicable, en tanto el demandante reclama un pago que no existe.

Debe tenerse en cuenta que la equivocación de la demandante solo es atribuible a su propia culpa ya que fue quien diligenció la declaración y efectuó el pago, razón por la que no se generan intereses a cargo de la DIAN, como se señaló por el Consejo de Estado en las sentencias dictadas en los expedientes Nros. 16785, 19587, 20586, 19973, 20779 y 19672.

Afirmó que, no se le debe condenar en costas toda vez que lo debatido es un asunto de interés general. Adicionalmente, este proceso es un asunto de pleno derecho, cuya prueba documental en su gran mayoría fue aportada por la DIAN acatando lo ordenado por el parágrafo 1° del artículo 175 de la Ley 1437 de 2011, de donde resulta que no se dio un desgaste probatorio por parte de la actora, y en todo caso, no se encuentra demostrada su causación.

Ahora, respecto a la demandante, sí es procedente la condena en costas, las cuales en su momento serán acreditadas, y bajo el entendido que las agencias en derecho no requieren prueba, en tanto se calculan de acuerdo con las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante<sup>9</sup>, porque halló improcedente la devolución solicitada en la medida que la actora no corrigió la declaración CREE del año 2016 dentro del término previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario. Eso, debido a que los pagos en exceso

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 20 de agosto de 2009, exp. 16142. CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>9</sup> SAMAI. Expediente digital, pdf. 23.



deben estar soportados en un título que evidencie la diferencia entre la suma a cargo del contribuyente y el valor pagado de más<sup>10</sup>, superado lo anterior es que se puede acudir al procedimiento de devoluciones previsto en el artículo 850 del Estatuto Tributario. Sin embargo, como la demandante no corrigió la declaración esta adquirió firmeza, tornándose inmodificable para cualquiera de las partes.

Consideró que el error cometido por la demandante no corresponde a un error aritmético ni puramente formal que pueda corregirse en cualquier tiempo según lo previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, pues como la misma actora lo señaló en la demanda, de haber imputado correctamente el anticipo, el valor a pagar por impuesto hubiera sido de \$889.762.000 y no \$1.428.673.000.

El *a quo* explicó que el procedimiento de corrección de las declaraciones tributarias no puede ser obviado con el pretexto de la aplicación del principio de primacía del derecho sustancial sobre el formal, como tampoco de los principios de justicia y equidad tributaria, no solo porque así lo ha sostenido la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>11</sup>, sino porque las normas procesales, entre las que se encuentran las que regulan la presentación de las declaraciones tributarias, son de orden público, por consiguiente, de obligatorio cumplimiento, y su aplicación materializa los derechos a la igualdad y al debido proceso.

Finalmente, condenó en costas a la demandante por ser la parte vencida en el proceso, las cuales deben ser liquidadas en los términos de los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso.

### Recurso de apelación

**La demandante** apeló la sentencia de primera instancia<sup>12</sup> discutiendo que la presentación de la solicitud de devolución por pago en exceso no está atada al término consagrado en el artículo 589 del Estatuto Tributario, pues el artículo 1.6.1.21.22 del Decreto 1625 de 2016 (en concordancia con el artículo 2536 del Código Civil) es la norma especial que regula la materia y concede para este fin un plazo de 5 años contados a partir de la fecha en que se hizo el pago. Por lo tanto, interpretar que dicho término está sujeto a la oportunidad procesal para corregir voluntariamente la declaración y consecuentemente al término de firmeza de esta, es una extralimitación en la interpretación del artículo 589 en mención.

Señaló que no puede exigirse la corrección de la declaración que contiene el pago en exceso, pues el error cometido no incide en el impuesto a cargo de la declaración CREE del año 2016, por lo que puede subsanarse en cualquier tiempo de conformidad con el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. De ahí, que al negar la aplicación de esta norma, y con ello las pretensiones de la demanda, la Administración y el Tribunal incurren en el desconocimiento del verdadero propósito de la ley antitrámites, aunado al hecho que se traslada toda la obligación a la demandante sin consideración a que la DIAN tenía la facultad y la obligación de realizar la corrección con ocasión al cumplimiento de los presupuestos legales consagrados en la citada norma.

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencias del 30 de julio de 2020, exp. 23714, CP. Milton Chaves García y 25 de febrero de 2021, exp. 24258, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencia del 25 de marzo de 2021, exp. 24698, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>12</sup> SAMAI. Expediente digital, índice 26.



Insistió en que el Consejo de Estado<sup>13</sup> y la DIAN<sup>14</sup> han precisado que el término para solicitar la devolución es de 5 años, sin que sea necesario en estos casos presentar proyecto de corrección de la declaración privada, teniendo en cuenta que este proceso busca obtener el reembolso de los montos pagados por los contribuyentes sin que exista causa legal que permita exigir su cumplimiento o las mayores sumas canceladas a las que corresponden legalmente. Precedente vertical y doctrina que debía ser considerada en este caso, en especial por la Administración, pues según lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica constituyen interpretación oficial y son de carácter obligatorio para los miembros de la entidad.

Dijo que el artículo 589 del Estatuto Tributario solo sería aplicable si la corrección fuere relevante para la determinación del impuesto, pero esa situación no ocurre en el presente caso, en el que la modificación recae sobre el saldo a pagar.

Indicó que el Tribunal abordó jurisprudencia que no aplica a este caso, toda vez que el tema de fondo fue la determinación del impuesto y no el renglón final de saldo a pagar o saldo a favor producto de una imputación de pagos, los cuales pueden ser modificados en cualquier tiempo por la Administración, de oficio o a petición de parte, en especial, porque como se dio en el presente asunto, la DIAN recibió previamente el valor del anticipo de la sobretasa imputado de forma incompleta a la declaración CREE para el año 2016.

Reiteró que cumplió con el deber de determinar el impuesto a cargo según la ley, lo cual es el elemento de fondo, no obstante, la imputación que se surte como una operación de sumas y restas, es un aspecto netamente formal, el cual debió ser corregido por la DIAN en aplicación del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, así como del principio constitucional de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal y de los que atañen a la función pública como son los de celeridad, eficacia y economía. Sin embargo, todos estos principios fueron desatendidos en la actuación administrativa acusada como se expuso en la demanda.

Añadió que la negativa de devolver el señalado pago en exceso constituye un enriquecimiento sin justa causa para el Estado, dado que la DIAN se apropia de un dinero de la actora, que no subyace a ninguna obligación de esta, con el agravante que no se ha dado una debida aplicación de la ley ni de los deberes de dicha entidad para con los administrados.

En cuanto a la condena en costas impuesta por el Tribunal, manifestó que su pretensión no ha sido desgastar la jurisdicción con este proceso, sino hacer efectivo su derecho a la devolución del pago en exceso en aplicación de las normas y deberes de la autoridad tributaria, no obstante, la negativa de la DIAN es la que ha traído a esta instancia el presente debate. Asimismo, dicha condena es injusta y no está probada, en especial, porque el rechazo de las pretensiones conlleva el enriquecimiento injustificado del Estado en detrimento de la demandante.

### **Oposición al recurso de apelación**

La demandada no se pronunció dentro del plazo previsto en el numeral 4 del artículo

<sup>13</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencia del 16 de junio de 2009, exp. 16655, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia y el auto del 13 de septiembre de 2013, exp. 20173, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>14</sup> Oficio DIAN Nro. 499 del 31 de mayo de 2016.



247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

### **Concepto del Ministerio Público**

El Procurador delegado ante esta Corporación no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se deciden los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y la condenó en costas.

En tal sentido, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos demandados, que negaron la devolución por pago en exceso de la suma de \$538.911.000. Puntualmente, se estudiará: i) si la imputación incompleta del anticipo de la sobretasa CREE del año gravable 2016 es susceptible de corrección según lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, y si ello, le permite a la actora acceder a la devolución reclamada; y, ii) si procedía condenar en costas a la demandante.

A fin de decidir el primero de los problemas jurídicos enunciados, se destaca que la DIAN fue enfática en señalar que el error en la imputación del anticipo no podía corregirse en los términos del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, sino conforme con el artículo 589 del Estatuto Tributario en la medida que disminuía el saldo a pagar. Sin embargo, como tal actuación no se dio, al confrontar el saldo a pagar de la declaración CREE de 2016 con el pago efectuado por dicho concepto, no resulta un pago en exceso, de ahí, la improcedencia de la solicitud de devolución.

El Tribunal dio la razón a la DIAN en cuanto a que la equivocación de la actora involucraba la disminución del saldo a pagar y, por ello, debió ser corregida la declaración de acuerdo con el artículo 589 del Estatuto Tributario. Agregó que, por efecto de no haberse presentado corrección a la declaración, esta cobró firmeza, siendo actualmente inmodificable para las partes, de lo que resulta que la solicitud de devolución por pago en exceso es improcedente.

La demandante en su apelación dijo que la DIAN y el Tribunal desconocen el verdadero propósito de la ley antitrámites, debido a que el error cometido no incidía en el impuesto a cargo, por lo que es pasible de subsanación conforme con el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, razón por la que no estaba obligada a corregir la declaración de conformidad con el artículo 589 del Estatuto Tributario, y se encontraba facultada para solicitar la devolución en el término de 5 años previsto en el artículo 1.6.1.21.22 del Decreto Único Tributario.

Al respecto, se pone de presente que en cuanto a la procedencia y la oportunidad para corregir errores de imputación de anticipos utilizando el procedimiento previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, esta Sección se pronunció mediante sentencia de unificación 2022CE- SUJ- 4 - 002 del 8 de septiembre de 2022, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que previas las consideraciones sobre el particular, fijó reglas jurisprudenciales, así:

«4- También destaca la Sala que lo preceptuado en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, no restringe el procedimiento al evento de la imputación de



saldos a favor, pues, como se señaló, la imputación de rubros que no inciden en la determinación o cuantificación del tributo que se autoliquida en la declaración tributaria es un supuesto de hecho que igualmente cobija a la imputación de anticipos de impuestos, regulada en el artículo 807 del ET, pues no incide en la determinación de las bases imponibles del periodo objeto de declaración; esta naturaleza del anticipo la deja en claro el inciso final del artículo 807 del ET, que preceptúa que de la deuda tributaria del impuesto sobre la renta se detrae «*el valor del anticipo consignado de acuerdo con la liquidación del año o período gravable inmediatamente anterior*». En esa medida, se establece que la corrección de errores en la imputación de un anticipo liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo inmediatamente anterior, se puede realizar bajo el procedimiento del artículo 43 de la Ley 962 de 2005; todo, sin perjuicio de que la inexactitud en la liquidación del anticipo —materializada en la declaración en la que se liquidó, que no en la que se imputó—, sea susceptible de revisión y constituya una conducta infractora conforme a la descripción típica del artículo 647 del ET.

Así, de la mano de los razonamientos antes desarrollados sobre el efecto en cuenta corriente de la imputación de saldos a favor, la Sala también concluye que la corrección de errores de imputación o deducción de anticipos liquidados en periodos de declaración previos, adelantada conforme al artículo 43 de la Ley 962 de 2005, no está limitada por el término de firmeza de la declaración tributaria ni por el término máximo para corregir que prevé el artículo 588 y el artículo 589 del ET. (...)

#### FALLA

1. **Unificar** la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el plazo para corregir declaraciones tributarias a efectos de enmendar errores de imputación de saldos a favor en los términos del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, para adoptar las siguientes reglas:
  1. **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.**
  2. **El procedimiento especial de corrección previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 habilita realizar modificaciones a la declaración tributaria para aumentar o para disminuir las sumas imputadas de un período declarado al siguiente.**
  3. **Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos»** (Énfasis propio).

Dado que el presente litigio versa sobre la aplicación del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 en la corrección de imputación del anticipo de un impuesto (CREE), es procedente resolver el caso que aquí se enjuicia aplicando las reglas de decisión fijadas en dicha sentencia.

Ahora bien, en el expediente se encuentran acreditados los siguientes hechos:

- i) El 18 de abril de 2016, la actora declaró el impuesto para la equidad CREE del año gravable 2015, registrando un anticipo a la sobretasa del mismo tributo



para el año siguiente de \$1.530.873.000.<sup>15</sup>

- ii) En la declaración del impuesto CREE del año gravable 2016, presentada el 19 de abril de 2017, la demandante determinó una sobretasa de \$1.373.523.000, a la que imputó la suma de \$991.962.000 a título de «Anticipo sobretasa liquidado declaración año gravable anterior». En la misma fecha de presentación de esta liquidación privada, la actora efectuó el respectivo pago del total saldo a pagar determinado en \$1.428.673.000<sup>16</sup>.
- iii) El 13 de mayo de 2019, Grupo Argos S.A. solicitó la devolución de \$538.911.000, a título de pago en exceso del impuesto para la equidad CREE del año gravable 2016, el cual explicó se derivó de la imputación incompleta del anticipo a la sobretasa que había liquidado en la declaración CREE de la vigencia fiscal 2015.<sup>17</sup>
- iv) Mediante la Resolución Nro. 609-46 del 24 de mayo de 2019, la DIAN negó la solicitud de devolución señalada, debido a que de la confrontación de la declaración CREE del año gravable 2016 con el respectivo recibo de pago, no se evidencia un pago en exceso.<sup>18</sup>
- v) El 3 de julio de 2019, Grupo Argos S.A. recurrió la Resolución Nro. 609-46 de 2019 y al efecto señaló que lo solicitado en devolución era lo correspondiente al anticipo de la sobretasa CREE de 2016; que pese haberse liquidado y pagado en la declaración de 2015 no se imputó íntegramente a la liquidación privada de 2016. Por lo anterior, solicitó a la Administración que corrigiera la declaración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, y procediera a la devolución de lo pagado en exceso de manera equivocada.<sup>19</sup>
- vi) Mediante Resolución Nro. 002868 del 23 de diciembre de 2019<sup>20</sup>, la DIAN confirmó la negativa de devolver lo solicitado por Grupo Argos S.A., toda vez que entre la declaración CREE 2016 y el pago que esta realizó por dicho concepto, no se presentan un saldo en exceso.

Lo que sustentó en que la corrección del anticipo en dicho denuncia tributario debió realizarlo la demandante de la forma prevista en el artículo 589 del Estatuto Tributario, en el entendido que alteraba el saldo a pagar de la declaración, lo que corresponde a una modificación de fondo a la cual no aplica el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. Además, advirtió que cuando la actora presentó la solicitud de devolución (13 de mayo de 2019), la declaración (CREE 2016) se encontraba en firme «porque fue presentada el 19 de abril de 2017 y quedó en firme el 19 de abril de 2019».

Con fundamento en lo expuesto, la Sala considera:

La actora incurrió en el error de no imputar de manera completa el anticipo del período anterior en la declaración CREE del año gravable 2016, por tanto, en este caso no tenía que dar aplicación al procedimiento previsto en el artículo 589 del

<sup>15</sup> SAMAI, Expediente Digital, pdf. 5, pág. 31.

<sup>16</sup> SAMAI, Expediente Digital, pdf. 5, págs. 29 y 30.

<sup>17</sup> SAMAI, Expediente Digital, pdf. 15, págs. 4 a 8.

<sup>18</sup> SAMAI, Expediente Digital, pdf. 5, págs. 45 y vto.

<sup>19</sup> SAMAI, Expediente Digital, pdf. 15, págs. 47 a 53.

<sup>20</sup> SAMAI, Expediente Digital, pdf. 15, págs. 80 a 85.



Estatuto Tributario, sino que estaba facultada para solicitar a la Administración la corrección de la declaración tributaria en virtud de lo previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, como en efecto lo hizo.

Y ello es así, porque el error en la imputación del anticipo del período anterior encuadra dentro de los supuestos objeto de corrección en la citada ley, relativos a errores de imputación, en la medida que no afecta la determinación de fondo del tributo, esto es, los elementos que conforman la base gravable del impuesto; como fue precisado en la sentencia de unificación.

En tal sentido, el error de arrastre del anticipo cometido por el contribuyente en su declaración es susceptible de subsanarse por el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

Ahora bien, la Administración rechazó la corrección de la declaración tributaria solicitada por el contribuyente, por considerar que estaba vencido el término para realizar el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, y porque la declaración estaba en firme.

Al respecto, se advierte que de acuerdo con la primera regla de unificación que es objeto de aplicación en esta providencia «La solicitud para corregir errores en la imputación(...) 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», la corrección de imputación de anticipo mediante el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 podía realizarse «en cualquier tiempo», y en consecuencia, no debía exigírsele al contribuyente realizar la corrección por el procedimiento y término previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, la demandante solicitó a la Administración la corrección prevista en la citada ley, dentro del término previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, esto es, de manera oportuna. Por consiguiente, correspondía a la DIAN proceder a la corrección de dicha declaración.

Con fundamento en lo anterior, la Sala encuentra la DIAN debió acceder a la solicitud de devolución del anticipo a la sobretasa CREE 2016, sin que proceda realizar un análisis sobre el término para presentar dicha solicitud, toda vez que la DIAN afirmó «este despacho, no hará ningún pronunciamiento, porque no fue asunto de Negación de la Devolución, y no hay discusión alguna, porque la Ley consagrada que son cinco (5) años para solicitar la devolución cuando se trata de pagos en exceso o pago de lo no debido, pero se reitera por este Despacho, la prescripción no fue asunto o tema de Rechazo de la Devolución» (sic).

Todo lo previamente concluido, confiere a la Sala el convencimiento de que la DIAN no acertó al negar la corrección del denuncia CREE del año 2016 y rechazar por improcedente la solicitud de devolución presentada por el contribuyente.

En ese orden, la Sala encuentra que prospera el recurso de apelación de la demandante, y conforme con ello es procedente la nulidad de los actos administrativos demandados, así como el restablecimiento del derecho consistente en la devolución del pago en exceso equivalente a la suma de \$538.911.000 con los intereses corrientes y moratorios calculados así:

- i) los intereses corrientes, desde la notificación de la resolución que negó la solicitud de devolución. En virtud del parágrafo 2º del artículo 634 del



Estatuto Tributario<sup>21</sup>, la causación de intereses se suspende después de dos años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda, que corresponde al 19 de agosto de 2020<sup>22</sup>, hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia.

- ii) los intereses moratorios, desde la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha de pago efectivo de la devolución, según lo previsto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Considerando que la totalidad de las pretensiones de la demanda prosperaron, la Sala revocara la sentencia apelada, incluida la condena en costas, que valga señalar se impuso a la actora por ser en ese momento la parte vencida en el proceso, supuesto que ahora no se configura.

También, estima la Sala que no hay lugar a una condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, puesto que en el expediente no se encuentra acreditada su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso.

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. **Revocar** la sentencia apelada.
2. **Declarar** la nulidad de las Resoluciones Nros. 609-46 del 24 de mayo de 2019 y 002868 del 23 de diciembre de 2019, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín de la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho se **ordena** a la DIAN la devolución de la suma de \$538.911.000 con los intereses corrientes y de mora respectivos, determinados conforme lo señalado en la parte motiva de este proveído.

3. Sin condena en costas.

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

<sup>21</sup> Estatuto Tributario. ARTÍCULO 634.(...)

**PARÁGRAFO 2o.** Después de dos (2) años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, **y los intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.**

Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a los procesos en que sea parte la UGPP salvo para los intereses generados por los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.

La suspensión de intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de que trata el presente párrafo, aplicará únicamente en los procesos ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo cuya **admisión de la demanda ocurra a partir del 1o de enero de 2017.**

<sup>22</sup> SAMAI, índice 2.



Radicado: 05001-23-33-000-2020-02958-01 (25836)  
Demandante: Grupo Argos S.A.

La anterior providencia se estudió y aprobó en 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**